МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет фінансів та обліку

Кафедра фінансового контролю та аудиту

КУШНІР Ігор Богданович

АУДИТ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ПІДПРИЄМСТВІ

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:

Д.е.н., професор В. М. Панасюк

Тернопіль-2020

ЗМІСТ

ВСТУП 3

РОЗДІЛ 1. Організація системи обліку та внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах 6

1.1 Структура і функції системи обліку 6

1.2 Внутрішній контроль на підприємстві: сутність, мета та завдання 17

1.3 Інформаційне забезпечення аудиту системи обліку в спеціальних облікових програмах 27

1.4 Принципи аудиту та їх вплив на контрольне середовище 34

Висновки до розділу 1 41

РОЗДІЛ 2. Аудит організації системи обліку 42

2.1 Аудит системи обліку: основні етапи, особливості та методика проведення 42

2.2 Побудова адаптивної системи обліку в розширенні спектра звітності для забезпечення якості інформаційних ресурсів 50

2.3 Вдосконалення організації обліку як основної складової системи внутрішнього контролю на підприємстві 61

Висновки до розділу 2 70

РОЗДІЛ 3. Аудит системи контролю вітчизняних підприємств 71

3.1 Оцінка ризиків внутрішнього контролю 68

3.2 Оцінка системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання 82

3.3 Концепція аудиту системи внутрішнього контролю 90

Висновки до розділу 3 97

ВИСНОВКИ 98

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 102

ДОДАТКИ 112

ВСТУП

Актуальність теми. У сучасних ринкових відносинах та створеному конкурентному середовищі підприємства підвищують вимоги до якості системи управління та змінюють стратегічні орієнтири підприємств. В умовах інтеграції у світову економіку збільшення масштабів діяльності з ефективного контролю процесів, що відбуваються на підприємстві, можливе лише завдяки впровадженню та належній організації аудиту. Аудит виступає незалежним аналітичним експертом щодо якості дій структурних підрозділів з управління підприємством. Проводячи аналітичні, експертні процедури накопичення інформації, аудит створює міцну основу довіри до бізнесу компанії як внутрішніх, так і зовнішніх інвесторів та партнерів.

Відповідно, ефективне прийняття рішень визначається якістю інформаційного забезпечення. Бухгалтерський облік є по суті визначальним компонентом, основою інформаційної системи підприємства, головним завданням якого є формування відповідних інформаційних потоків для задоволення потреб широкого кола користувачів. Однак систему обліку слід розглядати не лише з позицій джерела інформації, а й з точки зору складної системи, що має великий набір елементів і багатогранний вплив на систему управління підприємством.

Сучасний стан розвитку аудиту системи обліку та внутрішнього контролю породжує значний інтерес серед вчених та практиків, дослідження та наукові праці яких спрямовані на підвищення якості аудиту, удосконаленні аудиторських процедур, а також перспектив його розвитку. Значнй внесок у формування сучасної системи обліку, її автоматизації та розвитку контрольного середовища здійснили Колос І.В., Кужельний Н.В., Максімова В. Ф., Малюга Н.М., Нападовська Л. В., Пушкар М.С., Рудницький В. С., Савченко В. М., Сук П. Л., Сопко В. В., Сопко О. В., Швець В. Г., Щирська А. Ю. Проте в результаті розвитку розширеної системи обліку та збільшенні інформаційніх потреб користувачів звітності

виникає необхідність вдосконалення теоретичних та практичних аспектів системи обліку та відповідно збільшення контрольних дій.

Мета і завдання дослідження. Основною метою є дослідження аудиту організації системи обліку та внутрішнього контролю. Для реалізації мети дослідження визначено наступні завдання:

- сформувати інформацію про систему обліку в спеціальному програмному забезпеченні;
- узагальнити принципи аудиту і їх вплив на контрольне середовище;
- узагальнити методику оцінки системи обліку підприємства;
- сформувати основні передумови та вимоги до розширення системи обліку;
- провести оцінку системи контролю досліджуваного підприємства;
- узагальнити методику проведення аудиту системи контролю.

Об'єктом дослідження є аудит системи обліку та внутрішнього контролю Товариства з обмеженою відповідальністю «Грін Енерджі».

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади аудиту системи обліку та внутрішнього контролю вітчизняних підприємств.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження стали сукупність діалектичних методів, фундаментальні положення класичної політичної економії, економічних теорій, наукові концепції провідних вітчизняних та іноземних фахівців із питань її теорії і практики. Для реалізації поставлених у магістерській роботі завдань використано такі методи та прийоми: історичний і діалектичний, абстрактно-логічний, аналізу і синтезу, порівняння, графічний, коефіцієнтів.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у наступному:

- сформовано інформацію про систему оліку у спеціальному програмному забезпеченні з визначенням йогом аршруту та складових;
- узагальнено основні принципи адудиторської перевірки та їх вплив і

взаємозв’язок з контрольним середовищем;

- сформовано бальну оцінку системи обліку за результатами тестування облікового персоналу на малих і середніх підприємствах;
- описано передумови розширення звітності підприємства і деталізовано внутрішні регламенти щодо розширеного оприлюднення інформації;
- проведено оцінку системи контролю досліджуваного підприємства і сформовано критерії оцінки ризиків контролю та імовірності їх виникнення;
- виокремлено основні етапи аудиту системи обліку і внутрішнього контролю та визначено їх основні функції.

Практичне значення отриманих результатів. Результати проведеного наукового дослідження придатні для їх застосування з метою вдосконалення методики та практики аудиторської діяльності.

Апробація результатів дипломної роботи. За результатами магістерської роботи опубліковано одну статтю в збірниках наукових праць кафедри фінансового контролю та аудиту Західноукраїнського національного університету.

Обсяг і структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1. ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1. Структура і функції системи обліку

Організація та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві є незаперечною умовою його створення та функціонування, нормою, передбаченою законом. Основною метою бухгалтерського обліку є постійне виявлення, збір, вимірювання, реєстрація, накопичення, синтез та зберігання інформації про діяльність підприємства та надання її зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття відповідних управлінських рішень. Зі наведеного видно, що роль обліку полягає у виконанні інформаційної функції в системі управління підприємством.

Олійник Я. стверджує, що в останній час широко використовуються терміни «система бухгалтерського обліку», «бухгалтерський облік як система», «бухгалтерська система», «система облікової інформації», «облікова система», «обліково- аналітична система», «інформаційна система бухгалтерського обліку». Ця неоднозначність формулювань свідчить про те, що в рамках систематичних досліджень як методу наукових досліджень у галузі бухгалтерського обліку ще не сформовано загальновизнаного погляду на концептуальні методологічні проблеми [71, с. 112].

Насправді бухгалтерський облік слід розглядати як складну багаторівневу відкриту систему, оскільки вона має всі властивості та характеристики, притаманні поняттю "система", а саме: являє собою єдине ціле і одночасно розділене на окремі компоненти (частини), що характеризується багатогранними, структурованими елементами, конкретною метою і між якими існують прямі та зворотні зв'язки, і є підсистемою вищого рівня.

Існує багато підходів до визначення складових бухгалтерської системи. Бутинець Ф. Ф. розглядає систему бухгалтерського обліку як сукупність

елементів певного змісту та форми, які взаємозв'язані та інтегровані в єдине ціле за допомогою відповідної взаємодії, і надають інформацію про стан та рух ресурсів підприємства, характер та результати господарської діяльності в єдиній грошовій одиниці. На думку Кузьмінського Ю.А., система бухгалтерського обліку – це методи і прийоми їх застосування, форми, в яких ведеться бухгалтерський облік [52]. Кузнєцова С. А. зазначає, що система бухгалтерського обліку – це сукупність процесів збору та вимірювання, зберігання, аналізу і звітності. Це система обліку або сукупність взаємодіючих елементів, які утворюють певну цілісність, мають певні цілісні властивості і можуть виконувати певні функції в середовищ.

Дослідження наукових джерел показують, що багато авторів розглядають систему бухгалтерського обліку з позицій її поділу на фінансовий та управлінський облік (внутрішній). Вітчизняний науковець Сук П. Л. вважає на додаток до даних двох виділити третю підсистему – стратегічний облік (контролінг) [92, с. 52]. Загалом поділ за видами бухгалтерського обліку не є визначальним критерієм, який лежить в основі ефективності системи бухгалтерського обліку, хоча це важливо з позицій інформаційної підтримки користувачів та управлінських рішень.

Деякі автори вважають, що систему бухгалтерського обліку слід розглядати на трьох рівнях. На першому рівні здійснюється реєстрація господарських фактів, на другому – узагальнення та систематизація зареєстрованих фактів господарського життя в рамках існуючих форм бухгалтерського обліку.

Відповідно, процеси поділу та співпраці бухгалтерів, необхідність вирішення різних проблем (підсистема фінансового, управлінського та податкового обліку) вимагають управління в обліку, що визначає об'єктивність третього організаційного рівня бухгалтерської системи.

Організація бухгалтерського обліку формується з двох частин, а саме безпосередньо організації облікових процедур (відбувається розробка внутрішніх регламентів: Наказу про облікову політику, Робочого плану

рахунків, Посадових інструкції, Положення про преміювання, графік документообігу тощо) та безпосередньої організації роботи облікового персоналу («менеджменту» облікової структури). У цьому випадку бухгалтерська служба стає координаційним центром усієї системи бухгалтерського обліку [88, с. 27-28].

Зарубіжні дослідники, такі як Беа Ф. К., Дихтл Е., Швайтцер М. підходять до трактування суті «система обліку» доволі узагальнено: «система бухгалтерського обліку є основою інформаційної системи з метою надання інформації для управління підприємством» [51, с. 9]

У той же час, як стверджує Гура Н., цілісність системи бухгалтерського обліку як складної системи визначається неможливістю зведення її до суми її елементів, оскільки в сукупності елементів та взаємозв'язків між ними є синергетичний ефект або властивість нерозривності системи, тобто здатність системи набувати нових якостей, не характерних для всіх елементів системи окремо. Основні складові системи обліку Гура Н. розподіляє на об'єкти бухгалтерського обліку, елементи методу, інформацію. Крім того, також розглядаються мета та завдання бухгалтерського обліку, його принципи, концепція, методологія, форма бухгалтерського обліку, бухгалтерські спеціалісти [30, с. 13].

На основі аналізованих джерел у науковій літературі запропоновано виділити чотири основні складові системи бухгалтерського обліку, які взаємодіють та доповнюють одна одну: методологічна (викладає теоретичні та методологічні принципи організації та бухгалтерського обліку на підприємстві); технологічна (безпосередньо формує процес бухгалтерського обліку); організаційна (забезпечує процес бухгалтерського обліку) та інформаційна (формує систему інформаційних потоків підприємства) (рис. 1.1). Поділ на складові дозволяє визначити окремі елементи для кожного компонента та сформувати напрямки досліджень та параметри для оцінки їх ефективності.

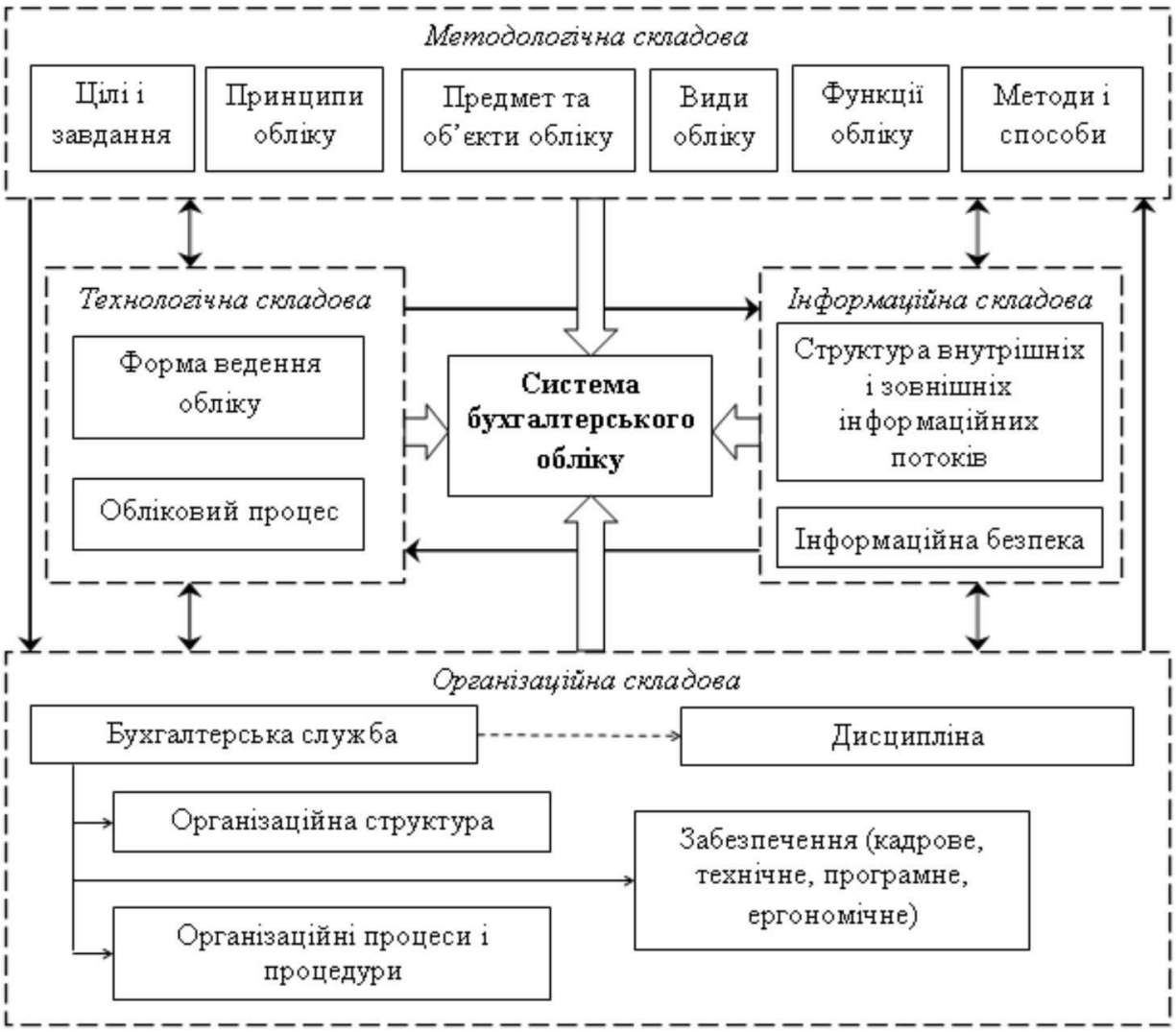


Рис. 1.1. Система обліку в розрізі окремих складових

Система бухгалтерського обліку формується на кожному підприємстві, що передбачено нормативними актами, але на кожному підприємстві вона функціонує з різним рівнем ефективності, зумовленого багатьма факторами: людськими, ресурсними, інформаційними. У той же час існує прямий зв'язок між результатами діяльності та ефективністю системи бухгалтерського обліку.

Оскільки система бухгалтерського обліку в системі управління підприємством виконує важливу функцію інформаційного забезпечення, безумовно, якість її роботи впливає на ефективність системи управління та підприємства в цілому. Отже, підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку є одним із пріоритетів системи управління підприємством.

Отже, підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку є одним із пріоритетів системи управління підприємством. Враховуючи складність і багатогранність бухгалтерської системи, одним з основних інструментів підвищення ефективності її функціонування на підприємстві може бути аудит.

У сучасних умовах, коли Україна прагне інтегруватися у світову економіку, роль та значення бухгалтерського обліку зростають, оскільки існує потреба у всіх рівнях управління надійною та своєчасною інформацією про економічну діяльність кожного економічного суб'єкта. Інформація як продукт бухгалтерського обліку необхідна для прийняття управлінських рішень, оскільки бухгалтерський облік, а також планування, аналіз, контроль, прогнозування та мотивація є функцією управління підприємством (рис. 1.2).

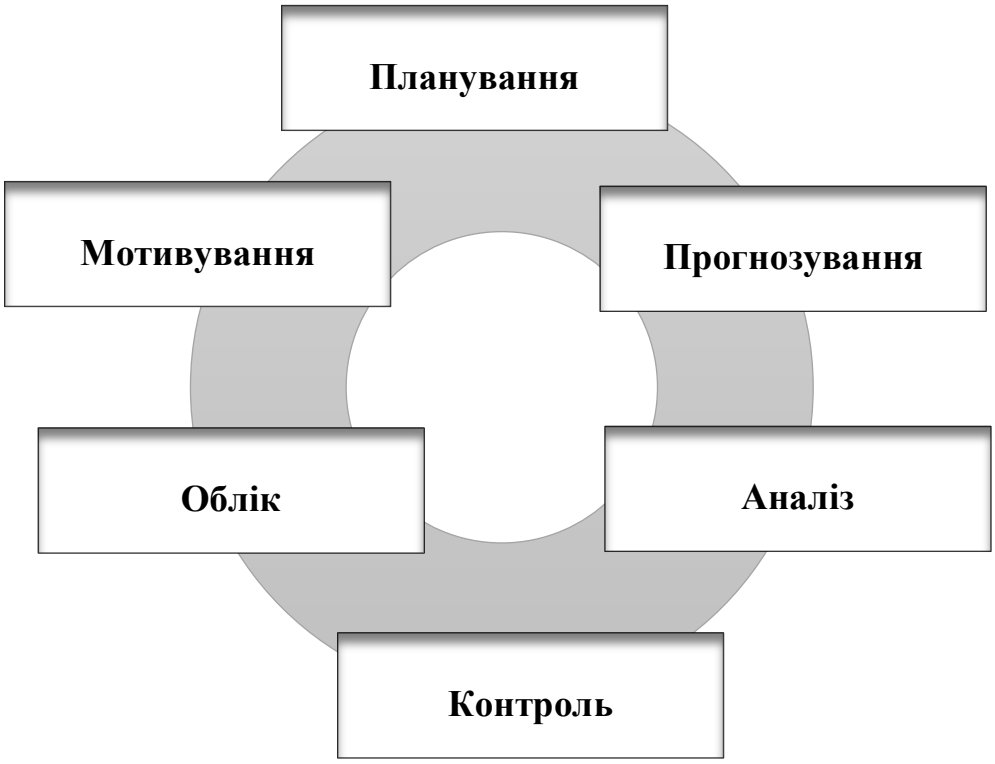


Рис. 1.2. Функції управління системи обліку

Всі розглянуті функції управління суб'єктами господарювання тісно взаємозалежні та є обов'язковою складовою системи управління на будь-якому підприємстві. Ігнорування в системі управління хоча б однієї функції, збільшує фінансові ризики та впливає на появу певних економічних та інших загроз та

небезпек для результатів її діяльності. Бухгалтерський облік є невід'ємною частиною процесу управління. Проте у працях вітчизняних вчених немає єдності щодо визначення функцій бухгалтерського обліку. Їх порівняння подано в Додатку А.

Представлені визначення функцій системи обліку дозволяють вказати на основні характеристики поняття «облікового інформаційного забезпечення». По-перше, це вирішальна роль у формуванні інформаційної бази управлінських рішень, адже основною метою облікової системи є подання повної інформації у формі, придатній для прийняття ефективних управлінських рішень; по-друге, інтегрований характер підсистем – облікові, аналітичні та контрольні процедури, які є основними компонентами, повинні реалізовуватися на основі цілісної та послідовної нормативно-методичної бази.

Підсистема бухгалтерського обліку повинна забезпечувати формування даних бухгалтерського обліку та показників звітності у вигляді спеціально розроблених форм для аналізу. Аналітичні процедури повинні базуватися на сучасних методологічних підходах та забезпечувати формування набору показників, які повністю відповідатимуть потребам ефективного прийняття рішень.

Як видно з короткого аналізу змісту тлумачень, усі терміни, що використовуються для визначення сутності однакових понять, характеризують процес накопичення, обробки та передачі бухгалтерської та аналітичної інформації, необхідної зовнішнім і внутрішнім користувачам різних рівнів управління приймати відповідні рішення. Це дає підстави використовувати один термін, наприклад, «інформаційна підтримка», який у літературі має дещо неоднозначні підходи до визначення, для визначення поданих семантичних компонентів у досліджуваних термінах. На основі отриманої облікової та аналітичної інформації реалізується контрольна функція, яка становить завершальний етап використання даних облікової інформації.

Зокрема, І. О. Бланком категорія «інформаційне забезпечення»

розкривається як процес постійного цілеспрямованого відбору відповідних інформаційних показників, необхідних для аналізу, планування та підготовки ефективних оперативних управлінських рішень з усіх аспектів фінансової діяльності підприємства. [18].

В. В. Смирнова, А. О. Апостолов визначають «інформаційне забезпечення» як сукупність форм, методів та засобів управління інформаційними ресурсами, необхідних та придатних для реалізації аналітичних та управлінських процедур, що забезпечують стабільну роботу підприємства, його стійкий довгостроковий розвиток [12].

Аналіз змісту наведених інтерпретацій досліджуваної категорії дозволяє підтвердити висновок про те, що вчені по-різному підходять до визначення поняття «інформаційне забезпечення», одна група вчених розглядає його як сукупність процесів (або одного процесу) [18], другий – як сукупність конкретних засобів та методів [12]. Узагальнення поглядів науковців дозволило визначити місце елементів інформаційного забезпечення в системі контролю та управління фінансовим і майновим станом підприємства (рис. 1.3).

Рис. 1.3. Інформаційне забезпечення обліку в системі контролю та управління

Відповідно елементами даної системи інформаційного забезпечення є облік та аналіз, які взаємодіють між собою за допомогою інформаційних потоків, утворюючи потужну базу даних для прийняття рішень та контролю. Враховуючи ці компоненти системи, необхідно виявити та охарактеризувати фактори, що впливають на рівень інформаційної підтримки, а саме зовнішні (зовнішні користувачі; рівень розкриття інформації для задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів) та внутрішні (розмір підприємства та масштаб; структура управління) інформаційні потреби користувачів, рівень кваліфікації працівників бухгалтерських та аналітичних підрозділів, рівень деталізації та узагальнення інформації, частота інформації).

Доцільно проаналізувати вплив деяких з цих факторів на формування інформаційної підтримки. Розмір підприємства та масштаби діяльності впливають на організацію структурних елементів системи управління, потребу в інформаційному забезпеченні для аналізу та контролю. Розширення сфери діяльності вимагає створення додаткових елементів у системі управління, розгалуженої структури каналів надання та отримання економічної інформації та збільшення обсягу вхідних та вихідних облікових та аналітичних відомостей.

Потреби користувачів в інформації мають прямий вплив, оскільки для кожного окремого користувача внутрішнього та зовнішнього середовища необхідно чітко визначити обсяг та види обліково-аналітичної інформації, рівень її узагальнення та форму подання. Для проведення відповідних бухгалтерських та аналітичних процедур для підготовки управлінської інформації слід заздалегідь розрахувати витрати часу, кількість працівників та враховувати рівень їх кваліфікації.

Для досягнення поставлених цілей господарюючого суб’єкта необхідним є виконання всіх умов поставленого плану. Отримання очікуваного результату відбувається поступово, а дослідження процесу реалізації можливе на основі даних системи обліку. Таким чином вона виконує ряд специфічних функцій для управління фінансово-господарською діяльністю.

Шляхом систематизації наукових праць вітчизняних вчених узагальнено основні функції облікового забезпечення управління підприємством (табл. 1).

Таблиця 1.1

Функції системи обліку для забезпечення управління підприємств

Функція	Характеристика функції
Інформаційна	Надання бухгалтерської та аналітичної інформації для оперативного, технічного та статистичного обліку, планування, прогнозування та управління підприємствами. Бухгалтерська та аналітична інформація повинна бути об'єктивною, надійною, своєчасною, ефективною та систематизованою
Облікова (акумулювання даних)	Розробка або використання готових (стандартних) форм і методів обліку показників економічних, соціальних та екологічних показників діяльності підприємств
Аналітична	Надання бухгалтерської та аналітичної інформації для аналізу фінансової, економічної, соціальної та екологічної діяльності підприємства та його підрозділів, аналізу реалізації планів, виявлення факторів, що впливають на підприємство, виявлення резервів та аналізу тенденцій розвитку
Контрольна (Контролююча)	Моніторинг збереження, наявності та руху соціально-екологічних активів та зобов’язань підприємства, правильності та своєчасності розрахунків. Розрізняють попередній, поточний і наступний контроль
Функція зворотного зв’язку	Обліково-аналітична система генерує та передає інформацію про фактичні параметри сталого розвитку об'єкта управління: як вхід – невпорядковані дані, процес – обробка даних, вихід – впорядкована інформація
Організаційна	Розробка організаційної структури та набору нормативних документів з організації бухгалтерського обліку та формування звітності

Теоретичний аналіз дозволяє систематизувати основні принципи бухгалтерського обліку та аналітичного управління стійким розвитком підприємства з орієнтацією на майбутнє (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Принципи забезпечення управління елементами системи обліку

Системність	Розгляд (сприйняття) об’єкта та предмета бухгалтерського обліку та аналітичного забезпечення як цілісного утворення, а саме обліку як внутрішніх взаємозв’язків та взаємозалежностей, так і зовнішніх факторів соціального та екологічного середовища
Цілепокладання (цілеспрямування, цілевизначення)	Якісне визначення мети з обов’язковою специфікацією для подальшої передачі функціональних елементів системи бухгалтерського та аналітичного забезпечення. Цей принцип дозволяє визначити напрямок розвитку сільськогосподарського підприємства в стратегічній спрямованості
Комплексність	Можливість аналізу всіх складових підприємства; здатність підприємства реалізовувати концепцію економічної діяльності за моделлю сталого розвитку (зростання випуску продукції, здатність інвестувати, підтримка науково-технічного потенціалу залежно від зовнішніх умов та фінансової стійкості)
Компетентність	Можливість охопити бухгалтерський та аналітичний супровід усіх сфер керованого об'єкта, тобто здійснення управління на всіх стадіях життєвого циклу продукції керованого об'єкта
Ієрархічність	Багаторівнева організаційна структура бухгалтерського та аналітичного забезпечення з делегуванням певних повноважень відповідним структурним підрозділам підприємства
Послідовність	Можливість вибору першочергового завдання — «кортежу переваг», що супроводжується обмеженістю ресурсів та впливає на ефективність розвитку
Організація	Порядок досягнення цілей у певний плановий період. Обмежені ресурси посилюють роль цього підходу. Цілі "другої" і "третьої" черги не виключаються з розгляду, переноситься на наступний період. «Кортеж переваг» закріплено у відповідному документі, що створює умови для контролю
Безперервність	Моніторинг стану підприємства з урахуванням тенденцій розвитку його потенціалу, загального розвитку економіки, суспільства, екології, а також дії інших загальносистемних ф-рів
Своєчасність	Можливість своєчасно організовувати постійний приплив інформації до системи управління про стан керованого об’єкта

Система управління підприємства складається з чотирьох взаємопов'язаних технічних макросистем:

- інформаційної (бюджетної),
- облікової,
- аналітичної (аналізу),
- аудиторської (контролю).

Базовою є облікова система на чолі з обліком і, відповідно, саме на його основі будується аналітична макросистема, контроль та аудит.

Облікова система забезпечує безперервне формування, накопичення, класифікацію і узагальнення необхідної інформації. Ці процедури виконуються відповідно до розробленої методології та технології обліку, який є реципієнтом інформації наступних видів обліку: управлінського обліку, що охоплює ті види внутрішньої (в основному немонетарної) інформації; фінансового обліку, що визначається як процес формування фінансового обліку сталого розвитку в цілях надання достовірної інформації (в основному монетарної) про підприємство усім зацікавленим користувачам; податкового об- ліку, що має на меті використання інформації для правильного розрахунку податкових, соціальних та екологічних платежів і податкового планування.

Призначення системи бухгалтерського обліку можна визначити як інформаційне моделювання процесу економічного, соціального та екологічного управління підприємством, зумовлене специфікою фінансово-господарської діяльності – охопленням виробництва, обігом та розподілом суспільного продукту з формуванням інформації про кругообіг ресурсів та їх використання. Критерієм вибору конкретного показника як елемента структури системи обліку має бути його значення для задоволення інформаційних потреб менеджерів, які приймають управлінські рішення.

1.2. Внутрішній контроль на підприємстві: сутність, мета та завдання

Внутрішній контроль здійснюється органами управління підприємства з метою отримання надійної та своєчасної інформації про ефективність та раціональність підприємства; достовірна звітність; дотримуватись чинного законодавства. Сьогодні контроль в управлінні слід розглядати як основну функцію і невід'ємну частину процесу прийняття та реалізації управлінських рішень, як завершальну стадію процесу управління, яка базується на механізмі зворотного зв'язку.

Ф. Беста і Л.І. Гомберг під завданнями контролю розуміли внутрішній контроль, який покликаний забезпечити виконання завдань безпосередньо завдяки процесу ефективного управління підприємством. Формування внутрішнього контролю відбувається повільно, багато аспектів методології його організації на великих підприємствах вивчені недостатньо.

А. А. Михалків та Т. В. Косташ зазначають, що на питання про те, чи існують в Україні офіційні рекомендації стосовно організації системи внутрішнього контролю, 60% респондентів відгукнулися, що не володіють інформацією про такі, а 32% стверджували, що таких немає, 5% вважають, що є, і вони ними користуються, а 3% вказали нераціональним їх використання [62, с. 61].

Внутрішній контроль призначений для оцінки якості управлінських рішень, що приймаються керівниками підприємства, та виявлення їх економічного ефекту з метою підвищення ефективності процесу. Менеджери починають здійснювати контроль з моменту формулювання цілей та завдань під час створення підприємства. Без контролю починається хаос, і неможливо об'єднати діяльність будь-якої групи.

Слабкі сторони підприємницької діяльності можна виявити шляхом контролю, який дозволяє оптимально використовувати ресурси, розміщувати резерви, уникати банкрутства та кризових ситуацій. В процесі управління

контроль пропонує цілі, вносить зміни в бізнес-плани, бюджети, монітори, оперативні роботи, виявляє відхилення від намічених цілей на всіх етапах виробництва та реалізації товару.

Метою організації внутрішнього контролю є створення системи контролю для забезпечення керівників та спеціалістів підприємства надійною інформацією про стан управління, підвищення відповідальності посадових осіб щодо доцільності понесених витрат. Для цього пропонується створити відділ внутрішнього контролю або інший спеціалізований підрозділ. Сьогодні компанії можуть створювати служби внутрішнього контролю, створюючи власні послуги; частковий аутсорсинг або його ще називають косорсинг; аутсорсинг.

При створенні служби внутрішнього контролю метою є забезпечення контролю за фактами економічного життя, що здійснюються підприємством, водночас контроль повинен здійснюватися не тільки за угодами та операціями, виконання яких залежить від волі людини, але також щодо подій, які можуть суттєво вплинути на фінансовий стан. підприємств. Найпоширенішим способом створення служби внутрішнього контролю є послуга, створена самою компанією.

Доцільність цього методу пояснюється можливістю здійснювати ефективний контроль за окремими підрозділами, виявляти виробничі резерви, розробляти рекомендації щодо всіх видів контролю для покращення результатів їх роботи. Тут служба внутрішнього контролю працює на регулярній основі, що підвищує ефективність та якість управління підприємством.

Внутрішній контроль слід розуміти як систему заходів, організованих керівництвом підприємства і здійснюваних на підприємстві, з метою найбільш ефективного виконання всіх своїх обов'язків при виконанні господарських операцій. Це означає не тільки і не стільки функціонування контрольно-ревізійного підрозділу або служби внутрішнього контролю підприємства, скільки створення комплексної системи контролю, коли її

основні функції буде виконувати не тільки внутрішній контролер, але і весь управлінський персонал.

Розробляючи ефективну систему внутрішнього контролю керівництво підприємства визначає ряд цілей. Перелік типових цілей як мети управлінського апарату подано на рисунку 1.4.

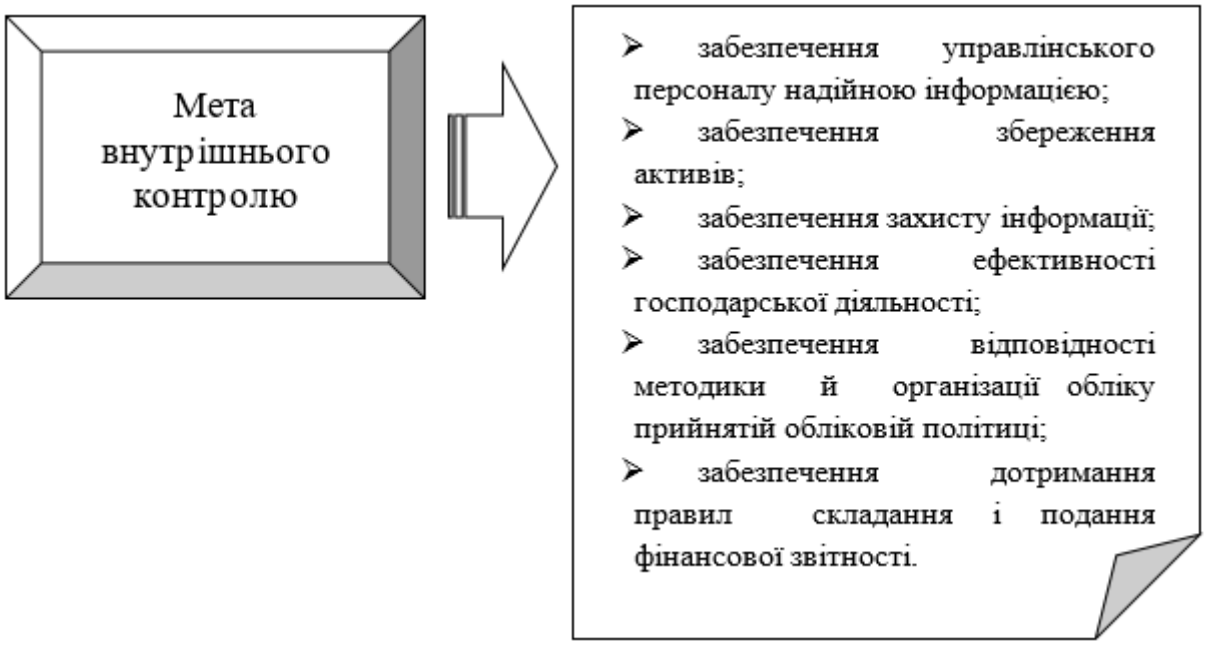


Рис. 1.4. Основн мета внутрішнього контролю

На будь-якій стадії процесу управління невідворотні відхилення фактичного стану об’єкта господарської діяльності, виражені у вартісному вираженні, від запланованого. Внутрішній контроль необхідний для своєчасної інформації про якість та зміст таких відхилень. Особливістю внутрішнього контролю є його «подвійна роль» в управлінні підприємством.

В результаті ретельного впровадження внутрішнього контролю до основних складових процесу управління на практиці неможливо визначити «функціональне коло діяльності» для працівника таким чином, щоб він був ізольований лише для певної функції управління без його взаємозв'язку та взаємодії з внутрішнім контролем.

Тому будь-яка функція контролю повинна бути інтегрована з внутрішнім контролем. Теоретично, розглядаючи кожну функцію управління як окрему стадію процесу управління, ми припускаємо, що функція

внутрішнього контролю властива кожному етапу для її оптимального здійснення [9].

Відтак, на етапі планування здійснюють такі внутрішньо-контрольні функції: оцінка раціональності можливих варіантів планувальних рішень; відповідність рішень прийнятим планам і плановим настановам, а також загальній стратегії.

Для забезпечення раціональності та адекватності в середовищі економічної діяльності підприємства та його загальної стратегії і успішного виконання управлінських рішень (з точки зору потенціалу підприємства) також необхідний внутрішній контроль. Якщо стадія планування не включає елемент внутрішнього контролю, помилка планування в кращому випадку буде на стадії організації та регулювання.

На етапах організації та регулювання реалізації управлінських рішень необхідний внутрішній контроль за правильністю виконання управлінських рішень для досягнення бажаних результатів.

На етапі обліку обов'язаний контроль за:

1) наявністю і рухом майна;

2) раціональним використанням виробничих ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативів і кошторисів;

3) станом виданих та отриманих зобов’язань;

4) доцільністю і законністю господарських операцій підприємства та ін.

Дані обліку служать інформаційним базисом для внутрішнього контролю. З іншого боку, необхідний внутрішній контроль якості методики та організації самого обліку. На стадії аналізу здійснюється оцінка інформації про результати виконання управлінських рішень на основі її деталізації на різні складові та їх співвіднесення між собою.

Тому внутрішній контроль та аналіз є глибоко інтегрованими. Дані внутрішнього контролю часто є основою для аналізу. На етапі аналізу також реалізуються функції внутрішнього контролю, такі як контроль рівня пропозиції запасів та витрат за джерелами їх формування.

Методи аналізу, що використовуються на етапах діяльності внутрішнього контролю, оцінюють ступінь наближення фактичних результатів до кінцевих результатів будь-якої програми управління, незалежно від того, викладено це в загальних або конкретних аспектах. Внутрішній контроль якості аналізу – необхідний етап оцінки узагальненої інформації про результати управлінських рішень на підприємстві [7].

Внутрішній контроль слід класифікувати за значимістю суб’єктів внутрішнього контролю з точки зору їх участі в господарській діяльності на підприємстві. Суб'єктом внутрішнього контролю підприємства є працівник або учасник (власник) підприємства, який здійснює контрольні дії при виконанні своїх обов'язків або лише на підставі відповідних прав.

Якщо член ревізійної комісії служби внутрішнього контролю не є членом або працівником підприємства, він вважається суб'єктом внутрішнього контролю в процесі виконання відповідних обов'язків.

Усі суб'єкти внутрішнього контролю доцільно розподілити за рівнями з точки зору значущості в системі дослідження. Рівні суб’єктів внутрішнього контролю подано на рисунку 1.5.

Як відомо, на тих підприємствах різних видів економічної діяльності, де встановлений поточний внутрішній контроль, забезпечується економія та збереження цінностей. Для посилення боротьби з нестачею та крадіжками необхідно, щоб внутрішній контроль здійснювався спільними зусиллями всіх спеціалістів, керівників бізнес-підрозділів та бухгалтерських служб. Особливе значення має щоденний контроль за рухом цінностей на окремих ділянках підприємства.

Сьогодні однією з нагальних проблем, яка потребує наукового та практичного вирішення, є проблема посилення внутрішнього контролю за раціональним та ефективним використанням ресурсів, запобігання непродуктивним витратам, що завдають великої шкоди економіці підприємств.

Рис. 1.5. Рівні суб'єктів внутрішнього контролю

Значні суми непродуктивних витрат пов'язані не стільки з недоліками в організації фінансово-господарської діяльності на підприємствах, скільки з низькою якістю внутрішнього контролю. Поряд з цим особливо гостро стоять

проблеми збереження матеріальних цінностей, запобігання нестачам та крадіжкам.

У виявленні й попередженні нестач і розкрадань значна роль належить внутрішньому контролю. Як вважає Дайновський Ю. А, «близько 90 % нестач і розкрадань на підприємствах виявляється інвентаризаціями, проведеними безпосередньо їх працівниками. Поряд із цим (у процесі здійснення внутрішнього контролю) виявляється близько 50 % непродуктивних витрат і втрат» [32].

Тому для збереження майна, своєчасного запобігання дефіциту, відходів та непродуктивних витрат потрібно спочатку забезпечити ефективність внутрішнього контролю. Ці функції повинні виконувати керівники та спеціалісти структурних підрозділів підприємств та працівники бухгалтерії під час виконання своїх функціональних обов'язків. Деякі недоліки практики такого контролю спричинені тим, що його методи практично не розроблені.

Таким чином внутрішній контроль здійснюється інтуїтивно фахівцями, які здійснюють контрольні функції на свій розсуд, адже практично відсутні необхідні методичні вказівки щодо здійснення внутрішньо контролю. У зв'язку з цим контроль здійснюється (рідко і формально) лише після операції, як правило, під час подання документів в бухгалтерію [54].

Незважаючи на те, що на різних рівнях управління видано велику кількість розпоряджень про необхідність посилення внутрішнього контролю за збереженням власності, залишаються надзвичайно важливими питання підвищення якості товарно-матеріальних цінностей та перевірки матеріальних цінностей на складах, усунення порушень, ведення обліку цінностей та грошових коштів, вдосконалення організації матеріальної відповідальності на всіх об'єктах їх збереження.

Для посилення контролю за збереженням цінностей необхідно чітко визначити конкретних осіб, які фінансово відповідають за цей напрямок роботи. Але для того, щоб знати, хто відповідає за недоліки забезпечення

збереження цінностей та підвищення ефективності господарської діяльності на підприємствах, між матеріально відповідальними особами повинна бути повна чіткість та визначеність у розподілі своїх обов'язків.

Для цього потрібна чітка, повна та інтегрована структура внутрішнього контролю, в якій усі підсистеми повинні бути взаємозалежними.

Низька якість внутрішнього контролю, недостатнє використання зворотного зв'язку не забезпечують прогнозування помилок, а отже, їх запобігання в системі управління бізнесом.

Водночас можна уникнути багатьох недоліків в організації та впровадженні внутрішнього контролю на підприємствах за умови наявності чітких подій щодо конкретних явищ у наукових джерелах, але натомість багато авторів або опускають питання внутрішнього контролю, або не розкривають його методів, що негативно впливає на практику внутрішнього контролю. З точки зору організації бухгалтерського обліку, контролю та аналізу [80] внутрішній контроль в умовах функціонування автоматизованої системи обробки інформації організовується в інтересах підприємства і з метою допомоги йому ефективно функціонує.

Внутрішній контроль передбачає перевірку дотримання законодавчих та нормативних актів про господарські операції та оцінку економічної ефективності та ефективності операцій, що проводяться на підприємстві. Він охоплює основні напрями, які подані на рис. 1.6.

Вплив організаційно-правової форми на структуру системи внутрішнього контролю підприємства зумовлений наявністю законодавчих підстав, які певною мірою регулюють організаційно-методологічні аспекти функціонування цієї системи.

Структура внутрішнього контролю визначається як сукупність планів організації, що включає ставлення керівництва, методи, процедури та інші заходи для забезпечення достатньої впевненості у досягненні наступних загальних цілей:

- подальший розвиток налагодженої, ефективної і доцільної діяльності та якісних продуктів та послуг відповідно до місії підприємства;
- захист ресурсів від втрат через дефіцит, зловживання, неефективне управління, помилки, махінації та інші неприємності;
- дотримання законів, нормативних актів та керівних принципів управління;
- розробка та підтримка надійних управлінських даних та їх правдиве представлення у своєчасних звітах.

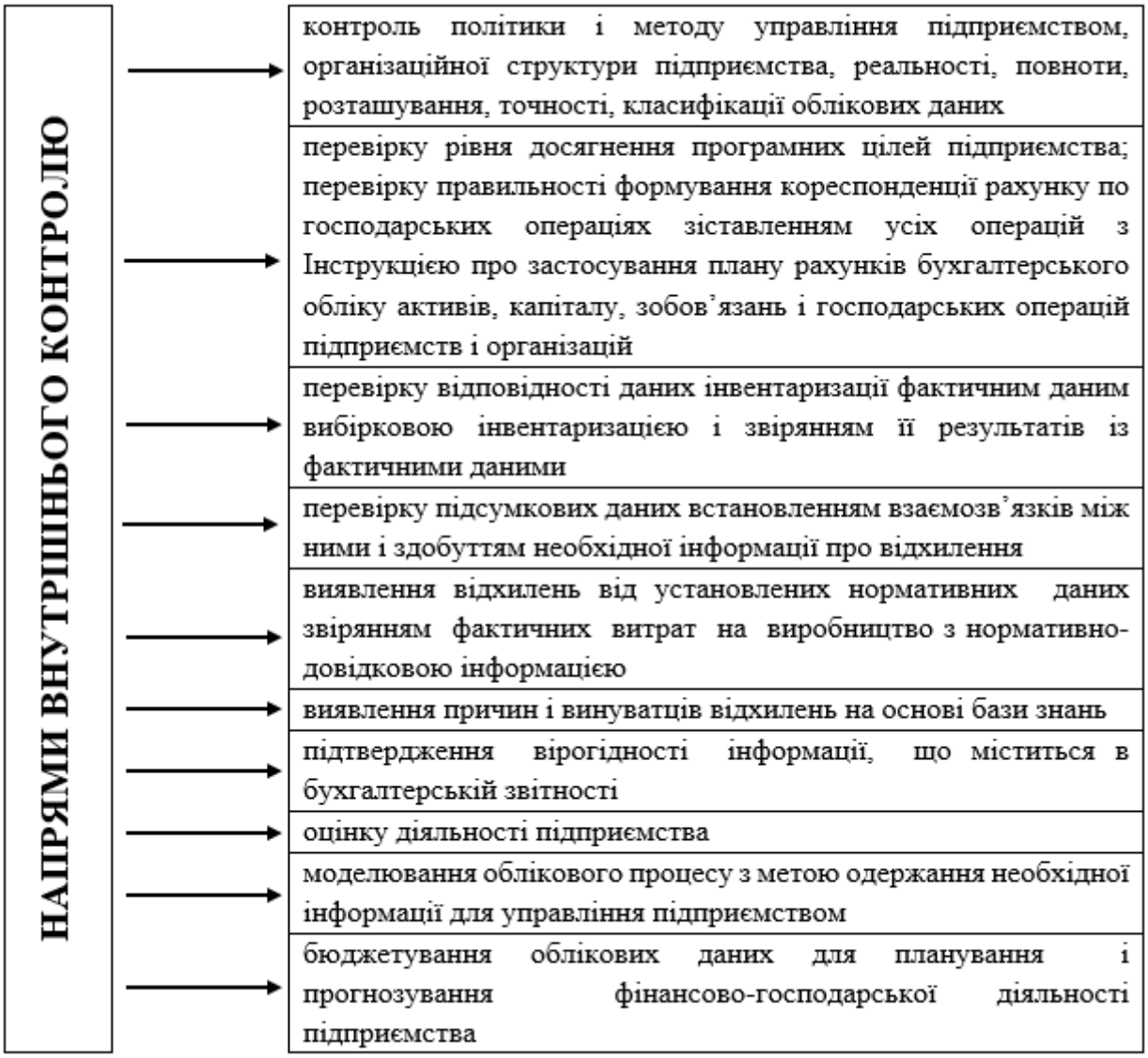


Рис. 1.6. Напрями внутрішнього контролю

Для посилення контролю особливу увагу слід приділяти перевірці економічної ефективності та доцільності господарських операцій

підприємств. Контроль поточної економічної діяльності не завжди здійснюється комплексно, спільними зусиллями аудиторів, економістів та інших спеціалістів підприємств.

Як указають Погорєлов Ю. С., Миронова Ю. Ю., Мазурьонок В. В., внутрішній контроль – це система заходів, що проводяться на підприємстві без залучення зовнішніх суб’єктів і спрямовані на підвищення ефективності роботи, що може бути досягнуто шляхом запобігання та виявлення порушень, відхилень, зловживань, ірраціональних або економічно неефективних підходів до використання фактори активів та розробка механізму усунення або виправлення виявлених відхилень [82].

За твердженням В.В. Бурцева, внутрішній контроль підприємства є «здійсненням суб'єктами організації, наділеними відповідними повноваженнями (суб'єкти внутрішнього контролю), або в автоматичному режимі, заданому зазначеними суб'єктами і під їх управлінням, таких процедур» [20]:

– визначення фактичного стану або дії керованої частини системи управління організацією (об'єктом контролю);
– порівняння фактичних даних з необхідними, тобто з базою для порівняння, прийнятою в організації, поданою ззовні або заснованою на раціональності;
– оцінка відхилень, що перевищують гранично допустимий рівень, і ступінь їх впливу на аспекти функціонування організації - виявлення причин цих відхилень.

Визначення основних змістових ознак, представлених у дослідженні, відображено зі сторони ефективності використання ресурсів суб’єкта господарювання, його ефективності, визначення структурних елементів здійснення контролю, процесних етапів та через призму комплексності й уніфікованості.

1.3. Інформаційне забезпечення аудиту системи обліку в спеціальних облікових програмах

Функціонування фінансово-господарської діяльності підприємств відбувається в сучасних умовах динамічного розвитку економіки та швидкої зміни інформації. Інформаційна система обліку акумулює дані про фінансову стійкість та чинники, які на нього впливають, стан розрахунків з контрагентами, наявні матеріальні та нематеріальні ресурси та ін.

Потужна інформаційна підтримка аналізу звітності є, мабуть, найважливішою складовою процесу ефективного впровадження процедур контролю, що в майбутньому дозволить керівникам та керівництву приймати відповідні управлінські рішення на його основі [26].

Визначення інформації Отже, перед тим, як перейти до розробки аналітичних процедур оцінки рівня фінансової стійкості підприємств, доцільно визначити складові концептуальної моделі управління інформацією про фінансовий та майновий стан підприємства (рис. 1.7).

Побудована концептуальна модель інформаційного забезпечення на мікрорівні визначає основні компоненти - мету, об'єкт, предмет, функції та завдання, а також принципи побудови взаємозв'язків як в рамках бухгалтерського та аналітичного забезпечення, так і в системі управління, використовуючи адаптовані елементи, які сприяють обґрунтуванню методологічних аспектів у відповідних сферах бухгалтерського та аналітичного забезпечення.

Призначення системи полягає у формуванні та передачі оперативної та якісної інформаційної підтримки обґрунтованості та ефективності управлінських рішень в системі управління фінансовою стійкістю підприємства. Об'єктом системи є підприємство, а суб'єктом - рівень її фінансової стійкості. Система виконує інформаційні, бухгалтерські, аналітичні та контрольні функції та відповідні завдання, що забезпечують інформаційну підтримку при прийнятті управлінських рішень; аналіз та

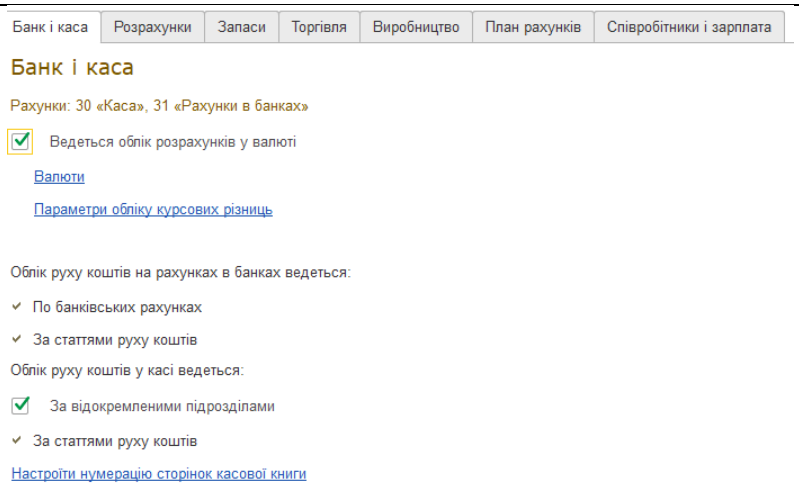
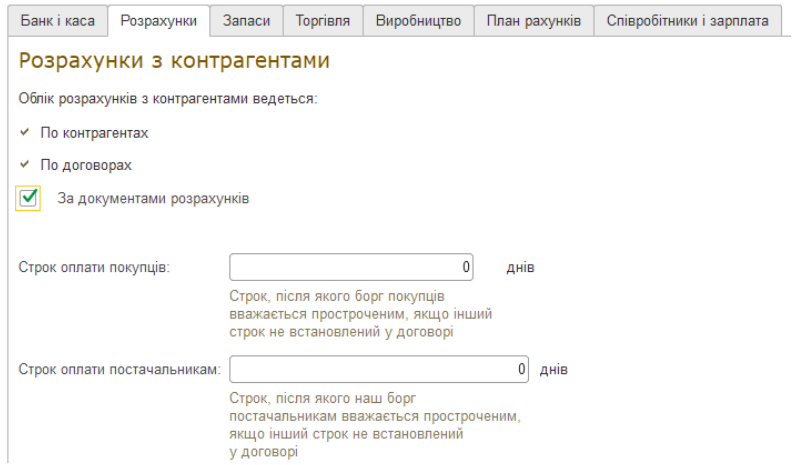
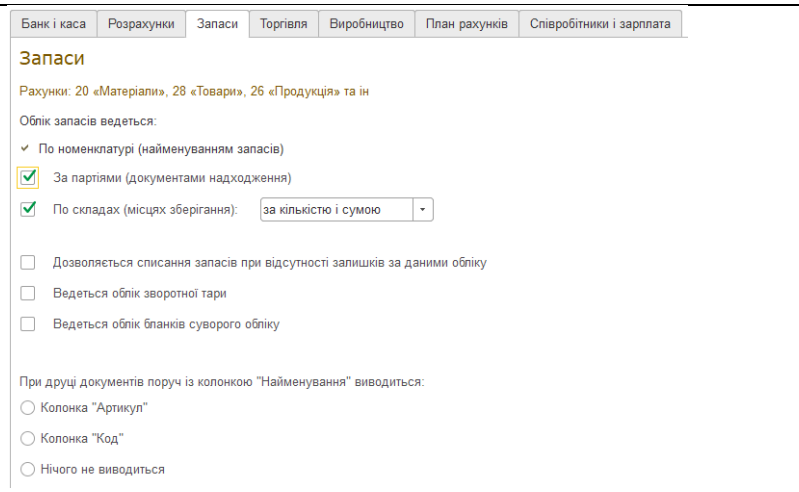
оцінка фінансової стійкості підприємства в цілому та в різних аналітичних розділах; планування та контроль ефективності діяльності підприємства; обґрунтування пріоритетних напрямків його розвитку.

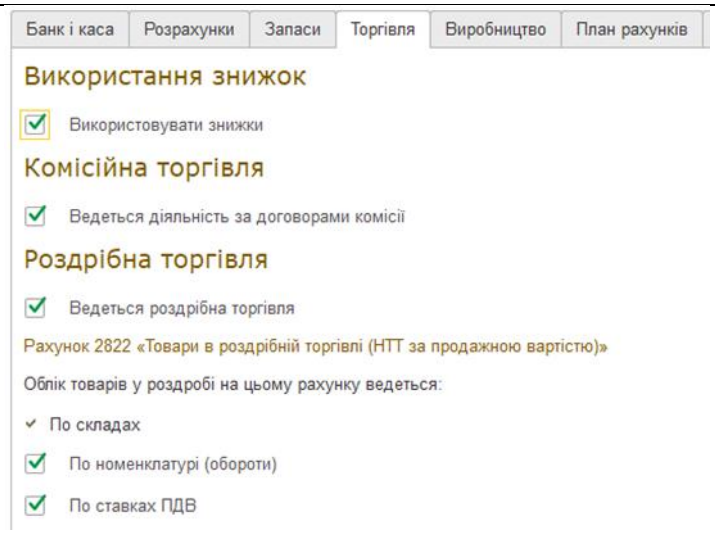
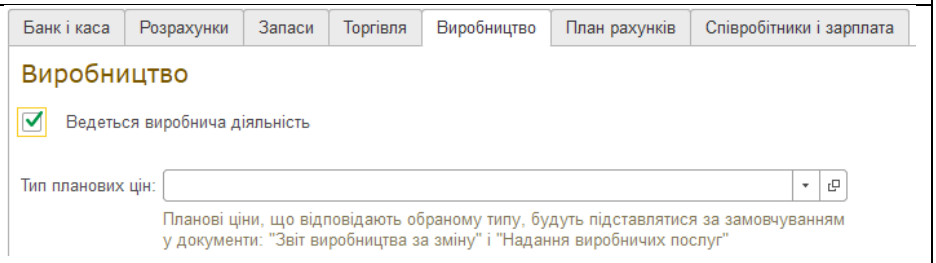
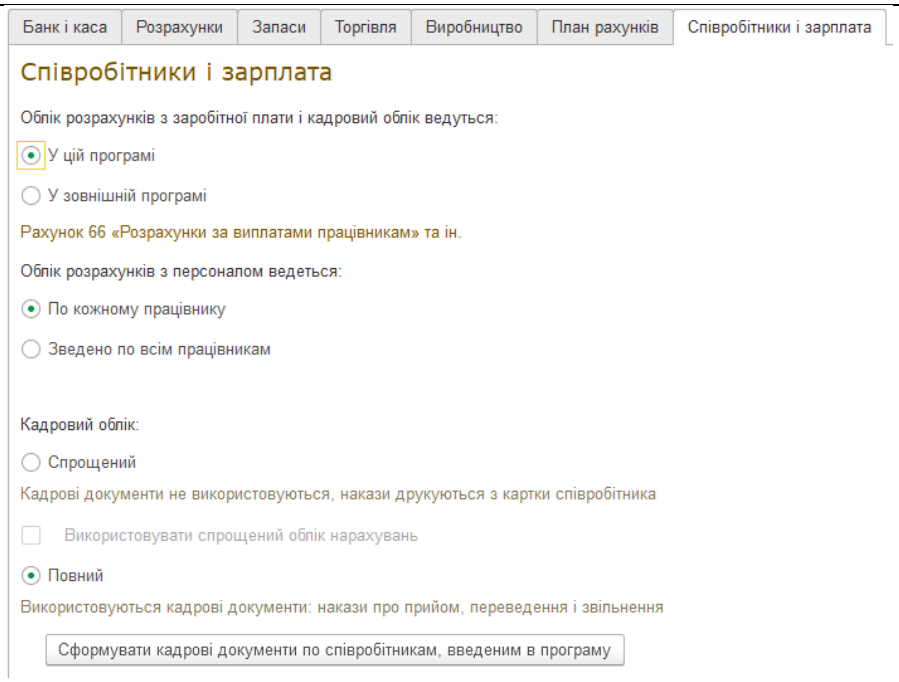
Рис. 1.7. Інформаційне забезпечення системи обліку

Формування посадових інструкцій, розпоряджень та наказів є обов'язковим етапом організації обліку на підприємстві. Проте відображення цієї інформації не завжди знаходить точну копію у спеціальному програмному забезпеченні. Тому сучасні аудитори проводять перевірку систему обліку також у спецальній облікових програмах. Інтерфейс спеціальної облікової програми «1С Бухгалтерія 8.3» в частині організації обліку подано в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Інтерпретація системи обліку в спеціальному програмному забезпеченні «1С Бухгалтерія 8.3»

Вид інформації	Роміщення
Касові і банківські операції	
Розрахунки з контрагентами	
Запаси	

Торгівля	
Виробництво	
Оплата праці та кадровий облік	

Параметри ведення обліку, визначені для підприємства відображаються у меню «Головне» – «Налаштування» – «Параметри обліку». У першій вкладці «Банк і каса» міститься інформація про банківські та касові операції, наявність розрахунків у валюті, спосіб визначення курсів валют, довідник валют. Також у цій вкладці міститься інформація про відокремлені підрозділи які ведуть окремі касові книги або самостійно виписують

податкові накладні.

У вкладці «Розрахунки» визначається ознака деталізації розрахунків з контрагентами, визначені терміни оплати покупців і постачальників. Для кожного постачальника чи покупця у «Довіднику контрагентів» можна встановити індивідуальний терміни.

У вкладці «Запаси» визначені налаштування ведення обліку за партіями та складського обліку. Для підприємств які здійснюють реалізацію товарно-матеріальних цінностей до їх фактичного оприбуткування на балансі може бути обрано «Списання запасів при відсутності за даними обліку». Якщо на підприємстві ведеться облік бланків суворої звітності, то є позначка прапорця

Наявність реалізації продукції кінцевим споживачам відображається у вкладці «Торгівля». Тут міститься інформація про особливості торгівельної діяльності: знижки; торгівля комісійними товарами та ін.

У вкладці «Виробництво» підприємства які здійснюють виробничу діяльність відмічений відповідний прапорець та заповнюється тип планови цін. У вкладці «Співробітники і зарплата» встановлені параметри кадрового обліку і особливості розрахунку заробітної плати.

У сучасному світі система бухгалтерського обліку самостійно формується комерційними організаціями на основі розробленої та затвердженої облікової політики, яка базується на єдиній законодавчій та методологічній базі, індивідуальних умовах ведення бізнесу та галузевій специфіці.

Облікова політика є найважливішим інструментом ефективного управління та довгострокового розвитку підприємства, що дозволяє формувати систему бухгалтерського обліку, аналізувати та моделювати процес бухгалтерського обліку на основі обраної та реалізованої стратегії розвитку організації. У зв'язку з цим облікову політику слід періодично перевіряти.

Облікову політику для потреб управлінського обліку слід розглядати як

сукупність регламентованих внутрішніх стандартів формування інформаційного простору, що сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень для досягнення цілей організації в рамках реалізованої стратегії розвитку.

Облікова політика підприємства є елементом правового регулювання бухгалтерського обліку на рівні підприємства. Одним з перших етапів організації бухгалтерського обліку на підприємстві є формування облікової політики, яка являє собою сукупність принципів, методів та процедур (рис. 1.8), що використовуються фінансовою звітністю підприємства.

Рис. 1.8. Сутність облікової політики

Чинне законодавство дає можливість вибору одного з декількох способів ведення бухгалтерського та податкового обліку за низкою напрямків. Сукупність вибраних методів обліку становить облікову політику організації. Відомості про облікову політику зберігаються в спеціальному програмному забезпеченні 1С Бухгалтерія 8.3 в регістрі відомостей

«Облікова політика організації» (рис. 1.9). Маршрут для її отримання «Головна» - «Налаштування» - «Облікова політика»

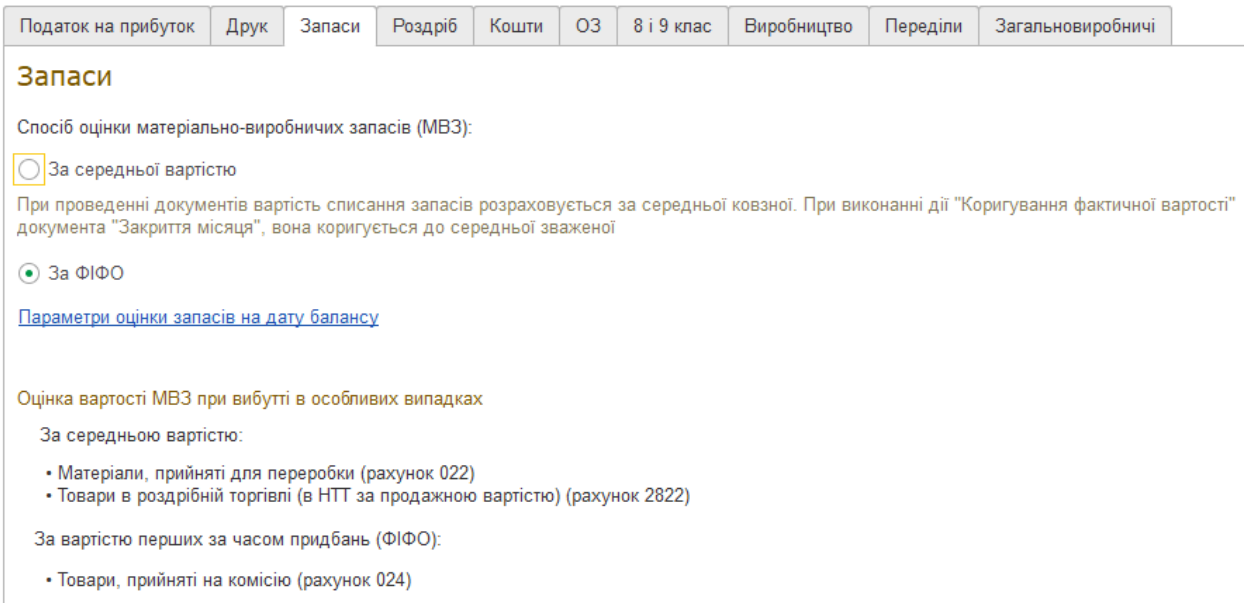


Рис. 1.9. Облікова політика організації в «1С Бухгалтерія 8.3»

Кожен запис цього регістра відомостей характеризує облікову політику організації за певний звітний період. При введенні нового запису про облікову політику або зміну її деталей інформація обов’язково буде відображатися.

1.4. Принципи аудиту та їх вплив на контрольне середовище

Реформи бухгалтерського обліку у зв'язку з гармонізацією національного законодавства із законодавством Європейського Союзу, розширенням його об'єктної структури, створенням ревізійних комітетів на вітчизняних підприємствах вносять свої корективи в методологію внутрішнього аудиту, модифікуючи систему принципів та правил. Оскільки з філософської точки зору вважається, що одним із джерел розвитку та вдосконалення методології є принципи наукових досліджень, її основні компоненти, система принципів внутрішнього аудиту потребує подальших досліджень та впорядкування. Удосконалення системи принципів внутрішнього аудиту дозволить ввести наукову організацію роботи внутрішніх аудиторів та суттєво підвищити якість аудитів. Основні відмінності між внутрішнім контролем та внутрішнім аудитом подано в додатку Б.

Середовище контролю є результатом існування та функціонування системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту та ефектом, що виникає від взаємоузгоджених дій цих систем, що можливо лише за певних принципів, що поліпшать якість процесу контролю . Водночас ми вважаємо за доцільне виділити методологічні принципи внутрішнього аудиту як галузі знань та організаційні принципи внутрішнього аудиту як виду професійної діяльності (рис. 1.10).

Методологічні та організаційні принципи внутрішнього аудиту згруповані та описані в таблиці 1. Запропоновані нами принципи внутрішнього аудиту, як методологічного, так і організаційного характеру, мають економічні чи соціальні, а в деяких випадках соціально-економічні наслідки впливу на результати внутрішнього аудиту підрозділ аудиту або підп. об'єкт управління в цілому.

Рис. 1.10. Ієрархія принципів внутрішнього аудиту в контрольному середовищі суб'єкта господарювання

У той же час, дотримуючись певних принципів внутрішнього аудиту, економічний вплив виявляється у збільшенні значень найважливіших, визначенні економічних показників економічної діяльності, що охоплюють усі сфери діяльності суб'єкта господарювання: виробництво, реалізація, закупівля сировини матеріали та матеріали, фінанси, запаси та матеріали, праця, прибуток, капітал тощо.

Соціальний вплив полягатиме в тому, що ефективне функціонування діяльності внутрішнього аудиту буде підтримувати довгострокове зобов'язання суб'єкта господарювання вести етичну діяльність та сприяти сталому розвитку підприємства, громади та суспільства в цілому. Розглянемо можливі економічні, соціальні та соціально-економічні наслідки впливу запропонованих принципів внутрішнього аудиту.

Дотримання методологічного принципу внутрішнього аудиту матиме соціально-економічні наслідки. Соціальний вплив виявиться у визначенні місії відділу внутрішнього аудиту в діяльності вищого керівництва суб'єкта господарювання, формуванні довіри управлінського персоналу до його діяльності, визначенні його місця в корпоративному середовищі підприємства.

Таблиця 1.4

Характеристика принципів внутрішнього аудиту

Принцип	**Сутність принципу**
Принципи внутрішнього аудиту як галузі знань (методологічні)	
якість та постійне вдосконалення	внутрішні аудитори повинні безперервно поглиблювати, підтримувати на належному рівні, розширювати й оновлювати професійні знання для забезпечення високої якості виконання своїх функціональних обов'язків
глибоке розуміння (для вищого керівництва)	вище керівництво повинно глибоко розуміти місце та сутність внутрішнього аудиту, що дозволить визначити напрямок його інтеграції або розвитку і вдосконалення вже існуючої системи внутрішнього контролю на підприємстві
глибоке розуміння (для внутрішнього аудитора)	в процесі внутрішнього аудиту необхідно враховувати залежність між елементами об'єктів перевірки, структурними підрозділами, впливом зовнішніх і внутрішніх чинників на процес перевірки
проактивність та стратегічність	в процесі внутрішнього аудиту необхідно постійно здійснювати спостереження і аналітичну роботу для прогнозування майбутніх дій з метою попередження ризикових операцій шляхом застосування елементів моніторингу та стратегічного контролю
політичний нейтралітет	працівники підрозділу внутрішнього аудиту для неупередженого виконання контрольних повноважень мають бути незалежними від будь-якого політичного впливу
доказовості	внутрішній аудитор повинен аналізувати і оцінювати висновки внаслідок одержаних аудиторських доказів для того, щоб сформувати аудиторський висновок про достовірність фінансової інформації
системність	внутрішній аудит необхідно розглядати як систему взаємопов'язаних елементів – суб'єкта, об'єктів, процесу, результату, дій працівників, яка взаємодіє з іншими елементами системи внутрішнього контролю компанії, а також з елементами системи управління суб'єктом господарювання
відкритості	результати кожної аудиторської перевірки носять відкритий характер, тобто є доступними для ознайомлення будь-яким працівником перевіреного підрозділу
ефективності	виконання поставлених цілей і завдань внутрішнього аудиту повинно бути спрямоване на запобігання можливих порушень і зловживань для прийняття зважених управлінських рішень вищим керівництвом та постійне підвищення ефективності діяльності як підрозділу аудиту так і підприємства в цілому

самоефективності	внутрішній аудитор в процесі перевірок повинен спиратися на досвід, знання і пізнавальні здібності, посилюючи мотивацію і впевненість, допомагаючи долати труднощі та підвищуючи продуктивність праці
транспарентності	аудиторський висновок повинен бути прозорим, відкритим та доступним для вищого керівництва та інших стейкхолдерів, що дозволить підвищити їх довіру та конурентоспроможність підприємства
Принципи внутрішнього аудиту як виду діяльності (організаційні)	
компетентності	внутрішні аудитори повинні володіти знаннями, навичками та досвідом, необхідними для сумлінного, компетентного, вчасного, результативного і відповідального виконання функціональних обов'язків
обачності	внутрішні аудитори в своїй діяльності повинні дотримуватись відповідних законів та нормативних актів, а також уникати будь-яких дій, що можуть дискредитувати їх діяльність та допустити компроміси відносно якості аудиторських перевірок
об'єктивність	внутрішні аудитори в своїй діяльності повинні не давати підстав ставити під сумнів їхнє професійне чи ділове судження внаслідок упередження, конфлікту інтересів або впливу з боку інших осіб
незалежність	фахівці підрозділу внутрішнього аудиту повинні бути незалежним від тих осіб, чию роботу вони перевіряють, а також мають бути незалежним у своїх судженнях від колег
позиціонування	на підприємстві повинні бути правильно визначені місце в організаційній структурі та функції внутрішнього аудиту для того, щоб він міг вносити максимально необхідний вклад в підвищення ефективності діяльності і досягнення цілей підприємства
організаційне вдосконалення	встановлення оптимальної чисельності фахівців та структури підрозділу внутрішнього аудиту та їх удосконалення в залежності від реальних потреб підприємства та змінення обсягів діяльності
чесність	внутрішній аудитор повинен зберігати чесність на всіх етапах роботи і уникати ситуацій, які вплинули б на незалежність його висновків
підзвітність	внутрішні аудитори повинні формувати робочі документи на всіх етапах перевірки та забезпечувати їх зберігання й передачу вищому керівництву
конфіденційність	внутрішній аудитор не має права без згоди вищого керівництва розголошувати або розкривати інформацію, отриману ним у ході надання професійних послуг, а також використовувати її у своїх цілях

економічності	економічний ефект від діяльності підрозділу внутрішнього аудиту має перевищувати витрати на його ресурсне забезпечення
комунікативності	внутрішні аудитори повинні підтримувати нормальні ділові відносини як між собою, так і з персоналом, що перевіряється, вищим керівництвом, а також із зовнішніми стейкхолдерами використовуючи ефективні засоби комунікації
перманентності	внутрішній аудит повинен забезпечувати безперервний процес виявлення та управління ризиками
персоналізація відповідальності	функції між внутрішніми аудиторами повинні бути розподілені таким чином, щоб можна було чітко визначити відповідального за конкретну ділянку перевірки
технологічна досконалість	в процесі внутрішнього аудиту мають застосовуватися сучасні інформаційні технології та технічні засоби
уніфікованості	кожна аудиторська перевірка повинна здійснюватися за однією офіційно встановленою процедурою, що забезпечить її впорядкованість, однозначність та порівняння
ергономічності	підрозділ внутрішнього аудиту повинен бути обладнаний ергономічними робочими місцями
мотивованості	вище керівництво повинно постійно стимулювати працівників підрозділу внутрішнього аудиту до здійснення ефективної діяльності, спрямованої на досягнення цілей підприємства
репрезентатив-ності	вибіркова сукупність має максимально охоплювати інформаційні потоки для формування адекватних рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту при цьому забезпечити уникнення «інформаційного шуму»
соціальна відповідальність	підрозділ внутрішнього аудиту повинен нести відповідальність за вплив його рекомендацій, рішень і діяльності на суспільство і довкілля через прозору і етичну поведінку та нівелювати конфліктні ситуації між структурними підрозділами

Економічний вплив проявиться через перетворення функції контролю в реальний інструмент управління та створення спеціального механізму на підприємстві для "контролю" його реалізації. Принцип розуміння (для внутрішнього аудитора) матиме економічні наслідки впливу, оскільки його дотримання дозволить максимально виявити помилки та упущення в обліку об’єктів, що перевіряються, передбачити позитивні та негативні наслідки впливу зовнішнього та внутрішнього фактори на процес перевірки. розподіляти трудові та фінансові ресурси під час внутрішнього аудиту.

Дотримання принципу ефективності внутрішнього аудиту матиме економічний вплив, який виявиться шляхом визначення в процесі перевірок законності використання коштів для досягнення запланованих цілей та

виявлення факторів, що перешкоджають цьому, визначення ефективності діяльності підприємства та внутрішній аудит.

Зовнішнє середовище, що впливає на діяльність будь-якого суб'єкта господарювання, характеризується нестабільністю та мінливістю, спричиненими впливом та коливанням рівня різних видів ризиків. Як справедливо зазначає О. Кришкін, з фундаментальної точки зору основою системи внутрішнього аудиту підприємства є вибір оптимального співвідношення між контролем та ризиком [49]. Оптимум майже завжди індивідуальний, і вибір оптимальної пропорції часто робиться несвідомо, тому дотримання принципу постійності дозволить внутрішньому аудитору зробити процес відбору більш розумним, постійно тримати ризик під контролем, що матиме позитив економічні наслідки.

Вирішальним фактором успіху управління підприємством та ефективності роботи внутрішніх аудиторів є мотивація праці, яка є основою трудового потенціалу працівників і є одним з найкращих способів підвищення ефективності як внутрішнього аудиту, так і компанії. Економічний ефект від дотримання принципу мотивації дуже важливий, оскільки зростання заробітної плати внутрішніх аудиторів, яке відбуватиметься відповідно до зростання продуктивності праці або трохи попереду цього, створить сприятливі стимули для пошуку новітніх методів аудиту. І в той же час, як зазначає О.В. Мудра, «зниження ж мотивуючої та стимулюючої ролі оплати праці і доходів призводить до протилежного ефекту – падіння продуктивності праці, неефективного використання робочого часу, деградації якості трудового потенціалу та інших негативних соціально-економічних наслідків» [65]. Таким чином, принцип мотивованості матиме двосторонні соціально-економічні наслідки впливу на організацію внутрішнього аудиту.

Слід підкреслити, що характер обраних методологічних принципів багато в чому визначає висновки, що надаються вищому керівництву на основі результатів аудитів, їх надійність, рівень всебічності, ступінь

переконливості, правдивість для керівництва та інших зацікавлених сторін. Таким чином, методологічні принципи внутрішнього аудиту є основою для наукового відбору методів, прийомів і прийомів для конкретного аудиту або наукового пізнання його як об’єкта дослідження.

Висновки до розділу 1

Система бухгалтерського обліку формується на кожному господарюючому суб’єкті, що передбачено нормативними та законодавчими актами, але на кожному підприємстві вона функціонує з різним рівнем ефективності, зумовленого багатьма факторами: людськими, ресурсними, інформаційними. У той же час існує прямий зв’язок між результатами діяльності та ефективністю системи бухгалтерського обліку. Для ефективного функціонування бізнесу система обліку здійснює ряд функцій, а саме: інформування, облік або акумулювання даних, аналітична, контрольна, зворотного зв’язку та організаційна. Призначення системи бухгалтерського обліку можна визначити як інформаційне моделювання процесу економічного, соціального та екологічного управління підприємством, зумовлене специфікою фінансово-господарської діяльності – охопленням виробництва, обігом та розподілом суспільного продукту з формуванням інформації про кругообіг ресурсів та їх використання. Критерієм вибору конкретного показника як елемента структури системи обліку має бути його значення для задоволення інформаційних потреб менеджерів, які приймають управлінські рішення.

Дані обліку служать інформаційним базисом для внутрішнього контролю. З іншого боку, необхідний внутрішній контроль якості методики та організації самого обліку. Усі суб'єкти внутрішнього контролю доцільно розподілити за рівнями з точки зору значущості в системі дослідження. Для

отримання ефективної та злагодженої роботи усього підприємства доцільно проводити контрольні дії за такими напрямами: політика і метод управління підприємством; рівень досягнення програмних цілей підприємства; встановлення взаємозв'язків між інформаційними потоками; оцінка діяльності; моделювання облікового процесу; бюджетування облікових даних.

Для проведення перевірки необхідні достовірні та своєчасні інформаційні ресурси про систему обліку. Сучасна практика ведення обліку характеризується використанням спеціального програмного забезпечення. Тому виникає необхідність перевірки системи ведення обліку та складеної облікової політики саме у спеціальному програмному забезпеченні, яке використовує підприємство. Необхідність перевірки налаштування спеціального програмного забезпечення зумовлено тим, що доволі часто розпорядження та накази про ведення обліку сформовані правильно, проте не відображені їх особливості в налаштуваннях програми.

Весь набір методів, прийомів і методик, що використовуються в процесі внутрішнього аудиту, забезпечують єдність та логічність методологічних принципів. Вони відображають загальні вимоги до змісту, структури та методів аудитів, визначають межі та правила побудови теоретичних положень, на яких ґрунтуються подальші дії аудиторів, поєднують та організовують окремі підходи, прийоми та методики внутрішнього аудиту в єдиний процес.

РОЗДІЛ 2. АУДИТ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ

2.1. Аудит системи обліку: основні етапи, особливості та методика проведення

У широкому розумінні аудит розглядається як форма контролю, що діє в інтересах управління підприємством. Дослідження системи обліку та визначення покращення ефективності процесів управління здебільшого є прерогативою внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит охоплює питання, які є принципово важливими для виживання та розвитку будь-якого підприємства. На відміну від зовнішнього, він виходить за рамки оцінки фінансових ризиків та звітності та вирішує більш широкі питання, такі як репутація організації, ефективне використання ресурсів, оцінка майбутніх перспектив тощо.

Так, за визначенням Інституту внутрішніх аудиторів «внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання гарантій та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей використовуючи системний і послідовний підхід до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, системи контролю і корпоративного управління» [4].

Міжнародний стандарт аудиту 610 зазначає, що «цілі й обсяг діяльності аудиторів в основному охоплюють діяльність з надання впевненості та консультацій, призначену для оцінювання та покращення ефективності процесів управління суб’єктом господарювання, а також процесів управління ризиками і внутрішнього контролю» [64, с. 674]. Цілі та сфера діяльності внутрішніх аудиторів, характер їх відповідальності та їх організаційний статус, включаючи повноваження та підзвітність, дуже різняться та залежать від розміру та структури суб'єкта господарювання та вимог керівництва, а також, де це застосовується та кола повноважень

відповідальних осіб [64, с. 667].

Виходячи з цього, організація та здійснення внутрішнього аудиту є більш виправданими на великих підприємствах з диверсифікованою виробничою структурою, великою кількістю підрозділів, філій, оскільки в таких структурах керівництву важко швидко отримати достовірну інформацію та оцінити дії керівники відділів. Потреба у внутрішньому аудиті частіше виникає на середніх та малих підприємствах, що пов'язано зі складністю та нестабільністю нормативно-правових актів, економічними відносинами, впровадженням інноваційних технологій, необхідністю обробки значних інформаційних потоків та оцінки їх актуальності.

Робота внутрішнього аудитора може суттєво вплинути на ефективність роботи підприємства, ніж перевірка незалежного зовнішнього аудитора. Внутрішній аудитор більш детально знає структуру підприємства, особливості функціонування, може більш реально оцінити вплив «людського фактора» [46, с. 137].

Загалом, аудит важливий для управлінських рішень та консультування. Його основна увага зосереджена насамперед на аналізі інформаційних потоків в системі бухгалтерського обліку. Обробляючи потік бухгалтерської та аналітичної інформації, внутрішній аудит надає керівництву компанії достатню і необхідну проміжну та ефективну інформацію для прийняття доцільних та діяєвих управлінських рішень та оперативного та своєчасного коригування раніше прийнятих рішень.

З практичної точки зору можна виділити різні види внутрішнього аудиту системи бухгалтерського обліку, який залежить від обсягу обраних об’єктів (елементів системи) та завдань (фінансових, операційних, організаційно-технічних, аудиту відповідності тощо). Для формування системи та досягнення максимальних результатів аудит повинен проводитись у певній послідовності. Зовнішній та внутрішній аудит має значні відмінності у послідовності етапів проведення.

Внутрішній аудит системи бухгалтерського обліку складається з етапів

відображених на рис. 2.1.

Рис. 2.1. Етапи внутрішнього аудит системи обліку

Залежно від специфіки окремих елементів системи бухгалтерського обліку окремі етапи внутрішнього аудиту можуть бути більш детальними.

Ефективність будь-якого явища або процесу вимірюється співвідношенням витрат ресурсів та результату (ефекту) від його

функціонування, бухгалтерський облік не є винятком: вартість бухгалтерського обліку завжди повинна бути меншою за економічний ефект від практичного використання його інформації.

Однак у разі оцінки ефективності бухгалтерських систем цей підхід є проблематичним [51, с. 10]. Дійсно, ефективність системи важко виміряти лише кількісними показниками, включаючи системи бухгалтерського обліку. Крім кількісних, доцільно використовувати також якісні показники та параметри.

На основі опрацьованих джерел [13, 22, 46] узагальнено основні завдання аудиту ефективності системи обліку, а саме:

- ✓ оцінка системи документів бухгалтерського обліку щодо їх відповідності, відповідності чинному законодавству та внутрішнім установчим документам;
- ✓ оцінка якості організації бухгалтерської служби;
- ✓ експертиза бухгалтерських документів, реєстрів та звітів;
- ✓ експертиза правильності організації, методології та техніки ведення бухгалтерського обліку;
- ✓ оцінка рівня кваліфікації та відповідність посадам бухгалтера, допомога у підборі та тестуванні бухгалтерів;
- ✓ експертиза достовірності обліку ресурсів, виробничих витрат та операційного доходу, точності відображення фінансових результатів;
- ✓ оцінка якості інформаційних потоків та рівня інформаційної безпеки;
- ✓ перевірка дотримання розрахунково-платіжної, податкової, трудової та організаційної дисципліни;
- ✓ оцінка надійності та відповідності бухгалтерської інформації, що надається системі управління;
- ✓ надання консультацій управлінському персоналу з питань бухгалтерського обліку, змін у законодавстві;
- ✓ розробка та підготовка внутрішніх методичних рекомендацій щодо підвищення якості бухгалтерського обліку;

- ✓ розробка та надання обґрунтованих пропозицій та рекомендацій щодо вдосконалення організації системи контролю, належного обліку, розрахунково-платіжної дисципліни;
- ✓ організація підготовки до зовнішнього аудиту фінансової звітності, податкових та інших перевірок.

Виконання цих завдань покладається безпосередньо на внутрішнього аудитора – працівника підприємства, службу (відділ) внутрішнього аудиту підприємства – відокремленого підрозділу.

В господарській діяльність є практика укладання угод про надання послуг внутрішнього аудиту з незалежними компаніями (аутсорсинг) та організацію внутрішнього аудиту на основі стратегічного партнерства, що передбачає відбір працівників «ззовні» для співпраці з внутрішніми аудиторами для виконувати завдання, які внутрішня служба не може виконати, наприклад, через відсутність вузьких спеціалістів [13, с. 281]. У таблиці 2.1. наведено елементи оцінки ефективності системи обліку засобами аудиту.

Водночас одним із головних моментів аудиту системи бухгалтерського обліку є вивчення облікової політики. Висновки та результати цього розділу можуть вплинути на остаточний висновок аудитора. Крім того, чітко сформована облікова політика дозволяє підвищити ефективність управління підприємством за допомогою правильної оцінки фінансової звітності організації.

Актуальність застосування процедур аудиту облікової політики зростає із популяризацією управлінського обліку як необхідного інструменту для успішного розвитку комерційної організації.

Процедури аудиту облікової політики для цілей управлінського обліку можуть використовуватися відповідно до узгоджених процедур, а також при складанні фінансової інформації. Відправною точкою в організації управлінського обліку є формування його облікової політики.

Таблиця 2.1

Оцінка ефективності системи бухгалтерського обліку підприємства засобами внутрішнього аудиту

Складові системи	Елементи системи	Напрями дослідження	Параметри оцінки
Методологія бухгалтерського обліку	Принципи обліку	Дотримання принципів обліку	Зрозумілість та повнота дотримання
	Цілі та завдання	Виконання цілей і завдань	Зрозумілість, адекватність тлумачення та послідовність
	Види обліку	Методичні прийоми та способи	Якість, доречність, методична правильність, законність
	Методи обліку		
Технологія бухгалтерського обліку	Форма ведення обліку	Доцільність обраної форми	Затрати праці облікових працівників на складання облік
	Обліковий процес	Облікові операції та роботи	Узгодженість та достатність облікових робіт, законність завершеність операцій, доречність, правильність розрахунків
Організація бухгалтерського обліку	Бухгалтерська служба	Посадові обов'язки та атестація кадрів	Кваліфікація та професійні компетенції облікового персоналу
		Нормування праці	Відповідність нормам і нормативам
		Організаційна структура	Раціональність структури, рівень дублювання функцій, роботи облікових працівників
		Кадрове забезпечення	Повнота і достатність штату, рівень професійної підготовки
		Технічне та програмне забезпечення	Рівень забезпеченості, функціональна придатність, відповідність стандартам, зручність, надійність
		Ергономічне забезпечення	Обсяг робіт, кількість і склад закріплених опер
	Дисципліна	Розрахунково-платіжна, податкова, з бюджетом, трудова, організаційна	Своєчасність та повнота розрахунків, дотримання трудового законодавства установчих документів,
Інформаційне забезпечення	Документація	Нормативно-правова	Наявність, зрозумілість, однозначність трактування
		Внутрішня регламентна	
		Поточна облікова	Наявність, аналітичність, достовірність, наявність достатність, своєчасність, законність, оперативність,
		Звітна	Достовірність, правильність складання, повнота, своєчасність подання.
		Внутрішнього контролю	Відповідність запитам, достовірність, частота контроль
	Інформаційна безпека	Програмно-технічний захист	Рівень конфіденційності, доступності, достовірності інформації
		Надійність персоналу	

Процедури аудиту облікової політики для цілей управлінського бухгалтерського обліку широко використовуються в управлінському аудиті.

На основі проведеного дослідження можна стверджувати, що мета аудиту облікової політики для управлінського обліку – перевірка розроблених та затверджених в організації внутрішніх нормативних актів та стандартів, що регулюють інтеграцію бухгалтерського, податкового та управлінського обліку, підвищення надійності, прозорості, корисності усіх видів звітності, надання відповідної фінансової та нефінансової інформації керівництву [83, с. 838].

Алгоритм формування облікової політики повинен відповідати загальній стратегії підприємства та її основним цілям. Все це разом повинно бути спрямоване на задоволення інформаційних потреб керівництва комерційної організації. На основі проведених досліджень [36] формується наступна методика аудиту облікової політики (рис. 2.2).

На першому етапі аудитор оцінює організаційні передумови. На першому етапі аудитор оцінює організаційні передумови встановленої облікової політики на основі внутрішніх документів, а також тестів або анкет, розроблених аудитором. За результатами тестування аудитор виявляє слабкі місця в системі внутрішнього контролю та недоліки моніторингу контрольних дій, що призводять до спотворень у формуванні облікової політики.

На другому етапі, оцінивши передумови та фактори, що впливають на формування облікової політики з метою управлінського обліку, аудитор оцінює встановлену облікову політику. В процесі цієї оцінки визначається, наскільки розроблена облікова політика з метою управлінського обліку відповідає потенціалу підприємства.

На третьому етапі аудитор досліджує реалізацію облікової політики з метою управлінського обліку на базі отриманих аудиторських доказів, виявляє резерви підвищення її ефективності. В рамках цього етапу аудитор виявляє всі можливості компанії в розробці максимально

ефективної облікової політики.

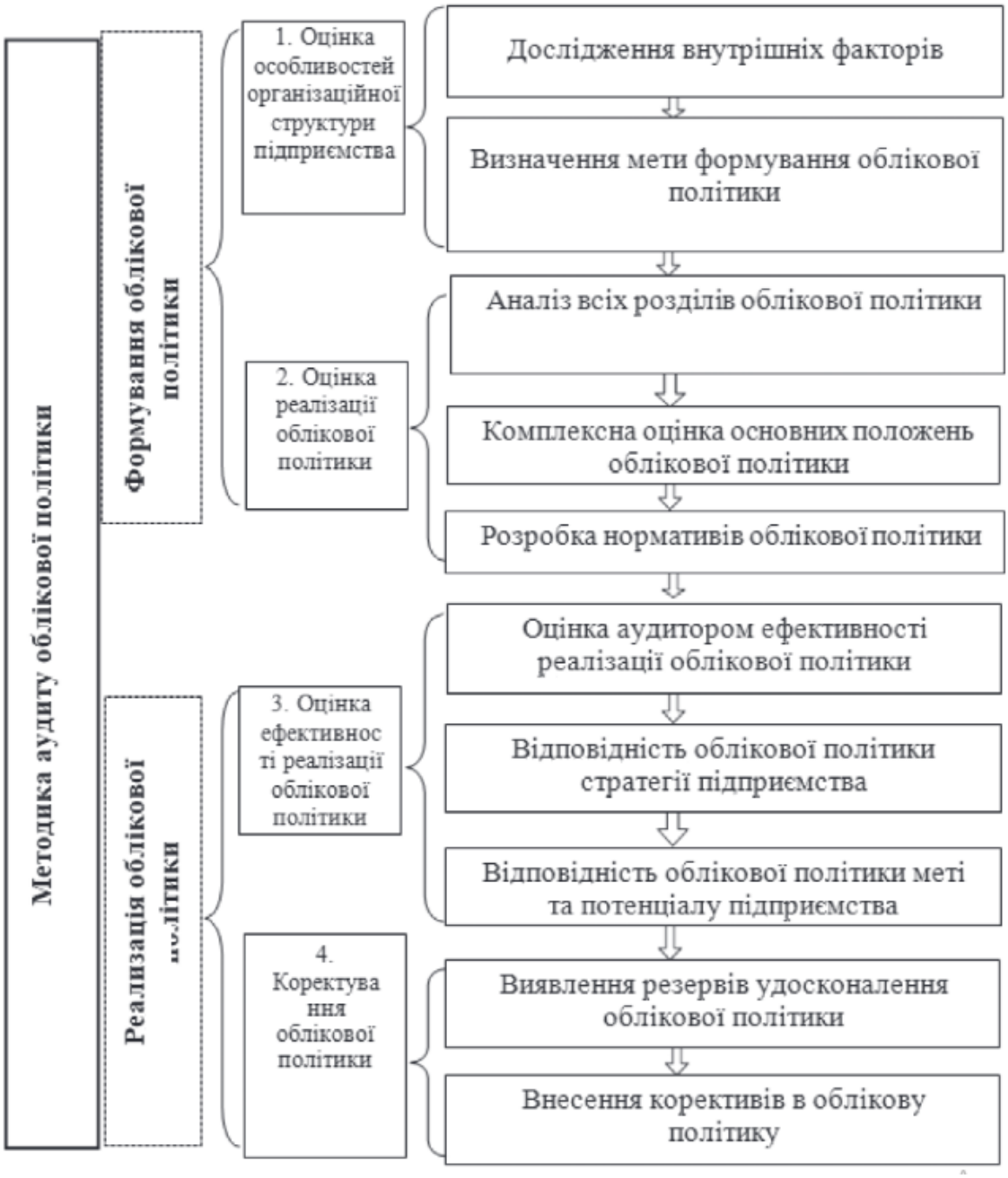


Рис. 2.2. Методика аудиту облікової політики

На четвертому етапі аудитор розробляє нову облікову політику для цілей управлінського обліку або коригує існуючу. Аудитор аналізує виявлені помилки, визначає резерви, які підвищать ефективність облікової політики.

Таким чином, узагальнений метод формування та реалізації облікової політики дозволить аудитору визначити об'єкти аудиту шляхом визначення загальної стратегії підприємства.

2.2. Побудова адаптивної системи обліку в розширенні спектра звітності для забезпечення якості інформаційних ресурсів

Фінансова звітність вітчизняних підприємств уже не в повному обсягу відображає інформацію для зацікавлених сторін. Тому вітчизняні підприємства та організації шукають способи відобразити більше інформації про діяльність. Формування нових видів звітності з метою підвищення якості інформаційних ресурсів для основних зацікавлених сторін вимагає внутрішньої трансформації системи бухгалтерського обліку як основного джерела інформації для формування показників звітності, а саме інтегрованої звітності, корпоративної та соціальної звітності. Аналізуючи різні міжнародні моделі регулювання звітності, які представлені такими організаціями, як: Глобальна ініціатива зі звітності, міжнародний стандарт інтегрованої звітності, Принципи екватора, AA 1000, визначено, що найбільш адаптованою до вітчизняних бізнес-реалій є Глобальна ініціатива зі звітності та міжнародний стандарт інтегрованої звітності.

В умовах пандемії та нестабільності світової економіки особливого статусу набуває безперервність діяльності, стабільність розрахункві з контрагентами, вчасна виплата заробітної плати та вміння долати непередбачувані ситуації.

Баришнікова О.М. вважає, що «результатом впливу положень сталого розвитку на національну систему бухгалтерського обліку є впровадження нового механізму оприлюднення інформації про діяльність підприємств – звітності сталого розвитку. Її місце в сучасній системі бухгалтерського обліку не визначено, а тому в окремих випадках таку звітність виносять за межі системи бухгалтерського обліку, а в інших – вважають її одним з видів бухгалтерської звітності. Проте в усіх випадках звітність сталого розвитку та система бухгалтерського обліку є взаємопов’язаними. Саме ці взаємозв’язки

є малодослідженими та потребують теоретичного обґрунтування й розробки організаційно- методичних положень» [14, с. 3].

Відповідно, новий механізм розкриття інформації про господарську діяльність підприємств вимагає відповідних змін у використанні елементів методу бухгалтерського обліку, трансформації методології управлінського обліку та економічного аналізу.

На формування організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку для звітності про сталий розвиток як основи якісного підходу до механізму розкриття інформації про господарську діяльність підприємств, впливають:

- галузева орієнтація господарської діяльності підприємства. Таким чином, звітність про сталий розвиток, складена згідно з протоколами Глобальної ініціативи звітності, забезпечує набір показників, деякі з яких характерні лише для підприємств певних галузей. Зокрема, промислові підприємства характеризуються низкою екологічних показників, не характерних для підприємств іншої галузі, таких як торгівля, сфера послуг та інші;
- організація бізнес-процесів. В організації бізнес-процесів залежить як сукупність показників, за якими повинна звітувати компанія, так і їх зміст. Організація бізнес-процесів впливає на систему управління господарською діяльністю, крім того, визначає як економічні, так і екологічні та соціальні наслідки. Система управління повинна будуватися таким чином, щоб встановлювати ефективність кожного бізнес-процесу з точки зору економічних, соціальних та екологічних показників. Зазначимо, що промислові підприємства характеризуються особливими екологічними бізнес-процесами. Такі бізнес-процеси є операціями з поводження з відходами. «Операції поводження з відходами промислових підприємств передбачають такі складові, які можна ідентифікувати як окремі бізнес- процеси: зберігання відходів, транспортування відходів, переробка відходів, утилізація відходів,

захоронення відходів. Кожен із зазначених бізнес-процесів поводження з відходами містить сукупність господарських операцій, які відображаються в бухгалтерському обліку. Зважаючи на багатоваріативність таких операцій, що обумовлено їх технологічними особливостями, виникає необхідність їх моделювання з урахуванням усіх можливих рішень, що в сукупності дозволить сформувати дієвий інформаційний простір. Таким чином, організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку операцій поводження з відходами мають враховувати всі властивості відходів та технологічну специфіку поводження з ними» [29, с. 251];

- організація системи управління. Від системи управління господарською діяльністю підприємства залежить сукупність показників результативності та процес формування інформаційного простору управлінських рішень. Функціонування центрів відповідальності, місця виникнення витрат, а також місця утворення відходів, скидів та викидів залежать від особливостей системи управління. Відповідно, такі особливості впливають на процес формування показників звітності про сталий розвиток та організацію інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень та оцінку економічних та соціальних складових сталого розвитку підприємства;
- організація управління інформаційними підсистемами. Підсистеми управлінської інформації включають бухгалтерський облік, економічний аналіз, внутрішній аудит, планування. Найбільш конкретною є організація бухгалтерської системи, яка є найбільш мінливою. Таким чином, система правового регулювання бухгалтерського обліку передбачає інший набір бухгалтерського відображення об’єктів управління, в тому числі з урахуванням їх властивостей (фізичного, інформаційного, економічного, юридичного та бухгалтерського).

Надалі при формуванні аналітичних показників виникає потреба врахувати обраний метод обліку для оцінки всіх цих властивостей. Всі ці інформаційні підсистеми беруть участь у формуванні показників звітності про сталий розвиток. Зокрема, підсистема планування визначає майбутні параметри підприємства, як економічні, так і екологічні та соціальні. Надалі система бухгалтерського обліку формує інформаційну модель фактичного стану господарської діяльності, а врахування всіх властивостей об’єктів господарювання дозволяє визначити економічні, соціальні та екологічні показники діяльності підприємства.

Система аудиту визначає відхилення фактичного розвитку підприємства від заданих параметрів, а також оцінює якість управління інформацією. У свою чергу, система економічного аналізу дозволяє оцінити причини та наслідки відхилень та ефективність управління об'єктами бухгалтерського обліку з урахуванням їх властивостей.

Таким чином, для формування якісного інформаційного ресурсу про економічну діяльність за допомогою звітності про сталий розвиток виникає необхідність врахування комплексу факторів, що визначають специфіку господарської діяльності підприємства. На основі оцінки всіх цих факторів визначено напрями трансформації організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку як основного джерела інформації для формування показників сталого розвитку, що забезпечить якість інформаційного простору управління бізнесом.

Для ефективної та якісної системи обліку і формування та перевірки звітності про сталий розвиток як нового кращого механізму розкриття інформації існує потреба у розробці комплексного підходу до впровадження нових методологічних підходів, що трансформують застосування окремі елементи бухгалтерського та управлінського обліку, запровадження нового підходу до використання аналітичних показників, які можуть бути представлені у звітах про сталий розвиток, розширення діапазону цільових показників з точки зору соціальних та екологічних складових.

Підприємство, яке планує розкривати інформацію за допомогою звітності про сталий розвиток, має розробити набір внутрішніх правил щодо інтеграції різних інформаційних підсистем та їх методів і прийомів. Ці зміни повинні відбуватися відповідно до обраної системи регулювання такої звітності, наприклад: Глобальна ініціатива звітності або Міжнародні стандарти інтегрованої звітності.

Перш ніж переходити до сфер трансформації інформаційних систем бухгалтерського обліку, варто розглянути процедуру зв’язку звітності про сталий розвиток з фінансовою та іншими видами бухгалтерського обліку (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Узгодженість показників звітності сталого розвитку з показниками фінансової звітності

Показники фінансової звітності	Джерела
Необоротні активи	- Аналітичний облік; - управлінська звітність
Оборотні активи	- Аналітичний облік; - управлінська звітність
Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	- Аналітичний облік; - управлінська звітність
Власний капітал	- аналітичний облік
Довгострокові зобов'язання і забезпечення	- Аналітичний облік; - управлінська звітність
Поточні зобов'язання і забезпечення	- Аналітичний облік; - управлінська звітність; - транзитні рахунки
Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	- Аналітичний облік; - управлінська звітність
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	- Аналітичний облік; - управлінська звітність
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	- Аналітичний облік; - управлінська звітність; - транзитні рахунки; - калькуляція
Інші операційні доходи	- Аналітичний облік; - управлінська звітність; - транзитні рахунки
Адміністративні витрати	
Витрати на збут	
Інші операційні витрати	
Дохід від участі в капіталі	- Аналітичний облік; - управлінська звітність; - транзитні рахунки
Інші фінансові доходи	
Інші доходи	
Фінансові витрати	
Втрати від участі в капіталі	
Інші витрати	
Звіт про рух грошових коштів	- Аналітичний облік; - управлінська звітність

Зважаючи на необхідність розширення звітної інформації відповідно виникає потреба у деталізації елементів системи обліку. Виходячи з вищесказаного, А. Ю. Щирська пропонує такий набір внутрішніх правил та зміни внести до низки існуючих внутрішніх регламентів системи обліку (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Формування внутрішніх регламентів щодо оприлюднення інформації про господарську діяльність (регламентація бухгалтерського обліку)

Документ	Зміст	Якісні властивості
Наказ про затвердження облікової політики	- Передбачити об'єкти облікового відображення, що стосуються екологічної та соціальної складової відповідно до протоколів GRI; - розробити класифікатор господарських операцій, що пов'язані із екологічним та соціальним ризиками; - врахувати властивості усіх об'єктів, що мають місце в звітності сталого розвитку	Повнота, зіставність, ясність, суттєвість, збалансованість, цілісність
Робочий план рахунків	- При розробці робочого плану рахунків передбачити рахунки для обліку нових об'єктів екологічного та соціального характеру; - аналітичний обліку має передбачити усі властивості об'єктів	Повнота, зіставність, суттєвість, цілісність
Положення про організацію бухгалтерського обліку	- Передбачити взаємозв'язки бухгалтерської служби з іншими підрозділами для цілей інформаційного забезпечення звітності; - затвердити відповідального бухгалтера	Надійність, своєчасність, збалансованість, конфіденційність
Посадова інструкція	Розробити посадову інструкцію бухгалтера, відповідального за формування звітності за GRI	Своєчасність, конфіденційність, компетентність
Положення про організацію управлінського обліку	Передбачити показники, інформацію про які може забезпечити лише система управлінського обліку	Повнота, суттєвість, своєчасність, збалансованість, цілісність
Методичні рекомендації з калькулювання продукції	Перебачити систему калькулювання за окремими бізнес-процесами екологічного спрямування (наприклад, поводження з відходами, скидами, викидами)	Повнота, зіставність, цілісність
Альбом форм та рекомендації із заповнення управлінської звітності	Затвердити сукупність форм внутрішніх звітів як проміжної звітності для формування показників звітності за GRI	Зіставність, надійність, суттєвість, збалансованість, цілісність, компетентність
Положення про систему документування	Внести зміни до документообігу та розробити нові форми первинних документів, які стосуються нових об'єктів або властивостей існуючих	Повнота, надійність, суттєвість, своєчасність, цілісність, конфіденційність, компетентність

Ці напрямки внутрішнього регулювання бухгалтерського обліку для забезпечення якості опублікованої інформації за допомогою звітності про сталий розвиток спрямовані на формалізацію бухгалтерських процедур та встановлення відповідальності за формування якісних інформаційних

ресурсів, які забезпечать користувача даними, необхідними для реалізації управлінських рішень. Проте всі ці сфери регулювання обліку повинні відповідати вищезазначеним суттєвим факторам впливу та стратегічним цілям підприємства.

Такі зміни в системі обліку на підприємстві повинні відповідати національним та міжнародним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, оскільки жоден із міжнародних стандартів звітності про сталий розвиток (інтегрована звітність, корпоративна соціальна звітність) не суперечить як міжнародному, так і національному законодавству про бухгалтерський облік, але лише встановлює вимоги до набору даних, що подаються. Вибрані положення звітування про сталий розвиток можуть вплинути лише на розширення процедури використання певних елементів методу.

Для формування зовнішньої оприлюдненої інформації необхідно визначити сфери оприлюднення інформації та скласти внутрішньофірмові регламенти щодо висвітлення інформації. Окрім цього інформація систематизується та опрацьовується шляхом аналізу. Окреслений перелік запропонованих регламентів щодо економічного аналізу подано в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Формування внутрішніх регламентів щодо оприлюднення інформації про господарську діяльність (регламентація економічного аналізу)

Документ	**Зміст**	**Якісні властивості**
Положення про організацію економічного аналізу	- Передбачити порядок комунікації та інформаційного забезпечення показників екологічного та соціального характеру; - визначити суб'єктів здійснення аналізу	Надійність, своєчасність, конфіденційність, компетентність
Методичні рекомендації з фінансового аналізу	- Визначити порядок формування аналітичних показників для звітності про сталий розвиток у частині фінансових ризиків; - визначити порядок надання інформації для формування звітності сталого розвитку про причинно- наслідкові зв'язки фінансових	Повнота, зіставність, надійність, суттєвість, цілісність

	ризиків та впливу екологічних і соціальних ризиків на фінансовий стан	
Методичні рекомендації з техніко-економічного аналізу	- Визначити порядок формування аналітичних показників для звітності про сталий розвиток у частині ризиків екологічного характеру; - визначити порядок надання інформації для формування звітності сталого розвитку про причинно наслідкові зв'язки відхилень господарської діяльності від заданих параметрів	Повнота, зіставність, надійність, суттєвість, цілісність
Методичні рекомендації з аналізу ризиків	Сформувати комплекс аналітичних показників з оцінки ризиків економічного, соціального та екологічного характеру	Повнота, зіставність, надійність, суттєвість, збалансованість, цілісність, конфіденційність, компетентність
Методичні рекомендації з маркетингового аналізу	- Сформувати комплекс аналітичних показників з оцінки ринків збуту та впливу на маркетингову стратегію ризиків екологічного та соціального характеру; - визначити формат звіту про сталий розвиток для маркетингових цілей	Повнота, зіставність, суттєвість, своєчасність, збалансованість, цілісність, конфіденційність
Методичні рекомендації зі стратегічного аналізу	Визначити сукупність стратегічних показників, що мають бути представлені в звітності про сталий розвиток	Повнота, зіставність, збалансованість, цілісність
Посадова інструкція	Розробити посадову інструкцію аналітика з питань формування показників звітності сталого розвитку	Конфіденційність, компетентність

Уся відображена інформація обов'язково повинна бути достовірною. Збільшення поля оприлюдненої інформації розширює коло питань внутрішнього аудиту. Узагальнені розширені внутрішні регламенти щодо аудиту подано в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Формування внутрішніх регламентів щодо оприлюднення інформації про господарську діяльність (регламентація внутрішнього аудиту)

Документ	Зміст	Якісні властивості
Положення про організацію внутрішнього аудиту	Передбачити відповідальних за оцінку достовірності даних інформаційних джерел звітності сталого розвитку	Своєчасність, конфіденційність, компетентність
Методичні рекомендації з внутрішнього аудиту	- Передбачити методичні положення з оцінки достовірності даних інформаційних джерел звітності сталого розвитку; - визначити порядок надання інформації про відхилення господарської діяльності від заданих параметрів	Повнота, зіставність, надійність, збалансованість, цілісність
Посадові інструкції	Розробити посадову інструкцію внутрішнього аудитора з питань формування показників звітності сталого розвитку	Своєчасність, конфіденційність, компетентність

Цей набір внутрішніх документів, що регламентують аналіз, спрямований на формування показників звітності про сталий розвиток, тобто система економічного аналізу є джерелом інформації. Це дозволяє користувачам отримати не лише набір фінансових показників економічної діяльності, але й аналітичну оцінку деяких з них. Крім того, звіт про сталий розвиток відображає інформацію як про внутрішнє середовище, так і про зовнішнє, що формує цілісну картину компанії та її окремих об’єктів.

Система економічного аналізу надає інформацію як у фінансовому вираженні, так і в натуральному, а в деяких випадках визначає сукупність властивостей об’єкта та його вплив на фінансовий стан підприємства і сталий розвиток.

Система внутрішнього аудиту виконує дві функції для формування звітності про сталий розвиток, зокрема:

- контроль (встановлення достовірності показників інформаційних підсистем, що надають інформацію для формування звітності про сталий розвиток);
- інформація (формування інформації для звітності про сталий розвиток про відхилення господарської діяльності підприємства від зазначених параметрів)

Ці напрямки внутрішнього регулювання формування, верифікації та економічного аналізу звітності про сталий розвиток забезпечують набір внутрішніх документів, які забезпечать відповідність показників звітності усім якісним властивостям інформації. Основними процедурами перед формуванням положень цих документів є:

- визначити основних користувачів звітування про сталий розвиток та обґрунтувати пріоритетних користувачів, на основі яких визначити їх інформаційний запит;
- визначити склад протоколів GRI, згідно з якими буде формуватися звітність про сталий розвиток, яка залежить від галузевої специфіки, організації бізнес-процесів, системи управління та інформаційних підсистем;
- на основі визначених протоколів обґрунтувати структуру показників звітності про сталий розвиток, яка буде оприлюднена, та визначити інформаційне забезпечення щодо них;
- виявити можливі ризики розкриття показників відповідно до конкретного протоколу GRI.

Виходячи з вищевикладеного, ці додаткові елементи внутрішнього регулювання процесу звітності сталого розвитку повинні забезпечувати подання інформації, яка відповідає наступним якісним властивостям: повнота, надійність, порівнянність, чіткість, надійність, суттєвість, своєчасність, збалансованість, цілісність, конфіденційність, компетентність.

Такі положення є загальною моделлю нового механізму розкриття інформації через звітування про сталий розвиток (додаток Б), що дозволяє сформувати якісний інформаційний ресурс для зацікавлених сторін. Запропонована модель є комплексною, а отже, дозволяє сформувати новий кращий інформаційний ресурс, що дозволяє проводити мультидисциплінарну оцінку економічної діяльності підприємства. Це збільшує корисність інформації для користувачів, а в деяких випадках навіть розширює їх склад.

Модель формування і оприлюднення інформації про господарську діяльність підприємств через механізм звітності сталого розвитку передбачає комплекс заходів із трансформації інформаційних підсистем управління та власне й самої системи прийняття управлінських рішень. Це, в свою чергу, стало причиною обґрунтування напрямів удосконалення системи внутрішніх регламентів як в частині діючих, так і розробці нових. Зокрема, було обґрунтовано сукупність внутрішніх документів з регламентації бухгалтерського обліку, економічного аналізу, внутрішнього аудиту та власне процесу формування звітності сталого розвитку. За основу було взято протоколи Глобальної ініціативи зі звітності як найбільш поширеної та адаптованої в Україні та світі.

2.3. Вдосконалення організації обліку як основної складової системи внутрішнього контролю на підприємстві

Особливостями системи внутрішнього контролю на малих та середніх підприємствах, на відміну від холдингів, корпорацій та великих фірм, є обмеженість фінансових та людських ресурсів для забезпечення її ефективного функціонування. Досить часто система внутрішнього контролю як самостійний організаційний елемент відсутня на підприємстві. Керівники малого бізнесу починають розуміти важливість внутрішнього контролю після негативних фінансових наслідків, спричинених його відсутністю.

Так, професор М. І. Бондар у своєму дослідженні зазначає, що для успішного функціонування підприємства, підвищення прибутковості, збереження та збагачення його активів необхідний налагоджений механізм управління, найважливішим елементом якого є щоденний внутрішній контроль [19].

В. В. Бурцев розкриває основні напрямки вдосконалення внутрішнього контролю на підприємстві та зазначає, що за відсутності внутрішнього контролю, як підрозділу чи структури підприємства, необхідно включати контроль у функцію будь-якої відповідальної особи, але не ігнорувати його відсутність на підприємстві [20, с. 48].

Значна увага приділяється організації внутрішнього контролю в працях Л. В. Дикана. Автор зазначає, що система внутрішнього контролю підприємства складається з: бухгалтерського контролю, адміністративного, внутрішнього аудиту та громадського контролю [33, с. 8].

Професор В. Ф. Максимова багато праць присвятила вивченню проблемних аспектів внутрішнього контролю на підприємстві, зокрема, пошуку системного підходу до розвитку контролю та особливостей його побудови на малих підприємствах [58].

В. Ф. Максимова зазначає, що контроль – це система, яка відображає реальність управління підприємством. Його зміст полягає у систематичному

спостереженні та огляді об’єкта з метою виявлення негативних та закріплення позитивних сторін функціонування [58, с. 11].

Професор В. Ф. Максимова у своїй роботі стверджує, що контроль – це завжди рішення подвійного завдання: прибрати негатив і закріпити позитив, зробивши це нормою. Він найбільш повно проявляється на етапі реалізації управлінських рішень, надаючи інформацію, необхідну для подальшого управління. У процесі контролю встановлюють законність управлінських рішень, їх доцільність та раціональність [58, с. 11].

На думку Л. В. Дікана, поняття "внутрішній контроль" - це система процедур, план і методи управління об'єктами з метою ефективного ведення бізнесу, захисту активів, запобігання помилкам, виправлення бухгалтерських записів та своєчасного подання фінансової інформації [33, стор. 8].

М. Д. Корінко у своєму дослідженні зазначає, що внутрішній контроль - це система заходів, організованих керівництвом підприємства, що здійснюються з метою найбільш ефективного виконання всіх своїх обов’язків при здійсненні господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для компанії [47, с. 72]. Слід зазначити, що одна група вчених [20; 33; 58] вважає, що контроль встановлює законність управлінських рішень, а друга група вчених [47; 61] наголошує, що контроль повинен організовувати керівництво підприємства з метою ефективного виконання службових обов'язків працівників.

М. В. Мельник розглядає внутрішній контроль як процес, спрямований на отримання достатньої впевненості, яку надає господарюючий суб’єкт:

а) ефективність та результативність його діяльності, включаючи досягнення фінансових та операційних показників, збереження активів;

б) надійність та своєчасність ведення бухгалтерської (фінансової) та іншої звітності;

в) відповідність чинному законодавству, включаючи реалізацію фактів господарського життя та бухгалтерського обліку [61, с. 328].

В ході дослідження система бухгалтерського обліку була перевірена як основна складова системи внутрішнього контролю на Товаристві з обмеженою відповідальністю «Грін Енерджі», результати якої виявили типові помилки в бухгалтерському обліку.

Виробниче підприємство, 25 працівників, середньорічний дохід 15 млн. грн., форма бухгалтерського обліку – журнально-ордерна (автоматизація бухгалтерського обліку присутня), бухгалтерія представлена єдиним бухгалтером. Єдиним джерелом внутрішнього контролю є менеджер, який проводить багато часу на виробництві та спілкуванні із замовниками та постачальниками. Інвентаризація на рахунках виявила залишок у 92 000 грн. на початку року на рахунку 714 "Дохід від операційної курсової різниці". Як виявилося, залишок чотирьох років є перехідним. Тобто у компанії дійсно є валюта на рахунку, враховуються курсові різниці, чому залишок не перераховується на рахунок фінансових результатів на кінець періоду, порушуючи всі принципи бухгалтерського обліку, не визначено.

Наслідки для компанії, якщо ця помилка була виявлена під час податкової перевірки, суттєві - штраф у розмірі 25% сплати податкового зобов’язання з податку на прибуток, нарахування відсотків за останні три роки, коригування нерозподіленого прибутку та подання декларацій. Але якщо виправити помилку самостійно, то можна заплатити штраф у розмірі лише 5%.

Як бачимо, роботу бухгалтерії в цьому випадку не можна вважати ефективною, слід зазначити, що бухгалтер мав значний досвід, але суттєвим і важливим моментам не приділяється належної уваги. Безперечно, негативним фактором стала малочисельність бухгалтерської служби, велика довіра керівника до бухгалтера та відсутність будь-якого зовнішнього контролю.

У вищезазначеній ситуації можна зробити висновок, що як неякісна система внутрішнього контролю, так і її відсутність майже однаково небезпечні для компанії. Контроль, який здійснюється лише формально

взагалі не може захистити фірму від матеріальних втрат та втрати прибутку, оскільки надзвичайні ситуації завжди виникають у найнесподіваніший та невідповідний момент.

Таким чином, немає сумнівів, що внутрішній контроль надзвичайно необхідний на будь-якому підприємстві, незалежно від форм власності, організаційної структури, розміру, кількості працівників.

Система внутрішнього контролю складається з трьох компонентів [19, с. 92]: середовище контролю, система бухгалтерського обліку та фактичні незалежні процедури перевірки.

1. Контрольне середовище поєднує заходи та записи, що характеризують загальне ставлення керівництва та власників бізнесу до існуючої системи внутрішнього контролю.

До факторів навколишнього середовища належать:

а) організаційна структура підприємства та методи розподілу управлінських функцій та відповідальності;

б) діяльність керівництва (власників) клієнта;

в) політика управління та методи управління;

г) кадрова політика та практика, порядок розподілу відповідальності.

2. Система бухгалтерського обліку – це порядок процедур на підприємстві, за якими бухгалтерські операції оформляються в регістри обліку. Така система ідентифікує, збирає, аналізує, обчислює, класифікує, реєструє, узагальнює та надає інформацію про операції та інші види діяльності.

3. Процедури незалежної перевірки – це контрольні процедури, що використовуються для визначення того, чи були фінансово-господарські операції клієнта належним чином санкціоновані, виконані та відображені в бухгалтерських документах, а також чи всі помилки в процесі ведення господарської діяльності та реєстрації даних про них є виявлено. Якісні регулярні процедури контролю забезпечують впевненість у тому, що активи

будуть захищені, діяльність компанії відповідає чинному законодавству, а фінансова інформація із системи бухгалтерського обліку є надійною.

Перш ніж будувати систему внутрішнього контролю або перед її реорганізацією, важливо виявити слабкі місця та недоліки, які заслуговують на особливу увагу. В ході дослідження було сформовано тест якості бухгалтерського обліку як головного елемента системи внутрішнього контролю та проведено опитування на Товаристві з обмеженою відповідальністю «Грін Енерджі» (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Тест системи бухгалтерського обліку малих підприємств

№ з/п	Зміст питання	Варіанти відповіді та їх оцінка
1	Чи затверджений на підприємстві графік документообігу і чи дотримуються його?	1. Не затверджено – 0 б. 2. Затверджено, але є відхилення від графіку – 2 б. 3. Графіка дотримуються – 5 б.
2	Скільки часу проходить з моменту фактичного здійснення операції і до її відображення у обліковій системі?	1. Більше 5 днів – 0 б. 2. 3-4 дні – 2 б. 3. До 2 днів – 5 б.
3	Як здійснюється зберігання документів після закінчення облікового періоду?	1. Їх точно не викидають – 0 б. 2. Зберігаються в ящиках у бухгалтерії – 2 б. 3. Зберігаються в архіві під замком – 5 б.
4	Чи проводився річний перерахунок ПДВ і ПДФО?	1 Так – 5 б. 2. Ні – 0 б.
5	Як часто перевіряють фактичну наявність первинних документів і правильність їх реквізитів?	1. Раз на рік – 0 б. 2. Раз на квартал – 3 б. 3. Раз на місяць – 5 б.
6	Як часто підприємство отримувало штрафи за несвоєчасно подану звітність / сплату податків?	1. Раз на рік або рідше – 5 б. 2. 2-3 рази на рік – 2 б. 3. Більше 3 разів – 0 б.
7	Чи присутня система преміювання/заохочення працівників бухгалтерії згідно результатів роботи за період (місяць, квартал)?	1. Так – 5 б. 2. Ні – 0 б.
8	Чи зорганізовано регулярне інформування професійною інформацією працівників бухгалерської служби (періодика, інформаційні платформи)?	1. Так – 5 б. 2. Ні – 0 б.

9	Як часто працівники бухгалтерської служби проходять підвищення кваліфікації (семінари, курси, вебінари)?	1. Дуже рідко – 0 б. 2. Один-два рази на рік – 2 б. 3. Один-два рази на квартал – 5 б.
10	Чи повністю відповідають посадові інструкції працівників їх фактичним обов'язкам?	1. В основному не відповідають – 0 б. 2. В основному відповідають – 3 б. 3. Відповідають та регулярно переглядаються – 5 б.

Результати апробації системи бухгалтерського обліку малих підприємств наведені в табл. 2.6, дозволяють визначити основні проблеми та дати уявлення про загальний стан бухгалтерського обліку за 50-бальною системою оцінювання (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Шкала оцінки системи бухгалтерського обліку за результатами тесту

Оцінка, бали	Характеристика системи бухгалтерського обліку
40–50 балів	Система бухгалтерського обліку є ефективною, налагодженою, виконує свої функції
30–39 балів	Основне завдання бухгалтерії виконується, але є суттєві недоліки
20–29 балів	Система бухгалтерського обліку має суттєві відхилення від оптимальних величин, необхідно їх аналізувати та вживати заходів щодо їх усунення
11–19 балів	Система бухгалтерського обліку має багато вразливих місць і потребує термінової реорганізації
0–10 балів	Система бухгалтерського обліку надзвичайно ненадійна, існує високий ризик значних помилок. Необхідно проводити внутрішній контроль у всіх сферах бухгалтерського обліку і починати будувати систему внутрішнього контролю.

При побудові цього тесту були враховані як практичні аспекти контролю документів, так і елементи кадрової політики для бухгалтерів.

Затверджений графік документообігу сприяє швидкості оформлення документів, і психологічно працівник почувається більш відповідальним за виконання вимоги, якщо засвідчив ознайомлення з ним своїм підписом.

Надзвичайно важливо швидко відобразити в бухгалтерському обліку всі документи. Забезпечити цей щоденно у сучасних реаліях майже неможливо (через віддаленість покупців від місця відвантаження, велику кількість документів, розгалужену організаційну структуру підприємства). Чим більше проходить часу – тим вища імовірність забути інформацію. Також порушується основна функція бухгалтерського обліку – надання повної та точної інформації про фінансовий стан підприємства.

Необхідність забезпечення надійного зберігання документів очевидна, принаймні через три роки з дати складання податкової звітності, яка враховувала їх дані. Документи можуть зникнути через необережність або злочинні наміри, а також спричинити суперечки з податковою службою, підрядниками, а процес стягнення може бути великим.

Тому важаємо, що метою перерахунку ПДФО є виявлення арифметичних помилок при обчисленні податку, а також встановлення законності застосування податкових соціальних пільг, що забезпечить уникнення штрафних санкцій при перевірці податкової служби. З цією ж метою ПДВ перераховується на підприємствах, які здійснюють оподатковувані та неоподатковувані операції: підлягає лише податковий кредит на товари, роботи, послуги, необоротні активи, які використовуються як в оподатковуваних, так і в неоподатковуваних операціях до розподілу.

Вважаємо, що необхідною процедурою, якій приділяється мало уваги, є контроль за наявністю первинних документів та правильністю їх реквізитів. Адже саме первинний документ є основою для відображення в бухгалтерському обліку господарської операції. На практиці операції часто здійснюються на основі електронних копій, забуваючи вимагати оригінали, документи можуть застаріти, а також можливе спотворення обов'язкових реквізитів (назва компанії, адреса тощо), відсутність підписів та імен чиновники. Зрештою, документи можуть бути взагалі недоступними. Тому перевіряти наявність та правильність первинних документів необхідно регулярно - щомісяця. Як показує практика, коли це робиться лише раз на рік

до річного звіту - якість контролю значно знижується через велике навантаження бухгалтерів у цей період, крім того, за відсутності документів не завжди вдається відновити їх - фірма або підрядник може просто припинити діяльність до цього періоду. Інформація про штрафи за несвоєчасну сплату податкових зобов'язань та звітність розповість про рівень організації та відповідальності головного бухгалтера. Питання про тестування премій та заохочень для бухгалтерів, на нашу думку, особливо актуальне для малого бізнесу, де ця система не настільки розвинена, як у великих корпораціях. Зрештою, бонус, додаткові пільги чи соціальне забезпечення – це стимул до кращої роботи і для бухгалтера.

Сформований тест не акцентував уваги на фактичну кваліфікацію бухгалтерів, оскільки його зазвичай оцінюють перед прийняттям на роботу, але доцільно зазначити – цей фактор є одним із визначальних факторів ефективної системи бухгалтерського обліку. Однак навіть кваліфікований бухгалтер може робити помилки – через втому, неуважність, спричинену особистим досвідом, часто навіть без істотних обставин, тому система внутрішнього контролю повинна мінімізувати такий ризик.

Регулярне надання професійної інформації про нововведення в законодавстві також є дуже важливим фактором, який опосередковано впливає на якість бухгалтерського обліку. Адже зміни форм документів, норм бухгалтерського обліку, податкового, господарського кодексу відбуваються майже щодня. А несвоєчасне реагування на нові правила та адаптація до них системи бухгалтерського обліку може призвести до негативних наслідків. Регулярне навчання бухгалтерів, ініційоване роботодавцем, матиме лише позитивні наслідки насамперед для власника підприємства, витрати на таку діяльність слід розглядати як інвестицію в бізнес.

Однак, покращуючи навички та використовуючи професійні бази даних, слід враховувати такий фактор, або у бухгалтера є достатньо часу. Надмірне навантаження – ще одна особливість роботи малого бізнесу.

Велика кількість документів, збої в роботі програмного забезпечення, вимоги власників та керівництва призводить до неймовірного навантаження бухгалтерів. Тому керівнику організації бухгалтерської служби слід врахувати, що 100-відсоткове навантаження бухгалтера, в даний час може заощадити підприємству певну суму грошей, але в перспективі може спричинити значні суми штрафів.

У практичній діяльності існують розбіжності між фактичними обов'язками бухгалтера та його посадовою інструкцією, на що ми також рекомендуємо звернути увагу в тесті. Зокрема, інструкції іноді носять офіційний характер, не враховують організаційну структуру компанії, містять обов'язки, які не існують і не можуть перебувати на такій посаді в компанії, або, навпаки, не містять переліку справ які займають більшу частину робочого часу бухгалтера. Вважаємо, що відповідність посадової інструкції бухгалтера реальності сприятиме дисципліні працівника, а також здійсненню контролю та притягнення до відповідальності.

Тому що у разі порушення службових обов'язків матиме негативні наслідки для компанії – важко довести цей факт, якби обов'язок чи порядок його виконання не були вказані в посадовій інструкції. Аналізуючи практику роботи вітчизняних підприємств, можна стверджувати, що недостатня кваліфікація бухгалтерів, їх надмірна робота, нечесність працівників, неоднозначне законодавство, швидка зміна у нормативних документах, нехтування заходами контролю з боку управлінського персоналу – основні проблеми системи бухгалтерського обліку.

Ефективна система внутрішнього контролю повинна забезпечити збереження активів компанії, регулярне отримання надійної інформації керівним персоналом та захистити компанію від фінансових санкцій та збитків. Найважливішою складовою системи внутрішнього контролю є система бухгалтерського обліку, але практичні дослідження показали, що переважна більшість малих підприємств мають суттєві критичні недоліки у її функціонуванні. Однак створення системи бухгалтерського обліку компанії

повинно здійснюватися в поєднанні з аналізом інших складових системи внутрішнього контролю: організаційної структури підприємства та конкретних процедур.

Висновки до розділу 2

Особливістю аудиту системи обліку є його спрямованість на аналіз інформаційних потоків, визначенні доцільності обраної методики обліку, обґрунтуванні доцільності управлінських рішень. Аудит системи обліку проводиться у декілька етапів, проте залежно від специфіки окремих елементів системи бухгалтерського обліку окремі етапи внутрішнього аудиту можуть бути більш детальними. Ефективність будь-якого явища або процесу вимірюється співвідношенням витрат ресурсів та результату (ефекту) від його функціонування, бухгалтерський облік не є винятком: вартість бухгалтерського обліку завжди повинна бути меншою за економічний ефект від практичного використання його інформації.

Розширення кола зацікавлених сторін про діяльність підприємства зумовлює необхідність розширення форм звітності. Модель формування та розкриття інформації про економічну діяльність підприємств через механізм звітності сталого розвитку передбачає комплекс заходів щодо трансформації інформаційних підсистем управління та власне системи управлінських рішень. Це, в свою чергу, стало причиною обґрунтування напрямків вдосконалення системи внутрішніх нормативних актів як з точки зору законодавчо встановлених існуючих, так і узагальнення нових запропонованих вітчизняними науковцями.

Розширення інформаційних запитів та вимог до облікового апарату спричинюють ряд негативних наслідків в результаті відсутності ефективної системи контролю. На основі визначення найбільш типових помилок запропонована система контролю системи обліку. Сформовано шкалу оцінки системи обліку, яка сприяє виявленню основних проблем в організації.

РОЗДІЛ 3. АУДИТ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Оцінка ризиків внутрішнього контролю

Сучасний стан розвитку бізнесу в Україні характеризується високим рівнем невизначеності, залежністю від сукупності внутрішніх та зовнішніх факторів підприємств, а також посиленням впливу ризиків на ефективну діяльність підприємства. Це пов’язано з нестабільністю економічного та політичного розвитку, різними кризами, високою інфляцією, відсутністю чіткої законодавчої бази та частими змінами в ній, використанням зношеного обладнання та застарілих технологій тощо.

За таких обставин зростає важливість управління ризиками та здатність оцінювати ступінь впливу можливих ризиків, які стають постійними супутниками підприємницької діяльності. Керівникам та керівництву підприємств необхідні знання теорії ризиків та їх практичного застосування, своєчасне врахування факторів ризику в управлінських рішеннях, кваліфікований організований процес оцінки та пом'якшення ризиків, спрямований на швидку адаптацію підприємств до дуже мінливих та нестабільних умов зовнішнього та внутрішнього середовища . функціонування. На сьогодні їх успішний розвиток безпосередньо пов’язаний із побудовою ефективної системи внутрішнього контролю, вивчення якої як засобу виявлення ризиків організації є особливо актуальним.

Важливе місце в системі управління підприємством займає внутрішній контроль. Значну увагу слід приділити підвищенню його ефективності, оскільки зменшити ризик втрати активів, забезпечити надійність фінансової звітності можливо лише завдяки ефективній системі внутрішнього контролю, яка може своєчасно оцінювати ризики.

Внутрішній контроль пов'язаний з перспективами розвитку системи управління, оскільки він призначений для забезпечення реалізації функцій управління, які безпосередньо пов'язані з функцією контролю. Місце внутрішнього контролю в системі управління визначається за такими напрямками: система внутрішнього контролю обробляє інформацію внутрішнього обліку (управління) для використання в системі управління, перевіряє інформацію фінансового обліку для звітування зовнішнім користувачам, обробляє інформацію із зовнішніх джерел для прогнозування, надає інформацію для прийняття управлінських рішень [98, с. 49].

Велике значення внутрішньому контролю створюється з точки зору бухгалтерського обліку. Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в статті 8 пункт 5 визначено про те, що підприємство може самостійно «розробляти систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, також звітності та контролю господарських операцій,а також визначає права працівників щодо підписання бухгалтерських документів» і у статті 15 зазначається, що «контроль за дотриманням законодавства про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні проводиться відповідними органами у межах їх повноважень, які передбачених законами» [84].

Останнім часом важливість внутрішнього контролю різко зросла, зокрема в умовах, коли відповідальність бухгалтерських служб зросла за якість звітності. Організація системи внутрішнього контролю на сучасних підприємствах є одним із важливих завдань. Основною причиною є складність організації системи внутрішнього контролю, процес трудомісткий і тривалий. Він враховує: вивчення нормативних актів; аналіз діяльності підприємств та їх структурних підрозділів; розробка системи постановки цілей та оцінки їх досягнення; розробка нормативної документації; впровадження системи взаємодіючих та взаємопов’язаних процесів підприємства; планування діяльності з подальшого розвитку підприємства.

Виявлення багатьох ризиків, що виникають в результаті діяльності підприємства, зумовлює необхідність створення системи управління та встановлює конкретні вимоги до системи внутрішнього контролю. Саме він може надати інформацію, яка дозволяє передбачити можливі ризики, які можуть негативно вплинути на подальшу діяльність підприємства.

Дослідження економічної літератури показало, що більшість науковців розглядають систему внутрішнього контролю, використовуючи основні компоненти такої моделі, яку запропонував Комітет організацій – спонсорів Комісії Тредвея (англ. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)). Ця модель містить п’ять взаємопов’язаних компонентів: середовище управління, оцінка ризику, засоби контролю, інформація та комунікація, моніторинг [3, с. 4–5].

Він відображає основні поняття, визначення внутрішнього контролю та зміст основних компонентів. А саме: внутрішній контроль – це процес, засіб досягнення мети, а не самоціль; внутрішній контроль залежить від людей. Він представляє не тільки політиків, лідерів та представників форм, а й людей на всіх рівнях організації; внутрішній контроль може надати керівництву компанії та правлінню компанії лише достатню довіру, але не абсолютні гарантії [9].

Згідно з моделлю COSO, внутрішній контроль - це процес, що здійснюється вищим органом, який визначає політику підприємства (наприклад, наглядова рада, що представляє власників підприємства), його вищим керівництвом та всіма іншими працівниками, який достатньо і виправдано забезпечує досягнення цілей підприємства [41, с. 365].

У Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг наведено визначення внутрішнього контролю [64, с. 14–15]. Визначення МСА відповідає визначенням COSO.

Одним з основних елементів моделі COSO є процес оцінки ризиків, який дозволяє виявити та, за необхідності, усунути ризики підприємства, які

були виявлені. Велике значення має визначення того, як визначити ризики, їх оцінку, управління та усунення.

Необхідно відмітити, що в Україні відсутнє нормативне і законодавчо встановленого визначення підприємницького ризику. Але термін «ризик» зустрічається в підзаконних та законодавчих актах, постановах та конвенціях різних міністерств, служб та відомств України, спілок та міжнародних організацій. Зокрема, в нормативних документах державних та регіональних митних служб, Державної податкової служби, Міністерства праці та соціальної політики, Міністерства охорони здоров'я, Національного банку України, Державного комітету ринків фінансових послуг та інших. У Господарському кодексі України визначення «підприємницького ризику» немає, хоча саме «підприємництво» визначено як ризиковане.

Очевидно, що в економічній системі ризик є універсальним. Загальновизнано, що всі види ризику невизначеності повинні нести власник бізнесу. Однак бажання зменшити ризик призвело до створення низки економічних суб'єктів, які дозволяють перерозподілити тягар ризику, однак ніколи, не позбавляючи його повністю [43].

Сьогодні немає єдиної думки щодо ідентифікації ризиків. Дослідження різних поглядів на природу ризику та його вплив на діяльність підприємства дозволяють зробити висновок, що погляди вчених формувались у різних підходах до його інтерпретації та розроблялись у напрямку деталізації окремих видів ризиків. Велика кількість видів ризиків призвела до появи різних тлумачень.

Сьогодні немає єдиної думки щодо ідентифікації ризиків. Дослідження різних поглядів на природу ризику та його вплив на підприємство дозволяють зробити висновок, що погляди вчених формувалися в різних підходах до його інтерпретації та розвивалися в напрямку деталізації окремих видів ризиків. Велика кількість типів ризиків призвела до різних тлумачень [23].

Ризик трактується як ймовірність недосягнення бажаного результату [28]; дія (вчинок), що здійснюється в умовах вибору в надії на сприятливий результат, коли у випадку невдачі існує небезпека опинитися в гіршому становищі, ніж до вибору [39].

Оцінка ризику – це визначення суб’єктами внутрішнього контролю ступеня ризику за критеріями ймовірності виникнення та їх впливу на здатність суб’єктів внутрішнього контролю виконувати завдання та функції для досягнення своєї мети [48]. Оцінка ризику є основою для визначення способу управління.

Щодо визначення поняття «управління ризиками»", вчені надають такі визначення. О. Л. Устенко трактує це як «процес впливу на суб’єкт господарювання, що забезпечує якнайширший спектр можливих ризиків, їх обґрунтоване (обґрунтоване) прийняття та зниження ступеня їх впливу на нього до мінімально можливих меж, а також стратегія розвитку поведінки цього суб'єкта у разі реалізації конкретних видів ризиків »[93, с. 42].

А.П. Дука стверджує, що це "процес, що передбачає здійснення чітко визначених етапів та використання інструментів, за допомогою яких менеджери можуть чітко уявити ризики, з якими стикається їх організація". Підкреслює, що у разі інтеграції управління ризиками в різні бізнес-процеси необхідно використовувати різні методи оцінки ризику [34].

Наслідки неправильних управлінських рішень можуть вплинути на фінансові результати компанії або в майбутні періоди, коли виправити помилки практично неможливо. Тому неправильні дії керівників вважаються головним фактором ризику, що має прихований характер. Отже, процес виявлення ризику у системі внутрішнього контролю як його форм організації, що впливає на ефективність економічних процесів, оцінюють їх ефективність та будується система оперативного контролю таким чином, щоб вона могла зменшити вплив ризиків на працюючих підприємствах в цілому.

Ризики в системі управління виникають через те, що надається недостовірна, неповна інформація про об'єкт, що контролюється. Це впливає

на величину ризику. Таким чином, ризик в системі оперативного контролю можна визначити як можливість події, яка може вплинути на досягнення мети, ймовірність формування неправильної інформації для керівників про результати перевірки. Ризики контролю можна розділити на внутрішні та зовнішні. Внутрішні ризики, пов'язані з впливом факторів процесу управління, представлені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Сутність внутрішніх ризиків системи оперативного контролю

Внутрішні ризики	Сутність ризику
Ризик невідповідності організаційної структури промислового підприємства розмірам і складності господарських процесів	Удосконалення (ускладнення, розширення) економічних процесів на підприємстві з постійною організаційною структурою допоможе уповільнити розвиток управління
Ризик неправильного розподілу повноважень	Делегування повноважень щодо здійснення процедур контролю на місцях не дозволить керівництву забезпечити ефективний контроль у центрах формування витрат для своєчасного виявлення помилок та отримання оперативної інформації про відхилення
Ризик недостовірності да- них обліку та недотримання графіків складання внутрішньої оперативної звітності	Відсутність чіткої організації системи бухгалтерського обліку та оперативної звітності при реалізації бізнес-процесів є джерелом недостовірної інформації
Ризик невідповідності рівня професійних навичок працівників, що здійснюють контрольні функції	Якість контролю залежить від компетентності та професіоналізму управлінського персоналу та фахівців, відповідальних за виконання процедур контролю; здатність організовувати накопичення інформації про поточні результати економічних процесів для виявлення відхилень та прийняття управлінських рішень
Ризик неправильного вибору засобів та часу проведення контрольних процедур	Результат перевірок залежить від методу, який використовуваний та час контрольних заходів
Ризик невиявлення помилок на підконтрольному об’єкті	Правильне впровадження процедур контролю для перевірки та використання достовірної інформації не дозволить виявити наявні помилки та відхилення через наявність суб'єктивних та об'єктивні фактори

Доцільно визначити основні зовнішні ризики, які можуть виникнути в діяльності підприємств: загальноекономічні (різка зміна податкового законодавства, гіперінфляція, зміни нормативних актів та правовідносин, різкі коливання цін на енергоносії та матеріали, підвищення процентних ставок за кредитами), стихійні лиха (землетрус, пожежа та інші), які можуть змінити умови роботи та інші обставини непереборної сили, які можуть бути визнані такими на підставі чинного законодавства; ризик, пов’язаний із загальноекономічною та політичною ситуацією в країні та світі, зростанням цін на ресурси, загальноринковим падінням їх на всі активи, зміни процентної ставки, падіння загальноринкових цін, інфляції; ризик, пов’язаний з фінансовим станом конкретного клієнта, прострочка оплати клієнтами за надані послуги; ризик ліквідності, пов’язаний з можливою затримкою реалізації послуг на ринку; галузевий ризик, пов’язаний зі зміною стану справ в окремій галузі економіки; ризик зменшення ресурсів, попиту на продукцію; фінансовий ризик, що пов’язаний нерентабельністю та банкрутством.

Важливою при здійсненні контрольної діяльності на підприємстві є здатність передбачати та правильно оцінювати ризики. Система контролю повинна бути зосереджена на виявленні та оцінці внутрішніх ризиків та факторів, що їх визначають, оскільки здатність контролювати їх вища, ніж контроль зовнішніх.

Використання програмного забезпечення може вплинути на ризик відхилень та помилок. Серед них - технічні ризики (незадовільна робота елементів управління, використання неліцензійного програмного забезпечення, відсутність технічного обслуговування); ризики, пов'язані з організацією бухгалтерського обліку та контролю (помилки через неналежне навчання працівників роботі з системою обробки даних, організація контролю, відсутність розподілу обов'язків та обов'язків працівників); ризики, пов'язані з системою обробки даних (помилки в проектуванні та неправильному використанні системи); ризики, пов'язані з професіоналізмом

внутрішніх контролерів (помилки внаслідок неправильної побудови тестів, неправильної оцінки системи обробки даних) [81, с. 358].

Тому побудова надійної системи контролю повинна сприяти підвищенню ефективності управління та захисту інтересів акціонерів. Внутрішні контролери можуть професійно оцінити його ефективність та рекомендувати заходи щодо вдосконалення.

Система контролю може надати інформацію, яка дозволить передбачити можливі ризики, здатні негативно вплинути на подальшу діяльність підприємства. Вона повинна бути зосереджена на виявленні та оцінці внутрішніх ризиків з точки зору їх впливу та ймовірності виникнення. Спеціально розроблених вимог немає, тому підрозділ, який здійснює контрольні дії на підприємстві, проводить таку оцінку самостійно, враховуючи потреби та власний досвід.

Для цього розробляються критерії оцінки ризиків за напрямами впливу на діяльність підприємства. Відповідно до впливу на здатність суб'єктів контролю реалізовувати оперативні цілі, ризики можна оцінювати за такими критеріями, які представлені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Критерії оцінки ризиків контролю

Рівень впливу	Суть
Низький (1)	Обмежене або мінімальне зниження спроможності, що заважає продовженню виконання завдань за одним напрямом діяльності. Швидке відновлення у роботі
Середній (2)	Суттєве зниження (втрата) спроможності, що заважає продовженню виконання завдань за одним або декількома напрямами діяльності. Повільне відновлення у роботі
Високий (3)	Значне зниження (втрата) спроможності, що заважає продовжувати виконання завдань за двома та більше напрямками діяльності. Повільне відновлення у роботі
Дуже високий (4)	Відсутність можливості продовжувати виконувати завдання. Збій за всіма напрямами діяльності. Суттєва втрата спроможності. Повільне відновлення у роботі

За ймовірністю виникнення ризики можуть оцінюватися за певними критеріями, що представлені в табл. 3.3. Ймовірність виникнення помилки поділено на однакові частини з порогом у 20 %.

Таблиця 3.3

Критерії ймовірності виникнення ризиків

Критерій ймовірності	Рівень ймовірності	Ймовірність, %
Дуже низька	Рідко (майже неможливо)	0–20
Невелика (малоймовірна)	Віддалена	21–40
Середня	Існує ймовірність виникнення у майбутньому рідко	41–60
Можлива	Протягом 1–2 років	61–80
Часта (очікувана)	Відбувається або очікується	81–100

Оцінка ризику за критеріями ймовірності їх виникнення та впливу на здатність суб'єктів оперативного контролю реалізовувати визначені

оперативні цілі проводиться відповідно до матриці оцінки ризику, представленої в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Матриця оцінки ризиків

Рівень (бал)			Ймовірність				
			Рідко	Малоймо-вірно	Середня	Можливо	Часто
			1	2	3	4	5
Вплив	Низький	1	1	2	3	4	5
	Середній	2	2	4	6	8	10
	Високий	3	3	6	9	12	15
	Дуже високий	4	4	8	12	16	20

Ризики, які мають найбільшу ймовірність та рівень впливу на здатність досягти певних оперативних цілей, є значними. Відповідно, найменш значущими є ризики, що мають меншу ймовірність та нижчий рівень такого впливу. Найбільшу увагу слід приділяти ризикам з найбільшою ймовірністю та рівнем впливу.

Зниження ризику означає застосування заходів, які допоможуть зменшити або виключити ймовірність ризиків та їх впливу. У процесі впровадження системи оперативного контролю оцінка ймовірності ризиків може бути дуже великою. Але в майбутньому, коли він буде впроваджений на підприємстві та буде зібрано велику кількість даних про помилки, що виникають, склад ризиків та їх значимість можна буде оцінювати з високою точністю.

Для підвищення надійності бухгалтерської та звітної інформації необхідно своєчасно прогнозувати ризики господарських операцій, виявляти слабкі місця в управлінні підприємством, діагностувати звітні маніпуляції, що стане можливим лише за допомогою ефективної системи оперативного контролю, яка виявить різні ризики , забезпечить успішний розвиток та стабільність промислових підприємств в умовах конкуренції, а також

дозволить своєчасно виявляти та мінімізувати ризики в управлінні господарською діяльністю.

Для підвищення надійності бухгалтерської та звітної інформації необхідно своєчасно прогнозувати ризики господарських операцій, виявляти слабкі місця в управлінні підприємством, діагностувати звітні маніпуляції, що стане можливим лише за допомогою ефективної системи оперативного контролю, яка виявить різні ризики , забезпечить успішний розвиток та стабільність промислових підприємств в умовах конкуренції, а також дозволить своєчасно виявляти та мінімізувати ризики в управлінні господарською діяльністю. Таким чином, організаційно-методологічні заходи щодо функціонування контролю на промисловому підприємстві спрямовані на створення ефективної та дієвої системи внутрішнього контролю, яка у разі впровадження підвищить ефективність системи управління в цілому.

3.2. Оцінка системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

Аналіз поточної практики показує, що при оцінці ризику припинення діяльності суб'єкта господарювання, зокрема з точки зору безперервності підготовки фінансової звітності керівництвом, ключовим місцем є визначення застосовуваних стратегій управління та їх впливу про ймовірність припинення. Слід зазначити, що, крім характеру та механізму управлінських рішень, головним важелем забезпечення його реалізації є заходи контролю.

Процес управління складається з таких елементів: прийняття управлінських рішень, облік результатів прийнятих рішень, контроль за достовірністю результатів бухгалтерського обліку.

Так, жодне управлінське рішення не буде реалізоване, якщо його результат неможливо визначити кількісно та якісно. У свою чергу, ступінь надійності такого вимірювання прямо пропорційна ефективності системи управління. Зокрема, це стосується реалізації стратегічних управлінських рішень, які залежать від ключових фінансових показників фінансового стану та життєздатності компанії в цілому. Тому, досліджуючи тему аудиту припинення діяльності, доцільно звернути увагу на структуру системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Суб'єкт господарювання використовує основні стратегії управління які подано на рисунку 3.1.

1.	Стратегія зростання	підвищення реалізації наявного продукту, збільшення частин ринку, сервіс нових товарів та покупців
2.	Стратегія стійкості	свідома затримка підвищення реалізації, розвиток започаткованих проектів, затримання ситуації, зупинка перспективних інвестицій, зупинка поточних інвестицій в продукцію
3.	Стратегія ухилення	формування мінімально можливого рівня накладних витрат (у кадрах, збуті, капіталах), часткова реалізація активів (частин у статутному капіталі компанії, матеріальних активів), банкрутство, ліквідація)

Рис. 3.1. Основні стратегії управління

Аналіз практичних ситуацій вибору стратегій управління підприємствами показує, що найбільший ризик припинення діяльності викликає застосування стратегій ухилення:

1) політика ліквідації – крайній варіант стратегії скорочення, який застосовується, коли підприємство вже не в змозі здійснювати господарську діяльність;

2) стратегія «збирання врожаю» – стратегія врожаю - відмова від довгострокових проектів та максимізація прибутку від короткострокових угод. Це може бути застосовано до відносно неперспективного бізнесу, який не може бути рентабельним у довгостроковій перспективі; на практиці така стратегія передбачає зменшення виробництва та реалізації вже виготовленої продукції;

3) стратегія зменшення – ліквідація або продаж одного або багатьох підрозділів (сфер діяльності) компанії з метою зміни масштабу бізнесу в довгостроковій перспективі. Часто його продають різноманітні компанії, які виробляють не пов’язану з ними продукцію. Він може бути використаний, коли компаніям потрібні кошти для формування високорентабельних або інноваційних сфер бізнесу [41, с. 127].

Ознаками наявності такого ризику може бути свідомий курс припинення діяльності управлінського персоналу або поява характерних індивідуальних показників та елементів господарської діяльності. Основним завданням управлінського персоналу, з точки зору забезпечення безперервності бізнесу, є побудова системи внутрішнього контролю, яка б забезпечувала своєчасне виявлення та усувала ризики прийняття компанією стратегії ухилення.

Проте управлінський персонал визначає контролю саме завершальну роль з двох причин: управлінські рішення не передбачають механізмів контролю; фінансовий стан підприємства не передбачає бюджету системи внутрішнього контролю.

Перед аудитором стоїть завдання оцінки ефективності системи контролю, а саме: перевірка відповідності компонентів системи внутрішнього контролю для виявлення подій та факторів, зміна яких може свідчити про ризик припинення діяльності.

МСА 570 містить перелік подій та умов, які як окремо, так і в поєднанні можуть викликати значні ризики у здатності провадити безперервну діяльність. Зазначений перелік подій подано в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5.

Фактори впливу на безперервність діяльності

Фінансові	1	перевищення зобов'язань над активами або перевищення поточних зобов'язань над поточними активами
	2	позики з фіксованим строком, погашення яких наближається, за відсутності реальних перспектив пролонгації чи погашення; або надмірне використання короткострокових позик для фінансування довгострокових активів
	3	ознаки скасування фінансової підтримки кредиторами
	4	від'ємні грошові потоки від операційної діяльності, про які свідчить фінансова звітність за попередні періоди або прогнозна фінансова звітність
	5	негативні ключові фінансові коефіцієнти
	6	значні операційні збитки або значне зменшення вартості активів, що використовуються для генерування грошових потоків
	7	борги або припинення виплати дивідендів
	8	неможливість вчасно платити кредиторам
	9	неможливість виконувати умови угод про позики
	10	перехід від системи оплати в кредит за поставлений товар, отриману послугу до системи оплати в момент доставки товару, отримання послуги
	11	неможливість отримати фінансування для розробки нових основних продуктів або для фінансування інших суттєвих інвестицій
Операційні	1	наміри управлінського персоналу ліквідувати суб'єкт господарювання або припинити діяльність
	2	втрата ключового управлінського персоналу без його заміни
	3	втрата основного ринку, ключового клієнта (клієнтів), франшизи, ліцензії або головного постачальника (постачальників)
	4	труднощі з робочою силою

	5	нестача важливих ресурсів
	6	поява дуже успішного конкурента
Інше	1	недотримання вимог до рівня капіталу або інших законодавчих чи нормативних вимог
	2	незавершені судові або регуляторні провадження проти суб'єкта господарювання, які у випадку їх задоволення можуть призвести до претензій, які суб'єкт господарювання з великою вірогідністю не зможе задовольнити
	3	зміни в законах чи нормативних актах або урядовій політиці, що, за очікуванням, негативно вплинуть на суб'єкт господарювання
	4	відсутність страхування чи недостатнє страхування від катастроф у разі їх настання

Таким чином, система внутрішнього контролю має окреслювати своєчасну ідентифікацію та усунення фактів виникнення зазначених вище дій та умов.

Згідно з МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» до складових системи внутрішнього контролю відносять:

1) контрольне середовище;
2) процес оцінки ризиків суб'єктом;
3) дії з контролю;
4) моніторинг засобів контролю [64, с. 856].

Система внутрішнього контролю безпосередньо охоплює середовище управління та контрольні дії. А процес оцінки ризику та моніторингу контролю доцільніше включати до завдань внутрішнього аудиту та розглядати окремо.

Середовище контролю включає ставлення, обізнаність та дії керівництва суб'єкта господарювання та осіб, відповідальних за управління, щодо внутрішнього контролю та його значення для суб'єкта господарювання. Аналіз усіх елементів системи прийняття та реалізації управлінських рішень показує, що контрольне середовище суб'єкта господарювання, з точки зору

забезпечення рівня ризику припинення діяльності на прийнятному рівні, може включати ряд елементів. А саме:

1) Комплекс заходів, вжитих адміністративним персоналом суб'єкта господарювання для стимулювання дотримання трудової дисципліни, чесності працівників та посадових осіб, безпосередньо пов'язаних з формуванням та відображенням в бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати, а саме:

- накази та внутрішні положення, що визначають розмір премій (заохочень) для працівників за запобігання фактам перевищення зобов'язань над активами або перевищення поточних зобов'язань над оборотними активами; виявлення фактів спотворення даних бухгалтерського обліку щодо негативних грошових потоків від операційної діяльності, виявлення ініціативи у визначенні умов, які можуть спричинити надмірне використання короткострокових позик для фінансування довгострокових активів;
- накази та розпорядження адміністрації про заходи, вжиті для реагування на заходи, вжиті працівниками, що сприяли виявленню викривлень бухгалтерської інформації або попередженню таких викривлень; накази заохочувати таких працівників;
- накази про притягнення до відповідальності працівників за приховування інформації про строкові позики, погашення яких наближається, за відсутності реальних перспектив пролонгації чи погашення, відсутності страхування або недостатнього страхування від стихійних лих у разі їх виникнення.

2) Наявність чітко регламентованого короткого опису процедур, інструкцій, положень про підрозділи та посадових інструкцій, в яких найбільш повно описуються всі основні елементи бізнес-процесів, в яких формується, збирається, накопичується та систематизується інформація про рух грошових коштів від операційної діяльності, ключові фінансові

коефіцієнти , операційні збитки або зменшення вартості активів, що використовуються для формування грошових потоків.

3) Організаційна структура повинна забезпечувати горизонтальні взаємозв'язки між підрозділами та керівництвом щодо своєчасної передачі інформації про відсутність фінансування, закінчення терміну позики, неможливість рефінансування, перевищення зобов'язань над активами або перевищення поточних зобов'язань над оборотними активами, втрату основного ринку, ключового замовника (клієнти), франшизи, ліцензії або основний постачальник (постачальники), відсутність важливих ресурсів тощо.

Середовище управління системою управління суттєво залежить від обраної системи взаємозв’язків між об’єктами інформаційного обміну даної структури підпорядкування.

Способи передачі інформації - паперові, машинні, змішані. Інформація, що передається від одного об’єкта до іншого, повинна відображатися в документах (службових записках, звітах, актах) із визначенням інформації про посади осіб, які брали участь у формуванні даних, відображених у документах.

Однак цей перелік слід доповнити тим фактом, що на ефективність внутрішнього контролю також впливає консолідація повноважень та відповідальності служб внутрішнього контролю. На підприємствах, які впровадили систему внутрішнього контролю фінансової інформації в тій чи іншій формі, підрозділи негативно ставляться до застосування процедур контролю, оскільки участь у них займає певну частину робочого часу.

4) Делегування повноважень працівникам щодо визначення, коригування та контролю меж фінансових та операційних показників, які можуть вказувати на ризик припинення діяльності суб'єкта господарювання, а саме: встановлені значення ключових фінансових коефіцієнтів, розрахунок показників рентабельності, критичні значення товарно-матеріальні запаси

для виробництва, дати контролю за розрахунками за позиками, дотримання ліцензійних умов, операційні збитки тощо.

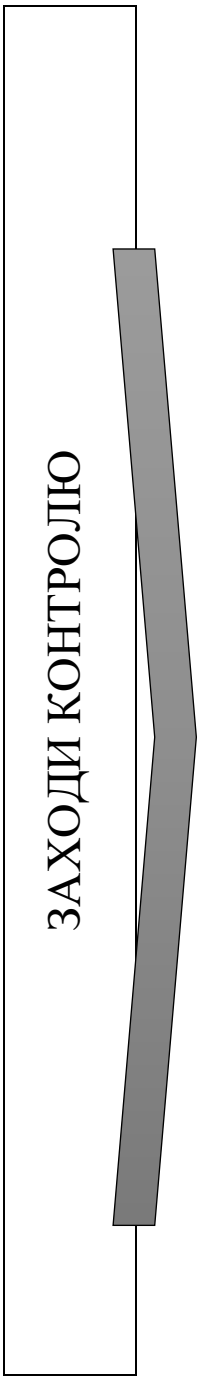
Застосовуючи автоматизовані виробничі процеси та комп'ютерні програми, таке делегування проявляється у розмежуванні прав доступу до даних та визначенні прав користувачів програмних продуктів. Оцінка герметичності внутрішнього контролю із системою делегування повноважень показує, що делегування ефективне у разі чіткого опису повноважень та відповідальності, починаючи від верхівки ієрархічної структури до безпосередніх виконавців, а також за відсутності дублювання відповідальності або відсутності економічних процесів, регламентованих посадовою інструкцією або регламентами департаменту.

5) Кадрова політика, яка визначає правила відбору на посади, пов’язані з формуванням фінансової інформації, контролем за розрахунками з постачальниками та підрядниками, судовими або регуляторними провадженнями щодо суб’єкта господарювання, що у разі задоволення може призвести до претензій, які суб’єкт господарювання буде швидше за все не зможе задовольнити; зміни в законах чи нормативних актах чи державній політиці, які, як очікується, негативно вплинуть на суб'єкт господарювання.

Відомо, що контрольні дії є політикою та процедурами, які допомагають забезпечити відповідність директивам управління суб'єктом господарювання, наприклад, що вжито необхідних заходів щодо ризиків, які можуть перешкодити суб'єкту господарювання досягти своїх цілей. Дослідження практики управління показали, що дії з контролю за виконанням фінансової та операційної діяльності, критичні зміни в яких можуть значно збільшити ризик припинення діяльності суб'єкта господарювання необхідно систематично контролювати. Серед основних заходів доцільно виокремити такі, як на рис. 3.2.

Результати проведених досліджень свідчать, що масштаб використання та ефективність застосування внутрішнього контролю залежать від ступеня

його узгодження між функціональними підрозділами, керівництвом і власниками підприємства.



спостереження за критичними розмірами зобов'язань та активів
проведення періодичних перевірок строків погашення кредитів, відсутності використання короткострокових позик для фінансування довгострокових активів
ідентифікація від'ємних грошових потоків від операційної діяльності
перевірка правильності розрахунку ключових фінансових коефіцієнтів
зіставлення змін у законах чи нормативних актах або урядовій політиці, що, за очікуванням, негативно вплинуть на суб'єкт господарювання, з від'ємними грошовими потоками від операційної діяльності
перевірка причин і доцільності переходу від системи оплати в кредит за поставлений товар, отриману послугу до системи оплати в момент доставки товару, отримання послуги
проведення перевірок взаєморозрахунків з кредиторами
перерахунок даних, на базі яких розраховуються ключові фінансові коефіцієнти
тестування застосовуваного у формуванні та обробці фінансових показників програмного забезпечення
зіставлення фактів втрати ключового управлінського персоналу із закриттям напрямів господарської діяльності та негативними фінансовими показниками
моніторинг ринку для визначення ймовірності появи успішних конкурентів
спостереження за кадровою політикою суб'єкта господарювання, своєчасністю ідентифікації труднощів з робочою силою

Рис. 3.2. Заходи контролю з метою попередження припинення безперервності діяльності

Вивчення роботи системи внутрішнього контролю вказує на необхідність вдосконалення на досліджуваному підприємстві та розширенні застосування засобів контролю.

3.3. Концепція аудиту системи внутрішнього контролю

Аудит є важливою частиною системи управління на підприємствах. Його роль постійно зростає. Неефективне використання різних ресурсів призводить до спотворення звітності, шахрайства з боку персоналу та керівництва. Щоб уникнути подібних ситуацій, компанія створює аудиторські підрозділи, які здійснюють постійний контроль за фінансовими потоками компанії, прибутками або збитками, аналізують стан власності та результати підрозділів та підструктур. Під час внутрішнього аудиту використана інформація надається управлінському персоналу для оперативних дій керівництва.

Внутрішній аудит відіграє роль діагностичного інструменту в управлінні підприємством, оскільки внутрішні аудитори проводять експертну оцінку процесів, що відбуваються на підприємстві, оцінюють облікову політику, правильну реєстрацію бізнес-процесів, правильну передачу даних до бухгалтерських реєстрів, а потім до звітних форм, діяльності внутрішнього контролю, який здійснюється структурними підрозділами підприємства.

Внутрішній аудит є невід'ємною частиною системи внутрішнього контролю компанії. Як частина цілого, внутрішній аудит оцінює ефективність системи в цілому. Таким чином, він відіграє роль зворотного зв'язку, що робить систему стабільною і дозволяє регулювати залежно від змін, що відбуваються. Основні завдання та форми його здійснення, які ставить внутрішній аудит:

- оцінка ефективності виробництва, продуктивності праці, раціонального використання засобів виробництва - в ході аудиторського дослідження проводиться аналіз ефективності виконання показників витрат матеріальних, трудових ресурсів, основних фондів; визначається прибутковість власного, вкладеного капіталу, прибутковість

виробничо-експлуатаційної діяльності, трудомісткість та продуктивність праці, вивчається динаміка ефективності використання окремих видів ресурсів та запасів.

- допомогти відповідним працівникам поліпшити свої результати - аудитор повинен спочатку оцінити стан бухгалтерського обліку на підприємстві, оскільки ступінь обробки бухгалтерської інформації залежить як від обсягу аудиторської роботи, так і від якості аудиторського висновку, а також від ступеня аудиторського ризику.
- для забезпечення того, щоб потреби управлінського персоналу надавати контрольну інформацію з питань, що їх цікавлять, а також інформацію про діяльність окремих операційних та структурних підрозділів та компанії в цілому – аудиторська робота формує незалежний, об’єктивний висновок, який залежить від подальшої фінансової стратегії. об'єкт господарської діяльності;
- модулює ефективну систему управління та розробляє методи контролю ризиків – завершальним етапом аудиту є визначення ступеня впливу окремих факторів на величину фінансових результатів. Звіт аудитора визначає основні проблеми, що впливають на фінансовий результат, та надає обґрунтовані пропозиції щодо вдосконалення системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.
- пошук внутрішніх резервів для збільшення активності підприємства - аудит аналізує формування прибутку, його склад та динаміку, факторний аналіз прибутку від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності; аналіз чистого прибутку, його розподілу та ефективності. Основними завданнями аудиту з аналізу фінансових результатів є оцінка динаміки абсолютних та відносних показників, визначення ступеня впливу окремих факторів на зміни прибутку та виявлення невикористаних резервів, що збільшить очікуваний результат у майбутньому.

Внутрішній аудит характеризується та регулюється законодавчою базою. Однак наразі законодавство все ще більше орієнтоване на регулювання зовнішнього аудиту. Не існує конкретних стандартів, що регулюють внутрішній аудит. Як результат, ми можемо спостерігати зменшення розповсюдження найкращих практик у цій галузі діяльності на підприємствах.

Порівняльна характеристика внутрішнього та зовнішнього аудиту відповідно до ключових критерії подано в таблиці 3.

Предмет внутрішнього аудиту безпосередньо пов’язаний із засобами теоретичного обґрунтування та практичного впровадження або методами внутрішнього аудиту. Методи, як і він, змінюються разом із розвитком економічного суспільства, науки та розширенням підприємств.

Відділ внутрішнього аудиту повинен вирішувати завдання економічної діагностики, контролю, розробки фінансової стратегії, управлінського консультування та інші. Для підвищення ефективності всієї системи внутрішнього контролю потрібна добре організована робота всіх підрозділів. Конструктивний підхід до вирішення організаційних питань реалізується шляхом визначення об'єктів, принципів та етапів організації системи.

Загалом, основним методом внутрішнього аудиту є проведення якісного аудиту, розробка ефективних та придатних до виконання рекомендацій та подальший контроль за їх виконанням. Аудит не можна вважати завершеним, поки рекомендації аудиту не будуть виконані та виявлені відхилення не будуть виправлені.

Суть внутрішнього аудиту зумовлена наявністю основних функцій. Використання та реалізація функцій внутрішнього аудиту здійснюється відділом аудиту, який підпорядковується безпосередньо керівнику. Важливим аспектом проведення внутрішнього аудиту є його впорядкованість та поетапність.

Таблиця 3.

Порівняльна характеристика зовнішнього та внутрішнього аудиту відповідно до ключових критеріїв оцінки

Критерії оцінки	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
Ініціатор	Власник	Керівництво
Мета	Перевірка правильності ведення обліку, підтвердження даних фінансової звітності	Оцінка достовірності інформації в діяльності організації, ефективності роботи
Регламент	Законодавством, міжнародним стандартам аудиту	Внутрішніми положеннями та інструкціями
Суб'єкти	Незалежні експерти, що мають відповідний атестат та ліцензію на право займатися цим видом підприємництва	Співробітники, які підкоряються керівництву та є штат- ними працівниками, відділом аудиту
Оплата	Оплата наданих послуг за договором	Нарахування заробітної плати за штатним розписом
Вид діяльності	Виконавча	Підприємницька
Періодичність	Один раз на рік	Декілька разів на рік
Засоби дослідження	Визначаються загальноприйнятими аудиторськими стандартами за затвердженої методи-кою	Обираються самостійно виходячи з поставлених завдань або визначаються стандартами внутрішнього аудиту
Відповідальність	Установлена законодавчими і нормативними актами	Перед керівництвом за виконання посадових обов'язків
Звітність	Завершальний етап аудиторського висновку може бути опублікована, аналітична частина передається клієнту	Надається керівництву
Висновок	Думка про достовірність відображення фінансового положення	Вносяться пропозиції щодо поліпшення
Постановка завдань	Визначається керівництвом виходячи з потреб управління підприємством в цілому та його підрозділами	Визначається договором між незалежними сторонами: підприємством та аудитором (аудиторською фірмою)
Взаємовідносини	Рівноправне партнерство, незалежна об'єктивна оцінка	Підпорядкованість керівництву та вплив та залежність виконавчих органів підприємства
Об'єкт	Вирішення окремих функціональних завдань, розробка та перевірка інформаційних систем підприємства	Головним чином система обліку та звітності підприємства

Відповідно до послідовності дій аудиту системи обліку та внутрішнього контролю формуються найважливіші та найпоширеніші функції, від яких ми можемо відокремити ряд основних, які показані на рисунку 3.3.

Рис. 3.3. Етапи аудиту системи обліку та внутрішнього контролю

З метою покращення діяльності керівництво наймає додаткові аудиторські служби для виконання своїх функцій. Для значного покращення якості аудиторських послуг відповідний персонал повинен чітко зосередитись на інформації, яка допоможе визначити аудиторські процедури і буде використовуватися для виявлення тих сфер діяльності, які можуть містити ризики.

Керівництво компанії встановлює внутрішні зв’язки та враховує діяльність усіх працівників, основною місією яких є забезпечення міцного та економічного розвитку як конкурентоспроможного суб’єкта господарювання. У той же час внутрішній контроль визначається підприємством, виходячи з галузі, характеристик конкретних об’єктів. У той же час ключові завдання та мета внутрішнього аудиту формуються із загальних проблем і закінчуються висновками та пропозиціями щодо поліпшення ситуації [79, с. 806].

Якщо економічного ефекту немає, необхідно відокремити або систематизувати деякі завдання, визначити кінцеву мету та простежити причини їх невиконання. Тому між функціональною метою контролю, внутрішнього аудиту та управління завжди повинна існувати тісна взаємозв'язок, який представлено на рис 3.4.

Рис. 3.4. Взаємозв’язок внутрішнього аудиту, контролю та управління для вирішення проблеми організації системи обліку на підприємстві

Висвітлення сучасних тенденцій трансформації функції управління у форму прояву, оскільки аудит не втрачає своєї актуальності. Доцільно визначити загальну оцінку діяльності аудиторської служби за критеріями, які базуються на орієнтації на координацію роботи бухгалтерської служби та загальний внутрішній контроль на підприємстві. Основні з них це здатність аудиторського персоналу надавати рекомендації щодо поліпшення стану економічної діяльності та реалізації керівництвом компанії цих рекомендацій.

Проведення аудиту системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю забезпечить ефективне функціонування, стабільність та розвиток підприємства, що відповідає певним цілям в умовах ринкової конкуренції.

Висновки до розділу 3

Для виявлення ризиків на підприємстві сьогодні потрібна модернізована система внутрішнього контролю, яка зможе виявляти різні ризики, забезпечувати стабільність та успішний розвиток підприємств у конкурентному середовищі, а також дозволяти своєчасно виявляти та мінімізувати ризики у фінансово-економічному управлінні. У процесі впровадження системи внутрішнього контролю оцінка можливих ризиків може мати велику помилку. Однак у майбутньому, впроваджуючи систему внутрішнього контролю та накопичуючи достатню кількість даних про помилки, склад ризиків та їх значимість можна оцінити з високою точністю.

Для реалізації управлінських рішень важливим важелем його реалізації є заходи контролю. В залежності від стратегії діяльності підприємства з сучасних умовах нестабільності економіки виокремлено три основні стратегії: зростання, стійкості і контролю. Перших дві стратегії характеризують здебільшого економічно-стабільні підприємства. При застосування стратегії ухилення виникає найбільша кількість ризиків припинення діяльності. Для управління кожною стратегією діяльності підприємства формується індивідуальний набір інформаційних ресурсів.

Впровадження та правильна організація системи внутрішнього аудиту значною мірою сприяють забезпеченню ефективності діяльності суб’єктів господарювання. Внутрішній аудит як частина загальної системи менеджменту підприємства сприятиме реалізації комплексу правил і заходів запроваджених керівником і сприятиме ефективному використанню ресурсів підприємства. В результаті удосконалення системи контролю формується скоординоване управління на основі достовірної та перевіреної інформації.

ВИСНОВКИ

1. Цілісна взаємодія аудиту з іншими підрозділами дозволить йому виконувати функції контролю якості в інтересах власника та сприятиме підвищенню ефективності діяльності підприємства в цілому та окремих його систем. Дослідження окреслює важливу роль аудиту як інструменту підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку. Зокрема, його цінність, серед інших форм контролю, виявляється у: використанні системного та послідовного підходу; виявлення прихованих резервів облікової системи; попередження порушень шляхом своєчасних коригувань; надання гарантій, порад та рекомендацій керівництву щодо підвищення якості та ефективності певних елементів системи бухгалтерського обліку; оцінка надійності інформаційних потоків тощо.
2. Визначення основних змістових ознак, представлених у дослідженні, відображено зі сторони ефективності використання ресурсів суб'єкта господарювання, його ефективності, визначення структурних елементів здійснення контролю, процесних етапів та через призму комплексності й уніфікованості. Структура внутрішнього контролю визначається як сукупність планів організації, що включає ставлення керівництва, методи, процедури та інші заходи для забезпечення достатньої впевненості у досягненні загальних цілей подальшого розвитку налагодженої, ефективної та ефективної діяльності та якісних продуктів та послуг відповідно до місії підприємства захисту ресурсів від втрат через дефіцит, зловживання, неефективне управління, помилки, махінації та інші неприємності; дотримання законів, нормативних актів та керівних принципів управління; розробки та підтримки надійних управлінських рішень та їх правдиве підтвердження у своєчасних звітах. На сучасних підприємствах з метою підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю доцільно застосовувати метод розподілу

повноважень й відповідальності між працівниками, ротацію кадрів, збору інформації та формування справи-досьє на покупців і замовників, здійснення контролю за окремими напрямами діяльності, вдосконалення контролю при плануванні продажу, діагностики і прогнозування проблем.

3. Для проведення перевірки необхідні достовірні та своєчасні інформаційні ресурси про систему обліку. Сучасна практика ведення обліку характеризується використанням спеціального програмного забезпечення. Тому виникає необхідність перевірки системи ведення обліку та складеної облікової політики саме у спеціальному програмному забезпеченні, яке використовує підприємство. Необхідність перевірки налаштування спеціального програмного забезпечення зумовлено тим, що доволі часто розпорядження та накази про ведення обліку сформовані правильно, проте не відображені їх особливості в налаштуваннях програми.
4. Таким чином, методологічні принципи внутрішнього аудиту є основою для наукового відбору методів і прийомів для окремого аудиту. Дотримання організаційних принципів у процесі аудиту дозволяє вибрати найкращі варіанти впорядкування структури та діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, чітко розподілити фахівців з різною компетенцією між об’єктами та сферами перевірок, виключити паралельність та дублювання у виконанні функціональних обов'язки. Окрім цього, дотримання організаційних принципів забезпечить високу ефективність роботи відділу аудиту, дозволить досягти бажаних результатів з мінімальними витратами на оплату праці, матеріальними та фінансовими ресурсами та організаційними зусиллями, впровадити ефективну систему управління ризиками, гнучко налагодити взаємодію як з підрозділом, так і з іншими структурними підрозділами суб’єкта господарювання, які вирішуватимуть нові проблеми, що можуть виникнути внаслідок зміни внутрішніх та зовнішніх умов діяльності

підприємства, та забезпечують можливість розширення та модернізації його діяльності.

5. Одним із найважливіших елементів системи бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання є облікова політика. Більшість вчених та експертів у цій галузі зазначають, що облікова політика охоплює сукупність методів та прийомів бухгалтерського обліку. Ефективність управління фінансами, можливість реалізації контрольних функцій бухгалтерського обліку та ступінь достовірності фінансової звітності залежать від правильно складено облікової політики. Узагальнена методологія дозволяє реалізовувати завдання зовнішнього та внутрішнього аудиту, оскільки вони дають оцінку не тільки чинного законодавства у галузі бухгалтерського обліку, а й аналіз впливу облікової політики на формування інформації.
6. Відповідно до вимог часу обґрунтовано набір внутрішніх документів щодо регулювання бухгалтерського обліку, економічного аналізу, внутрішнього аудиту та фактичного процесу складання звітності про сталий розвиток. За основу були взяті протоколи Глобальної ініціативи звітності як найбільш розповсюджені та адаптовані в Україні та світі. Завдяки впровадженню запропонованої моделі формування та розкриття інформації про господарську діяльність підприємств за допомогою механізму звітності сталого розвитку можна забезпечити відповідність інформаційного ресурсу таким якісним властивостям: повноти, порівнянності надійності, чіткості, надійності, суттєвості, своєчасність, збалансованість, цілісність, конфіденційність, компетентність. Загалом можна стверджувати, що звітування про сталий розвиток – це новий механізм розкриття інформації про економічну діяльність і, отже, формування інформаційних ресурсів, які характеризуються кращими властивостями та корисністю для більшої кількості користувачів. Відповідно розширення інформаційності обліку

спричинює необхідність перевірки правильності формування цієї інформації та її відповідність до встановлених нормативів та вимог.

7. З метою підвищення надійності бухгалтерської та звітної інформації необхідно прогнозувати ризики відображення господарських операцій, діагностувати маніпуляції зі звітністю, виявляти потенційні слабкі місця в управлінні організацією, що стане можливим завдяки ефективній системі внутрішнього контролю. Досягнення цілей існування та розвитку будь-якого підприємства пов'язане з ефективною реалізацією процесу управління ризиками. Чим ефективніше воно здійснюється, тим стабільнішим стає підприємство і тим краще воно витримує внутрішні та зовнішні виклики. Розробка та впровадження ефективної системи управління ризиками дозволить суб’єкту господарювання стабільно працювати на ринку, отримати конкурентні переваги, незважаючи на значний вплив політичних, економічних та соціальних факторів.
8. Масштаби використання та ефективність внутрішнього контролю залежать, перш за все, від ступеня координації між функціональними підрозділами, керівництвом та власниками бізнесу. Вивчення системи внутрішнього контролю свідчить про її низьку ефективність через відсутність достатньої теоретичної бази та розуміння методології її практичного впровадження. Такий стан господарської діяльності актуалізує аудиторську діяльність як ефективний спосіб вдосконалення бізнесу.
9. Впровадження внутрішнього аудиту забезпечує використання ресурсів компанії з найбільшою віддачею. Для цього потрібна достовірна та своєчасна інформація, яка допоможе менеджеру адекватно оцінити справжній стан справ. Джерелом точної та повної інформації є аудит системи обліку та внутрішнього контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Bandura A. Perceived Self-Effi cacy in the Exercise of Personal Agency. Journal of Applied Sport Psychology. 1990. Vol. 2. № 2. P. 128–163.
2. Code of Ethics. URL: https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx.
3. Components of an internal control system. URL: https:// www.accountingtools.com/articles/ components-of-an-internal-control-system. htm.
4. Definition of Internal Auditing. URL: https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory- guidance/pages/definition-of-internal-auditing.aspx
5. Dumitru1 M. Principles and Rules of Conduct in the Internal Audit Activity. Acta Universitatis Danubius. 2016. Economica, Vol 12, № 1. URL: http://journals.univ-danubius.ro/index.php/oeconomica/article/view/2970/3211.
6. Global IIA 2016. URL: https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx.
7. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. URL: http://www.issai.org/media/13329/intosai_ gov_9100_e.pdf
8. Hayati D., Charkhabi M., Naami A. The Relationship between Transformational Leadership and Work Engagement in Governmental Hospitals Nurses: a Survey Study. Springerplus. 2014. Vol. 3. № 1. P. 25.
9. Internal control – integrated framework: executive summary / Committee of Sponsoring Organizations of the Tredway Commission, 2013. 12 p
10. Randhawa G. Self-Effi cacy and Work Performance: an Empirical Study. Indian Journal of Industrial Relations. 2004. P. 336–346.
11. Woller B. Demonstrating the effectiveness of the IPPF’s Principles shows internal audit’s alignment with stakeholder expectations. INTERNAL AUDITOR. 2017. №2. P. 31-35.

12. Апостолов А. О., Смирнова В. В., Информационное обеспечение развития предпринимательских структур. Економіка. Менеджмент. Підприємництво. Зб. наук. праць СНУ ім. В. Даля. 2003. Вип. 11. С. 294– 297.
13. Аудит: навч. посібник / Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю. Мороз., Л.А. Суліменко [та ін.]; під заг. ред. Цал-Цалка Ю.С. Житомир: ПП «Рута», 2012. 392 с.
14. Баришнікова О.М. Формування, облікове забезпечення та верифікація звітності сталого розвитку підприємств. URL: http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5926/1/Baryshnikova.pdf.
15. Бексултанов А., Дуламбаева Р., Зиядин С. Анализ факторов, влияющих на качество государственного аудита в Казахстане. Вопросы государственного и муниципального управления. 2018. № 4. С. 94-119.
16. БілоускоВ.С., Бєлєнкова М. І. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ : Мета, 2002. С.240.
17. Білуха М.Т. Курс аудиту ; 2-ге вид., доп. і перероб. К.: Вища школа. Т-во “Знання”, КОО, 1999. 574 с.
18. Бланк И. А. Энциклопедия финансового менеджера: В 4 т. Т. 1. Концептуальные основы финансового менеджмента. 2-е изд., стереотип. М. : Омега-Л, 2008. 447 с.
19. Бондар М. І. Аудит в АПК : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003.
20. Бурцев В. В. Основные направления совершенствования внутреннего контроля в организации. Аудиторские ведомости. 2012. № 10. С. 42-47.
21. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. М.: Экзамен, 2000. 319 с.
22. Виноградова М.О. Внутрішній аудит в Україні: проблеми та перспективи розвитку. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2010. Вип. 18(2). С. 63-70
23. Вітлінський В. В., Наконечний С. І. Ризик у менеджменті. Київ : Борисфен-М, 1996. 336 с.

24. Вітюк А. Ергономічні вимоги до організації робочих місць. URL: http://conf-cv.at.ua/forum/157-1624-1
25. ВоронинаЛ. И. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие. Москва : Издательство ЭСКМО, 2007. С. 416.
26. Гандзюк О. В. Інформаційне та організаційно-методичне забезпечення аналізу фінансової звітності. Інтелект XXI. № 2. 2017. С. 236-241. с. 238.
27. Гоголь Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення як складова інформаційного управління діяльності підприємств малого бізнесу // Економічні проблеми стабільного розвитку. Тези доповідей міжнародної
28. Гончаров І. В. Ризик та прийняття управлінських рішень. Харків : НТУ ХПІ, 2002. 160 с.
29. Грицишен Д.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств : дис. … д.е.н. Житомир. 2016. 579 с.
30. Гура Н. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. 2011. Вип. 130. С. 12-15.
31. ГуцаленкоЛ. В. Коцупарський М. М., Марчук У. О. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2014. 496 с.
32. Дайновський Ю. А. Внутрішній контроль в управлінні діяльністю підприємств: сутність, значення. Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. 2016. Вип. 50. С. 105-109
33. Дікань Л. В., Шульга Н. М. Внутрішньогосподарський контроль : конспект лекцій. Харків : ХНЕУ, 2009. 60 с.
34. Дука А. П. Картографування ризиків у системі інтегрованого ризик-менеджменту організації. Ефективна економіка. 2017. № 10. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5794

35. Жиглей І.В. Звітність з питань сталого розвитку та її оцінка. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасній економічній науці. Київ : КНЕУ, 2014. С. 55–57.
36. Житний П. Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово промислових систем: методологія та організація : монографія. Луганськ: вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. 352 с.
37. Загородній А.Г. Оцінювання ефективності системи обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні”, (Тернопіль, 23-24 квітня 2010р.). Тернопіль : Крок, 2010. С. 31-32.
38. Замула І.В. Розвиток еколого-економічної думки та її вплив на бухгалтерський облік. Вісник ЖДТУ, 2010. № 2. С. 26–31.
39. Івченко І. Ю. Економічні ризики. Київ : Центр навчальної літера- тури, 2004. 304 с.
40. Калюга Є. В. Фінансово-господарський конт-роль у системі управління : монографія. Київ : Ельга, 2002. 355 с.
41. Каменська Т. О. Внутрішній аудит : сучасний погляд : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2010. 499 с.
42. Касич А. О., Онищенко О. В. Еволюція наукових підходів до формування облікової політики підприємства. Вісник Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського, 2013. Вип. 1. С. 172–180.
43. Кеннет Дж. Эрроу. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов. Thesis. 1993. Вып. 2. С. 53–68. URL: http://ecsocman.hse.ru/data/450/866/1219/2_1_3arrow.pdf
44. Киян А. В., Ярмолюк О. Ф. Облік і контроль розрахунків з постачальниками та підрядниками. Молодий вчений. 2015. № 9(1). С. 77-80.

45. Кірейцев Г. Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. Киев : Издательство УСХА, 1992. С. 240.
46. Колос І.В., Родіонова 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.
47. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : монографія. Київ, 2007. 429 с.
48. Кривов'язюк І. В., Смерічевський С. Ф., Кулик Ю. М. Ризик-менеджмент логістичної системи машинобудівних підприємств : монографія. Київ : ВД «Кондор», 2018. 200 с. URL: http://er.nau.edu.ua:8080/handle/ NAU/33937 (дата звернення: 04.10.2019).
49. Крышкин О. Настольная книга по внутреннему аудиту. Риски и бизнес-процессы. М. : «Альпина паблишер», 2018. 477 с.
50. КужельнийН.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции. Москва : Финансы и статистика, 1985. С. 143.
51. Кузь В.І. Ефективність системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Молодий вчений. 2015. № 5(2). С. 8-12.
52. Кузьмінський А. М., Кузсінський Ю. А. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Все про бухгалтерський облік, 1999. С. 288.
53. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.
54. Куцик П. О. Внутрішній контроль розрахун-кових операцій в системі управління будівельним підприємством. Вісник Львівської комерційної академії. 2013. Вип. 32. С. 117-123.
55. Лопатовський В. Г. Управління ризиками підприємств за умов нестабільного зовнішнього середовища : автореф. дис. … канд. екон. наук

: спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами». Київ, 2008. 21 с.

56. Мельничук І. В. Мужевич Н. В. Проблемні аспекти оцінки й обліку інвестиційно-інноваційних проектів та програм / І. В. Мельничук, Н. В. Мужевич // Галицький економічний вісник. – Тернопіль, 2018. – № 2. – С. 129-139, URL : http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/27924/2/GEB_2019v56n1_Melnychuk_I-Problems_of_evaluation_123-130.pdf.
57. Мельничук І. В. Мужевич Н. В. Облік фінансового забезпечення відтворення основних засобів будівельних підприємств / І. В. Мельничук, Н. В. Мужевич // Галицький економічний вісник. – Тернопіль, 2019. – № 1. – С. 123-130, URL : http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/27888/2/GEB_2018v55n2_Melnuchyk_I-Accounting_of_financial_129-139.pdf
58. Максімова В. Ф. Контроль і ревізія : навч. посіб. Одеса : Одеський держ. економічний ун-т, 2003. 334 с.
59. Мужевич Н. В. Організація обліку фінансових результатів діяльності підприємства / Н. В. Мужевич // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали VI міжнар. наук.-практ. конф., (м. Тернопіль, 22 травня 2020 р Том 1.). – 234 с. – С. 64-66
60. МаляревськийЮ.Д. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Харків : Вид. ХДЕУ, 2001. С. 372.
61. Мельник М. В., Пантелеев А. С., Звездин А. Л. Ревизия и контроль : учеб. Москва : Кнорус, 2011. 640 с.
62. Михалків А. А., Косташ Т. В. Внутрішній контроль процесу господарювання: Проблеми організації. Економічна наука, 2020. №13. С. 61-65.
63. Міжнародні моделі регулювання звітності сталого розвитку : аналіз сучасного стану : монографія / [В. В. Євдокимов та ін.] ; М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир : ЖДТУ, 2013.

192 с.

64. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016–2017 рр. / Пер. з англ. Київ : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата Укра- їни, 2017. Ч. 1. 1142 с. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть1.pdf
65. Мудра О.В. Визначення соціально - економічної ефективності комплексної системи мотивації персоналу: матеріали XIV Міжнародної наукової інтернет-конференції «Advanced technologies of science and education», 19-21.04.2018 p. URL: http://intkonf.org/mudra-ov-viznachennya-sotsialno- ekonomichnoyi-efektivnosti-kompleksnoyi-sistemi-motivatsiyi-personalu/
66. Мушинський В. В. Внутрішньогосподарський контроль забезпечення виконання зобов'язань підприємствата фактів їх зміни: методичний підхід. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. №1. С. 263–279
67. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 224 с.
68. Нестеренко О.О., Крутова А. С. Впровадження проекту формування інтегрованої звітності в обліково-аналітичний процес URL: http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/22388/1/196-199.pdf.
69. Новая философская энциклопедия: в 4 т. / Ин-т философии Российской акад. наук; гл. ред. В. С. Степин. М. : Мысль, 2000–2001. 734 с.
70. Новейший философский словарь. 2-е изд., перераб. и доп. Минск : Интерпрессервис; Книжный Дом, 2001. 1280 с.
71. Олійник Я. В. Система бухгалтерського обліку: питання термінології/ Фінанси України, 2011. № 5. С. 112-118.
72. Омецінська І. Я. Бухгалтерський облік як інформаційна система для управління підприємством. Глобальні та національні проблеми

економіки. 2015. Вип. 8. URL: http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/13881.

73. Облік і податки : від епохи Цибуліно до реалій сьогодення : підручник / за заг. ред. В. М. Панасюк. Тернопіль : Економічна думка, 2020. - 240 с.
74. Панасюк В. М. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ. 2020. 330 с.
75. Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік: від знань до компетентностей: навчальний посібник для дистанційного навчання. – Тернопіль : [б. в.], 2020. – 363 с.
76. Панасюк В. М. Інформатизація та цифровізація: Тенденції та напрями розвитку в Україні. Науковий журнал «Інтелект XXI», 2020. Випуск. 1. С. 110-126.
77. Панасюк В. М. Москалюк Н. Б., Мельничук І. В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання: навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. 264 с.
78. Панасюк В. М., Маринович О. О., Шухманн В. А., Обліко-аналітичний інструментарій управління оборотними активами підприємства в частині витрат майбутніх періодів. Проблеми підходу в економіці, 2019. Випуск. 4 (72). Ч. 2. С. 178-184.
79. Панасюк В. М., Саченко С. І., Черешнюк О.М. Особливості внутрішнього аудиту реалізації послуг готельного господарства. Економіка та суспільство, 2017. № 10. С. 803-810.
80. Пантелєєв В. П. Внутрішній аудит : навч. посібник. Державна академія статистики, обліку та аудиту Державного комітету статистики України. Київ, 2006. 247 с.
81. Петренко С. М. Внутрішній контроль : проблеми інформаційного, організаційного та методологічного розвитку : монографія. Донецьк : Світ книги, 2013. 503 с.

82. Погорєлов Ю.С., Миронова Ю.Ю., Мазурьонок В.В. Організація внутрішньогосподарського контролю на промислових підприємствах. Економіка і регіон. Науковий вісник. 2015. № 4. С. 135–139
83. Приймак С. В., Жук А. Б. Удосконалення методики аудиту облікової політики підприємства. Молодий вчений. 2018. № 4(2). С. 836-838
84. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 1999. № 40. Ст. 365. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996–14
85. Пушкар М. С., Щирба М. Т. Теорія і практика формування облікової політики : монографія. Тернопіль: Вид-во «Карт-Бланш», 2010. 260 с.
86. Рудницький В. С., Сарахман О. М. Принципи організації процесу внутрішнього аудиту. Фінансово- економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень : тези доп. VII Всеукраїнської наук. практ. конференц., 26 квітня 2018 року. Львів, 2018. С. 162-164.
87. Савченко В. М. Система бухгалтерського обліку як складова системи управління. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2010. Вип. 18(2). С. 27-33.
88. Савченко В. М., Колос Н. М. Взаємозв’язок інформаційної та контрольної функцій бухгалтерського обліку. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2010. Вип. 18(2). С. 23-26.
89. Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 688 с.
90. Семенова К. Д., Тарасова К. І. Ризики діяльності промислових підприємств : інтегральне оцінювання : монографія. Одеса : ФОП Гуляєва В. М., 2017. 234 с.
91. Сопко В. В., Сопко О. В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови : навчально-методичний посібник. Київ : Знання, 2002. С. 231.

92. Сук П.Л. Система бухгалтерського обліку в умовах розвитку ринкових відносин. Науковий вісник Академії муніципального управління. Серія: Економіка, 2011. Вип. 9. С. 48-54.
93. Устенко О. Л. Теория экономического риска : монография. Київ : МАУП, 1997. 164 с.
94. Фатенок-Ткачук А. О., Данилко А. Р. Облікові процедури контролю зобов'язань перед постачальниками та підрядниками. Економічний аналіз. 2016. №1. С. 179–187.
95. Харламова О. В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації в Україні: монографія. Харків : Лідер, 2015. 372 с.
96. Черешнюк О. М., Саченко С. І. Економічна експертиза взаємовідносин підприємства зі споживачами. Приазовський економічний вісник, 2017. Випуск 2. С. 159-163.
97. Черкашина Т., Іваннікова О. Вдосконалення бухгалтерського обліку як основної складової системи внутрішнього контролю на підприємстві. Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]. 2019. № 6. С. 194-208.
98. Шаровська Т. С. Організаційно-методичні засади внутрішнього контролю реальних інвестицій : дис. … канд. екон. наук : 08.00.09. Одеса, 2010. 224 с.
99. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Знання, 2008. С. 535.
100. Щирська А. Ю. Побудова адаптивної системи бухгалтерського обліку в розширенні спектру звітності для забезпечення якості інформаційних ресурсів. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2019. Вип. 1. С. 116-123