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

Качан Анастасія Юріївна

Організація і методика проведення внутрішнього аудиту

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма «Аудит і аналіз бізнесу»
випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «бакалавр»

Виконала студентка групи

ОАБ-41 Качан А.Ю.

_____

Тернопіль - 2019

Зміст

ВСТУП 3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ 6
1.1. Внутрішній аудит: його сутність, предмет і метод 6
1.2. Регламентація внутрішнього аудиту в Україні 13
1.3. Особливості організації служби внутрішнього аудиту 19
Висновки до розділу 1 25
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ 28
2.1. Планування роботи внутрішнього аудитора 28
2.2. Внутрішній аудит процесів постачання і зберігання виробничих запасів 35
2.3. Внутрішній аудит процесів виробництва 42
2.4. Внутрішній аудит циклу продажів та отримання доходів 51
2.5. Внутрішній аудит функцій управління підприємством 60
2.6. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту 65
Висновки до розділу 2 71
ВИСНОВКИ 72
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ 77
ДОДАТКИ ..... **Помилка! Закладку не визначено.**

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасні умови ведення бізнесу характеризуються наявністю різноманітних ризиків, надмірним регулюванням, геополітичною та фінансово-економічною нестабільністю. Керівництво підприємств зіштовхується з необхідністю, з одного боку, активно вирішувати поточні питання управління бізнесом, задовольняти наростаючі потреби клієнтів, держави та інших зацікавлених сторін, з іншого боку, – з вимогою забезпечення сталого розвитку підприємства у майбутньому. Умови невизначеності, необхідність побудови ефективних моделей внутрішнього контролю, розвиток корпоративного управління актуалізували потребу створення служб внутрішнього аудиту.

Становлення і розвиток функції внутрішнього аудиту пов'язані з різким збільшенням масштабів бізнесу, потребами забезпечення економного та ефективного витрачання ресурсів компаній, що вимагало адекватних механізмів контролю, оцінки і управління зростаючими бізнес-ризиками.

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

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

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

– дослідити сутність, предмет і метод внутрішнього аудиту та його місце у системі контролю підприємства;
– вивчити нормативно-правове регулювання внутрішнього аудиту в Україні;
– окреслити організаційні засади створення служби внутрішнього аудиту та визначити її місце у системі управління підприємстві;
– визначити етапи планування роботи внутрішнього аудитора та його провадження;
– охарактеризувати методика здійснення внутрішнього аудиту підприємств у розрізі процесів фінансово-господарської діяльності;
– вивчити документальне забезпечення узагальнення результатів внутрішнього аудиту.

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

Об'єктом дослідження є процедури планування та здійснення внутрішнього аудиту на підприємствах України.

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

Інформаційну базу дослідження становлять законодавчі та нормативно-правові акти щодо здійснення процедур внутрішнього аудиту, що діють в Україні, наукові праці та методичні розробки вітчизняних, зарубіжних вчених-економістів, статистичні дані Держкомстату України, Державного комітету регулювання фінансових послуг України.

Наукова новизна та практичне значення отриманих результатів полягає в розробці пропозицій і прикладних рекомендацій щодо вдосконалення методики внутрішнього аудиту підприємств. Найбільш вагомі результати, які характеризують науково-практичну новизну бакалаврської роботи, такі:

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

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

Публікації. Основні ідеї здійсненого дослідження опубліковано у статті:

Качан А.Ю. Регламентація внутрішнього аудиту в світі та Україні // Збірник наукових праць студентів кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу. – 2019. – Випуск 1/2019. – С. 27-32.

Обсяг і структура роботи. Бакалаврська робота складається із вступу, двох розділів, висновків і пропозицій, списку використаної літератури та додатків. Вона викладена на 90 сторінках основного тексту, ілюстрована 12 таблицями, 11 рисунками. Список використаної літератури включає 106 найменування.

РОЗДІЛ 1.
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Внутрішній аудит: його сутність, предмет і метод

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

Відповідно до міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (МСВА) внутрішній аудит – це діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації. Він допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління [58].

Сьогодні існує багато тлумачень внутрішнього аудиту. У таблиці №1.1. наведено визначення терміна «внутрішній аудит». Для більшої ґрунтовності використовуються витяги не лише із чинних документів, а й з тих, що втратили чинність.

Таблиця 1.1

Тлумачення внутрішнього аудиту

№	Джерело	Визначення поняття «внутрішній аудит»
1	2	3
1.	МСА610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту»	Термін «внутрішній аудит» означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктам господарювання. До функцій внутрішнього аудиту входять, зокрема, перевірка, оцінювання та моніторинг відповідності й функціонування систем бухобліку та внутрішнього контролю. Внутрішній аудит є підрозділом суб'єкта господарювання. Незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності внутрішнього аудиту він не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора при висловленні ним думки щодо фінансових звітів. Зовнішній аудитор несе особливу відповідальність за висловлену аудиторську думку, і ця відповідальність не зменшується при будь-якому використанні внутрішнього аудиту. Всі судження, що стосуються аудиту фінансових звітів, формуються зовнішнім аудитором.
2.	Норматив №24 «Врахування роботи спеціалістів внутрішнього аудиту», затверджений рішенням АПУ від 18.12.98 р.№73	Термін «внутрішній аудит» означає діяльність внутрішньої аудиторської служби (або служби внутрішніх ревізорів) підприємства, яку, незалежно від назви, можна розглядати як окремий вид аудиторських послуг, що надаються незалежним аудитором підприємству. Основні функції служби внутрішнього аудиту, як правило, складаються з процедур дослідження окремих операцій підприємства, оцінки цих операцій і контролю відповідності відображення їх в бухобліку, а також контролю за функціями внутрішньої системи контролю підприємства. Внутрішній аудит - це складова частина організаційної структури підприємства. І тому, незалежно від рівня автономності і об'єктивності, він не може досягнути того самого рівня незалежності, що й зовнішній аудит, при висловленні незалежної думки щодо фінансової звітності підприємства. Навіть за умови нормального функціонування внутрішнього аудиту відповідальність зовнішнього аудитора не може бути зменшена, зовнішній аудитор персонально відповідає за наданий аудиторський висновок
3.	Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ, затверджені розпорядженням Держкомісії з регулювання ринків фінансових послуг від 27.09.2005р. №4660	Внутрішній аудит - незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту фінансової установи, яка полягає в проведенні перевірок та здійсненні оцінки, як правило, таких елементів: - системи внутрішнього контролю фінансової установи; - фінансової та господарської інформації; - економічності та продуктивності фінансової установи; -дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог

Продовження таблиці 1.1

4.	Положення про організацію бухобліку та звітності в банках України, затверджене постановою Правління НБУ від 30.12.98 р. №566	Внутрішній аудит - це незалежний підрозділ, який не бере участі у виконанні операцій, а періодично здійснює перевірки та оцінює: - адекватність і ефективність заходів та системи внутрішнього контролю; - управління ризиками і кредитним та інвестиційним портфелем; - повноту, своєчасність і достовірність фінансової та іншої звітності; -дотримання принципів і внутрішніх процедур обліку; - відповідність регулятивним вимогам
5.	Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України, затверджене постановою Правління НБУ від 20.03.98 р. №114	Внутрішній аудит банку - це незалежна оцінка системи внутрішнього контролю, встановленого у комерційному банку. Головна увага внутрішнього аудиту зосереджена на аналізі інформаційної системи, включаючи систему бухобліку і супутніх видів контролю, вивченні фінансової та операційної інформації, дослідженні економічності та ефективності операцій
6.	Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю» від 24.05.2005р. №158р	Внутрішній аудит - форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності органів державного сектора та дає впевненість Кабінету Міністрів України, Мінфіну, іншим заінтересованим центральним органам виконавчої влади, керівництву органів державного сектора в тому, що система державного управління функціонує у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, допущення помилок чи нерентабельності. Мстою внутрішнього аудиту є надання рекомендацій з удосконалення діяльності органу державного сектора, підвищення ефективності процесів управління, що сприяє досягненню мети органом державного сектора. До завдань внутрішнього аудиту належить також забезпечення ефективного внутрішнього контролю стосовно понесених витрат. Здатність надання незалежних та об'єктивних рекомендацій є основною відмінністю внутрішнього аудиту від інших форм контролю
7.	Положення про організацію бухобліку і звітності виконання державного та місцевого бюджетів. Державне казначейство України, затверджено наказом від 28.11.2000р. №119	Внутрішній аудит - це незалежний підрозділ, який не бере участі у виконанні операцій, а періодично здійснює перевірки та оцінює: адекватність і ефективність системи внутрішнього контролю; повноту, своєчасність і достовірність фінансової та іншої звітності, дотримання принципів і внутрішніх процедур обліку; відповідність регуляторним вимогам (п.3.3)
8.	Принципи корпоративного управління. Затверджені рішенням Держкомісії 3 цінних паперів та фондового ринку від 11.12.2003 р. №571	Служба внутрішнього аудиту - постійно діючий структурний підрозділ товариства, який здійснює функції поточного контролю за його фінансово-господарською діяльністю. Назва умовна. Товариства необмежені у використанні інших назв цього структурного підрозділу (наприклад, контрольно-ревізійна служба) (п.5.1.)

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

Таблиця 1.2

Трактування поняття ,,внутрішній аудит" вченими

№	Джерело	Визначення поняття «внутрішній аудит»
1.	Адамс Р.Основы аудита,- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995	Контроль, який здійснюється шляхом перевірки та оцінки адекватності і ефективності інших видів контролю
2.	Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие). - М.: Экономика, 1994.	Може розглядатись як невід'ємна частина загальної системи управлінського контролю... роль внутрішнього аудиту була розширена шляхом включення до неї оцінки якості інформації, яка генерується управлінською інформаційною системою та складає основу для ухвалення рішень, а також оцінки корисності застосовуваної методики аналізу інформації (с.23)
3.	Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учебное пособие. - М.: Финансы и статистика, 2003	Система контролю, яка організована на суб'єкті господарювання в інтересах його власників (або керівництва) та яка регламентована внутрішніми документами. Внутрішній аудит являє собою незалежну компетентну оцінку фінансово-господарської та управлінської діяльності, що здійснюється в самій організації, заснована на системному науково-обгрунтованому процесі об'єктивному зборі, аналізі і оцінці свідчень про економічні заходи та події з метою встановлення критеріїв ефективності роботи, прогнозу майбутнього розвитку, розробки рекомендацій та порад (с.30)
4.	Бутинсць Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і ау- дит»вищих навчальних закладів. - Житомир: ПП «Рута», 2002	Організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва та (або) власників і регламентована внутрішніми нормативними актами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухобліку, складання та подання надійності функціонування всієї системи внутрішнього контролю (с. 188)
5.	Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М. Контроль і ревізія. Підручник. - Житомир, ЖІТІ, 2000.	Невід'ємна частина загальної системи управління. Створюється на середніх і великих підприємствах, виконує контрольні функції залежно від мети і завдань, покладених на внутрішніх аудиторів підприємства (с. 137)
6.	Бурцев В.В.Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. - М.: Экзамен, 2000.	Організована внутрішніми документами організації діяльність з контролю ланок управління та різних аспектів функціонування організацій, яка здійснюється представниками спеціального контрольного органу в межах допомоги органам управління організації (загальним зборам учасників господарського товариства, спілки або членів виробничого кооперативу, наглядовій раді, раді директорів, виконавчому органу (с.212)
7.	Белуха М.Т. Курс аудиту. - К.: Вища школа, 1998.	Внутрішній аудит проводиться власником залежно від необхідності управління маркетингом з метою визначення платоспроможності та уникнення банкрутства (с.74)
8.	Бычкова С.М. Основы аудита. М.: «Бухгалтерский учет», 2000	Спосіб незалежної оцінки ефективності діяльності організації і органів її управління (с. 191)

Продовження таблиці 1.2

9.	Правила (стандарты) аудиторской деятельности. - М.: «Бухучет», 1997. Перечень терминов и определений.	Організована на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентована його внутрішніми документами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухобліку та надійністю функціонування системи внутрішнього контролю
10.	Пантелеев В.П., Корінько М.Д. Внутрішній аудит, К.: Держ. академія статистики обліку та аудиту Держ. Комітету статистики України. - 2006.	Внутрішній аудит - це діяльність, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий підрозділ підприємства або окрема посадова особа. Головна увага внутрішнього аудиту зосереджена на аналізі інформаційної системи, включаючи систему бухобліку і супутніх видів контролю, вивченні фінансової та операційної інформації, дослідженні економічності й ефективності в цілому. Функції внутрішнього аудиту охоплюють, зокрема, перевірку, оцінку та моніторинг адекватності й ефективності функціонування систем бухобліку і внутрішнього контролю. Складова внутрішньогосподарського контролю (с.167)
11.	Сухарева Л1.А., Ретюнских Е.Б. Внутренний аудит международного департамента банка: метедология, организация и методика. - Донецк, Дон ГУЭТ, 2005	Незалежна об'єктивна діяльність у вигляді перевірок та управлінського консультування, спрямована на підвищення та удосконаленні місії банку шляхом системного внутрішнього контролю і підвищення ефективності процесів управління ризиками (с. 17)

Різноманітність наведених визначень пояснюється відсутністю єдиного нормативного документа, який регулював би відносини у сфері внутрішнього аудиту. Як бачимо, в окремих позиціях вони мають суттєві суперечності, наприклад, з приводу незалежності думки, висловлюваної внутрішнім аудитом, з приводу того, чим же все таки є внутрішній аудит - оцінювальною діяльністю чи підрозділом тощо.

Детально аналізувати кожну суперечність немає сенсу, оскільки кожен орган, який видавав нормативний документ, трактував термін «внутрішній аудит» виходячи із власних потреб управління, що не можна вважати неправильним.

Тобто у той час як зовнішній аудит має за мету надання повної та достовірної інформації зовнішнім користувачам, внутрішній аудит служить для задоволення потреб власників та менеджерів. Зовнішній аудит ні за яких обставин не може виконувати будь-яких керівних функцій на підприємстві, тоді як внутрішньому аудиту це властиво.

Внутрішній аудит служить для задоволення потреб власників та менеджерів.

Водночас, внутрішній аудит має багато спільного із зовнішнім аудитом, проте він не може повністю замінити останнього через цілий ряд факторів, основним з яких є фактор незалежності. Пам'ятаємо, що згідно з МСА 610:

Частково виконувати функції зовнішнього аудиту внутрішній аудит може і виконує. Це випливає з аналізу МСА 610. Як правило, зовнішній аудитор здійснює процедури оцінки і перевірки роботи внутрішнього аудиту з метою скорочення витрат часу на проведення аудиту. Тобто, якщо зовнішнього аудитора влаштовують контрольні процедури, що виконуються внутрішнім аудитором, він їх повторно не проводить, а лише здійснює їх оцінку і перевірку, про що обов'язково зазначає у своїх робочих документах та підсумковій аудиторській документації. Слід звернути увагу на те, що такий підхід дає змогу підприємствам економити суттєві суми коштів на послугах зовнішніх аудиторів.

Сутність внутрішнього аудиту розкривається також у його функціях. Наповнення функцій внутрішнього аудиту конкретним змістом залежить від особливостей діяльності підприємства і має здійснюватися тим органом управління, якому підпорядковується служба внутрішнього аудиту. Завдання конкретної служби можуть бути різними залежно від специфіки роботи підприємств, від особливостей його організаційної структури і від завдань, які ставить перед собою адміністрація у даний момент.

Як свідчить досвід розвинутих країн, до основних функцій внутрішнього аудиту належать:

- контрольна;
- координаційна;
- аналітична;
- інформаційна;
- консультаційна;
- захисна.

Безпосередньо з функціями пов’язані і завдання внутрішнього аудиту. До основних завдань внутрішнього аудиту відносять[7]:

- перевірку бухгалтерської інформації;
- перевірку оперативних даних, якими користується система управління;
- перевірку засобів і способів ідентифікації інформації; вивчення окремих статей звітності;
- перевірку сальдо і оборотів за окремими рахунками бухобліку;
- перевірку і моніторинг системи бухобліку; перевірку і моніторинг системи внутрішнього контролю; перевірку дотримання законів і внутрішніх правил; контроль за дисципліною виконання рішень керівництва або власників;
- вивчення та оцінка ефективності системи внутрішнього контролю;
- перевірку наявності, стану й збереження майна підприємства; перевірку поточної діяльності окремих структурних підрозділів;
- оцінку та контроль використовуваного програмного забезпечення;
- контроль дотримання комерційної таємниці; розслідування окремих випадків (розкрадання, обману, помилки на значні суми) та неадекватних дій персоналу управління;
- оцінку ефективності використання ресурсів (фінансових, матеріальних, трудових, інтелектуальних); розробку рекомендацій з усунення невідповідностей щодо підвищення ефективності діяльності.

Об’єкти внутрішнього аудиту можуть бути різні залежно від особливостей економічного суб’єкта і вимог його керівництва або власника. До основних об’єктів внутрішнього аудиту належать такі:

- організація і методика ведення бухобліку (облікова, податкова, амортизаційна та інші види політики, план документообігу тощо);
- дотримання якісних характеристик фінансової звітності; організація податкового обліку, складання податкової звітності, своєчасність сплати податків; система управління підприємством та його структура; система та стан внутрішнього контролю (контрольна політика);

- організація фізичного захисту активів підприємства; фінансовий стан і платоспроможність підприємства, рівень забезпеченості ресурсами та їх використання; стан дотримання вимог законів, нормативних актів, розпоряджень адміністрації, технології та норм, що регламентують діяльність підприємства;
- інші процеси господарської діяльності підприємства (використання робочого часу, продуктивності праці).

1.2. Регламентація внутрішнього аудиту в Україні

Наукове обґрунтовування внутрішнього аудиту припускає, зокрема, розробку етики і стандартів внутрішнього аудиту. Стандарти впроваджуються з метою регулювання роботи служби внутрішнього аудиту по відношенню до виконання покладених на неї функціональних обов'язків. Розробкою стандартів на міжнародному рівні займається I.I.A. В світовій практиці з 1 січня 2002 року введені в дію розроблені в 1941 р. і змінені I.I.A. Професійні стандарти внутрішнього аудиту (рис. 2.3).

Рис. 2.3. Цілі розробки та впровадження в світовій практиці стандартів внутрішнього аудиту

В цих стандартах загальноприйняті вимоги до аудиторської діяльності скореговані з урахуванням специфіки внутрішнього аудиту. Стандарти професійної практики мають рекомендаційний характер, оскільки внутрішній

аудит - це внутрішня справа підприємства, а в умовах ринкової економіки втручання в діяльність економічних суб'єктів взагалі обмежене. Проте, відповідність діяльності служби внутрішнього аудиту стандартам Інституту внутрішніх аудиторів використовують як загальноприйнятий критерій оцінювання.

Весь комплекс стандартів розділений на п'ять розділів, в яких визначені основні концепції внутрішнього аудиту. Кожен з п'яти розділів містить один загальний стандарт, який конкретизується в спеціальних стандартах. Так, перший розділ стандарту 100 „Незалежність" містить загальний стандарт: внутрішні аудитори повинні бути незалежними від структурного підрозділу, який вони перевіряють. Самі ж вимоги, виконання яких забезпечує незалежність внутрішніх аудиторів, розкриваються в директивах двох інших спеціальних стандартів:

110 „Організаційний статус": для ефективного виконання аудиторських завдань необхідний відповідний організаційний статус відділу внутрішніх аудиторів;

120 „Об'єктивність": в процесі здійснення аудиту внутрішнім аудиторам слід дотримуватися принципу об'єктивності. Сферу внутрішнього аудиту характеризують наступні стандарти:

310 „Достовірність і повнота інформації"

330 „Збереження активів"

340 „Раціональність і ефективність використання ресурсів"

350 „Досягнення цілей операційної діяльності і програм".

Як бачимо, окрім перевірки правильності відображення фінансово-господарської діяльності підприємства в системі обліку і забезпечення збереження товарно-матеріальних цінностей, внутрішні аудитори в світовій практиці активно притягуються до оцінки ефективності використання ресурсів підприємства та контролю дотримання законодавчих і нормативних вимог в процесі господарювання. Вказані напрямки діяльності внутрішніх аудиторів класифікуються в міжнародній практиці як аудит на відповідність і

управлінський аудит. Періодично вимоги стандартів змінюються і обновлюються в Положеннях про стандарти внутрішнього аудиту. На сьогодні Інститут внутрішніх аудиторів прийняв 18 таких положень (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2.

Перелік положень про стандарти внутрішнього аудиту

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

В Україні розвиток внутрішнього аудиту і, відповідно, розробка методології і принципів його функціонування, здійснюється, на жаль, достатньо повільно. Певним кроком вперед на шляху розвитку внутрішнього аудиту в Україні є Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України від 20.03.98 р. № 114. На підставі міжнародних стандартів внутрішнього аудиту НБУ розроблені і впроваджені Національні стандарти внутрішнього аудиту в банках, які знайшли відображення в Методичних вказівках з використання стандартів внутрішнього аудиту в комерційних банках України (від 20.07.99 р. № 358)

Проте, навіть не дивлячись на те, що сьогодні в Україні стрімко розвивається внутрішній аудит, до цих пір не розроблено нормативної бази щодо регулювання даного питання, хоча на сьогодні абсолютно неврегульованими залишаються питання методичного та організаційного забезпечення внутрішнього аудиту. В Україні в якості національних стандартів аудиту з 2005 року застосовуються Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики [53].

В даних стандартах опосередковано визначено сутність внутрішнього аудиту, його мету та критерії. Так, МСА610 "Розгляд роботи внутрішнього аудиту" передбачає, що "Термін "внутрішній аудит" означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктом господарювання. До функцій внутрішнього аудиту входять, зокрема, моніторинг системи внутрішнього контролю." [53, с. 581] Далі в МСА 610 передбачено обсяг і мету внутрішнього аудиту: "Обсяг і мета внутрішнього аудиту змінюються й залежать від розміру, структури суб'єкта господарювання, вимог його управлінського персоналу. Як правило, внутрішній аудит складається з одного або декількох наведених елементів:

– Моніторинг внутрішнього контролю. Впровадження адекватного внутрішнього контролю входить до обов'язків управлінського персоналу та вимагає постійної уваги. Управлінський персонал покладає, як правило, на внутрішній аудит відповідальність щодо перевірки внутрішнього контролю, моніторингу його функціонування, а також надання рекомендацій з його вдосконалення;

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

– Перевірка економічності та продуктивності діяльності, включаючи нефінансові заходи контролю суб'єкта господарювання;

– Перевірка дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог, а також політики, директив управлінського персоналу та інших внутрішніх вимог.” [53, 581].

Крім того, МСА 610 передбачено, що:

– Роль внутрішнього аудиту визначається управлінським персоналом, і його цілі відрізняються від цілей зовнішнього аудитора, призначенням якого є надання незалежного висновку щодо фінансових звітів суб’єкта господарювання. Цілі функціонування внутрішнього аудиту змінюються залежно від вимог управлінського персоналу.

– Внутрішній аудит є підрозділом суб’єкта господарювання. Незалежно від ступеня самостійності та об’єктивності внутрішнього аудиту, він не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора при висловленні ним думки щодо фінансових звітів.” [53, с. 582].

Отже, згідно діючих МСА, внутрішній аудит є підрозділом суб’єкта господарювання. В реальному випадку служба внутрішнього аудиту звітує перед управлінським персоналом найвищого рівня і не несе іншої відповідальності. [53, с. 583]. В частині організації внутрішнього аудиту МСА 610 передбачає, що на підприємстві повинне належним чином здійснюватись планування, перевірка та документування внутрішнього аудиту, а також аудиторські інструкції, робочі програми та робочі документи. [53, с. 583]

Отже, сьогодні в Україні найпоширенішим документом, в якому піднімаються питання внутрішнього аудиту, є Міжнародні стандарти аудиту, хоча і вони не дають відповідей щодо проблемних питань внутрішнього аудиту. В даному документі розглядається лише питання використання роботи внутрішнього аудитора при проведенні зовнішнього аудиту, а також надається визначення внутрішнього аудиту, проте аудитори не зобов’язані використовувати результатам внутрішнього аудиту, а у випадку залучення документів внутрішнього аудиту до перевірки мають право пере провіряти деякі моменти. Одним із факторів недовіри зовнішніх аудиторів до внутрішнього аудиту є відсутність нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту.

Окрім того, Інститутом внутрішніх аудиторів розроблено Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту, які представляють собою набір критеріїв, якими слід керуватись внутрішнім аудиторам при виконанні своїх обов'язків. Дані стандарти спрямовані на регулювання внутрішньо аудиторської практики. Тому їх також необхідно врахувати при формуванні правової основи внутрішнього аудиту.

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

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

– однозначність трактування (уникнення моментів, трактуючи які можна порізному розуміти одну і ту саму норму);
– зрозумілість (нормативні акти з внутрішнього аудиту повинні бути зрозумілими для всіх суб'єктів, які керуються ними при здійсненні внутрішнього аудиту або при використанні його результатів);
– відповідність суміжним нормативно-правовим актам* (положення нормативного акту з внутрішнього аудиту не повинні суперечити окремим положенням суміжним нормативно-правовим актам);
– універсальність (нормативний акт з внутрішнього аудиту повинен бути таким, який можна використовувати при здійсненні економічної діяльності в усіх галузях економічної діяльності);
– адаптивність до економічних змін в країні (в положеннях нормативних актів не повинно міститись положень, які необхідно змінювати при зміні економічної ситуації в країні). Враховуючи вищевикладену інформацію,

вважаємо за доцільне, окрім внесення змін та коригувань до Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту, які враховуватимуть особливості національної економіки та її нормативно-правового регулювання, розробити та впровадити в дію положення “Про внутрішній аудит на вітчизняних підприємствах”.

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

1.3. Особливості організації служби внутрішнього аудиту

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

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

Внутрішній аудит - це складова частина організаційної структури підприємства.

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

Рисунок 3.1 – Етапи створення служби внутрішнього аудиту

Разом з тим велике значення має усвідомлений підхід до розробки внутрішніх нормативних положень, що регулюють функціонування служби внутрішнього аудиту. Від цього залежить успіх у досягненні місії цієї служби. Тому, бажано, щоб участь у розробці цих документів узяли фахівці з належною компетенцією.

Бажано, щоб власники підприємства взяли участь, принаймні, у перших двох етапах, оскільки без правильно визначених цілей формування служби внутрішнього аудиту та її належного статусу неможливо забезпечити дотримання принципу незалежності, що є визначальним для виконання службою внутрішнього аудиту своїх функцій і завдань.

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

Можливості і мета діяльності служби внутрішнього аудиту мають дуже широкий спектр та напрями і залежать від розміру і структури підприємства, а також потреб керівництва. Тому при виборі форми організації внутрішнього аудиту необхідно врахувати також організаційну структуру підприємства, різновид його діяльності, систему управління, особливості технологічного процесу тощо. Практика свідчить, що у відповідності з адміністративним підпорядкуванням розрізняють типи структури апарату внутрішнього аудиту представлені на рис.2.3.

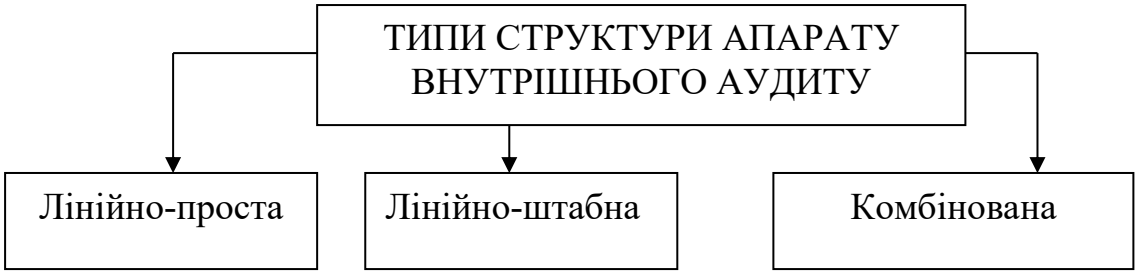

Рис.2.3 Типи структури апарату внутрішнього аудиту

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

При лінійно-штабному адміністративному підпорядкуванні працівників служби внутрішнього аудиту, служба внутрішнього аудиту ділиться на окремі сектори (наприклад, аналітичний сектор, сектор ревізії), а керівник служби дає розпорядження керівникам цих секторів відповідно.

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

Розрізняють дві форми побудови служби внутрішнього аудиту:

централізована;

децентралізована.

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

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

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

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

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

Права, обов'язки і відповідальність спеціалістів ВВА, а також кваліфікаційні вимоги до них регламентуються посадовими інструкціями. З метою забезпечення якісного проведення перевірок службою внутрішнього аудиту на підприємстві необхідно мати Методичні рекомендації з питань аудиторських перевірок.

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

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

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

Оптимальний склад і структуру ВВА можна представити наступним чином:

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

Слід зазначити, що без чітко визначених функціональних прав і обов'язків працівників внутрішнього аудиту мета створення відділу внутрішнього аудиту на підприємстві не буде досягнута. Тому в посадових інструкціях внутрішніх аудиторів необхідно чітко зафіксовувати права та їх обов'язки.

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

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

системою внутрішнього контролю учасника;

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

Висновки до розділу 1

У розділі 1 здійснено дослідження сутності внутрішнього аудиту та його місця у системі управління підприємством, окреслено нормативно-правове регулювання внутрішнього аудиту в Україні, охарактеризовано заходи щодо створення служби внутрішнього аудиту та її місце у системі управління підприємстві. Це дозволяє нам зробити наступні висновки:

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

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

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

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

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

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

- наказ (розпорядження, постанова) керівника підприємства про створення СВА;
- розробка положення з організації на підприємстві СВА;
- затвердження положення про службу керівником підприємства (особою, яка має повноваження щодо прийняття господарських рішень на підприємстві);

– розробка та затвердження посадових інструкцій (службових обов'язків) працівників СВА (характеристика професійних та стичних вимог);
– створення планів та робочих документів служби внутрішнього аудиту підприємства;
– збір та створення власної інформації бази роботи служби - „банку даних” - норм, правил, технологічних карт, стандартів перевірки тощо;
– підбір та призначення конкретної особи або осіб для роботи у СВА - керівника відділу, головного (старшого) аудитора, аудиторів, асистентів аудитора, ревізорів, контролерів, юристів, програмістів тощо.

РОЗДІЛ 2.
МЕТОДИКА ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Планування роботи внутрішнього аудитора

З метою забезпечення якості та ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту відбувається планування її діяльності. На підставі вимог Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, зокрема стандарту МСППВА 2010 «Планування», очільник служби внутрішнього аудиту повинен розробити ризик- орієнтований план для визначення пріоритетів служби, які відповідають цілям підприємства [24]. Для цього необхідно отримати розуміння стратегії підприємства, ключових бізнес-цілей, пов'язаних з ними ризиків та процесів управління ризиками.

Система планування діяльності служби внутрішнього аудиту включає стратегічні плани (горизонт 3-5 років), річні та плани конкретних аудиторських завдань. Всі види планів мають базуватися на оцінці ризиків, а також враховувати функції та завдання внутрішнього аудиту.

Стратегічний план служби внутрішнього аудиту складається відповідно до стратегічних цілей розвитку підприємства, переглядається паралельно з переглядом стратегії розвитку підприємства і коригується щорічно. Процес стратегічного планування має включати розуміння підприємства та його середовища, визначення простору аудиту, оцінку ризиків і підготовку стратегічного плану.

Очільник служби внутрішнього аудиту при складанні стратегічного плану повинен враховувати таке:

- зовнішні фактори, що впливають на підприємство, зокрема нормативно-правові акти, які регламентують його діяльність, вимоги до складання і подання фінансової звітності тощо;
- особливості діяльності підприємства - характерні бізнес-процеси та операції, організаційна структура, порядок фінансування тощо;

- цілі та стратегія розвитку підприємства;
- ризики, пов’язані з діяльністю підприємства.

Для аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства доцільно використовувати такі джерела інформації:

- нормативно-правові акти, внутрішні політики та процедури, що регламентують діяльність підприємства;
- структуру фінансової звітності;
- стратегію розвитку підприємства, проекти і плани діяльності;
- організаційну структура підприємства, посадові інструкції найвищого керівництва;
- технологічні карти бізнес-процесів підприємства;
- зовнішні звіти стосовно діяльності підприємства (звіти зовнішніх аудиторів, акти державних контролюючих органів, оцінки інвесторів тощо).

Найбільш поширеними аналітичними інструментами та моделями, що доцільно використовувати для оцінки зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, є SWOT-аналіз (оцінка сильних і слабких сторін, можливостей і загроз підприємства), SNW-аналіз (оцінка сильної, нейтральної та слабкої позицій підприємства), PEST-аналіз (оцінка у розрізі політичних, економічних, соціальних і технологічних факторів), PESTEL-аналіз (до факторів PEST додаються екологічні та законодавчі), модель ланцюга створення цінності Портера тощо.

Далі необхідно визначити простір аудиту, під яким розуміють системи, види діяльності, сукупність процесів і функцій, що здійснюються підприємством. Іншими словами, простір аудиту - це все, що може перевірити внутрішній аудитор у принципі. Весь простір аудиту необхідно розділити на конкретні системи, бізнес-процеси і програми (горизонтальний поділ) чи структурні підрозділи (вертикальний поділ).

Наступним кроком є усвідомлення ризиків, з якими стикається підприємство, оцінка їх вірогідності та можливого впливу з метою подальшої класифікації

факторів ризику та відбору об’єктів внутрішнього аудиту для перевірки. Детально етапи оцінки ризиків розглянемо у п.п. 4.2.

У результаті розробки стратегічного плана внутрішнього аудиту має бути сформовано професійну думку щодо систем, видів діяльності, бізнес-процесів, що мають стати об’єктом аудиту і забезпечити розумну гарантію власникам та найвищому керівництву підприємства щодо ризиків і ефективності внутрішнього контролю.

Стратегічний план внутрішнього аудиту може містити таке:

- чітко сформульовані задачі та критерії ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту, за якими доцільно оцінювати діяльність служби через 3-5 років, пов’язані з загальною стратегією підприємства;
- методологію розробки стратегії з деталізацією проведеної оцінки ризиків, що впливають на цілі та задачі підприємства;
- інформацію про напрями, в яких служба внутрішнього аудиту планує працювати протягом наступних періодів;
- необхідні та наявні ресурси для виконання запланованого, аналіз впливу обмеженості ресурсів на абсолютне охоплення об’єктів аудиту контролем;
- оцінку ризику подій, які можуть вплинути на досягнення цілей, передбачених в стратегії аудиту, а також на діяльність, спрямовану на зниження таких ризиків (недостатність кадрів, низька їх кваліфікація тощо);
- плани координації роботи з іншими джерелами інформації (наприклад, зовнішній аудит);
- намічені перспективні цілі, яких планує досягти служба внутрішнього аудиту в довгостроковому періоді.

Річний план розкриває стратегічний план у розрізі завдань, що мають бути виконані протягом року для досягнення стратегічних цілей. Мета складання річного плану внутрішнього аудиту полягає у розподілі кадрових та інших ресурсів за кожним типом завдань з зазначенням термінів їх виконання. Річний план має бути реалістичним, тому до нього доцільно включити такі питання:

- висновки з аудитів за попередній період, що можуть вказати на зміну рівнів

ризику;

- організаційні та часові обмеження (наприклад, зміни організаційної структури підприємства, періоди відпусток, упровадження нових інформаційних систем чи технологій, сезонність роботи підприємства тощо);
- резервні ресурси, потрібні для безперебійної роботи служби;
- альтернативну програму аудиту з питань, відкладених на більш пізній період, або у випадках, коли фактичні обсяги робіт нижчі від запланованих.

У цілому річний план служби внутрішнього аудиту включає такі розділи:

1. Технічне завдання служби внутрішнього аудиту (підсумовує загальні обов'язки та обсяги роботи служби).
2. Оцінка бізнес-ризиків і досвід попередніх перевірок всіх напрямків діяльності підприємства.
3. Відносні обсяги роботи аудиторів по кожному напрямку перевірки.
4. Завдання аудиту по кожному із запланованих напрямів.
5. Графік і загальні витрати часу і ресурсів по кожному завданню.
6. Адміністративні питання (список аудиторів, перелік об'єктів тощо).
7. Інші питання (спеціальні аудиторські перевірки за дорученням керівництва, заходи із співпраці з зовнішніми аудиторами та / або іншими контролюючими органами, доручення власника на проведення аудиту тощо).

Важливою частиною підготовки річного плану є розрахунок витрат часу на проведення аудитів. Крім того, успішна реалізація річного плану залежить від правильного розрахунку технічних ресурсів, потрібних службі, що складаються з технічних засобів, програмного забезпечення, фінансових коштів, потрібних для відряджень, канцелярських засобів тощо.

Річний план доцільно формувати завчасно - до початку фінансового року. Рекомендується передбачати у плані лише фактично наявні ресурси, а не передбачувані (наприклад, відкрита вакансія на посаду внутрішнього аудитора чи обіцянка керівника надати додаткове фінансування протягом року, якщо підприємство отримуватиме прибуток, тощо).

Процес планування має бути безперервним, що передбачає постійну актуалізацію планів. Так, необхідно проводити моніторинг подій, що можуть вплинути на виконання планів. Наприклад, зміни законодавства у сфері діяльності підприємства, що актуалізують інші напрями чи завдання внутрішнього аудиту, нові обставини, що відкриваються в процесі проведення поточних аудитів.

Перегляд стратегічного плану може бути пов'язаний з такими умовами:

- зміни в організаційній структурі підприємства;
- поява нових та / або закриття існуючих видів діяльності;
- перегляд стратегічних цілей підприємства;
- поява нових фактів, виявлених у результаті проведених аудитів, що впливають та / або можуть вплинути на попередню оцінку ризиків;
- зміна керівництва підприємства;
- потреба переглянути бюджет служби з метою забезпечення ефективності її функціонування.

Річний план внутрішнього аудиту може переглядатися в аналогічних випадках, а також при включенні нових завдань від власників та / або найвищого керівництва, що потребують відповідних ресурсів.

Проект розробленого плану подається на затвердження власнику чи найвищому керівництву підприємства у визначені для цього терміни. До проекту плана рекомендовано додавати аналітичну записку, в якій навести перелік не охоплених аудитом сфер аудиту з аргументованим поясненням не включення їх до плану. Затверджений річний план доводиться до відома виконавчого органу підприємства.

Крім того, можуть розроблятися квартальні плани діяльності служби внутрішнього аудиту.

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

Таблиця 2.1

Програма внутрішнього аудиту

№ п/п	Об'єкт (вид діяль-ності, процес)	Суб'єкт ВА		Критерії перевірки	Ціль пере-вірки	П. І. Б. Головного аудитора	П.І.Б. ауди-тора	Ресурси
		Підрозділ	Місяць, тиждень					

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

Таблиця 2.2

План внутрішньої аудиторської перевірки (для конкретного об'єкта)

Аудитори	Планування	Аудиторські процедури	Формування висновків	Разом
Керівник СВА	**X**	X	X	X
Головний (старший) ау-дитор	**X**	X	X	X
Аудитор	**X**	X	X	X
Молодший аудитор	**X**	X	X	X
Інші фахівці	**X**	X	X	X

Аудиторська програма складається в письмовій формі, де встановлюються:

– роботи,

– робочі документи,

– виконавці аудиторських процедур.

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

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

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

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

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

- проведення підготовчої роботи;
- формування загального річного календарного графіка проведення аудиторських перевірок;
- складання поточного графіка проведення аудиту протягом року;
- методичне забезпечення аудиту та його напрямки;
- перевірка виконання зауважень та пропозицій внутрішнього та зовнішнього аудиту, рішень адміністрації;
- підготовка і перепідготовка спеціалістів служби внутрішнього аудиту підприємства;
- терміни і обсяги аудиту;
- бюджет фінансування.

2.2. Внутрішній аудит процесів постачання і зберігання виробничих запасів

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

Господарські операції з обліку запасів характеризуються підвищеним ступенем ризику внаслідок:

- потенційної ймовірності розкрадань з боку матеріально відповідальних осіб, неекономного витрачання, старіння або псування, випадкової загибелі і т.д.;
- значного обсягу однотипних операцій з оприбуткування, передачі та списання запасів, що викликає створення та обробку великого масиву первинної документації, що може призвести до суттєвих помилок при введенні інформації, відхилень і неузгодженості показників фактичної і облікової наявності;
- відсутності первинних виправдувальних і розпорядчих документів або їх втрати;
- несанкціонованого відпуску запасів (відсутності дозвільних підписів, інших юридичних реквізитів);
- можливості списання запасів під неіснуючі або призупинених замовлення, обсяги виробництва виробів;
- ймовірності списання запасів під структурні зрушення випуску продукції, надання послуг, виконання робіт у бік негативного зниження для окремих видів;
- спотворення фактів приймання та списання запасів внаслідок помилок у вимірі, перекладі одних натуральних показників в інші (умовно - натуральні), підрахунку здійснюваних операцій і ін.

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

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

Реалізація мети внутрішнім аудитором досягається при вирішенні ним таких завдань: перевірка реальності наявності запасів, повноти відображення операцій з матеріальними цінностями в первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку; встановлення дійсності майнових прав власності на запасів і виниклих у зв'язку з цим зобов'язань; перевірка достовірності оцінки запасів і зобов'язань, раціональності обраних і застосовуваних принципів складського і бухгалтерського обліку та ін.. Аудиторську перевірку доцільно проводити в певній послідовності (рис. 2.2).

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

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

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

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

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

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

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

Істотне значення в аудиті господарських операцій циклу придбання має аналіз використання матеріальних ресурсів. Тут застосовуються методи внутрішнього контролю, здійснюваного бухгалтерією в рамках контрольної функції бухгалтерського обліку, багато в чому ідентичні методикам внутрішнього аудиту. На практиці використовуються такі способи контролю витрати матеріалів, під яким розуміється безпосереднє споживання ресурсів у процесі виробництва : сигнальне документування (документування відхилень від встановлених норм); кумулятивний, або сальдовий, або спосіб наростаючих підсумків; спосіб технічного розрахунку; інвентарний; партійного обліку та контролю; партійного розкрою та ін. По кожному із застосовуваних методів контролю є свій пакет первинних облікових документів, який і буде підставою для аудитора при оцінці ефективності застосовуваних методів контролю.

Спосіб сигнального документування передбачає документальне оформлення сигнальними документами відхилень фактичної витрати матеріальних ресурсів від встановлених норм, нормативів і технічних умов

якісного складу матеріалів. Наприклад, заміна одного найменування на інше, близьке за фізико-хімічними властивостями, передбачена технологічним процесом, оформляється актом, де розраховані економічні наслідки заміни.

Кумулятивний спосіб обліку кількості спожитих у виробництві матеріалів заснований на балансуванні залишків матеріалів, що залишилися неспожитої. Баланс має вигляд звіту з такими показниками: залишок матеріалів кожного найменування на робочих місцях, в цехових коморах на початок зміни (або іншого звітного періоду); надійшло за зміну (або протягом іншого звітного періоду); кількість матеріалів, спожитих протягом зміни (або протягом іншого звітного періоду); розрахунковим шляхом визначається залишок на кінець зміни (або іншого звітного періоду).

Різновидом кумулятивного методу виступають сальдовий метод і спосіб наростаючих підсумків. Сальдовий метод полягає у відображенні кількісних залишків матеріалів на кінець зміни (або іншого звітного періоду) в сальдової книзі. Спосіб наростаючих підсумків полягає у відображенні залишків у кількісно-вартісних оборотних відомостях разом з витратою наростаючими з початку місяця підсумками. Достовірність облікових даних підтверджується інвентаризацією, яка може проводитися щомісяця за більш значущим найменуваннями або суцільним методом один раз на рік. Аудитори знайомляться з виявленими відхиленнями, визначають їх суттєвість і роблять певні висновки.

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

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

кінець періоду являє собою фактичну витрату. Причини виникнення відхилень встановлюються технологами.

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

Спосіб партійного розкрою включає документацію, в якій фіксуються результати розкрою матеріалу на деталі, заготовки та інші частини машин і механізмів, виявлені відхилення фактичної витрати від діючих норм. Основним документом тут є розкрійний лист з обов'язковими реквізитами - кількість планованих заготовок, деталей і норма витрати на одиницю. Аудитор має можливість, згідно з переліком причин виникнення відхилень, проаналізувати їх нс тільки в абсолютному вираженні, але й у динаміці і за структурою, що дозволить йому скласти інформативний звіт перед адміністрацією або керівником і запропонувати шляхи раціоналізації обліку запасів.

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

Класифікація за видами робіт закладається в основу побудови кошторисів витрат і системи контролю за їх дотриманням. Відповідно до цього класифікація витрат за видами робіт доповнюється угрупованням по місцях виникнення витрат, яка залежить від виробничої та організаційної структури, і тому на кожному підприємстві буде розроблена своя номенклатура статей. Отже, при

внутрішньому аудиті витрат на постачальницьку діяльність слід використовувати її з метою виконання кошторисів.

Залежно від поставлених адміністрацією організації перед відділом внутрішнього аудиту завдань аудитори не тільки можуть бути орієнтовані на вирішення локальних завдань, але й можуть провести перевірку всієї системи постачання, зберігання та обліку товарно-матеріальних цінностей, а також ефективності системи документообігу, пов'язаної з реєстрацією, оформленням і збором даних господарських операцій циклу придбання. Результати роботи відділу внутрішнього аудиту допомагають керівництву вирішувати завдання від забезпечення задоволення потреб адміністрації в частині надання контрольної інформації, використовуваної для прийняття управлінських рішень, з різних цікавлять се питань до зосередження зусиль на плідній та ефективному використанні матеріальних ресурсів та усунення причин неекономічною роботи.

2.3. Внутрішній аудит процесів виробництва

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

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

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

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

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

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

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

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

Таблиця 2.3

Програма перевірки виробничих операцій

Питання, що включаються в програму	Джерело інформації	Вид процедури
1. Перевірка виконання кошторисів, проектів, планів	Кошториси, розроблені проектним інститутом або самим підприємством, журнали виробництва робіт на об'єктах будівництва	Перерахунок, документальне підтвердження
2. Перевірка замовлень на поставку матеріалів (сировини)	Документи, що визначають замовлення	Аналітичні процедури
3. Перевірка виконання договорів поставки	Договори поставки, дані аналітичних рахунків по розрахунках з покупцями	Перевірка документів
4. Перевірка реальності списання сировини і матеріалів у виробництво	Документи внутрішнього переміщення матеріалів	Перевірка документів, інспектування
5. Перевірка правильності розрахунку та відображення в обліку собівартості продукції	Картки розрахунку собівартості, регістри бухгалтерського обліку	Перерахунок, перевірка документів
6. Перевірка рахунків-фактур	Рахунки - фактури	Простежування, підтвердження
7. Перевірка правильності та своєчасності нарахування амортизації	Інвентарні картки	Перерахунок, перевірка документів
8. Фактичний контроль за рухом матеріальних цінностей	Звіти по приходу та відпуску МПЗ. Картки складського обліку	Перерахунок, перевірка документів, інспектування
9. Перевірка правильності та своєчасності відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій	Регістри бухгалтерського обліку	Простежування, перерахунок, інспектування
10. Перевірка розрахунків з покупцями (замовниками) та постачальниками (підрядчиками)	Акти звірки, виписки банку, прибуткові та видаткові касові документи	Підтвердження, простежування, перевірка документів

[66]

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

– збірник виробничих норм витрати основних матеріалів, розроблений на основі галузевих інструкцій нормативних показників витрати матеріалів;

– журнал обліку виконаних робіт по кожному замовленню;
– локальні і об'єктні специфікації, в яких передбачений витрата матеріалів за видами продукції;
– матеріальний звіт по матеріально відповідальній особі (виробнику робіт, начальнику дільниці);
– щомісячний звіт про витрату основних матеріалів у зіставленні з витратою, визначеним за виробничим нормам.

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

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

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

Аудитор повинен проконтролювати рахунки-фактури на предмет правильності їх заповнення відповідно до діючого порядку, а також:
– перевірити правильність ведення книги продажів і книги покупок;

– проаналізувати замовлення, відповідні їм ТТН та рахунки-фактури на предмет відсутніх (пропущених) номерів, використовуючи вибіркову перевірку;
– здійснити контроль рахунків-фактур на предмет відповідності зазначених у них даних даним ТТН і умовам договорів або замовлень, використовуючи звірку документів;
– простежити проводки в Головній книзі і точність рахунків покупців;
– узгодити дані аналітичного обліку з даними синтетичного обліку та Головної книги;
– звірити дати зафіксованих операцій з датами рахунків-фактур і ТТН.

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

Фактичний контроль за рухом матеріальних цінностей здійснюється за допомогою проведення вибіркової інвентаризації за участю аудитора. При цьому до початку інвентаризації аудитор повинен:
– скласти перелік підлягають інвентаризації матеріалів;
– узгодити з керівником підприємства складу інвентаризаційної комісії;
– вимагати від матеріально відповідальних осіб складання звітів по приходу та відпуску (витраті) запасів на дату інвентаризації, здати їх до бухгалтерії з наданням одного примірника аудитору;
– отримати розписку матеріально відповідальних осіб у тому, що всі документи, що відносяться до приходу або витраті цінностей, здані в бухгалтерію і що ніяких неоприбуткованих або не списаних у витрату запасів у них немає;
– отримати аналогічні розписки в осіб, мають підзвітні суми на придбання запасів або довіреності на їх придбання.

Інвентаризацію слід проводити за участю матеріально відповідальних осіб. Якщо в процесі інвентаризації виявлено значні відхилення, то можна зробити висновок про формальний характер проведених раніше інвентаризацій. Якщо відхилення не встановлені, то аудитор з відомою часткою впевненості може

говорити про достатньо високий рівень функціонування системи внутрішнього контролю та організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Контроль правильності і своєчасності відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій здійснюється аудитором допомогою інспектування.

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

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

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

– повноту і своєчасність погашення заборгованості;
– помилки при введенні даних з дебіторської заборгованості покупців (замовників);
– невраховану раніше дебіторську заборгованість;
– невраховані поставки.

Основні процедури перевірки правильності розрахунків з покупцями (замовниками) полягають у наступному:

– порівняння даних банківських виписок і підтверджують їх документів з підсумковими даними в регістрах обліку;
– простежування бухгалтерських записів по рахунках, а також списання незатребуваних заборгованості;
– підтвердження списаної безнадійної дебіторської заборгованості необхідною документацією;
– оцінка щомісячної вивірки дебіторської заборгованості покупців (замовників);
– з'ясування причин неоплати покупцями (замовниками) отриманої продукції.

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

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

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

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

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

Основна частина витрат організації формується на виробничій стадії внутрішньої ланцюжка цінностей організації. Витрати виробничого виду діяльності зумовлені технологією виробництва готової продукції, залежать від обсягів виробництва цієї продукції і утворюють її речову основу.

Для достовірного формування в системному порядку облікових даних про витрати виробництва велике значення мають рахунки і технологія записів на них. План рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності організації передбачає два варіанти : перший - в автономній, розробленої самою організацією системі рахунків, другий - в рамках єдиної системи рахунків (діюча практика організації вітчизняного бухгалтерського обліку). Для здійснення контролю витрат на виробництво в рамках автономної системи рахунків в Плані рахунків організації передбачені вільні номери.

Угрупування витрат, пов'язаних з виробничою діяльністю, повинне забезпечити отримання системної інформації з місць виникнення витрат за центрами відповідальності, цільовими направленнями, об'єктах калькулювання в розрізі статей витрат і їх складових.

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

Тестування даних спеціального регістра (журналу-ордера № 10-с) за всіма виробничими рахунками дозволяє визначити витрати як на виробництво

продукції по кожному цеху (центру відповідальності) і в цілому по організації, так і для відображення незавершеного виробництва. В цілому журнал-ордер багатофункціональний і призначений для підрахунку кінцевого фінансового результату по кожному індивідуальному замовленню, виду продукції. Даний обліковий реєстр придатний і для контролю нормативної системи формування виробничих витрат. З цією метою необхідно передбачити графи або рядка для відображення витрат на виробництво продукції (за нормами) і відхилень.

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

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

$$\left.\begin{array}{l}\Delta O = \Delta Of_1 + \Delta Og;\\ \Delta C = \Delta Cf_1 + \Delta Cf_2 + \Delta Cg;\\ \Delta П = \Delta Пf_1 + \Delta Пf_2 + \Delta Пg;\\ \Delta M = \Delta Mf_1 + \Delta Mf_2 + \Delta Mg;\end{array}\right\} \Delta Z \Rightarrow 0 \qquad (1)$$

де ΔZ - сумарне значення відхилень витрат від планових величин;

$\Delta Of_1, \Delta Cf_1, \Delta Пf_1, \Delta Mf_1$ - сумарне відхилення витрат від запланованих величин з внутрішніх причин кожного центру відповідальності;

$\Delta Cf_2,\ \Delta Пf_2,\ \Delta Mf_2$ - сумарне відхилення витрат від запланованих величин з внутрішніх причин;

$\Delta Og,\ \Delta Cg,\ \Delta Пg,\ \Delta Mg$ - сумарне відхилення витрат від запланованих величин за зовнішніми причинами кожного центру відповідальності.

При відсутності відхилень доходів від запланованих величин:

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

де ΔP - відхилення прибутку від планових значень.

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

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

Розглянуті методичні аспекти аудиторської перевірки можна використовувати для вирішення завдання моніторингу розвитку підприємства. Застосування технологій управлінського обліку дозволить значно знизити вплив фактора непереборний невизначеності і підвищити здатність внутрішніх аудиторів розпізнавати поточний стан підприємства і прогнозувати майбутнє.

2.4. Внутрішній аудит циклу продажів та отримання доходів

Діяльність організації незалежно від се галузевої приналежності та організаційно-правової форми складається із сукупності фактів господарського життя, пов'язаних з реалізацією готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Між виробничою і збутовою діяльністю існує прямий зв'язок. Готова продукція підприємства, отримана в процесі виробництва, після випробування і

приймання відділом технічного контролю здасться на склад готової продукції, звідки починається процес се продажів. Продажі охоплюють також господарські операції, пов'язані з реалізацією інших активів.

Крім того, в цикл продажів входять операції маркетингу, куди крім процесу продажів включені розробка і просування товару на внутрішній і зовнішній ринки, дослідження, налагодження комунікацій, організація розподілу, встановлення цін, розгортання служби сервісу і керування маркетингом - аналіз, планування, організаційна робота, контроль за проведенням заходів, розрахованих на досягнення таких цілей підприємства, як отримання прибутку, зростання обсягів виробництва і збуту, збільшення частки ринку. У будь-якому випадку це будуть процеси, що призводять або до одержання доходів від звичайних та інших видів діяльності, або до утворення заборгованості (кредиторської або дебіторської), або до відтоку грошових коштів.

Організації, що мають відокремлені підрозділи, виділені на окремий баланс, можуть передавати їм право укладення договорів поставки покупцям, реалізації готової продукції, виписки рахунків фактур і отримувати виручку на свій рахунок. Звідси на ці підрозділи покладається обов'язок вести самостійний облік процесів реалізації та визначати фінансовий результат від продажів. Систематизовані дані підрозділи передають головної організації для складання зведеної звітності.

Відокремлені підрозділи, що не виділені на самостійний баланс, не мають права укладати договори, оформляти рахунки-фактури і вести їх відокремлений облік. Всі відомості про продажі, виконанні робіт та наданні послуг формуються в головної організації. Дані про витрати такого роду підрозділів передаються головної організації, де визначається фінансовий результат, ведеться облік розрахунків з покупцями і замовниками, з бюджетом з податків і зборів.

Отже, залежно від названих обставин будуть по-різному проводити внутрішній аудит циклу господарських операцій „Продажі” з різноманітним складом програми перевірки. Тут може бути використаний виїзний аудит, коли

група внутрішніх аудиторів безпосередньо виїжджає на місце розташування виділеного підрозділу. Іноді замість такого порядку використовують запитувані від підрозділів первинні документи і регістри аналітичного і синтетичного обліку.

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

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

У ході перевірки аудитор вирішує такі завдання:

– встановлення повноти оприбуткування готової продукції;
– підтвердження обґрунтованості вибору та ефективності застосування варіанти оцінки готової продукції;
– рівень забезпечення договорами на поставку продукції (наявність договорів, юридичне оформлення, відповідність чинному законодавству, діловій практиці організації);
– наявність всіх необхідних документів по оприбуткуванню та відвантаженню готової продукції (робіт, послуг), своєчасність і повнота їх реєстрації, відповідність бухгалтерського та податкового обліку;

– співвідношення обсягів випущеної і реалізованої продукції, зміна залишків готової продукції на складі;
– достовірність визначення собівартості виготовленої і реалізованої продукції;
– правильність встановлення відпускних цін;
– дотримання термінів оплати покупцями поставленої продукції, ефективність застосовуваних форм безготівкових розрахунків, санкції, виникнення і погашення дебіторської заборгованості.

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

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

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

Джерела інформації можна згрупувати наступним чином:
– внутрішні регулюючі документи - ліцензії на продаж продукції, положення про облікову політику для цілей бухгалтерського обліку та для цілей оподаткування.
– прейскурант цін, договори на поставку продукції та іншого вибуття інших активів, книга продажів;

– первинні документи з обліку готової продукції (робіт, послуг) - приймально-здавальні накладні, акти та технічні паспорти на продукцію, здану на склад, картки складського обліку готової продукції;
– первинні документи з відвантаження готової продукції та вибуття інших активів - наказ - накладна на відпуск готової продукції на сторону, наказ - накладна на відпуск інших активів на сторону, рахунок - фактура, довіреності покупців, товарно-транспортна накладна, виписки з розрахункових рахунків з доданими платіжними документами, касові документи про надходження виручки;
– регістри аналітичного і синтетичного обліку - накопичувальна відомість випуску готової продукції, відомість відвантаження і реалізації готової продукції, оборотні і сальдові відомості готової продукції, облікові регістри по рахунках 23 „Виробництво”, 26 „Готова продукція”, 28 „Товари”, 30 „Каса”, 31 „Рахунки в банках”, 63 „Розрахунки з покупцями і замовниками”, 70 „Доходи від реалізації”, 71 „Інших операційний дохід” та інших.;
– зовнішня і внутрішня звітність підприємства і підрозділів.

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

В ході аудиту виявляються договори, оформлені з порушенням встановленого в організації порядку, договори, укладені з „підставними” підприємствами, боржниками, в яких зазначаються будь-які відхилення від прийнятих положень облікової політики. Одночасно досліджуються показники, що характеризують платоспроможність і сумлінність контрагентів за договорами, сумлінність менеджерів, які приймають рішення щодо відвантаження продукції без попередньої оплати.

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

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

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

При вивченні операцій продажів аудитор використовує прийоми дослідження одного і декількох документів, що відображають однорідність угод, і облікових записів. Первинні документи, що підтверджують облік готової продукції, її відвантаження та реалізації, повинні бути правильно оформлені і містити обов'язкові реквізити, які можна зіставити з даними відділу збуту і бухгалтерськими записами в накопичувальні регістри аналітичного і

синтетичного обліку. У разі виявлення істотних відхилень аудитор реєструє виявлені факти у своєму робочому документі з подальшою систематизацією причин їх виникнення. Перевіряючи обґрунтування і підтвердження угод, внутрішній аудитор з дозволу керівника організації відновлює кількісний облік і коригує бухгалтерські записи.

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

Збутова діяльність як частина загальної системи виробництва супроводжується витратами.

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

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

постачальниками та ін; матеріальне стимулювання за надання важливих відомостей; утримання спеціальних відділів.

Комісійні збори (відрахування) будуть включати витрати по платежах оптовим збутових або інших посередницьким підприємствам відповідно до договорів для розширення ринків збуту і обсягу продажів.

Витрати з маркетингових досліджень складаються: з витрат з дослідження споживчих мотивацій, рекламних текстів, ефективності реклами, проблем інформування споживачів, реакції на новий товар, потенційних можливостей ринку, визначення каналів збуту, вивчення тенденцій, ділової активності, операцій довгострокового і короткострокового прогнозування. Ці послуги можуть бути виконані спеціалізованими фірмами або відділом підприємства.

Витрати по рекламі - витрати на рекламну діяльність; вартість рекламних звернень, що включає витрати за охопленням осіб, частоту появи реклами; вартість конкретних носіїв реклами; вартість засобів стимулювання збуту - зразки, купони, упаковки за пільговою ціною, рахункові талони та премії; витрати на участь у виставках, ярмарках, на організацію та участь у професійних зустрічах, експозиціях, демонстраціях товарів і ін

Представницькі витрати, пов'язані з комерційною діяльністю, складаються: з витрат на проведення офіційних прийомів представників інших підприємств і організації (включаючи іноземних), які прибули для переговорів щодо здійснення заходів, пов'язаних із встановленням і підтриманням взаємовигідного співробітництва; відвідування культурно-видовищних заходів; буфетне обслуговування під час переговорів і заходів культурної програми; оплату послуг осіб для переговорів, які не перебувають у штаті; транспортне забезпечення під час заходів.

До складу інших витрат входять : витрати на утримання фінансово-збутового відділу - заробітна плата працівників з нарахуваннями, відрядні, поштові, телефонні витрати та ін; утримання торгових представництв - заробітна плата з нарахуваннями працівників, оренда приміщень, телефаксні та інші

витрати; витрати по сертифікації продукції; знос нематеріальних активів - торгових знаків, марок тощо; інші витрати.

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

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

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

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

Четвертий етап є найважливішим у системі внутрішнього аудиту маркетингу. Він включає в себе розгляд ефективності проведення рекламних заходів, систему стимулювання збуту. На цьому етапі визначається, наскільки реклама вплинула на купівельну активність населення, потенційного покупця. Заходи щодо стимулювання збуту аналізуються з точки зору впливу на діяльність працівників і управлінців.

Будь-яке підприємство може мати свою систему внутрішньої звітності, яка містить показники про поточну відвантаженні, сумі витрат, обсязі складських запасів готової продукції, рух готівки, дані про дебіторську та кредиторську

заборгованість. Крім названих основних при використанні системи збалансованих показників (рис. 8.14) додатково вводяться аналітичні дані, до яких можна віднести інформацію про випуск продукції в натуральному і вартісному вимірах по повному асортименту, якість продукції, шлюб, формування прибутку та його прогноз і т.д.

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

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

2.5. Внутрішній аудит функцій управління підприємством

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

Головне призначення системи внутрішнього аудиту циклу „Управління „ полягає в тому, щоб рішення виконавчого органу управління оперативно передавалися відповідним структурам і були реалізовані. Для цього необхідно

отримання інформації про умови адміністративного управління діяльністю господарюючого суб'єкта та отриманих кількісних результатів, а також оцінної інформації з управління і фінансовим результатам діяльності.

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

– врахований характер виробництва і його галузеві особливості, склад продукції, що випускається, технологія виготовлення, масштаб і тип виробництва, рівень технічної оснащеності, обгрунтована обрана форма організації управління (лінійна, лінійно-функціональна, матрична);
– структура апарату управління кореспондує з ієрархічною структурою виробництва;
– збалансовано співвідношення між централізованою і децентралізованою, між галузевої (по продукту) і територіальної (по регіону) формами управління;
– приведений у відповідність рівень механізації та автоматизації управлінських робіт з кваліфікацією працівників і ефективністю їх праці.

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

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

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

– оцінка стратегії, цілісності та системності поставлених цілей, розуміння їх співробітниками, реалізація стратегічних цілей;
– оцінка впливу об'єктивних і суб'єктивних, внутрішніх і зовнішніх факторів на результати господарської діяльності організації;

– економічне формування поточних управлінських рішень, бізнес -планів та проектів, бюджетів, нормативів, витрачання ресурсів;
– оцінка економічної ефективності використання ресурсів, пошук резервів підвищення ефективності та їх використання;
– економічне обгрунтування бізнес-політики, що забезпечує досягнення вартісних цілей і рішення вартісних завдань організації;
– оцінка економічної ефективності бізнес-процесів;
– розробка рекомендацій щодо змін в процедурах і структурах для підвищення ефективності управління.

Зі сказаного вище випливає, що організація і проведення внутрішнього аудиту будуть бути з'єднувальною ланкою між процесом збору облікової інформації та процесом прийняття ефективних управлінських рішенні на стратегічному, тактичному та оперативному рівнях.

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

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

Зі складу витрат з організаційної діяльності доцільно виділити витрати: по організаційної діяльності, яка носить виробничий характер, з організаційної діяльності, яка носить загальногосподарський характер. Крім того, слід доповнити класифікацію угрупованням витрат за функціями управління: адміністративно-управлінські, з технічного управління, управління виробництвом, матеріально-технічного забезпечення, маркетингу та збуту продукції, обов'язкові податки, збори і відрахування, відсотки за користування

банківськими позиками, інші витрати. Таке групування може бути використана для вишукування резервів зниження витрат.

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

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

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

– витрати організаційної діяльності, пов'язані з виконанням цільових функції;
– витрати по забезпеченню функціонування служб і відділів;
– витрати загальноорганізаціної і загальноуправлінської діяльності.

Дане угрупування дозволяє простежити за процесом формування витрат, ступенем впливу кожного адміністративного підрозділу на ефективність системи управління підприємством в цілому. При цьому ефективність управлінської праці характеризується не зниженням витрат, а тим, наскільки

вони необхідні для створення повної інформаційної системи, що задовольняє потребам керівників.

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

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

Виявлені під час перевірки зміни облікової політики, відхилення від норм і нормативів, неефективне виробництво виробів, виконання окремих видів робіт і послуг фіксують у робочих документа аудитора. Як показує аудиторська практика, найбільш часто допускаються помилки, що характеризують : необгрунтованість включення в управлінські витрати витрат, які не відносяться до витрат періоду, неправильне розмежування витрат по звітних періодах, неправильний розподіл витрат по носіях, невірне розподіл витрат з управління між центрами відповідальності.

Отже, організаційна та виробнича структури підприємства є базисом при побудові системи внутрішнього аудиту циклу „Управління”. Оптимальною архітектурою організації внутрішнього аудиту вважається її поєднання з організаційної та виробничої структурами (по продуктах або технологічна)

підприємства, що дозволить зв'язати оцінку діяльності та дотримання відповідальності конкретних осіб з результатами роботи.

2.6. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту

Завершення виконання аудиторського завдання потребує певних дій, зокрема, узагальнення виявлених викривлень та відхилень, обговорення процесу виконання завдання з членами аудиторської групи, підготовки підсумкового документу, подальших процедур.

Стосовно знайдених викривлень та відхилень внутрішній аудитор має оцінити їх суттєвість, характер, причини та їх вплив. Доцільно представити цю інформацію за такими складовими:

- критерії - стандарти, показники чи очікування, що використовуються при проведенні оцінки (норми законів чи стандартів бухгалтерського обліку, нормативні чи планові показники тощо);
- умови - факти, виявлені внутрішніми аудиторами під час дослідження (наприклад, невідповідність системи контролю, нестача запасів, порушення умов договору, накладення штрафних санкцій тощо);
- причини - причини виникнення відхилень фактичних умов від критеріїв (помилки в обліку, порушення, скоєні відповідальними особами, необізнаність виконавців зі зміненими вимогами законодавства, відхилення у технологічному процесі тощо);
- вплив - ризик чи вплив на об’єкт аудиту через те, що фактичні умови не відповідають критеріям (можливі штрафи за порушення вимог чинного законодавства, невиконання запланованих показників, неефективність окремих напрямів діяльності тощо). Важливим кроком є обговорення знайдених відхилень з керівництвом підрозділу, що піддавався аудиту. Під час такої співбесіди остаточно з’ясовуються виявлені факти, причини і наслідки, а відповідальні особи аудованого підрозділу мають змогу надати

пояснення та аргументувати власну точку зору, якщо вони не згодні з висновком внутрішніх аудиторів.

Іноді виникає ситуація, коли внутрішні аудитори, що входили до робочої групи, не дійшли згоди між собою щодо конкретного питання чи проблеми. У таких випадках необхідно відобразити питання, що викликало суперечки, різні точки зору та остаточне рішення.

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

Таблиця 2.4

Документи, які узагальнюють результати окремих напрямків діяльності служби внутрішнього аудиту

№ п/п	Напрямки діяльності служби внутрішнього аудиту у відповідності до поставлених завдань	Форма звітності
1	Періодичний контроль фінансово-господарської діяльності головної організації та її підрозділів	Звіт служби внутрішнього аудиту про перевірку підрозділу
2	Аналіз господарської і фінансової діяльності, оцінка економічних і інвестиційних проектів, економічної безпеки систем бухобліку і внутрішнього контролю головної організації і її підрозділів	Аналітичні звіти фінансово-господарської діяльності підрозділів і усієї організації в цілому, аналітичні довідки і звіт по окремих питаннях
3	Проведення семінарів, підвищення кваліфікації і навчання персоналу, надання допомоги кадровій службі у підборі і тестуванні бухгалтерського персоналу	Звіти служби внутрішнього аудиту
4	Наукова розробка, видання методичних посібників, рекомендацій по бухобліку, оподаткуванню, аналізу та інших напрямків інформаційного обслуговування підрозділів підприємства	Звіти служби внутрішнього аудиту
5	Консультування з питань фінансового, банківського та іншого господарського законодавства, оптимізації оподаткування, реорганізації та ліквідації підприємства	Довідки з посиланням на закони і інструкції
6	Комп'ютеризація бухобліку, складання звітності, розрахунків з оподаткування та ін.	Звіти служби внутрішнього аудиту
7	Взаємодія з зовнішніми аудиторами, представниками податкових та інших контролюючих органів	Звіти служби внутрішнього аудиту

[82, с. 86]

Незважаючи на форму підсумкового документа, у його структурі доцільно виокремити такі змістовні розділи:

1. Зміст аудиторського завдання - мета, предмет, цілі, критерії та період аудиту; поставлені питання та обґрунтовані відповіді на них; використовувана методологія; джерела даних; будь-які обмеження даних, що використовувалися.
2. Виявлені відхилення та викривлення - опис існуючих умов, характеру, обсягів і сум відхилень / викривлень з посиланням на відповідні аудиторські докази. Зазначається вплив відхилень / викривлень на діяльність підприємства, ймовірні штрафні санкції з боку регуляторних органів чи контрагентів.
3. Рекомендації - опис необхідних, з точки зору внутрішнього аудитора, заходів, спрямованих на зменшення негативного впливу виявлених відхилень / викривлень на діяльність підприємства, виправлення ситуації (якщо це можливо) та попередження її настання у майбутньому. Може бути представлений план дій, що містить конкретні кроки щодо виправлення ситуації, терміни виконання та відповідальних осіб.

Важливо, щоб рекомендації чітко корелювали з виявленими відхиленнями чи викривленнями. Тобто на кожну виявлену невідповідність має бути дана рекомендація щодо її виправлення.

Основні правила написання звіту внутрішнього аудитора можна звести до таких вимог:

- достовірність - обґрунтування судження аудитора належними аудиторськими доказами відповідно до вимог стандартів;
- об’єктивність - висловлене професійне судження внутрішнього аудитора є незалежним та неупередженим, базується на виявлених фактах;
- конкретність - наявність чіткого логічного зв’язку між причинами виявлених відхилень та їх наслідками, що переконливо описано у звіті;
- конструктивність - звіт має не лише акцентувати виявлені відхилення, а фокусуватися на рекомендаціях внутрішнього аудитора, що мають

відповідати суті виявлених відхилень та бути реалістичними;

- лаконічність - до звіту рекомендовано включати лише ту інформацію, що має відношення до знайденого та висновків, уникати зайвої деталізації;
- повнота - вся важлива інформація щодо знайдених фактів, умовиводів аудитора та його рекомендацій має бути відображена у звіті.

Слід зазначити, що лаконічність звіту не передбачає суто коротку його форму. Так, при проведенні фінансового аудиту доцільно звести звіт до стислої форми, у якій надати чітку відповідь на питання про відповідність системи обліку та підготовки звітності вимогам. Разом з тим при проведенні аудиту ефективності звіт має бути достатньо докладним, щоб забезпечити розуміння предмету, судження аудитора та його висновки. Для забезпечення переконливості звіт повинен бути логічно структурованим, актуальним, містити чіткий взаємозв'язок між метою аудиту, критеріями, результатами, висновками і рекомендаціями. Також має забезпечуватись достатня їх аргументованість. При проведенні аудиту ефективності аудитори повідомляють про свої висновки щодо економічності та ефективності придбання і використання ресурсів, результативності цього процесу з точки зору досягнення запланованих цілей.

За своїми масштабами та характером звіти можуть значно відрізнятися. Так, може бути подана оцінка обґрунтованості застосування певних ресурсів з коментарем впливу обраної політики і рекомендаціями щодо внесення змін, покликаних привести до поліпшення.

Звіт повинен чітко відповісти на питання аудиту або пояснити, чому це було неможливо зробити. Крім того, аудитори повинні розглянути коригування формулювання питань аудиту, відповідність належних доказів, їх достатність для відповіді на поставлені питання. У звіті аудитор має пояснити чому і як проблеми, відмічені у висновках, перешкоджають ефективності. Аудована особа або користувачі звіту мають зрозуміти які саме коригувальні дії потрібно ініціювати. Інформація, що міститься у звіті, повинна бути максимально чіткою, умовиводи - короткими, логічними, зрозумілими, однозначно сформульованими. У цілому звіт повинен бути конструктивним.

Крім того, форма та обсяги підсумкового документу внутрішнього аудитора можуть варіюватися залежно від того, яка мета аудиту і кому призначений цей документ. Так, наприклад, для найвищого керівництва, що має відповідні компетенції, звіт аудитора може бути розгорнутим, містити професійну термінологію, розрахунки та широку аналітичну інформацію. Водночас, залежно від мети аудиторського завдання, це може бути стислий виклад результатів і наслідків, зокрема, у формі презентації. У цілому може бути 2-3 варіанти одного й того ж аудиторського звіту, призначені для різних користувачів - від повного і розгорнутого до стислого викладу на 1 сторінку.

Для забезпечення більшої інформативності звіту доцільно цифрові дані, розрахункові показники, тенденції викладати у вигляді зведених таблиць, графіків чи діаграм. Таке унаочнення інформації збільшуватиме її зрозумілість для читачів звіту, оскільки розташування цифрового матеріалу по тексту звіту розосереджує увагу і не сприяє охопленню інформації в цілому.

Таким чином, важливими професійними компетентностями внутрішнього аудитора є здатність логічно і послідовно викладати свої думки у звіті, грамотно та чітко висловлювати свою позицію, уміти підкріплювати її відповідними доказами, уникати канцелярщини при написанні звіту. Відповідні семінари з підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів є корисними і не мають ігноруватися керівництвом служби внутрішнього аудиту та найвищим керівництвом підприємства.

Значущою складовою процесу внутрішнього аудиту є заходи на виконання рекомендацій аудиторів. При проведенні контролю рекомендацій, наданих в аудиторському звіті, аудитор повинен зосередитися на висновках і рекомендаціях, які залишаються актуальними під час подальшої діяльності. Залежно від виявлених відхилень рекомендовано розглядати такі подальші дії внутрішніх аудиторів:

- при виявленні значних відхилень - проведення позачергового повторного аудиту з метою дослідження правильності зроблених коригувань, виправлення недоліків тощо;

- при виявленні середніх і незначних відхилень - включення до плану чергового аудиту цього об’єкту окремого пункту з проведення аудиторських процедур на підтвердження виконання рекомендацій аудитора.

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

Таблиця 2.5

Методичні прийоми узагальнення недоліків при проведенні внутрішнього аудиту

Хронологічне групування недоліків		Групування недоліків послідовно іа періодами виникнення і\ у фінансово-господарській діяльності підприємства, яке к к контролюють
Систем атаковане групування недоліків		Це групування виявлених у діяльності підприємства, яке контролюють, недоліків за однорідністю і змістом і попередньо зафіксованих аудитом у хронологічній послідовності
Хронологічно-систематизоване групування		Групування дат змогу узагальнити недоліки, виявлені аудитом
Документування результатів проміжного контролю		Використовується як методичний прийом при оформленні контрольних процедур у процесі виконання їх на проміжних стадіях, щоб засвідчити стан об'єктів контролю на момент перевірки (ревізія каси, вибіркова інвентаризація матеріальних цінностей, хронометражні спостереження аудиту, тематичні обстеження аудиту та ін.)
Аналітичне групування недоліків		Складання відомостей, таблиць, узагальнення однорідних недоліків, виявлених у процесі аудиту, за допомогою таких методичних прийомів, як економічний аналіз, статистичні розрахункн, економіко-математичні методи
Слідчо-юридичне обґрунтування недоліків		Застосовується тоді, коли необхідно обґрунтувати доказами суму заподіяного збитку або встановити відповідальність посадових осіб підприємства, яке контролюють. При цьому аудитор виконує певні слідчо-юридичні процедури
Особисті докази		Джерелом є інформація від працівників підприємства (пояснення посадових осіб і третіх осіб, висновки експертів)
Види юридичних доказів	Речові докази	Письмові і предметні докази. Наприклад, оригінали первинних документів, вилучені за рішенням правоохоронних органів, висновки інвентаризаційних комісій щодо списання нестач та інші,які засвідчують правопорушення
	Первинні докази	Одержані від першоджерела (первинні документи, договори про матеріальну відповідальність, комерційні акти та ін.)
	Похідні докази	Встановлені шляхом повторного групування (облікові регістри, машинограми, складені при узагальненні даних первинних документів)

[10]

Останній етап - реалізація рекомендацій внутрішнього аудиту - є основним індикатором важливості та ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві. Якщо звіти аудиторів лише «приймаються до відома», не несуть жодних наслідків для відповідальних осіб, то служба внутрішнього аудиту не досягає мети свого існування - не покращує управління підприємством і не робить його ефективним. Для того, щоб результати роботи внутрішніх аудиторів стали очевидними для інших співробітників підприємства, найвище керівництво має підтримувати відповідне ставлення до служби, підкреслювати її значущість та ефективність.

Висновки до розділу 2

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ВИСНОВКИ

У бакалаврській роботі здійснено комплексне вивчення організації та методики здійснення внутрішнього аудиту, що базувалося на вивченні нормативно-правової, методичної та наукової літератури галузі дослідження, а також розроблено пропозиції вдосконалення. Результати дослідження дають підстави для наступних висновків і пропозицій:

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

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

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

затвердженні державного регулювання внутрішнього аудиту, тому доцільно використовувати Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту.

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

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

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

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

5. Процедури внутрішнього аудиту відрізняються від зовнішнього. Основна особливість полягає у тому, що внутрішній аудит проводиться на безперервній основі, тому є можливість застосувати не вибіркові, а суцільний метод документальної перевірки, власний модуль у складі програмного

забезпечення тощо. Для проведення внутрішнього аудиту необхідно пройти три етапи контролю:

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

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

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

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

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

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

Однією з основних проблем застосування ІАС ВФК є:

- порушення термінів надходження та обробки інформації, що унеможливлює її використання при прийнятті управлінських рішень;

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

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

- запровадження системи управління якістю (ISO 9001:2000);
- створення єдиної ІАС ВФК УЗ;
- створення системи оперативного обміну інформацією між суб'єктами внутрішнього фінансового контролю та забезпечення універсального використання реєстрів і баз даних.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О.В. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків: організація та методика здійснення // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2005. – №3. – С.116-121,

2. Адамик О.В. Інвентаризація в умовах автоматизованої обробки даних: формування показників та відображення їх в обліку // Тернопіль: ТНЕУ, 2018, 2018

3. Адамик О.В. Інструменти „хмарних обчислень" як фактор удосконалення обліку в бюджетних установах // Економічний аналіз: зб. наук. праць. – 2015. – 19 (№2). – С. 179-184

4. Адамик, О. В. Бази і сховища даних – інформаційний фундамент бухгалтерського обліку та аналізу // Економічні, управлінські, правові та інформаційно-технічні проблеми діяльності підприємств: колективна монографія/ за заг. ред. Л. М. Савчук, М. Фіц.–Дніпро: Герда, 2016.–528 с. ISBN 978-617-7097-58-6. – С. 330-341

5. Адамик, О.В. Інформаційна технологія зведеного обліку // Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти: Збірник наукових праць за матеріалами ІІ Всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 березня 2018 р.).–Дніпро: НМетАУ, 2018.–747 с.

6. Адамик, О.В. Інформаційні технології в комп'ютерних системах бухгалтерського обліку: проблеми організації даних та їх потоків // Бізнес Інформ. – 2016. –№10. – С. 348-353

7. Андреев В.Д. Практический аудит: [Справ. пособ.]. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.

8. Андросова О.Ф., Аркатова Ю.В. Стандартизація аудиторської діяльності в країнах ЄС та Україні // Міжнародний науково-виробничий журнал „Сталий розвиток економіки". 2013. – №3 (20). – С. 256-259

9. Аренс А. Аудит; [пер. с англ.] / А. Аренс, Дж. Лоббек; гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с. : ил.

10.Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.

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

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

13.Баранова А.О. Аудит: навчальний посібник / А. О. Баранова, Т. А. Наумова., А.І. Кашперська. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

36.Колос І.В., Радіонова Н.Й. Концептуальна модель внутрішнього аудиту на підприємстві// Економічні науки. – 2013. № 10(1). [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecnof_2013_10(1)__33.pdf

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

61.Панасюк В., Саченко С. Оцінка діяльності підприємств готельного бізнесу // Маркетингові технології підприємств в сучасному науково-технічному середовищі. – Матеріали VII Регіональної науково-практичної Інтернет-конференції молодих вчених та студентів. – Тернопіль, ТНТУ. – С. 88-91

62.Панасюк В.М., Бакум І.М. Ефективність розвитку соціальної інфраструктури регіону з орієнтацією на її пріоритетність // Бізнес Інформ. – 2017. – № 12, С. 144-147

63.Панасюк В.М., Ковальчук Є.К. Реформування системи бухгалтерського обліку, як умова ефективного управління // Стан і перспективи розвитку обліково- інформаційної системи в Україні. – 2012. – С. 31-33

64.Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець С.В. Податковий облік: організація, нормативне забезпечення, податкові розрахунки, звітність. – Тернопіль : Астон, 2003. – 360 с.

65.Панасюк В.М., Черешнюк О.М., Лендюк Т.В. Аналіз ефективності інноваційної діяльності промислових підприємств із використанням економіко-математичного моделювання // Сучасні проблеми інформатики в управлінні,

економіці, освіті та подоланні наслідків Чорнобильської катастрофи: [матеріали XV Міжнародного наукового семінару, Київ – оз. Світязь, 4–8 липня 2016 року] / за наук. ред. д.е.н., проф. М. М. Єрмошенка; Національна академія управління ; Міжнародна академія інформатики. – К.: Національна академія управління, 2016. – 324 с.

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

67.Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія / В.П. Пантелеєв. – К. : ДП „Інформ-аналіт. агентство", 2008. – 491 с.

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

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

70.Петренко Н.І. Правова основа організації внутрішнього аудиту в Україні / Н.І. Петренко, О.В. Філозоп // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз / відп. ред. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – Вип. 1(16). – С. 219–228.

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

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

73.Пецкович М.Д. Внутрішній аудит на машинобудівних підприємствах: організація та доцільність здійснення / М.Д. Пецкович // Науковий вісник НЛТУ

України: Збірник науково-технічних праць. – Львів: РВВ НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.5. – 308 с. – С. 218–224.

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

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

76.Подолянчук О.А. Внутрішній аудит: сучасна інтерпретація його змісту // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск 12.

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

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

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

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

81.Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 “Оценка аудиторських рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом”, утвердженній Постановлением Правительства РФ от 19.11.2008 г. № 863: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.iia-ru.ru/inner_auditor/legislation/rule_8/

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

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

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

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

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

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

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

89.Романів С.Р. Теоретичні аспекти кадрового аудиту оцінки системи управління персоналом / Романів С.Р., Голяш І.Д., Романів Р.В. // Глобальні та національні проблеми економіки. – М. : Миколаївський національний університет ім. В.О. Сухомлинського. – 2015. - №5. – С.1025-1030.

90.Рудницький В. Внутрішній аудит: методологія, організація. Тернопіль:

Економічна думка, 2000. – 104с.

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

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

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

94.Саченко С, Черешнюк О. Економічна експертиза взаємовідносин підприємства зі споживачами // Приазовський економічний вісник. – 2017. – Випуск 2(02). – С. 159-163

95.Саченко С.І., Адамик О.В. Інформаційні технології та їх роль в управлінні дільністю страхових компаній // Аналітичний інструментарій в маркетинговій діяльності/РВ Федорович [та ін.]; за ред. проф. РВ Федоровича.– Тернопіль: ФО-П Шпак ВБ, 2018.–308 с.

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

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

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

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

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

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

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

103. Стрельніков О.І., Петрушевський Ю.Л. Звітність підприємства: навчальний посібник. –Львів: „Магнолія 2006", 2013. – 306 с.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

120. Шестерняк М. М. До питання сутності спільної діяльності/ М. М. Шестерняк // Економічний простір. – 2009. – № 23/2. – С. 125-130

121. Шестерняк М. М. Контроль як економічна категорія / М. М. Шестерняк // Система контролю: актуальні проблеми науки і практики [Текст]: матеріали інтернет-конференції, (м. Тернопіль, 31 січня 2013 р.) /

Тернопільський національний економічний університет – Тернопіль, 2013. – 84 с., С. 74-79.

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

123. Adamyk B., Skirka A., Snihur K. and Adamyk O., "Analysis of Trust in Ukrainian banks based on Machine Learning Algorithms," *2019 9th International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT)*, Ceske Budejovice, Czech Republic, 2019, pp. 234-239.

124. Adamyk O. Audit of Accounting Staff in Computer-Based Environment // Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: Collection of scientific articles/ – Draft2Digital Publishing House, 2017. – 185 p. ISBN 978-0-692-87589-6. – P. 152-153.

125. Chereshnyuk O., Panasyuk V., Sachenko S. and Adamyk O. (2019) Fuzzy-multiple approach in choosing time factor for implementation of the innovative project. IDAACS 2019.

126. Semenyshena N.; Khorunzhak N., Adamyk O., Sadovska I., Nahirska K., Zhuk V. (2019) The methodology for calculating baseline indicators for budgeting expenditures of budgetary institutions: the case of Ukraine. INTELLECTUAL ECONOMICS. Vol. 13(2).