

Т.П. Назаренко, к.е.н., доц.

Л.В. Сергієнко-Бердюкова, аспір.

Житомирський державний технологічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Обґрунтовано необхідність внутрішнього аудиту на підприємстві. Визначено етапи створення служби внутрішнього аудиту, які дадуть змогу власникам підприємств сформуванню складу даного підрозділу, а також розглянуто способи організації внутрішнього аудиту та здійснено оцінку їх переваг та недоліків. Запропоновано модель організації власної служби внутрішнього аудиту з урахуванням особливостей підприємств, що мають відокремлені структурні підрозділи. Запропоновано модель організації власної служби внутрішнього аудиту для підприємств, які мають дочірні компанії, філії чи інші структурні економічні одиниці, при якій служба внутрішнього аудиту підпорядковується безпосередньо Наглядовій раді, що, в свою чергу, забезпечить дотримання основних елементів ефективного організації даного підрозділу – об'єктивності та незалежності. Встановлено відсутність єдиного, правильного підходу до організації структури, чисельності та добору кадрів в службу внутрішнього аудиту. Визначено, що у кожному конкретному випадку чисельність служби внутрішнього аудиту визначаються індивідуально, на основі різних факторів, які було зазначено. Однак, на сьогодні, здебільшого структура і чисельність служби внутрішнього аудиту визначаються зважаючи на величину виділеного бюджету, що обумовлює виникнення проблеми не врахування визначених факторів.

Ключові слова: внутрішній аудит; служба внутрішнього аудиту; аутсорсинг; косорсинг; внутрішній контроль.

Постановка проблеми. На сучасному етапі, розвиток ринкових відносин нерозривно пов'язаний з концентрацією власності, інтеграційними процесами, що, в свою чергу, призвело до збільшення кількості холдингів, концернів, корпорацій та підприємств, що мають складну організаційну структуру. Зважаючи на це, набула поширення пр
ня. Така тенденція
вп © Т.П. Назаренко, Л.В. Сергієнко-Бердюкова, 2015
ником і власністю,
що в свою чергу, обумовило необхідність створення ефективної системи контролю за вкладеним капіталом та діяльністю менеджерів.

З огляду на це, власникам та топ-менеджерам потрібно не лише уникнути ризику, а необхідно його передбачити, при цьому намагаючись одночасно знизити його до мінімального рівня. Для цього необхідно вести постійний і своєчасний контроль як за діяльністю працівників, так і в компанії в цілому шляхом правильної постановки економічної, правової роботи, бухгалтерського обліку та звітності. Процес управління фірмою і відповідно організовану систему внутрішнього контролю не можна відокремити один від одного, при цьому не порушивши ефективність всієї системи управління. Звідси з'являється потреба в постійно діючому і ефективному інструменті, який входить у систему внутрішнього контролю і є її невід'ємною частиною, в ролі якого виступає служба внутрішнього аудиту, яка допомагає забезпечити власників і керівників необхідною інформацією щодо функціонування всіх підсистем та структурних одиниць підприємства.

Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток наукової думки про внутрішній аудит належить вченим: Т.О. Каменська, Д.М. Хома, О.В. Філозоф. Окремі аспекти внутрішнього аудиту висвітлили у наукових працях такі вітчизняні вчені: М.Т. Білуха, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлук, Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, З.В. Задорожний, С.Я. Зубілевич, Л.М. Кіндрацька, М.В. Кужельний, Л.П. Кулаковська, Я.Д. Крупка, І.І. Пилипенко, Ю.В. Піча, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, В.К. Савчук, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач, В.О. Шевчук, М.Т. Щирба, а також зарубіжні – В.А. Андреев, А.Аренс, Дж. Лоббек, Дж. Робертсон, В.І. Подольський, А.Роджер, В.П. Суйц, А.А. Терехов, А.Д. Шеремет та ін. Не применшуючи ролі наукових праць дослідників, важливості їх впливу на подальший розвиток теорії та практики внутрішнього аудиту та віддаючи належне напрацюванням фахівців у сфері даного питання, слід підкреслити, що внутрішній аудит швидко розвивається, внаслідок чого виникають нові проблеми, які потребують розв'язань.

Метою дослідження є розкриття ключових питань необхідності внутрішнього аудиту на підприємстві та його організація.

Викладення основного матеріалу. Згідно з визначенням Міжнародного Інституту внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors), внутрішній аудит – це діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності організації. Тобто, під поняттям внутрішнього аудиту слід розуміти встановлену внутрішніми документами компанії, діяльність з

контролю за усіма складовими управління і різними сторонами функціонування компанії, яка здійснюється персоналом спеціального контрольного органу в межах встановлених нормативів. Мета і завдання внутрішнього аудиту на підприємствах визначаються залежно від стану системи внутрішнього контролю, у тому числі від рівня менеджменту і персоналу фірми, а також системи управління ризиками. При цьому головною метою внутрішнього аудиту є пошук шляхів підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання та його структурних підрозділів.

Однак рішення про те, чи необхідний в компанії підрозділ внутрішнього аудиту, приймають власники та топ-менеджери компанії, зважаючи на такі фактори: розподіл функцій володіння і управління бізнесом; розміри та ступінь розгалуженості організаційної структури компанії; географічне розташування структурних підрозділів та філій; рівень ризиків, властивих діяльності компанії, обсяг бізнес-процесів тощо.

Слід зазначити, що необхідність створення служби внутрішнього аудиту має диктуватися економічною доцільністю. Так, наприклад, для невеликих та частково середніх компаній в наявності функції внутрішнього аудиту, ймовірно, немає необхідності. Проте зі зростанням розмірів компанії та ускладненням процесів управління, у власників, які самостійно керують справами компанії може скластися думка, що, незважаючи на всі зміни, діяльність підприємства знаходиться під контролем. Однак керівництво, в більшості випадків, за таких умов, не мають можливості контролювати ситуацію у цілому. Тому виникає необхідність організації служби внутрішнього аудиту.

З іншого боку, якщо в компанії кермо влади передається найманим працівникам-менеджерам, а власники лише займаються визначенням стратегії та напрямками розвитку бізнесу, не звертаючи уваги на деталі ведення справ, актуальності набуває питання контролю за діяльністю менеджерів та діяльністю компанії в цілому. За такої ситуації, служба внутрішнього аудиту є інструментом забезпечення прав власника та невід'ємним елементом системи корпоративного управління, адже в основі розвитку теорії корпоративного управління лежить так звана проблема принципала-агента, яка полягає в тому, що власник, володіючи власністю, нею не керує, а менеджер, хоча і здійснює управління власністю, не володіє нею. При цьому інтереси і дії менеджменту не завжди відповідають інтересам самих власників.

Проте служба внутрішнього аудиту на підприємстві потрібна не лише власникам для отримання достовірної інформації про діяльність

підприємства, але й управлінському персоналу. Зважаючи на основне завдання менеджерів, що полягає в ефективному управлінні підприємством та досягненні поставлених цілей, успішність виконання якого зазвичай залежить від того чи володіє керівник достовірною та повною інформацією, на основі якої приймає рішення та чи існує ефективна система контролю за виконанням управлінських рішень, менеджери не завжди здатні об'єктивно оцінити ситуацію. Навіть якщо управлінський персонал вважає, що ефективно контролює всі процеси, у нього, як правило, немає часу і специфічних навичок для збору і структурування відповідної інформації. В свою чергу, внутрішній аудит, зважаючи на свою специфіку, володіє інформацією з усіх аспектів діяльності компанії та інструментарієм для узагальнення та аналізу даних. З огляду на це, взаємодія зі службою внутрішнього аудиту підвищує ефективність прийняття рішень управлінським персоналом. Саме внутрішній аудит є тим об'єктивним джерелом інформації, що допомагає менеджеру по-новому та неупереджено оцінювати якість виконання прийнятих управлінських рішень.

Особливо важлива роль внутрішнього аудиту для холдингових компаній і компаній з розгалуженою філіальною мережею. Значимість внутрішнього аудиту в цьому випадку визначається необхідністю для головної/материнської компанії отримувати своєчасну та об'єктивну інформацію про діяльність філій/дочірніх компаній. В свою чергу, за допомогою внутрішнього аудиту, у філіях/дочірніх компаніях мають змогу глибше зрозуміти політику і процедури головної/материнської компанії.

Незважаючи на те, що внутрішній аудит є елементом системи внутрішнього контролю підприємства, він оцінює ефективність системи контролю в цілому, тобто виникає зворотній зв'язок (рис. 1), який робить систему внутрішнього контролю стійкою і дозволяє налаштувати її залежно від змін, що відбуваються.

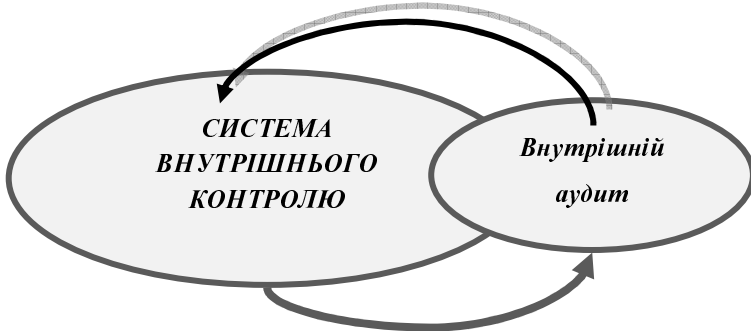


Рис. 1. Зв'язок системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту

Власники та менеджмент компанії, виходячи зі своїх потреб, можуть створювати й інші органи контролю: контрольно-ревізійна служба, служба безпеки, відділ контролю якості тощо. Однак, зазвичай, виникає проблема, коли такі контролюючі органи, що паралельно функціонують на підприємстві значною мірою дублюють роботу один одного, і це, як правило, призводить до економічної неефективності їх діяльності. Значну роль під час вирішення питання про структуру органів контролю відіграє стан контрольної середовища в компанії та рівень розвитку її корпоративної культури в цілому. У зв'язку з необхідністю організації служби внутрішнього аудиту та потребою зробити її діяльність ефективною задля забезпечення безперервної діяльності підприємства, створення служби внутрішнього аудиту слід здійснювати в декілька етапів (рис. 2).

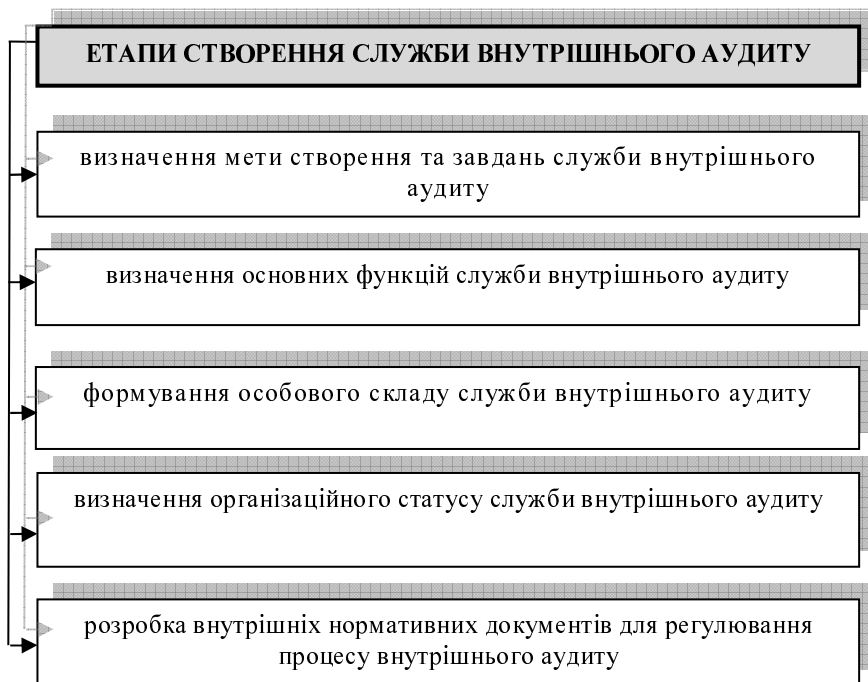


Рис. 2. Етапи створення служби внутрішнього аудиту

Як видно з рисунка 2, виділені етапи створення служби внутрішнього аудиту передбачають:

– визначення мети створення та завдань служби внутрішнього аудиту; визначення пріоритетів суб'єкта господарювання; обґрунтування необхідності створення служби внутрішнього аудиту; визначення завдань служби внутрішнього аудиту;

– визначення основних функцій служби внутрішнього аудиту; визначення основних функцій, необхідних для виконання поставлених цілей;

– формування особового складу служби внутрішнього аудиту; економічне обґрунтування кількості працівників служби внутрішнього аудиту; визначення кваліфікаційних та етичних вимог до потенційних працівників служби внутрішнього аудиту;

– визначення організаційного статусу служби внутрішнього аудиту та основних моментів взаємовідносин служби внутрішнього

аудиту та підрозділів підприємства обґрунтування місця внутрішнього аудиту в управлінні підприємством та в системі внутрішнього контролю; визначення основних правил взаємодії з підрозділами суб'єкта господарювання та дочірніми підприємствами;

– *розробка внутрішніх нормативних документів для регулювання процесу внутрішнього аудиту* розробка внутрішніх документів з регулювання діяльності служби внутрішнього аудиту відповідно до визначених завдань (складено на основі [1, с. 16]).

Зазначені вище етапи дають змогу власникам підприємств, по-перше, сформулювати склад підрозділу внутрішнього аудиту необхідної кваліфікації, з огляду на цілі підприємства, по-друге, організувати роботу служби внутрішнього аудиту з максимальною користю для підприємства, врахувавши власні інтереси та чинне законодавство.

Окрім того, під час створення служби внутрішнього аудиту необхідно вирішити, яку вона матиме організаційну структуру. Варіантами останньої можуть бути підпорядкування внутрішньому аудиту фахівців різних відділів, які можуть виконувати окремі функції в межах завдань внутрішнього аудиту, або підпорядкування внутрішньому аудиту головної компанії аудиторів, що очолюють відповідні підрозділи внутрішнього аудиту в дочірніх компаніях [3, с. 188].

Внутрішній аудит на підприємстві може організовуватися в декілька способів (рис. 3).

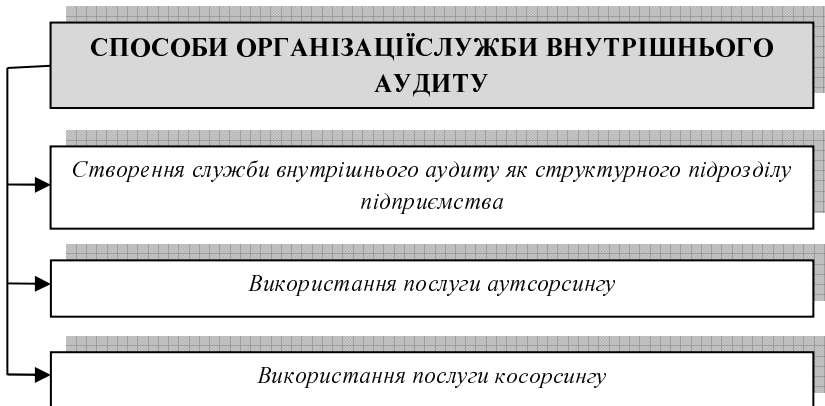


Рис. 3. Способи організації служби внутрішнього аудиту на підприємстві

Як видно з рисунка 3, було виділено три основні способи організації служби внутрішнього аудиту на підприємстві. Слід зазначити, що рішення про створення власної служби внутрішнього аудиту на підприємстві має бути економічно обґрунтованим та доцільним з точки зору затрат, які будуть понесені на створення такого структурного підрозділу. Однак, суттєвою перевагою такого способу організації служби внутрішнього аудиту є те, що співробітники на достатньому рівні обізнані з внутрішньою організацією підприємства та галузевими особливостями бізнесу, при цьому отримані навички та досвід під час виконання завдань аудиту залишаються всередині підприємства.

В свою чергу, використання послуги аутсорсингу, що передбачає повну передачу функцій внутрішнього аудиту спеціалізованій компанії чи зовнішньому консультанту надасть змогу, деякою мірою зекономити кошти на утримання штатного персоналу та його технічного забезпечення, а також послугами аутсорсингу підприємства можуть користуватися не постійно, а під час виникнення такої необхідності. Однак, даний спосіб, на відміну від попереднього, значно програє в частині обізнаності суб'єктами здійснення внутрішнього аудиту особливостей бізнесу та діяльності фірми в цілому. Такий спосіб буде ефективним для невеликих компаній, які не мають можливості утримувати на постійній основі підрозділ внутрішнього аудиту.

Що стосується використання послуги косорсингу як способу організації служби внутрішнього аудиту, то такі послуги передбачають поділ функцій між відповідальними службами підприємства і зовнішньою спеціалізованою організацією, яка залучається на стадії постановки служби внутрішнього контролю, а також для вирішення окремих завдань у процесі функціонування служби внутрішнього контролю. Тобто, під час використання даного способу, в межах підприємства створюється служба внутрішнього аудиту, але у деяких випадках можуть залучатися експерти спеціалізованої компанії чи зовнішні консультанти. Косорсинг дозволяє якісно вирішити поставлені завдання при раціональних затратах.

Необхідність косорсингу виникає у ряді випадків, найбільш поширеними з яких є:

- потреба у проведенні разових або спеціальних проектів з внутрішнього аудиту;

- обмеженість власних кадрових ресурсів служб внутрішнього аудиту;
- потреба у професійній підготовці власних співробітників служб внутрішнього аудиту за допомогою прямої передачі знань і практичного досвіду від залучених для аутсорсингу фахівців.

В останньому випадку у компанії з'являється можливість побудови власного відділу внутрішнього аудиту, що має необхідні навички і знання для виконання покладених на них функцій та досягнення поставлених цілей. Консультанти при цьому можуть запропонувати розробку системи автоматизації діяльності підрозділу внутрішнього аудиту та контролю під вимоги конкретного замовника. Крім налаштування роботи програми зовнішні фахівці можуть також забезпечити замовника кваліфікованими кадрами для подальшого виконання функцій внутрішнього аудиту та провести їх навчання [2]. Зважаючи на вищезазначене, доцільним є визначення переваг аутсорсингу та косорсингу внутрішнього аудиту (табл. 1).

Таблиця 1

Переваги аутсорсингу та косорсингу внутрішнього аудиту

Переваги аутсорсингу внутрішнього аудиту	Переваги косорсингу внутрішнього аудиту
<ul style="list-style-type: none"> • гарантована договірними відносинами якість і можливість нівелювати конфлікт інтересів, обмеження повноважень, прав доступу; • високий професіоналізм підготовки спеціалістів; • об'єктивність і достовірність отримуваних результатів; • незалежність та «свіжий погляд» залучених спеціалістів; • мінімальні затрати та зусилля з боку управлінського персоналу з координації роботи внутрішнього аудиту; • можливість використання співробітників зі знаннями і досвідом у міжнародній сфері; 	<ul style="list-style-type: none"> • можливість залучення послуг експертів в різних сферах діяльності підприємства; • гнучкість в питаннях залучення додаткових аудиторських ресурсів у пікові періоди навантаження на штатних аудиторів; • можливість використовувати послуги експертів у різних областях; • здійснення аудиту специфічних областей, особливо таких як аудит інформаційних технологій та управління ризиками; • отримання додаткового досвіду та передових навичок

<ul style="list-style-type: none"> • доступ до передових інструментів, технологій та методик проведення внутрішніх аудитів 	штатним і співробітниками відділу внутрішнього аудиту з імовірною економією на підвищенні їх кваліфікації через стандартні освітні програми
---	---

Таким чином, з огляду на зазначене в таблиці 1, значно більше переваг має аутсорсинг внутрішнього аудиту, однак, незважаючи на це, доцільно зауважити такі ризики такого способу організації внутрішнього аудиту, а саме:

- негативний вплив на об'єктивність та достовірність отримуваних результатів як наслідок залучення одного і того ж самого консультанта;
- наявність додаткових вільних ресурсів щодо забезпечення аутсорсингової компанії інформацією про діючі бізнес-процеси компанії. Тобто відволікання фахівців, використання додаткового часу на ознайомлення.

Слід зазначити, що який би підхід не обрало підприємство, внутрішній аудит незважаючи на безліч можливостей, не є універсальною панацеєю від усіх проблем підприємства. Однак вважаємо, що найбільш прийнятним для підприємств, що мають велику кількість філій, підрозділів та здійснюють значний обсяг операцій, доцільним є організація служби внутрішнього аудиту в межах підприємства як його структурного підрозділу. У зв'язку з цим, вважаємо за доцільне організувати службу внутрішнього аудиту на таких підприємствах за такою моделлю (рис. 4).



Рис. 4. Модель організації служби внутрішнього аудиту

Примітка до запропонованої моделі організації служби внутрішнього аудиту: 1 – перевірка достовірності бухгалтерського обліку та ефективності системи внутрішнього контролю; надання консультацій керівництву в процесі планування діяльності та з питань підвищення ефективності бізнес-процесів.

2 – перевірка достовірності бухгалтерського обліку та ефективності системи внутрішнього контролю філій головного підприємства; надання консультацій керівництву економічних одиниць в процесі планування їх діяльності та з питань підвищення ефективності провадження бізнесу.

3 – надання достовірних даних власникам про стан компанії та її філій.

4 – безпосереднє підпорядкування служби внутрішнього аудиту власникам компанії.

Таким чином, відповідно до запропонованої моделі на рисунку 4, служба внутрішнього аудиту є централізованою. Такий варіант є найбільш оптимальним для географічно розгалужених підприємств і холдингових компаній. Працівники служби територіально перебувають у головному/керуючому підприємстві.

Вітчизняна практика діяльності підприємств показує, що існуючі служби внутрішнього аудиту є далекими від організаційної незалежності, яка є однією з найважливіших передумов об'єктивності та неупередженості внутрішнього аудиту. Тому безпосереднє підпорядкування власникам підприємства або Наглядовій раді реалізує основні принципи внутрішнього аудиту – незалежність та об'єктивність.

В свою чергу, у рамках децентралізованої структури працівники служб внутрішнього аудиту територіально перебувають у філіях або дочірніх підприємствах, але підпорядковуються керівникові служби внутрішнього аудиту головного/керуючого підприємства.

Однак, за децентралізованої організації служби внутрішнього аудиту зростає ризик зниження керованості, а також втрати незалежності та об'єктивності служби внутрішнього аудиту. Крім цього, з урахуванням територіальної відстані структурного підрозділу, є вірогідність, що його керівництво буде вживати вплив на «свого» внутрішнього аудитора, що, в свою чергу, негативно вплине на ефективність діяльності внутрішнього аудиту.

Щодо підприємств, які не мають розгалуженої структури, географічної розрізненості та розвинутого контрольного середовища, на певному етапі можуть впроваджувати окремі елементи внутрішнього аудиту або введення у штат посади внутрішнього аудитора. У цьому випадку служба внутрішнього аудиту організується, в першу чергу, в інтересах вищого менеджменту, адже на невеликих підприємствах, зазвичай, власник і керуючий – одна

особа. Щоб уникнути ситуацій, коли контролю будуть піддані лише окремі підрозділи та процеси, слід розробити схему взаємин між підрозділом внутрішнього аудиту та ланками управління, визначити права та відповідальність кожної структурної одиниці.

Слід також звернути увагу на добір кадрів під час формування служби внутрішнього аудиту, зважаючи на те, що більшість дослідників зазначають проблему недостатності кваліфікації вітчизняних аудиторів, що обумовлено відносно невеликим періодом функціонування такого виду внутрішньогосподарського контролю на вітчизняних підприємствах.

Зважаючи на це, принциповим питанням у процесі організації праці внутрішніх аудиторів є формування оптимального складу штату. На сьогоднішній день, враховуючи те, що не існує зразка правильної організації служби внутрішнього аудиту, структура та чисельність такої служби буде визначатися індивідуально, враховуючи різні фактори (рис. 5).

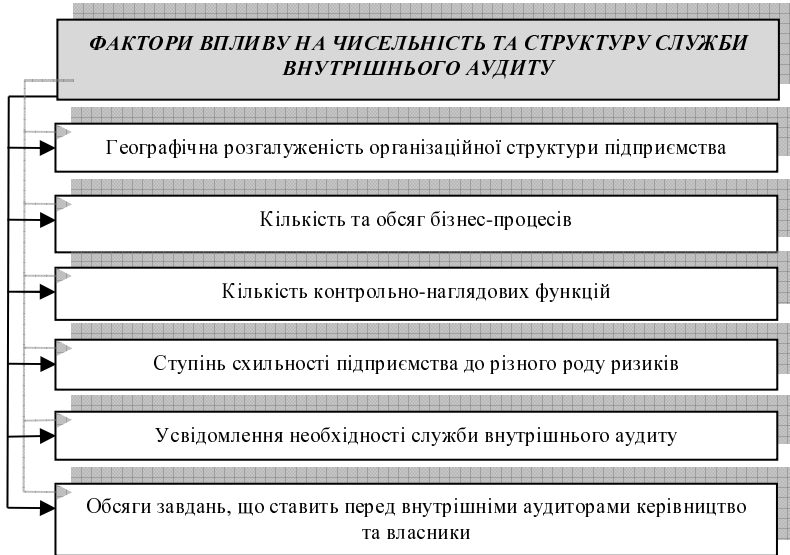


Рис.5. Фактори впливу на структуру та чисельність служби внутрішнього аудиту

Як видно з рисунка 5, було визначено основні фактори впливу на чисельність служби внутрішнього аудиту. Так, зокрема, якщо підприємство має розгалужену організаційну структуру, значний обсяг бізнес-процесів, що виконуються суб'єктом господарювання, підприємство має схильність до різного роду ризиків, керівництво

усвідомлює необхідність контролю, перед яким ставиться значні обсяги завдань (наприклад: не лише перевірка звітності на дотримання вимог, повноти та достовірності, а й визначення резервів підприємства та оптимальних і альтернативних вирішень певного роду завдань) кількість внутрішніх аудиторів має визначатися зважаючи на наведені фактори, а також витрат часу на аудит кожного завдання. У свою чергу, витрати часу розраховуються з урахуванням багатьох факторів, у тому числі, складності та повноти аудиторської програми та кваліфікації аудиторів.

Джерелами набору спеціалістів в службу внутрішнього аудиту можуть бути: професійні бухгалтери та сертифіковані аудитори, внутрішні аудитори інших компаній, представники великих аудиторських фірм, співробітники інших відділів підприємства, які розуміються на внутрішньому контролі та знають особливості функціонування підприємства

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, в сучасних умовах і розвитку ринкових відносин, надаються великі можливості внутрішньому аудиту продемонструвати свої можливості і довести свою необхідність як власникам, так і менеджменту компаній. Під час організації відділу внутрішнього аудиту у керівництва компаній з'являється потужний інструмент, за допомогою якого можна підвищити ефективність бізнесу і досягти нових цілей.

Доцільність створення служби внутрішнього аудиту диктується масштабами компанії, обсягами бізнес-процесів та складністю і розгалуженістю організаційної структури суб'єкта господарювання. Під час виникнення необхідності створення такої служби та зважаючи на потребу зробити її діяльність ефективною було визначено етапи створення даного підрозділу, а саме: визначення мети створення та завдань служби внутрішнього аудиту; визначення основних функцій служби внутрішнього аудиту; формування особового складу служби внутрішнього аудиту; визначення організаційного статусу служби внутрішнього аудиту; розробка внутрішніх нормативних документів для регулювання процесу внутрішнього аудиту. Зазначені етапи дають змогу власникам підприємств, насамперед, сформувати склад підрозділу внутрішнього аудиту необхідної кваліфікації, з огляду на цілі підприємства, та організувати роботу служби внутрішнього аудиту з максимальною користю для підприємства, врахувавши власні інтереси та чинне законодавство. У процесі дослідження питання організації служби внутрішнього аудиту було виділено три основні способи її організації: створення власної служби внутрішнього аудиту на підприємстві, використання послуг аутсорсингу та використання

послуг косорсингу. Слід зазначити, що рішення про створення власної служби внутрішнього аудиту на підприємстві має бути економічно обґрунтованим та доцільним з точки зору затрат, які будуть понесені на створення такого структурного підрозділу. Вважаємо, що для холдингових підприємств та територіально розгалужених найбільш доцільним є створення власної служби внутрішнього аудиту, зважаючи на розглянуті переваги та недоліки кожного способу організації.

Запропонована модель організації власної служби внутрішнього аудиту для підприємств, які мають дочірні компанії, філії чи інші структурні економічні одиниці, при якій служба внутрішнього аудиту підпорядковується безпосередньо Наглядовій раді, що забезпечить, в свою чергу, дотримання основних елементів ефективної організації даного підрозділу – об'єктивність та незалежність.

Важливим є також питання структури, чисельності та добір кадрів в службу внутрішнього аудиту, зважаючи на це, слід зазначити про відсутність єдиного, правильного підходу до організації таких аспектів. У кожному конкретному випадку чисельність служби внутрішнього аудиту визначаються індивідуально, на основі різних факторів, які було зазначено. Однак, на сьогодні, здебільшого структура і чисельність служби внутрішнього аудиту визначаються зважаючи на величину виділеного бюджету, і при цьому виникає проблема не врахування перерахованих вище факторів.

Список використаної літератури:

1. *Крюкова Ю.Г.* Организационно-экономический механизм формирования системы аудиторского финансового контроля на предприятиях : автореф. дис. ... на соискание науч. степени канд. экон. наук : 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит», 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / *Ю.Г. Крюкова.* – Москва, 2009. – 24 с.
2. Офіційний сайт Консалтингової компанії «EBS» / Аутсорсинг і косорсинг функції внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ebskiev.com/ua/ebs-onlajn-dajdzhest/upravlinnya-kompanieyu/339-autsorsing-i-kosorsing-funksiji-vnutrishnogo-auditu.html>.
3. *Хоруженко О.І.* Служба внутрішнього аудиту як підсистема управління корпоративною власністю: тези доповідей учасників V наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України О.С.

Бородіна / О.І. Хоруженко // «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи». – Київ, 2007. – 280 с. – С. 187–189.

НАЗАРЕНКО Тетяна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку і господарського контролю.

СЕРГІЄНКО-БЕРДЮКОВА Лариса Василівна – аспірант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік і контроль діяльності підприємств-утилізаторів відходів.

Стаття надійшла до редакції 18.03.2015.