

## ПОРЯДОК ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

*Досліджується процес здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві*

Основним завданням служби внутрішнього аудиту є здійснення оперативної перевірки, надання результатів щодо діяльності конкретного підрозділу або підприємства в цілому та розробка рекомендацій щодо її удосконалення. Тому вагоме місце в проведенні перевірок займає дослідження методики здійснення внутрішнього аудиту в розрізі етапів.

Метод СВА на підприємстві є контроль за належним виконанням обов'язків працівників, що гарантує ефективність функціонування суб'єкта господарювання.

**Аналіз останніх досліджень.** Теоретичному висвітленню методики внутрішнього аудиту присвячено чимало праць, зокрема: С.В. Гушка [2]; П.Н. Майданевича, Є.І. Волошиної [1]; В.П. Пантелєєва, М.Д. Корінька [5]; А.Ж. Пшеничної [6]; В.С. Рудницького [7]; Б.Н. Соколова, В.В. Рукіна [8], Л.А. Сухаревої, Є.Б. Ретюнських [9], однак названі автори не розглядали поетапного здійснення внутрішнього аудиту, що є помилковим, оскільки відсутність теоретичних напрацювань з даної теми свідчить про те, що немає відпрацьованої методики здійснення внутрішнього аудиту на великих підприємствах, а це значно ускладнює діяльність внутрішніх аудиторів.

**Метою дослідження** є обґрунтування порядку проведення внутрішнього аудиту на підприємстві для досягнення максимально швидкого результату з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

**Виклад основного матеріалу.** З метою обґрунтування методики проведення внутрішнього аудиту на підприємстві необхідно, в першу чергу, визначити сутність поняття методики як такої. Виходячи з визначення, наданого в словнику від 1968 року, "методика – це сукупність взаємопов'язаних способів та прийомів виконання будь-якої роботи" [10, с. 479]. Іншими словами, методика – це, по суті, процес здійснення будь-якої діяльності шляхом поетапного застосування прийомів і методів, які обов'язковими для досягнення конкретної мети.

Виходячи із вищесказаного зазначимо, що методика проведення внутрішнього аудиту включає застосування процедур, необхідних для здійснення перевірки на кожному з її етапів для досягнення цілей внутрішнього аудиту.

Для ефективного та результативного проведення внутрішнього аудиту необхідно дотримуватись певних принципів.

До таких принципів ми відносимо наступні:

1) оперативності (для здійснення прибуткової господарської діяльності підприємства слід проводити її аналіз для надання актуальної інформації щодо її результатів);

2) комплексності (перевірку певного підрозділу необхідно проводити таким чином, щоб охопити всі об'єкти, які її стосуються);

3) обачливості (при здійсненні перевірки службі внутрішнього аудиту необхідно враховувати те, що певні показники діяльності підприємства можуть бути викривлені);

4) запобігливості (здійснення перевірки передбачає виявлення проблемних моментів в діяльності підрозділу та пошук можливих шляхів їх вирішення).

Зазначимо, що вищеописані принципи можна екстраполювати на всю діяльність служби внутрішнього аудиту, проте, на нашу думку, вони найбільше описують саме поетапний процес проведення внутрішнього аудиту.

Здійснення внутрішнього аудиту на великому підприємстві – це досить трудомісткий процес, складність якого визначається:

- особливістю виробничого процесу підрозділу, який підлягає перевірці;
- графіком роботи підрозділу, який підлягає перевірці;
- особливістю зв'язків між підрозділами підприємства;
- складом служби внутрішнього аудиту та аудиторської групи зокрема;
- технічним та матеріальним оснащенням роботи служби внутрішнього аудиту.

Наведені фактори слід враховувати для уникнення паралізації діяльності підприємства на період перевірки, оскільки навіть у випадку створення недоброякісних умов для діяльності підприємства втрачається актуальність внутрішнього аудиту так як сама служба внутрішнього аудиту породжує недоліки у діяльності структурного підрозділу, який перевіряється.

За результатами проведеного аналізу праць вчених з проблематики методичного забезпечення внутрішнього аудиту, нами визначено, що вітчизняними та зарубіжними вченими не розроблено чіткого порядку здійснення внутрішнього аудиту та виявлено, що проведення внутрішнього аудиту можна умовно поділити на три послідовних етапи, послідовна зміна яких дозволяє отримати максимальну користь від проведеної перевірки. Нами розроблено порядок здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві з врахуванням окремих етапів проведення перевірки (рис. 1).

Як бачимо з рис. 1, процес здійснення внутрішнього аудиту можна поділити на наступні стадії:

1. Підготовча стадія, яка пов'язана з документальним оформленням перевірки та інструктажем персоналу щодо її здійснення включає:

- вибір об'єкта перевірки. Керівник підприємства видає наказ про здійснення перевірки відповідно до річного плану або за побажанням власника;
- видача "технічного завдання". Учасники аудиторської групи повинні бути ознайомлені з об'єктом їхнього дослідження та питаннями, які перед ними ставляться;
- затвердження плану та попередньої програми аудиторської перевірки. На основі технічного завдання відповідальна особа розробляє, а керівник підприємства та служби внутрішнього аудиту затверджують план та програму перевірки, відповідно до якого аудитори здійснюють внутрішній аудит на підприємстві.

2. Проведення перевірки. На даному етапі здійснюються основні процедури, пов'язані з перевіркою:

- ознайомлення з результатами попередньої перевірки. Проводиться аналіз висновку попередньої перевірки, а саме виявлені відхилення в роботі даного підрозділу. Висновок попередньої перевірки\* може або скорочувати або збільшувати обсяг роботи внутрішніх аудиторів наступним чином:

---

\* Попередня перевірка – перевірка, яка здійснювалась в попередньому звітному періоді.

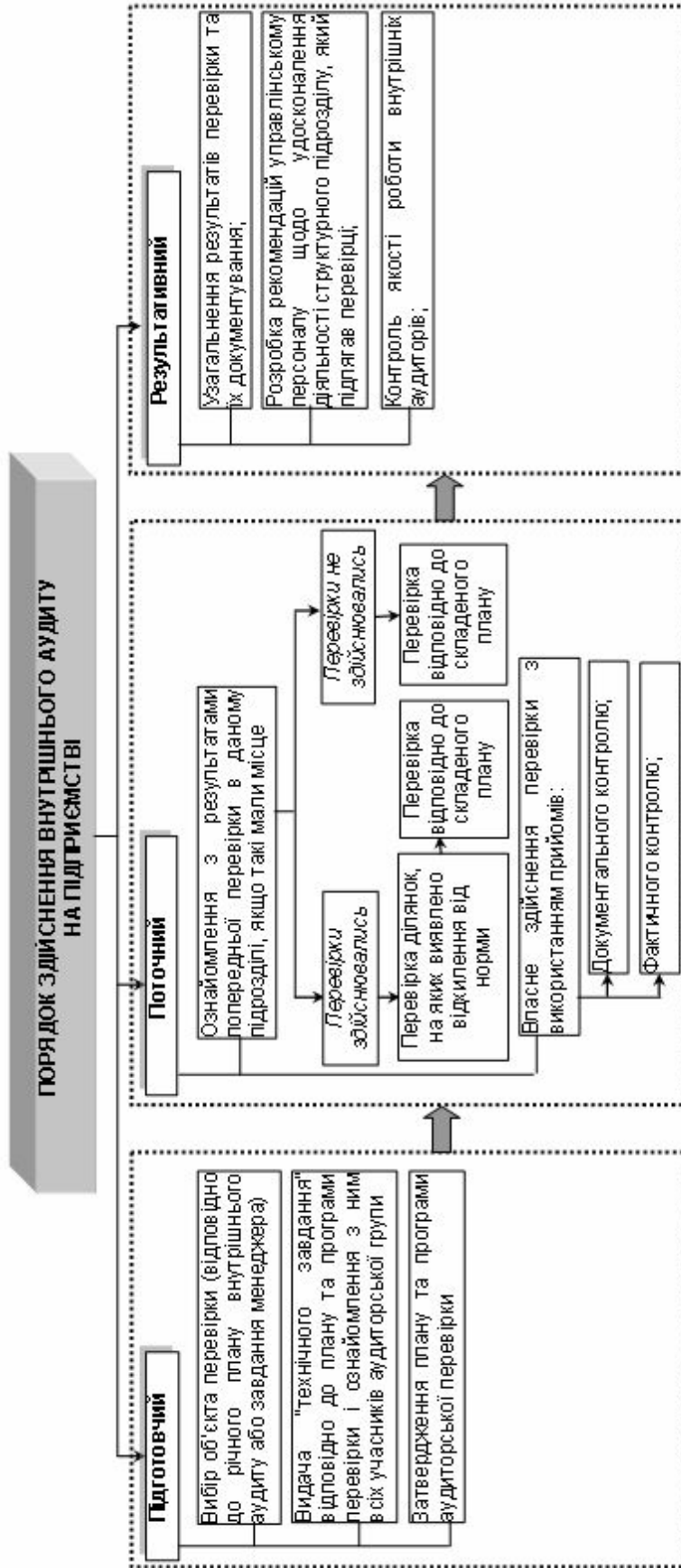


Рис.1. Етапи здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві

Джерело: власна розробка автора

а) при аналізі попереднього висновку\*\* служби внутрішнього аудиту аудитор може оцінити ситуацію в підрозділі, який підлягає перевірці, внаслідок чого перед внутрішнім аудитором постають додаткові завдання при здійсненні поточної перевірки, а саме перевірити:

– наскільки були усунені недоліки, виявлені при попередній перевірці, в роботі певного підрозділу;

– чи були прийняті до уваги управлінського персоналу пропозиції служби внутрішнього аудиту щодо усунення виявлених відхилень. Дану позицію можна перевірити шляхом тестування або інших методів перевірки об'єкта, який підлягає удосконаленню. Слід зазначити, що показник прийняття до уваги пропозицій служби внутрішнього аудиту при прийнятті управлінських рішень свідчить про ефективність роботи служби внутрішнього аудиту, оскільки він визначає те, наскільки служба внутрішнього аудиту приносить користь для діяльності підприємства.

Після проведення аналізу попереднього висновку аудитору слід здійснити перевірку відповідно до затвердженого плану та попередньої програми внутрішнього аудиту. Необхідно пам'ятати, що аналіз попереднього висновку внутрішнього аудиту також слід передбачати в плані внутрішнього аудиту.

б) якщо в підрозділі, який підлягає перевірці, раніше внутрішній аудит не здійснювався, то його слід проводити відповідно до складеного плану та попередньої програми внутрішнього аудиту. Даний випадок є складним для групи внутрішніх аудиторів, оскільки вони здійснюють перевірку не знаючи слабких місць в ділянці даного підрозділу.

– здійснення перевірки – застосування прийомів і методів перевірки в певній послідовності, які забезпечують оперативність та результативність здійснення перевірки.

Враховуючи специфіку діяльності підрозділу, який перевіряється, група внутрішніх аудиторів може використовувати фактичні або документальні методи здійснення внутрішнього аудиту

Питання прийомів здійснення контролю найкраще розкрито в праці Ф.Ф. Бутинця, С.В. Бардаша, Н.М. Малюги, Н.І. Петренко, оскільки в ній відображені всі можливі, на наш погляд, прийоми документального і фактичного контролю для здійснення перевірки, в результаті якої можуть бути задоволені інтереси всіх користувачів інформації.

Виходячи з того, що однією з функцій внутрішнього аудиту є контроль за здійсненням господарської діяльності підприємства, вважаємо за доцільне використовувати прийоми і методи контролю при здійсненні внутрішніми аудиторами своїх обов'язків. Проте, не всі прийоми контролю слід застосовувати при здійсненні внутрішнього аудиту, а лише наступні:

– фактичні методи контролю, тобто методи, які забезпечують безпосередній зв'язок з об'єктом обліку, а не із задокументованою його частиною:

---

\*\*Попередній висновок – висновок, наданий керівникові підприємства при здійсненні перевірки в минулому звітному періоді.

а) огляд – безпосереднє вивчення певних об'єктів обліку, що виконують ті чи інші функції, а також, якщо це вимагалось, фіксацію важливої інформації про особливості розглянутих об'єктів;

б) обстеження – безпосереднє вивчення певного об'єкта;

в) перевірка фактів по заключній операції – застосовується для економії часу, коли можна не здійснювати перевірку всіх документів і бухгалтерських записів;

г) контрольний запуск сировини і матеріалів – проводять з метою визначення достовірності діючих норм і нормативів витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції або обсягів будівельно-монтажних робіт.

Виходячи з визначень перших трьох методів, можемо сказати, що вони є дещо абстрактними, оскільки важко зрозуміти, які саме процедури повинні виконуватись при використанні даного методу. Вважаємо, що доцільно при фактичному контролі діяльності промислового підприємства застосовувати інвентаризацію та контрольний запуск сировини і матеріалів, оскільки при застосуванні першого методу ми бачимо результати господарської діяльності підприємства, а при застосування другого – можна передбачити відхилення в якості продукції, наприклад, перевіривши сировину перед початком виробничого процесу внутрішній аудитор страшує підприємство від створення браку в процесі виробництва. Звичайно, діяльність внутрішнього аудитора не виключає можливості виробництва бракованої продукції, проте може його дещо зменшити.

– документальна перевірка передбачає здійснення внутрішнього аудиту господарської діяльності підрозділу (підприємства) з метою перевірки документальної сторони діяльності підприємства. Даний вид перевірок так само важливий в діяльності підприємства, як фактичні, оскільки в ході здійснення перевірки зовнішніми органами найбільша увага приділяється саме документуванню операцій, так як саме через документування операцій перевіряючі органи визначають, наскільки повно та достовірно ведеться облік на підприємстві.

Зазначимо, що перевірка документів, які відображають господарську діяльність підприємства, може включати аспекти, які відображаються у видах документальної перевірки, а саме:

– формальна<sup>\*\*\*</sup> (за формою) – правильність заповнення документів (наявність всіх реквізитів);

– арифметична – правильність відображення суми операції<sup>\*\*\*\*</sup>;

– нормативно-правова – відповідність здійсненої операції чинному законодавству України.

Якщо мова йде про перевірку документів, то варто пам'ятати, що для перевірки реальності та достовірності господарських операцій слід здійснювати наступні види перевірок, які Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга та Н.І. Петренко трактують наступним чином:

---

<sup>\*\*\*</sup> В літературі є різні варіанти визначення перевірок оформлення документів. Ми вважаємо, що доцільніше вживати словосполучення “за формою”, тобто перевірка форми документа, а не “формальна перевірка” – перевірка, яка не відбувалася реально.

<sup>\*\*\*\*</sup> Досить часто буває так, що в найпростіших документах бухгалтери допускають помилки, наприклад, в накладних неправильно визначають суму ПДВ за операцією, а це впливає зокрема на суму валових витрат підприємства та в цілому на суму податку на прибуток підприємства.

1) зустрічна перевірка документів – перевірка достовірності та правильності відображених в документах господарських операцій, здійснюється шляхом порівняння даних різних документів, що відносяться до однієї і тієї ж різних, але взаємопов'язаних господарських операцій та знаходяться в різних підрозділах підприємства або на інших підприємствах;

2) взаємна перевірка документів – порівняння різних за характером документів і облікових даних, в яких знайшли відображення господарські операції, що перевіряються;

3) контрольне порівняння – перевірка кількісної інформації про рух однорідних цінностей за між інвентаризаційний період;

4) хронологічна перевірка – перевірка документів, що відображають однотипні операції. Застосовується у випадку, коли є дані про розкрадання товарно-матеріальних цінностей, а при проведенні інвентаризації нестачі не виявлено [3].

Відзначимо, що найбільш трудомістким методом є останній, тому його застосовують лише у випадках, коли є відомості про можливі зловживання.

Необхідно наголосити, що розмежування перевірок на документальні та фактичні відбувається лише теоретично, а на практиці ці два види перевірок поєднані між собою.

3. Результативна стадія вимагає:

- узагальнення та документування результатів перевірки;
- розробку рекомендацій для управлінського персоналу щодо управління об'єктом, який підлягав перевірці.

Деякі автори пропонують після безпосереднього проведення аудиторської перевірки здійснювати документування її результатів, проте ми вважаємо, що всі дані, отримані в ході перевірки необхідно вносити до робочих документів в процесі здійснення відповідних процедур. На основі даних документів аудитором формує висновок за результатами перевірки.

Зазначимо, що при здійсненні кожного етапу внутрішнього аудиту необхідно складати робочі документи, оскільки на їх основі складається аудиторський висновок, який є результатом роботи осіб, задіяних в даній перевірці.

Перевірка кожного етапу, вказаного в програмі внутрішнього аудиту, повинна супроводжуватись документуванням його результатів, що зумовлено наступними факторами:

1. Наявність робочих документів свідчить про те, що перевірка здійснювалась фактично, а не формально;

2. Наявність робочих документів дозволяє керівнику служби внутрішнього аудиту та уповноваженим власником органам оцінити якість роботи осіб, які виконували перевірку;

3. Наявність робочої документації дозволяє логічно та правильно побудувати аудиторський висновок.

Відповідно до етапів перевірки розрізняють три види робочих документів. Даний аспект відображено в праці Ю.Ю. Кочинєва [4], який поділяє робочі документи на такі, які складаються:

– в ході планування – типові форми, розроблені службою внутрішнього аудиту для оцінки внутрішнього ризику, системи бухгалтерського обліку і т.д.;

– в процесі здійснення перевірки – документи, які містять записи аудитора про результати проведених процедур, передбачених програмою внутрішнього аудиту [4];  
– після закінчення перевірки – документи, які містять висновки, зроблені в ході перевірки [4].

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** В результаті проведеного дослідження виявлено, що:

1. При проведенні перевірки працівникам служби внутрішнього аудиту необхідно керуватись принципами, за допомогою яких вони виконують свої обов'язки на належному рівні з метою задоволення потреб всіх користувачів результатів перевірки;

2. Процес здійснення внутрішнього аудиту доцільно розподілити на три стадії з метою постановки відповідних завдань, які необхідно виконати внутрішнім аудиторам для досягнення максимального ефекту від перевірки.

3. При проведенні перевірки слід пам'ятати, що не можна переходити до наступного етапу, не закінчивши попереднього, оскільки протилежна ситуація може спричинити незлагоджену роботу служби внутрішнього аудиту та підрозділу або об'єкту, який перевіряється.

Оскільки не менш важливою складовою методики внутрішнього аудиту є формування результату перевірки, подальші наші дослідження будуть присвячені даній темі.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Аудит [учеб. пособ.] / Под ред. П.Н. Майданевича, Е.И. Волошиной. – Симферополь: ЧП “Предприятие Феникс”, 2008. – 700 с.
2. Гушко С.В. Економічні основи проведення аудиту діяльності промислових підприємств / С.В. Гушко: [монографія]. – Кривий Ріг: КЕІ, 2007. – 272 с.
3. Контроль і ревізія: [2-ге вид., доп. і перероб. Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”] / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. – Житомир, ЖІТІ, 2000. – 512 с.
4. Кочинев Ю.Ю. Аудит: теория и практика: [4-е изд., обновленное и дополненное] / Ю.Ю. Кочинев. – СПб.: Питер, 2009. – 432 с.
5. Пантелеев В.П. Внутрішній аудит: [навч. посіб]. / В.П. Пантелеев, М.Д. Корінко / За ред. д.е.н., проф. Шевчука В.О. – К., 2006. – 247 с.
6. Пшенична А.Ж. Аудит: [Навч. посібник] / А.Ж. Пшенична. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
7. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація: [монограф.] / В.С. Рудницький. – Тернопіль: “Економічна думка”, 2000. – 106 с.
8. Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методика, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2007. – 442 с.
9. Сухарева Л.А. Внутренний аудит международного департамента банка: методология, организация и методика: [монография] / Л.А. Сухарева, Е.Б. Ретюнских. – Донецк: ДонГУЭТ, 2005. – 196 с.
10. Український радянський енциклопедичний словник. Том 2. – К.: Поліус-ь, 1968. – 854 с.