

УДК 339.37:65.017

Ю. В. Великий,
д. е. н., професор кафедри обліку і аудиту,
Чорноморський національний університет імені Петра Могили, м. Миколаїв

ЕТАПИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Y. Velikiy,
Doctor of Economic Science, Associate Professor of Accounting and Audit Cathedra
Petro Mohyla Black Sea National University, Mykolayiv

THE STAGES OF INTERNAL AUDITING OF AN ENTERPRISE

Визначено етапи проведення внутрішнього аудиту як засобу інформаційної підтримки управлінських рішень. Запропоновано методичне забезпечення для ефективної реалізації етапів внутрішнього аудиту.

The stages of internal auditing as means of informational support for managerial decisions are defined. The methodological support of effective implementation of internal auditing is suggested.

Ключові слова: внутрішній аудит, підприємства, етапи проведення.
Key words: internal auditing, enterprise, stages of realization.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

При здійсненні виробничої діяльності в умовах ринкової економіки одним із ключових завдань є організація внутрішнього аудиту як засобу інформаційної підтримки управлінських рішень. Тому назріла потреба щодо формування певних підходів відносно організації внутрішнього аудиту.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання сутності організації внутрішнього аудиту на підприємстві досліджувалися такими українськими вченими, як М. Пушкар, М. Кузьмий, Г. Давидов, В. Рудницький та ін.

Проте в працях цих науковців не визначена методика внутрішніх аудиторських перевірок, недостатня кількість пропозицій щодо модернізації діючої системи внутрішнього аудиту на підприємстві. Аналіз праць науковців свідчить також про відсутність єдиної точки зору щодо етапів проведення внутрішнього аудиту.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою статті є аналіз особливостей та визначення етапів організації внутрішнього аудиту.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Аналізуючи праці науковців [1—8] можна виділити такі етапи проведення внутрішнього аудиту: організаційний, документально-ознайомчий, регламентаційно-методичний етапи, проведення аудиту на місцях, узагальнення та формування звітів, реалізація результатів аудиту на підприємстві.

Організаційний етап внутрішнього аудиту передбачає формування групи і призначення керівника; визначення мети та критеріїв аудиту; встановлення об'єкта для здійснення аудиту і налагодження зв'язку з ним.

На організаційному етапі здійснюється деталізація цілей у контексті загальної мети аудиту. Після визначення мети аудиту необхідно встановити його обсяг та межу: підрозділи підприємства, перелік процесів, що підлягають аудиту, а також строки його проведення. Необхідно також визначитися з критеріями аудиту. Їх встановлення є важливим завданням організаційного етапу внутрішнього аудиту, оскільки саме критерії визначають особливості здійснення і характер аудиторських перевірок. До критеріїв внутрішнього аудиту підприємства відносимо: стандарти, методики, регламенти, системи управління, контракти та ін.

Таблиця 1. План внутрішнього аудиту

Обов'язкові реквізити плану аудиту	Додаткові реквізити плану аудиту
1	2
Мета аудиту	Зміст звіту про аудит
Критерії аудиту	Мова аудиту та мова звіту
Сфера та межа аудиту	Визначення відповідальної особи за проведення аудиту
Дата аудиту	Пересування аудиторської групи
Час і тривалість аудиторської перевірки в підрозділах	Захист від витоку комерційної таємниці
Розподіл ролей та відповідальностей членів аудиторської групи та їх супроводжуючих	Будь-які дії під час аудиту

Наступним організаційним етапи внутрішнього аудиту є встановлення можливості його здійснення та формування групи з аудиту з врахуванням компетентності, яка необхідна для виконання мети аудиту. По можливості, підбір групи аудиторів повинен здійснюватися з урахуванням принципу дистанціювання, тобто таким чином, щоб забезпечити нейтральність аудиторської групи від об'єкту аудиту і виключити конфлікт всередині групи.

Для зниження витрат при проведенні внутрішнього аудиту для виконання технічної роботи щодо збору інформації в групу також доцільно включити студентів-випускників спеціальності "облік і аудит", які проходять практику на даному підприємстві. Із поглибленням своїх знань за спеціальністю, вони матимуть змогу ближче ознайомитися із професією аудитора, здійснюючи діяльність в умовах реально-го підприємства.

Кінцевою стадією організаційного етапу є налагодження відповідальними за аудит попереднього зв'язку з об'єктом аудиту. Такий підхід забезпечить встановлення способу обміну інформацією з об'єктом аудиту, підтвердження повноважень щодо проведення аудиту, обмін інформацією про термін проведення аудиту і склад групи, попередженням і запитом щодо доступу до відповідних документів, визначенням правил безпеки на місцях аудиту, погодженням присутності спостерігачів або супроводжуючих осіб [2—3].

Документально-ознайомчий етап внутрішнього аудиту призначається для аналізу документації, яка стосується об'єкту аудиту та визначення відповідності системи документації критеріям аудиту. Тобто завданням цього етапу внутрішнього аудиту є вивчення стану, структури і змін, що відбулися з моменту минулого аудиту.

Ми вважаємо, що у ході аналізу документального забезпечення особлива увага повинна приділятися виявленню можливих протиріч між діючими та заново введеними документами; наявності загального опису без необхідного рівня конкретизації діяльності. Такі місця в

тексті свідчать про те, що порядок здійснення діяльності до кінця не визначений або не здійснюється. Тому аудитор повинен відмітити для себе, що у подальшому аудиті особливу увагу необхідно приділити саме цим розходженням.

У разі встановлення невідповідності документації керівник групи повинен повідомити зацікавлених в аудиті осіб. Крім того, необхідно прийняти рішення щодо доцільності продовження аудиту чи його призупинення до вирішення проблем, пов'язаних із документацією.

У разі позитивного рішення щодо проведення внутрішнього аудиту за результатами документально-ознайомчого етапу аудитор повинен визначити ключові аспекти аудиту.

Підготовку плану аудиту відповідно до виданих завдань на аудит, визначення і розподіл робочих завдань для учасників аудиту та підготовку робочих документів передбачено регламентаційно-методичним етапом. Ми вважаємо, що розробка плану полегшує координацію аудиторської групи та зменшує можливості відхилення ходу аудиту від затвердженого графіку. Необхідність складання плану аудиту, який деталізує, враховує сферу, складність та кваліфікацію учасників аудиторської групи забезпечує оптимізацію витрат часу й ефективність його використання. Відповідно до рекомендацій [6] у плані аудиту виділяють обов'язкові та додаткові реквізити, які узагальнено в таблиці 1.

План аудиту підлягає аналізу і прийняттю замовником аудиту з подальшим направленням його об'єкту аудиту до початку аудиту. На регламентаційно-методичному етапі внутрішнього аудиту визначають робочі завдання для групи аудиту.

Ефективно використовуючи ресурси аудиту, керівник, консультуючись з групою, розподіляє між учасниками відповідальність за проведення аудиту конкретної ділянки. Важливим і відповідальним кроком регламентаційно-методичного етапу внутрішнього аудиту є підготовка робочих документів, необхідних у ході аудиту. Робочі документи

Таблиця 2. Звіт внутрішнього аудиту

Обов'язкові пункти Звіту аудиту	Рекомендовані пункти Звіту аудиту
1	2
Мета аудиту	План аудиту
Сфера аудиту	Підсумок аудиту
Ідентифікація керівника групи з аудиту та її членів	Перелік представників об'єкту аудиту
Дата і місце проведення аудиту	Підтвердження того, що мета аудиту реалізована
Критерії аудиту	Елементи, які не були охоплені
Повні дані аудиту	Неузгоджені розбіжності між групою з аудиту і об'єктом аудиту
Висновки групи аудиту	Рекомендації щодо виправлення помилок
	Плани щодо подальших дій
	Підтвердження конфіденційності змісту
	Перелік адресатів для розсилання Звіту про аудит

складаються членами групи аудиту на основі аналізу інформації, що стосується їхніх завдань з аудиту, і можуть містити: перелік контрольних питань і плани відбирання інформації під час аудиту, бланки для реєстрування інформації такої, як дані аудиту та протоколи нарад [7].

Крім рекомендованих робочих документів, можуть бути застосовані опитувальні листи, які розсилаються перед проведенням аудиту на місцях разом з повідомленням про його проведення для ознайомлення підрозділами та їх заповнення. Використання опитувальних листів, на нашу думку, має такі переваги: скорочення часу проведення аудиту на місцях підрозділу, що є об'єктом аудиту, на учасника аудиторської перевірки, психологічна підготовка підрозділу, що є об'єктом аудиту, до роботи аудиторів. Опитувальні листи після заповнення повертаються аудиторів для їх обробки. Опитувальні листи в процесі обробки підлягають аналізу відносно повноти, правильності та правдивості отриманих відповідей. Виявлені відповіді, що підлягають сумніву, стають об'єктом додаткової перевірки.

У ході аудиту в робочі документи можуть бути внесені відповідні корективи з урахуванням інформації, зібраної під час аудиту. Такий підхід забезпечує свободу аудиторської діяльності та відповідає принципу динамізму. Робочі документи підлягають обов'язковому збереженню до кінця аудиту. Етап проведення аудиту на місцях включає такі кроки, як: проведення наради, обмін інформацією під час аудиту, збір та перевірка інформації, підготовка даних аудиту, підготовка висновків аудиту, проведення заключної наради.

На початку аудиту на місцях керівником групи з аудиту проводиться попередня нарада за участю керівництва об'єкта аудиту (підрозділу). Метою проведення наради є ознайомлення об'єкту (підрозділу) з планом і методами аудиторської перевірки і формування позитивного ставлення до неї.

Залежно від виду аудиту та рівня його складності виникає необхідність в обміні інформацією між членами групи та з об'єктом аудиту. Для реалізації цього члени групи з аудиту змушені проводити наради для обміну інформацією, оцінювання ходу виконання аудиту і коригування, в разі потреби, робочих завдань. Про хід аудиту та про виявлення проблем керівник групи з аудиту повинен періодично повідомляти керівника підрозділу, що є об'єктом аудиту.

Під час аудиту на місцях відповідними відбором має бути зібрана інформація згідно з метою, сферою та критеріями аудиту. Процес збору і обробки інформації складається із: обрання аудитором джерела отримання інформації; збір інформації методом опитування, спостереження за діяльністю чи аналізом документів для отримання свідчень аудиту; оцінювання доказів аудиту для формування даних аудиту; формування висновків за результатами аудиторської перевірки. Виявлені невідповідності фіксуються в акті невідповідностей встановленої на підприємстві форми. Записи стосовно невідповідностей повинні бути короткими, але достатніми для розробки ефективних заходів, надання якісної картини для аудитора, що в майбутньому буде перевіряти ефективність ліквідації виявлених невідповідностей.

Завершальною стадією етапу проведення аудиту на місцях є організація заключної наради, на якій мають бути всі зацікавлені сторони.

Усі розбіжності щодо даних і висновки аудиту між групою з аудиту і об'єктом аудиту потрібно обговорити і, бажано, погодити. У разі їх непогодження треба внести в протокол думки обох сторін процесу аудиту.

Узагальнення та формування звіту аудиту передбачає підготовку та схвалення і розсилання звіту про аудит. Відповідальним за підготовку звіту про аудит і за його зміст є керівник групи з аудиту.

На нашу думку, зазначений документ повинен містити повний, точний, стислий і чіткий

опис проведеного аудиту. На основі вивчення праць науковців, які займалися проблемами внутрішнього аудиту, нами визначені пункти, що повинні відображатися у звіті внутрішнього аудиту (табл. 2).

У "Звіті з аудиту" повинно бути включене: звіт (довідка про проведення перевірки); протоколи невідповідностей; плани корегувальних і поліпшувальних дій, протоколи попередньої і заключної наради та ін.

Звіт з аудиту готується протягом погодженого терміну (не більше десяти днів) одразу після завершення аудиту. Звіт аудиту підлягає аналізу та схваленню згідно з методиками програми аудиту. Схвалений звіт розсилається зацікавленим структурам.

Останнім етапом внутрішнього аудиту є етап завершення та реалізації результатів аудиту. Він розпочинається тоді, коли виконано всі роботи за планом аудиту.

Завершальним етапом аудиторської перевірки є формування справи аудиту. Для цього всі матеріали аудитів комплектуються в окрему справу під відповідним реєстраційним номером. Справа зберігається згідно з установленим терміном.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Відсутність чіткого виділення етапів внутрішнього аудиту ускладнює системне, цілісне сприйняття діяльності підприємства. Узагальнюючи праці науковців, ми виділяємо такі етапи проведення внутрішнього аудиту: організаційний, документально-ознайомчий, регламентарно-методичний, проведення аудиту на місцях, узагальнення та формування звітів, реалізація результатів аудиту. Проведення внутрішніх аудитів за цією схемою дозволить ефективно підтримувати функціонування і контроль системи управління підприємством.

У подальшому було б доцільно оцінити результати внутрішнього аудиту на підприємствах різних галузей.

Література:

1. Антонова Л.В. роль управлінського обліку в здійсненні організаційних змін на підприємстві [Електронний ресурс] / Л.В. Антонова, О.О. Ляховець // Ефективна економіка. — Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2223>
2. Давидов Г. М. Управлінський контроль за процесом приватизації і методи його удосконалення / Г.М. Давидов, І.Г. Давидов // Нау-

кові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки: зб. наукових праць. — Кіровоград: КНТУ, 2010. — Вип. 18. Ч. II. — С. 227—235.

3. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту [Текст] / В.С. Рудницький. — Тернопіль: Економ. думка, 2000. — 192 с.

4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюча. — Житомир, 2007. — 511 с.

5. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. — К.: КНЕУ, 2011. — 334 с.

6. Пантелейчук Л. Організація аудиту [Текст] / Л. Пантелейчук. — К., 2001. — 112 с.

7. Пушкар М. Організація аудиту на промисловому підприємстві [Текст] / М. Пушкар. — Тернопіль: Економ. думка, 2006. — 144 с.

8. Яковиненка Н.А. Управлінський облік у торгівлі [Текст] / Н.А. Яковиненка. — К., 2007. — 148 с.

References:

1. Antonova, L.V. and Liakhovets', O. O. (2013), "The role of management accounting in the implementation of organizational changes in the company", *Efektivna ekonomika*, [online], vol. 8. available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2223> (Accessed 15 March 2017).
 2. Davydov, H.M. and Davydov, I.H. (2010), "Administrative control of the ppzivatization process and methods of improvement", *Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsional'noho tekhnichnoho universytetu: Ekonomichni nauky: zb. naukovykh prats'*, Vol. 18, no. II, pp. 227—235.
 3. Rudnyts'kyj, V.S. (2000), *Metodolohiia i ozhanizatsiia audytu* [Methodology and organization of audit], *Ekonom. dumka*, Ternopil', Ukraine.
 4. Butynets', F.F. and Maliucha, N.M. (2007), *Bukhelters'kyj oblik* [Accountancy], *Zhytomyr*, Ukraine.
 5. Kuznel'nyj, M.V. (2011), *Teoriia bukhalters'koho obliku* [Theory of Accounting], *KNEU*, Kyiv, Ukraine.
 6. Panteleychuk, L. (2001), *Orhanizatsiia auditu* [Organization of audit], *Kyiv*, Ukraine.
 7. Pushkar, M. (2006), *Orhanizatsiia auditu na promyslovomu pidpriemstvi* [Organization of audit at the industrial enterprise], *Ekonomichna dumka*, Ternopil', Ukraine.
 8. Yakovynenka, N.A. (2007), *Upravlins'kyj oblik u torhivli* [Management Accounting in trade], *Kyiv*, Ukraine.
- Стаття надійшла до редакції 17.03.2017 р.