

УДК 657.633

# МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ

## ДО ЗДІЙСНЕННЯ ПРОЦЕСУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

**СВІТЛАНА ПЕТРЕНКО,**  
доктор екон. наук,  
професор кафедри контролю  
і аналізу господарської  
діяльності Донецького  
національного університету  
економіки і торгівлі  
імені М. Туган-Барановського

У статті висвітлено підходи до здійснення процесу внутрішнього аудиту виходячи з визначення місця служби внутрішнього аудиту в структурі підприємства, чіткого формування і розподілу завдань між учасниками аудиторського процесу та визначення методів їх досягнення. Зроблено акцент на залежності між ступенем ефективності етапів процесу внутрішнього аудиту та якістю вихідної інформації, яка є підґрунтям у прийнятті управлінських рішень.

**Ключові слова:** внутрішній аудит, інформаційно-аудиторська логістика, процес аудиту, методологічні підходи до проведення аудиту.

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

З переходом України до ринкової економіки управління підприємствами радикально змінилося. У сучасних умовах, коли необхідно враховувати інтереси власників, інвесторів, кредиторів, акціонерів, трудових колективів, потрібні нові підходи до управління, а відповідно і нові методи формування інформації, що відповідає потребам певних користувачів. Практика свідчить, що одним з найефективніших інструментів ринкової перебудови господарських систем є система внутрішнього аудиту (як складова системи внутрішнього контролю власника).

Відсутність єдиних стандартів діяльності внутрішніх аудиторів змушує фахівців використовувати зарубіжний досвід проведення внутрішнього аудиту, а також методики проведення ревізій, розроблені ще в період командно-адміністративної системи.

Важливими є і завдання, які вирішує в компанії внутрішній аудит. На практиці мають місце випадки, коли завданням внутрішнього аудиту є здійснення контрольної-ревізійної діяльності, і підпорядковується така служба виконавчому органу компанії. У цьому разі йдеться не про службу внутрішнього аудиту, а про ревізійну комісію, метою якої є здійснення контролю відповідності фінансово-господарської діяльності компанії вимогам українського законодавства.

Серед досліджень, присвячених проблемам організації та функціонування внутрішнього аудиту, слід зазначити роботи В. Андреева, А. Богомоллова, А. Макальської, В. Рудницького, Л. Сотникової, Д. Хорохордина, Н. Шичкова [1–7] та ін.

Аналіз відповідної літератури дозволив визначити ступінь невивченості проблем інформаційного забезпечення менеджменту службою внутрішнього аудиту. У зв'язку з цим не можна не відзначити, що внутрішній аудит як самостійний процес, що здійснюється у рамках підприємства і результати якого є необхідними для прийняття управлінських рішень, у сучасній вітчизняній літературі практично не розроблений. Відсутня належна нормативно-правова і законодавча база, яка б регламентувала і регулювала питання організації і функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємствах. Тим часом практика функціонування служби внутрішнього аудиту ясно вказує на існування об'єктивної і зростаючої потреби в детальній розробці інформаційного забезпечення цього процесу.

**Мета статті** полягає у збагаченні професійних знань внутрішніх аудиторів щодо особливостей організації та здійснення внутрішнього аудиту, які простежуються у визначенні місця (із дотриманням принципу незалежності), формуванні завдань внутрішнього аудиту та методів їх досягнення (застосування процесу інформаційно-аудиторської логістики) у сучасній концепції бізнесу.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Внутрішній аудит в організаційному плані повинен бути на більш високому рівні управління, ніж об'єкт перевірки. Саме внутрішній аудит, незалежний по відношенню до виконавчих органів компанії, відіграє роль своєрідного каталізатора пропозицій

щодо мінімізації наслідків ризиків і використання резервів поліпшення фінансово-господарської діяльності. З цією метою висновки внутрішнього аудиту з конкретними рекомендаціями і пропозиціями мають надаватися у розпорядження відповідному лінійному підрозділу, який перевіряється (наприклад, керівництву підприємства, бухгалтерії тощо).

Для власників в особі ради директорів більш важлива діяльність внутрішнього аудиту з надання гарантій. З погляду лінійного керівництва, найбільша цінність внутрішнього аудиту полягає в можливості отримати консультації з питань підвищення ефективності бізнес-процесів, за які лінійне керівництво несе відповідальність. Вище виконавче керівництво за-

цікавлено як у тому, щоб внутрішній аудит сприяв лінійному керівництву у виконанні його функцій, так і в тому, щоб він допомагав контролювати діяльність лінійного керівництва.

Сьогодні відбувається трансформація внутрішнього аудиту в інструмент оцінки ризиків, спостерігається зміщення акцентів від оцінки окремих операцій до оцінки ризиків в діяльності підприємства в цілому.

На сучасному етапі цільова установка внутрішнього аудиту дещо змінилася – від контрольнопідтверджуючої до контрольнорегулюючої (регулювання ризиками). Це, в свою чергу, змінює характер та масштаби завдань, які ним вирішуються.

**Отже, завданням внутрішнього аудиту стає забезпечення процесу управління підприємством достатньою та релевантною інформацією щодо оцінки ризиків та можливостей компанії, яка дає змогу приймати ефективні управлінські рішення, а також оперативно коригувати прийняті рішення в разі впливу зовнішніх чи внутрішніх чинників.**

Відповідно до концепції контролю, орієнтованого на ризик, з кожним видом діяльності (комерційною угодою тощо) насамперед пов'язані специфічні (властиві) ризики. В цих умовах необхідним є, по-перше, своєчасно ідентифікувати ці ризики, по-друге, створити такі управлінські механізми (процеси), які при реалізації ризику пом'якшують наслідки його впливу до прийняттого рівня.

Результати проведеного дослідження щодо визначення ступеня затребуваності інформації, яка формується службою внутрішнього аудиту, показали, що далеко не повний спектр інформаційних послуг користується попитом з боку користувачів. Це свідчить про неусвідомленість менеджерів (фахівців) у формуванні інформаційних потреб щодо забезпечення їх професійної діяльності. При цьому слід зазначити, що перелік інформаційних послуг, що надаються службою внутрішнього аудиту, «...визначається самим економічним суб'єктом, його керівництвом і / або власниками залежно від змісту й специфіки діяльності підприємства, показників фінансово-економічної діяльності підприємства, системи управління, що склалася на підприємстві» [8].

Найбільшу частку займають послуги у сфері контролю – 36%. Це свідчить про значущість контрольної інформації в діяльності досліджених підприємств. Проте функції служби внутрішнього аудиту не завершуються на цьому. Між тим послуги у частині реалізації методологічних і консультаційних функцій становлять 21%. Щодо інформаційного забезпечення процесу планування та реалізації інформаційно-аналітичних функцій у діяльності досліджених підприємств, то вони займають відповідно 17 і

18%. Ще менш затребуваними є послуги в сфері реалізації спеціальних функцій – лише 8%.

Отже, особливістю сучасного етапу розвитку внутрішнього аудиту в Україні є його спрямованість на обслуговування потреб власників та керівництва в інформації.

Для встановлення оптимальності взаємозв'язку кількісних і якісних аудиторських доказів важливе значення має дослідження функціональних областей *інформаційно-аудиторської логістики*. Її внутрішній зміст слід визначити як потік інформації, що відображує особливості функціонування внутрішнього аудиту. До найбільш узагальнюючих функціональних областей процесу внутрішнього аудиту можна віднести: планування, безпосереднє здійснення аудиту, завершення аудиту. Очевидним є те, що ступінь деталізації областей залежить від потреб менеджерів різних рівнів управління в отриманні інформації необхідної місткості.

Аналіз сутнісної характеристики терміна «логістика» дав змогу переконатися в тому, що *логістика* – це концепція, інтегрована функція управління потоками (у тому числі інформаційними) у мікроекономічних системах. У рамках концепції логістики здійснюються раціоналізація (тобто інтеграція) і синхронізація взаємозв'язаних логістичних функцій і логістичних компонентів (інформаційних потоків) з метою оптимізації управлінських рішень.

Сутність підходу до здійснення процесу інформаційно-аудиторської логістики у розрізі функціональних областей внутрішнього аудиту полягає в чіткому розмежуванні в логістичному ланцюзі етапів процесу внутрішнього аудиту та раціоналізації й синхронізації логістичних функцій та компонентів ко-

жного з етапів, що сприяє прийняттю своєчасних рішень як безпосередньо з удосконалення самого процесу внутрішнього аудиту, так і оптимізації процесів життєдіяльності підприємства.

Інформаційно-аудиторська логістика є невід'ємною частиною всієї інформаційно-логістичної системи, яка забезпечує функціональну область логістичного менеджменту. Об'єктом вивчення інформаційно-аудиторської логістики є інформаційні потоки, що відображують рух матеріальних, фінансових та інших потоків, які впливають на процес інформаційного забезпечення внутрішнього контролю. Основна мета – забезпечення інформацією менеджерів структурних підрозділів (логістичні підсистеми менеджменту) в потрібні терміни, в потрібному обсязі й в потрібному місці.

Будь-яка логістична система складається з сукупності елементів-ланок, між якими встановлені певні

функціональні зв'язки і відносини. Безпосередньо робочою ланкою інформаційно-аудиторської підсистеми може бути автоматизоване робоче місце управлінського персоналу, підрозділ системи управління підприємства або група управлінських працівників, об'єднаних спільністю виконуваних інформаційних функцій (процедур, операцій). Кожний з перерахованих суб'єктів є учасником логістичного процесу, який спеціалізується на здійсненні будь-якої групи логістичних функцій. При цьому **інформаційно-логістична функція** – це група однорідних операцій, спрямованих на реалізацію мети інформаційно-аудиторської логістики.

Перелік основних інформаційно-логістичних функцій та їх розподіл між учасниками процесу інформаційно-аудиторської логістики подано в таблиці. Кожна з цих функцій є достатньо однорідною (з погляду мети) сукупністю дій.

Таблиця

**ОСНОВНІ ІНФОРМАЦІЙНО-ЛОГІСТИЧНІ ФУНКЦІЇ ТА ЇХ РОЗПОДІЛ  
МІЖ УЧАСНИКАМИ ПРОЦЕСУ ІНФОРМАЦІЙНО-АУДИТОРСЬКОЇ ЛОГІСТИКИ**

№ з/п	Інформаційно-логістичні функції	Учасники процесу інформаційно-аудиторської логістики						
		Керівник служби внутрішнього аудиту	Аудитори	Керівник підприємств	Бухгалтерія	Планово-економічний відділ	Відділ маркетингу	Структурні підрозділи
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>Планування внутрішнього аудиту</b>								
1	Визначення та затвердження видів і напрямів діяльності підприємства, за якими буде здійснена аудиторська перевірка	×		×				
2	Визначення масштабів і термінів проведення аудиторської перевірки	×		×				
3	Огляд результатів попередніх перевірок і визначення ступеня виправлення помилок				×	×	×	×
4	Здійснення аналітичного огляду звітності	×	×		×			
5	Попередня оцінка ризиків		×		×	×	×	×
6	Оцінка інформації щодо змісту (зміни) установчих документів	×	×	×				
7	Попередня оцінка ефективності системи внутрішнього контролю	×	×		×	×	×	×
8	Формування елементів методики внутрішнього аудиту щодо визначених об'єктів у плані та програмі аудиту	×	×					
<b>Здійснення аудиту</b>								
<i>Загальні відомості:</i>								
9	Вивчення змін в організаційній структурі підприємства, організаційних регламентах	×	×	×	×	×	×	×
10	Вивчення та оцінка інформації щодо чисельності персоналу, основних показників діяльності підприємства за звітний період і в динаміці		×			×		
11	Вивчення змін у системі організації та здійснення операцій, у системі контролю		×		×	×	×	×
<i>Економіка й бізнес-планування:</i>								
12	Оцінка обґрунтованості та виконання показників бізнес-плану	×	×	×	×	×	×	
13	Оцінка інформації щодо виконання договірних обов'язків		×	×	×			
<i>Бізнес-процеси:</i>								
14	Вивчення та оцінка стану організації бізнес-процесів і технології їх здійснення		×		×	×	×	×

1	2	3	4	5	6	7	8	9
15	Вивчення взаємозв'язку фінансової та нефінансової інформації (наприклад, зіставлення витрат на оплату праці з середньою кількістю працівників)		x		x	x	x	x
16	Діагностування маркетингових досліджень		x				x	
17	<i>Формування статутного капіталу:</i> Вивчення та оцінка інформації щодо формування статутного капіталу як сукупності внесків засновників у майно підприємства	x	x	x	x			
18	Оцінка інформації щодо формування капіталу шляхом придбання нематеріальних активів	x	x	x	x			
19	<i>Факти господарського життя:</i> Вивчення та оцінка інформації щодо складу засобів підприємства та джерел їх надходження		x		x			
20	Оцінка інформації щодо об'єктів бухгалтерського обліку та сукупності фінансової звітності		x		x			
21	Оцінка ступеня забезпечення збереження майна		x		x			x
22	Оцінка якості ведення аналітичного обліку		x		x			
23	Оцінка методології бухгалтерського обліку		x		x			
24	<i>Розрахунки:</i> Вивчення та оцінка інформації щодо стану розрахунків за всіма рахунками		x		x			
25	<i>Результати діяльності:</i> Вивчення та оцінка інформації щодо формування витрат і доходів за всіма видами діяльності підприємства	x	x		x		x	
26	Вивчення причин виникнення втрат та збитків	x	x		x			
27	Вивчення інформації щодо обґрунтування показників за напрямками використання прибутку		x		x			
28	Оцінка правильності визначення оподаткованого прибутку, податку на прибуток	x	x		x			
29	<i>Кредити та фінансування:</i> Оцінка ефективності використання кредитів, своєчасності їх погашення та забезпечення	x	x	x	x	x		
30	Вивчення та оцінка інформації щодо джерел фінансування	x	x	x		x		
31	Формування показників кредитоспроможності підприємства	x	x			x		
32	<i>Стан бухгалтерського та податкового обліку:</i> Оцінка ступеня вирішення організаційних і методологічних питань обліку та внутрішнього контролю	x	x		x			
33	Підтвердження інформації щодо правильності та об'єктивності бухгалтерської (форми № 1, 2, 3) та податкової звітності (декларації)	x	x		x			
34	Оцінка стану інформаційних систем	x	x	x	x	x	x	x
35	<i>Експертна діагностика стану підприємства:</i> Формування аналітичних показників, що оцінюють фінансовий стан підприємства	x	x			x		
36	Зіставлення інформації з аналогічною інформацією інших структурних підрозділів		x			x	x	x
37	Діагностування безперервності діяльності підприємства	x	x	x				
38	Формування рекомендацій щодо фінансової стратегії підприємства	x	x	x	x	x	x	
<b>Завершення аудиту</b>								
39	Угрупування та систематизація виявлених порушень за економічно однорідними ознаками		x					
40	Формування проміжної контрольної інформації (наприклад, звіти про основні результати аудиторської перевірки для керівників структурних підрозділів)	x	x	x	x	x	x	x
41	Формування думки про ступінь правильності та надійності перевіреної інформації	x	x	x				
42	Оцінка ступеня впливу виявлених фактів порушень на фінансові результати діяльності підприємства	x	x	x	x	x		
43	Формування підсумкової контрольної інформації	x	x	x				
44	Формування рекомендацій щодо виправлення знайдених помилок із запропонованням шляхів їх виправлення та напрямів покращення деяких заходів у роботі менеджерів	x	x	x	x	x	x	x

Відзначимо **дві характерні особливості** приведеного комплексу **інформаційно-логістичних функцій**:

1. Усі перелічені функції взаємопов'язані і спрямовані на управління інформаційним потоком. Тобто весь комплекс інформаційно-логістичних функцій в сукупності підпорядкований єдиній меті.

2. Носіями перелічених функцій виступають суб'єкти, що беруть участь у процесі інформаційно-аудиторської логістики.

Критерієм ефективності реалізації інформаційно-логістичних функцій є ступінь досягнення кінцевої мети інформаційно-аудиторської логістики.

Слід зазначити, що від ступеня розмежування функціональних областей в логістичному ланцюзі внутрішнього аудиту залежать якість і своєчасність (оперативність) формування інформації і відповідно прийняття рішень, що стосуються як безпосередньо вдосконалення самого процесу аудиту, так і оптимізації процесів життєдіяльності підприємства.

### ВИСНОВКИ

Дослідження особливостей функціонування внутрішнього аудиту в реалізації інформаційних потреб користувачів дало змогу сформулювати підходи до здійснення процесу інформаційно-аудиторської логістики щодо функціональних областей внутрішнього аудиту: чим точніше розмежування функціональних областей у логістичному ланцюзі внутрішнього аудиту, тим більш якісні, обґрунтовані та своєчасні рішення можуть бути прийняті у частині як безпосередньо вдосконалення самого процесу аудиту, так і оптимізації процесів життєдіяльності підприємства.

### ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. *Андреев В.Д.* Внутренний аудит: [учеб. пособие] / В.Д. Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464с.
2. *Богомолов А.М.* Внутренний аудит: организация и методика проведения: [метод. пособие] / А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов. – М.: Экзамен, 2000. – 192 с.
3. *Макальская А.К.* Внутренний аудит: [учеб.-практ. пособие] / А.К. Макальская. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство “Дело и сервис”, 2001. – 112с.
4. *Рудницький В.С.* Внутрішній аудит: методологія, організація / В.С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104 с.
5. *Сотникова Л.В.* Оценка состояния внутреннего аудита: [практ. пособие] / Л.В. Сотникова; под ред. В.И. Подольского. – М.: ЮНИТИ, 2005. – 197с.
6. *Хорохордин Д.Н.* Методические рекомендации по организации внутреннего аудита коммерческих предприятий / Д.Н. Хорохордин. – Воронеж: Центр-Чернозем изд-во, 2004. – 94с.
7. *Шичков Н.А.* Внутренний аудит системы менеджмента / Н.А. Шичков. – СПб: Учебно-методический центр «Регистр-консалтинг», 2004. – 215с.
8. *Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики.* – К.: МФБ та АПУ. – 2007. – 699с.

В статті сформульовано підхід до здійснення процесу внутрішнього аудиту виходячи з визначення місця служби внутрішнього аудиту в структурі підприємства, чіткого формування та розподілу завдань між учасниками аудиторського процесу та визначення методів їх досягнення. Зроблено акцент на залежності між ступенем ефективності етапів процесу внутрішнього аудиту та якістю вихідної інформації, яка є основою для прийняття управлінських рішень.

**Ключевые слова:** *внутренний аудит, информационно-аудиторская логистика, процесс аудита, методологические подходы к проведению аудита.*

There was formed an approach in the article which realize the process of internal audit coming from the location service of internal audit in the structure of enterprise, clear forming and distributing of tasks between the participants of public accountant process and determination the methods of their achievement. There was made an accent on dependence between the degree of efficiency of stages of process of internal audit and quality of output information, which is a basis for acceptance of administrative decisions.