

УДК 657.6

Колос І.В., к.е.н., доцент,

Радіонова Н.Й., к.е.н., доцент

Київський національний університет технологій та дизайну

## **КОНЦЕПТУАЛЬНА МОДЕЛЬ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

Розкрито економічну сутність внутрішнього аудиту. Запропоновано концептуальну модель внутрішнього аудиту, яка поєднує ієрархічну корпоративну й особистісну збалансовані системи показників за шістьма взаємопов'язаними аспектами діяльності підприємства.

Ключові слова: концептуальна модель, внутрішній аудит, збалансована система показників.

Kolos I., Radionova N.

## **CONCEPTUAL MODEL OF INTERNAL AUDIT ON ENTERPRISE**

The economic essence of Internal Audit is revealed. The conceptual model of internal audit is offered with use hierarchical corporate and personal the balanced scorecard on the following aspects: investors, including owners and creditors, finance, clients, business processes, personnel, society.

Key words: conceptual model, internal audit, balanced scorecard.

Колос І.В., Радіонова Н.И.

## **КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ МОДЕЛЬ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИИ**

Раскрыта экономическая сущность внутреннего аудита. Предложена концептуальная модель внутреннего аудита, которая объединяет иерархическую корпоративную и личностную сбалансированные системы показателей по шести взаимосвязанными аспектами деятельности предприятия.

Ключевые слова: концептуальная модель, внутренний аудит, сбалансированная система показателей.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** В останні роки надзвичайно важливим для більшості українських підприємств з позиції науковців і практиків є обґрунтування ефективної системи управління. Проблема вибору і запровадження сучасних концепцій

---

*Колос І.В., Радіонова Н.Й.*

управління, їх адаптація до теперішніх умов функціонування вітчизняних суб'єктів господарювання та вдосконалення в період економічної інтеграції лишатиметься найбільш актуальною у найближчі роки. Питання обґрунтування елементів цілісної системи внутрішнього аудиту, створення служби внутрішнього аудиту з орієнтацією на підвищення ефективності управління підприємством, а також її включення в систему управління є дискусійними і потребують вирішення як в середині конкретного підприємства, так і на державному рівні.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Теоретичні і методологічні основи внутрішнього аудиту викладено в наукових працях Р. Гініятова, Н. Дорош, Т. Каковкіної, Т. Каменської, І. Краснової, О. Макеєвої, В. Пантелєєва, О. Петрик, Дж. Робертсон, К. Редченка, О. Редька, В. Рудницького, А. Соніна, В. Суйца, А. Шеремета. Питанням управління підприємством на основі збалансованої системи показників (Balanced Scorecard – BSC) присвячені праці зарубіжних і вітчизняних фахівців А. Гершуна, М. Горського, Р.С. Каплана, П. Нівена, Д. Нортона, К. Рамперсада, В. Савчука, Х. Фрідага, Д. Хана, П. Хорвата, Х. Хунгенберга, М. Чумаченка, В. Шмідта.

Визнаючи вагомість отриманих наукових результатів, окремі теоретико-методичні проблеми внутрішнього аудиту залишаються об'єктом дискусій і потребують подальших досліджень. В опублікованих працях немає однозначного підходу до визначення економічної сутності внутрішнього аудиту, недостатньо досліджено вплив результатів функціонування внутрішнього аудиту на ефективність діяльності підприємства, а також застосування ефективного управлінського інструментарію. Цим пояснюється об'єктивна необхідність удосконалення теоретичного та прикладного аспектів внутрішнього аудиту на промислових підприємствах.

**Цілі статті.** Метою пропонованої статті є обґрунтування концептуальної моделі внутрішнього аудиту на промисловому підприємстві з виокремленням ієрархічної корпоративної та особистісної збалансованих систем показників. У процесі досягнення мети вирішено такі основні завдання: розкрито економічну сутність внутрішнього аудиту, обґрунтовано складові концептуальної моделі внутрішнього аудиту на промисловому підприємстві, взаємозв'язки між ними та інструментарій; виділено економічні передумови впровадження служби внутрішнього аудиту на промислових

підприємствах України.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** В наукових джерелах внутрішній аудит розглядається з різних точок зору: (1) система контролю [1, 2, 4, 15]; (2) оцінка діяльності [5, 8, 11, 13 – 15]; (3) окремих вид послуг [9, 12, 13].

Різноманітність поглядів науковців свідчить, з одного боку, про складність цього питання, і, з іншого – про відсутність системного підходу до його розв'язання. Вважаємо за доцільне внутрішній аудит розглядати з позиції процесного, функціонального та структурного підходів. З позиції процесного підходу необхідно: формулювати цілі і завдання внутрішнього аудиту на підприємстві; оцінити наявний стан розвитку підприємства з виявленням проблем; забезпечити інформаційно-аналітичними даними для обґрунтування й ухвалення управлінських рішень; організувати контроль за їх реалізацією. Внутрішній аудит повинен охоплювати функції аналізу, планування, обліку, контролю, організації, стимулювання, а також регулювання та координацію зазначених функцій. За структурною ознакою доцільно виділяти стадії: (1) планування внутрішнього аудиту з орієнтацією на підвищення ефективності управління підприємством, (2) проведення аудиторських процедур з формуванням результатів внутрішнього аудиту, (3) моніторинг реалізації матеріалів внутрішнього аудиту.

Узагальнення підходів науковців виявило наявність різних трактувань дефініції внутрішній аудит. В межах даного дослідження виділимо поняття «внутрішній аудит», під яким розуміємо регламентовану внутрішніми документами упорядковану сукупність процесів прийняття ефективних рішень і управлінських дій, здійснюваних представниками спеціального підрозділу і спрямованих на підвищення ефективності управління підприємством з метою забезпечення добробуту власників з урахуванням легітимних інтересів широкого кола зацікавлених сторін. Цим підкреслено, по-перше, наявність внутрішніх регламентів щодо порядку забезпечення релевантною інформацією фахівців для досягнення поставлених цілей раціональними способами, по-друге, забезпечення постійного підвищення ефективності управління підприємством, по-третє, забезпечення належного захисту легітимних інтересів власників та інших зацікавлених сторін у результатах діяльності підприємств.

Рішення про необхідність внутрішнього аудиту приймають власники і вище керівництво підприємства з урахуванням насамперед

поділу функцій володіння і управління бізнесом; розміру, масштабу та структурної розгалуженості підприємства; рівня властивих ризиків на різних етапах економічної активності підприємства.

Для власників актуальним є питання контролю за станом функціонування підприємства. У цьому випадку одним з дієвих інструментів контролю стає внутрішній аудит.

Для менеджерів актуальним є досягнення поставлених цілей і виконання завдань щодо управління підприємством найбільш ефективним чином. Успішність цього значно залежить від: 1) своєчасного володіння якісною інформацією для обґрунтування і ухвалення управлінських рішень; 2) існування ефективної системи контролю виконання прийнятих рішень.

Внутрішній аудит в межах підприємства значною мірою залежить від комплексного розгляду цілей, принципів, на яких має базуватися, функцій, що виконуватимуться. Проведені дослідження цієї проблеми дали змогу запропонувати концептуальну модель внутрішнього аудиту на підприємстві (рис. 1), що дозволяє посилити дієвість системи управління функціонуванням і розвитком вітчизняного підприємства.

На відміну від збалансованої системи показників, розробленої Р. Капланом і Д. Нортонем [6, 7], запропоновано виокремлювати корпоративну збалансовану систему показників за ієрархічними рівнями (підприємство, центри відповідальності) й особистісну збалансовану систему показників. Крім цього, обґрунтована необхідність включення двох аспекти діяльності підприємства – «інвестори», в тому числі власники і кредитори, і «суспільство». Це пояснюється, по-перше, зміцненням ролі інвесторів у розвитку підприємства; по-друге, прагненням підприємств зміцнити статус в суспільстві й отримати пільги від держави. Акцент на ієрархічності збалансованої системи показників, пов'язаний насамперед з можливістю стимулювання внеску окремих центрів відповідальності, управлінського персоналу і працівників у ефективність функціонування підприємства.

Основна мета внутрішнього аудиту на підприємстві полягає у постійному забезпеченні контролю й оцінюванню діяльності (підприємства в цілому, структурних підрозділів, виконавців) на предмет відповідності чинним нормативно-правовим актам, внутрішнім регламентам, управлінським рішенням та консультуванню для підтримання ефективного функціонування. Основна мета

внутрішнього аудиту на підприємстві досягається через вирішення комплексу взаємопов'язаних часткових цілей за такими аспектами: 1) інвестори (власники і кредитори) – забезпечення впевненості в досягненні стратегічних і оперативних цілей підприємства, збереження активів; 2) фінанси – запобігання внутрішніх і зовнішніх ризиків; 3) клієнти – гарантія якості, високий ступінь довіри споживачів; 4) бізнес-процеси – забезпечення конкурентних переваг, ефективна робота команди, підвищення рівня задоволеності співробітників, дотримання вимог чинного законодавства і внутрішніх документів та регламентів суспільства; 5) персонал – підвищення продуктивності праці, вдосконалення компетентності працівників, вдосконалення можливостей доступу до інформації в межах компетенції; 6) суспільство – раціональна безпека та надійність технологічних процесів, зайнятість населення, благодійність та спонсорство.

До основних принципів внутрішнього аудиту віднесено: спрямованість системи внутрішнього аудиту на реалізацію розробленої корпоративної стратегії; гнучкість внутрішнього аудиту; багатофункціональність внутрішнього аудиту; простота побудови внутрішнього аудиту; відповідність методів внутрішнього аудиту специфіці облікової, аналітичної і планової методик, які використовуються підприємством; забезпечення професіоналізму й достатньої чисельності внутрішніх аудиторів, ефективне використання кадрів; економічність внутрішнього аудиту.

До основних груп функцій внутрішнього аудиту запропоновано віднести: контрольні функції (вивчення, оцінка і моніторинг адекватності і ефективності системи внутрішнього аудиту; дотримання чинного законодавства і внутрішніх регламентів; дотримання нормативних вимог щодо ведення бухгалтерського обліку і складання звітності; оцінка доцільності управлінських рішень; управлінський аудит і аудит ефективності; перевірка наявності активів; взаємодія із зовнішнім аудитором); інформаційно-аналітичні функції (інформування керівництва про виявлені обставини і тенденції формування і раціональне використання ресурсів; експертиза розроблених управлінських рішень; участь в розробці й аналізі виконання бізнес-планів, кошторисів); методологічні і консультаційні функції (участь у розробці методології бухгалтерського обліку; участь в розробці методології нарахування податків і зборів; участь в розробці й удосконаленні системи управлінської інформації;

консультування фахівців підприємства в межах компетентностей).

У роботі обґрунтовано методичний підхід до розробки ієрархічної корпоративної та особистісної збалансованих систем показників щодо оцінки результативності функціонування внутрішнього аудиту, який передбачає послідовне взаємоузгоджене визначення системи цілей та результатних показників. В основу формування кількісних і якісних показників у корпоративній збалансованій системі покладено об'єктивно існуючі взаємозв'язки на ієрархічних рівнях. Так, наприклад, за аспектом суспільства мета підприємства – раціональна безпека і надійність технологічних процесів, зайнятість населення, благодійність та спонсорство. Показниками результативності, які досягнення яких контролюється внутрішніми аудиторами, визнано: рівень забруднення навколишнього середовища (%), кількість наданих робочих місць (осіб), кількість створених робочих місць для інвалідів (осіб), кількість дитячих та молодіжних установ, взятих під опіку (одиниці).

В особистісній збалансованій системі показників за аспектом інвестори визначено особисту мету – досягнення партнерства з гарантованим майбутнім доходом. Показники результативності: участь у розподілу прибутків підприємства (%), дивіденд на просту акцію (грн).

Особиста мета за аспектом суспільства – бути високо цінованим членом суспільства і корисним для суспільства. Показниками результативності визнано: тривалість волонтерської роботи за рік (години), участь у громадських організаціях (одиниці), отримані державні нагороди та відзнаки (одиниці).

Аналогічним чином аргументована наявність взаємоузгодженої системи цілей і результативних показників за кожним аспектом в межах корпоративної й особистісної збалансованих систем показників.

Для кількісної оцінки аспектів ієрархічної корпоративної та особистісної збалансованих систем показників розроблено інформаційні моделі із зазначенням розрахункових формул результативних показників і джерел отримання інформації (форми фінансової, податкової, статистичної звітності; реєстрів бухгалтерського і податкового обліку; первинних документів; даних оперативних обстежень).

Запропоновано єдиний формат опису показників, що забезпечить однакове розуміння кожного показника.



Рис. 1. Концептуальна модель внутрішнього аудиту на промисловому підприємстві (авторська розробка)

Структура формату включає: найменування показника; мету; розрахункову формулу; періодичність і одиницю виміру; джерело інформації; планове і фактичне значення; відповідального за інформацію; відхилення, причину виникнення і наслідки; рекомендації щодо усунення негативного відхилення; відповідального за виконання показника.

Ефективність роботи служби внутрішнього аудиту підприємства визначається рівнем виконання поставлених цілей і завдань спрямованих на досягнення таких результатів: запобігання можливим порушенням і зловживанням; кількості і якості виявлених порушень; зменшення вартості зовнішнього аудиту і витрат на інші види аудиторських робіт.

Апробацію концептуальної моделі внутрішнього аудиту здійснено на прикладі декількох підприємств легкої промисловості.

Основними економічними передумовами впровадження служби внутрішнього аудиту в практику діяльності вітчизняних підприємств визначено: 1) конфлікт інтересів і повноважень менеджерів і власників; 2) глобалізація ринків капіталів, яка загострює конкурентну боротьбу за інвестований капітал; 3) збільшення кількості придбання, злиття та поглинання компаній; 4) вдосконалення та розвиток інформаційних технологій та їх прикладна адаптація у сфері виробництва, збуту й управління; 5) виявлення і запобігання шахрайству і порушенню законодавства всередині підприємства; 6) гарантія якості й взаємовідносини з покупцями і замовниками; 7) розробка системи управлінської звітності підприємства; 8) посилення контрольної функції в частині достовірності інформації, дотримання законодавства, збереження активів, ефективності і результативності діяльності окремих структурних підрозділів.

### **Висновки.**

Проведене дослідження дозволило сформулювати такі основні висновки та пропозиції:

— на сучасному етапі розвитку України існують економічні передумови до впровадження служби внутрішнього аудиту в діяльність промислових підприємств;

— запропоновано концептуальну модель внутрішнього аудиту, яка охоплює цільові настанови збереження і підвищення ефективності управління підприємством; методологію, структуру та інструментарій внутрішнього аудиту; корпоративну збалансовану систему показників за ієрархічними рівнями й особистісну



збалансовану систему показників з виокремленням шести взаємопов'язаних аспектів діяльності (інвестори, в тому числі власники і кредитори, фінанси, клієнти, бізнес-процеси, персонал, суспільство);

— розроблено інформаційні моделі оцінки ієрархічної корпоративної й особистісної збалансованих систем показників.

У роботі використано базу даних, зібрану авторами в ході виконання науково-дослідної теми «Проблеми розвитку промислових підприємств на інноваційних засадах».

1. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.93 р. №3125-ХІІ зі змінами і доповненнями.
2. Гиниятов Р. Внутренний аудит и ревизия: определение профессии [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.iaa-ru.ru/publication/member\\_articles/giniyatov\\_1/](http://www.iaa-ru.ru/publication/member_articles/giniyatov_1/)
3. Демченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту: підручник / За редакцією В.В. Демченко. - К.: Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.
4. Каковкина Т.В. Аудит-контролинг. Теоретические и методологические основы [Текст]: монографія / Т.В. Каковкина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 183с.
5. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд [Текст]: монографія / Т.О. Каменська. - К.: 2010. – 499 с.
6. Каплан Р. С., Нортон Д. П. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей / Каплан Р.С., Нортон Д.П.; Пер. с англ. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2004. – 416 с.
7. Каплан Р. С., Нортон Д. П. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Каплан Р.С., Нортон Д.П.; Пер. с англ. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2005. – 512 с.
8. Коринько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація [Текст]: монографія / М.Д. Коринько – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2007. – 429 с.
9. Краснова И. Методика проведения внутренней аудиторской проверки эффективности системы внутреннего контроля бизнес-процессов [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.iaa-ru.ru/publication/member\\_articles/audit\\_guidelines/](http://www.iaa-ru.ru/publication/member_articles/audit_guidelines/)
10. Макеєва О. Перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні / О. Макеєва. – Економіст, 2010. – С. 54-56.
11. Міжнародна стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, в двох частинах. – К.: МФБ, АПУ, 2010. – Ч1. 842 с., Ч2. 409 с.
12. Мултанівська Т. В., Воїнова Т. С. Теоретичні основи внутрішнього аудиту та його місце в системі управління компанією [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/>
13. Пантелєєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація [Текст]: монографія / В.П. Пантелєєв. – К.: ДП «Інформ-аналіт. агентство», 2008. – 491 с.
14. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія. [Текст]: монографія / О.Ю. Редько. –

К.: ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2008. – 493 с.

15. Сонин А. Зачем компании нужен внутренний аудит? [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.iaa-ru.ru/publication/member\\_articles/sonin2/](http://www.iaa-ru.ru/publication/member_articles/sonin2/)