



Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

**Ефективна ЕКОНОМІКА**

Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет



№ 11, 2016

[Назад](#)

[Головна](#)

0 0 0 0 0 0 0 0

УДК 657.6: 622

*А. А. Макурін,  
асистент кафедри обліку і аудиту,  
Національний гірничий університет, м. Дніпропетровськ, Україна*

## ВПРОВАДЖЕННЯ СЛУЖБИ З ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ВУГЛЕВИДОБУВНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

*Andrii Makurin,  
Assistant of the department "Accounting and Auditing"  
National Mining University, Dnepropetrovsk, Ukraine*

### IMPLEMENTATION SERVICE FOR INTERNAL AUDITS AT IN COAL MINING INDUSTRY

*У статті проаналізовано становлення системи внутрішнього аудиту на підприємствах вуглевидобувної промисловості. Встановлено, що система внутрішнього аудиту виступає «гарантом» правдивої інформації на підприємстві та забезпечує керівництво впевненістю в достовірності інформації. Запропоновано загальний план аудиту основних засобів, рекомендовано аудиторські процедури. Оскільки жоден з нормативно – правових актів не регулює набір аудиторських процедур для конкретної перевірки на встановленому підприємстві та не визначає їх послідовне використання. Аудитори зазначають, що ризик системи бухгалтерського обліку збільшується, а перевірка ускладнюється, коли постійно змінюється та корегується законодавство, інструкції, нормативні документи. Це викликає збільшення обсягів перевірки та можливості допущення помилок через необачність та непрофесіоналізм бухгалтера. Сформовано основні результати при використанні запропонованих процедур внутрішнього аудиту. Методичні положення пов'язані з внутрішнім аудитом на підприємствах вуглевидобувної промисловості потребують подальшого вивчення, поглиблення та доповнення.*

*In article analyzes the establishment of internal audit at the coal mining industry. Established that the system of internal audit was a "guarantee" true information in the enterprise and provides management confidence in the reliability of the information. The general audit plan of fixed assets, recommended audit procedures. Since none of normative legal acts regulates a set of audit procedures for the specific test for established enterprises and does not determine their consistent use. The auditors noted that the risk increases accounting and audit compounded when changing and adjusting legislation, instructions and regulations. This causes increase checks and the possibility of errors due to negligence and incompetence accountant. Formed the main results of the use of the proposed internal audit procedures. Methodical provisions related to internal audits at the coal mining industry need further study to deepen and complement.*

**Ключові слова:** внутрішній аудит, аудиторські процедури, основні засоби.

**Keywords:** internal audit, audit procedures, fixed assets.

**Постановка проблеми.** Внутрішній аудит в Україні почав розвиватися з отриманням незалежності та становленням самостійності держави. Це дозволило на законодавчому рівні приймати закони та нормативні акти, які регулюють аудиторську діяльність в цілому.

На жаль в нашій державі внутрішній аудит не так розповсюджений на вітчизняних підприємствах. Внутрішній аудит за кордоном почав розвиватися з появою приватної власності. Тому закордонні партнери в цьому питанні мають більше досвіду, щодо функціонування системи внутрішнього аудиту на підприємствах.

Власники, керівники підприємств, менеджери потребують більше інформації відносно підприємства та аналізують активи, заборгованості, основні засоби, запаси та інше, що є на підприємстві. Це викликає підвищений попит до інформації, яка існує на підприємстві. Вона повинна відповідати вимогам сьогодення, бути точною конкретною, правдивою, відображати реальний стан підприємства. Оскільки за рахунок неї, приймаються стратегічні управлінські рішення. Висуваються й вимоги до бухгалтерського обліку. Його розглядають як складову для прийняття бізнес рішень. Система внутрішнього аудиту виступає «гарантом» правдивої інформації підприємства та забезпечує керівництво впевненістю, щодо функціонування підприємства та його техніко – економічних показників.

Внутрішній аудит основних засобів має велику значимість для підприємства, оскільки основні засоби у структурі підприємства складають близько 70 %.

Тому проведення внутрішнього аудиту на підприємствах є необхідним. Оскільки перевірка може попередити виникнення суттєвих помилок у фінансовій звітності та спрощує ведення обліку на підприємстві. Через те, що аудитор після перевірки залишає рекомендації з оптимізації облікового процесу. Перевірка вважається успішною, коли виконані усі зауваження внутрішнього аудитора та використані усі його рекомендації.

В залежності від професійного рівня аудитора проведення внутрішнього аудиту залежить від набору оптимальної кількості аудиторських процедур. Які відображаються у загальному плані аудиту та у програмі аудиторської перевірки.

В Європі рівень довіри до аудиторської перевірки на підприємствах вуглевидобувної промисловості становить 75%. А рівень не виявлення помилок 25%. Під час проведення внутрішнього аудиту неможливо на 100% гарантувати, що на підприємстві не існує помилок[1].

Зарубіжні внутрішні аудиторі під час проведення внутрішнього аудиту виділяють підвищені зони ризику. Надаючи більш пильну увагу системі бухгалтерського обліку, яка функціонує на підприємстві. Приділяють більш пильну увагу деяким окремими статтям активів та пасивів. Якими є «Основні засоби»,

«Готова продукція», «Дебіторська заборгованість», «Цільове фінансування», «Вилучений капітал» [2] виступають зонами підвищеного ризику.

Тому потрібно дослідити формування системи внутрішнього аудиту на підприємствах вуглеводобувної промисловості, визначити основні етапи загального плану внутрішнього аудиту з основних засобів, визначити рекомендовані аудиторські процедури для внутрішнього аудиту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Філозоп О.В. досліджував розвиток внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах. Запропонував методичне забезпечення контролю якості внутрішнього аудиту. Значну увагу автор приділяє робочим документам внутрішнього аудиту. Нападовська Л.В. зазначає, що методика проведення внутрішнього аудиту основних засобів повинна враховувати статті витрат на основні засоби, які несе гірничодобувне підприємство. Тобто, перевіряти не тільки основні засоби, а й витрати по основним засобам. Шишкова Н.Л. досліджувала питання з синхронізації обліку та внутрішнього аудиту [3].

Рудницький В.С. зазначає, що аудиторські процедури у внутрішньому аудиті – це система методичних дій аудитора, спрямованих на отримання достатніх і надійних доказів щодо об'єктів аудиту. Чернелевський Л.М. і Беренда Н.І. визначають аудиторські процедури, як дії аудитора, щодо перевірки фінансової звітності. Дж. К. Робертсон вважає, що аудиторські процедури під час проведення внутрішнього аудиту являють собою «конкретні дії аудиторів з метою отримання даних під час аудиторської перевірки», які залежать від системи обліку на підприємстві [4].

**Метою статті є** визначення основних правил функціонування системи з внутрішнього аудиту та визначення складу процедур при перевірці основних засобів на підприємствах вуглеводобувної промисловості.

**Виклад основних результатів дослідження.** Внутрішній аудитор перед початком перевірки повинен скласти план аудиту та розробити програму аудиторської перевірки. Планування аудиту допомагає правильно розподілити фонд робочого часу аудитора та перевірити більшість операцій пов'язаних з основними засобами.

У міжнародних стандартах з планування аудиту встановлюються такі принципи, які гарантують успішність проведення перевірки. Одним з таких принципів виступає цілісність. Під цілісністю розуміється те, що план аудиторської перевірки повинен охопити усі ділянки обліку об'єкта за для формування об'єктивної думки [5].

Другий принцип полягає в безперервності перевірки та зазначає коригування плану та програми аудиту у разі необхідності в процесі аудиторської перевірки. Під безперервністю в аудиті розуміють, що економічна діяльність суб'єкта господарювання також має безперервність функціонування. Оскільки зупинка виробництва на підприємстві впливає на документування усіх процесів та фактів господарської діяльності підприємства, що знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку.

Третій принцип ґрунтується на ефективності та оптимальності планів та програм аудиту. Виконання якого впливає на витрачений час за для формування аудиторських доказів, що в свою чергу, не повинно вплинути на достовірність та достатність фактів для об'єктивної оцінки фінансової звітності підприємства.

План аудиторської перевірки є власністю внутрішнього аудиту підприємства та самого розробника. План аудиту залежить від досвіду та компетентності аудитора. В плані зазначається об'єкт перевірки та формуються завдання перевірки. Визначається термін виконання та особи або група спеціалістів, яка проводить саму аудиторську перевірку. Визначених планів аудиторської перевірки на рівні законодавства, держави для певної промисловості не існує. Це також характерно для вуглеводобувних підприємств.

Перед початком планування внутрішнього аудиту з основних засобів, внутрішньому аудиторові потрібно дослідити типові помилки при перевірці основних засобів. Аудитор повинен систематизувати та визначити реальний вплив на фінансову звітність кожної типової помилки. До таких типових помилок можна віднести не відображення інформації на позабалансових рахунках, зарахування основних засобів по яких відсутня інформація, щодо права власності, несвоєчасне оприбуткування, неправильне використання, неправильне зберігання, відсутність документів, щодо стану, некоректні розрахунки відносно первісної вартості, що в подальшому впливає на розрахунок амортизаційних відрахувань, некоректна кореспонденція рахунків, відсутність обов'язкових реквізитів у первинних документах, неправильно проведена переоцінка основних засобів та багато іншого.

Внутрішній аудитор повинен розробити план внутрішнього аудиту, де визначає ділянки обліку основних засобів, які слід ретельно перевірити. Встановлює залежність між виявленими порушеннями та визначає вплив на фінансову звітність. Оскільки не всі порушення приводять до суттєвих перекошень фінансової звітності.

У таблиці 1 наведено приклад загального плану внутрішнього аудиту основних засобів. Саме на ньому ґрунтується проведення внутрішнього аудиту, визначаються зони перевірки та особи, які здійснюють перевірку.

Таблиця 1.  
Загальний план внутрішнього аудиту основних засобів\*

№ п/п	Перевірка ділянки обліку з основних засобів	Термін проведення	Виконавець	Сутність помилок та їх вплив на фінансову звітність
1	Перевірка результатів останньої інвентаризації	Протягом перевірки	<i>Особа, яка закріплена за конкретною ділянкою обліку з основних засобів є незмінною</i>	
2	Перевірка документального забезпечення	Протягом попереднього та звітного року		Не вистачає потрібних реквізитів – не значна
3	Перевірка наявності основних засобів	Протягом звітного року		Факт нестачі матеріально відповідальна особа, значна помилка.
4	Перевірка створеної комісії з основних засобів	Протягом звітного року		Зміна усіх осіб комісії протягом звітного періоду – викликає підозру
5	Перевірка правильності відображення первісної вартості в обліку	Протягом попереднього та звітного року		Неправильно визначена первісна вартість - значна
6	Перевірка відображення основних засобів в синтетичних та аналітичних регістрах	Протягом звітного року		Значна помилка
7	Перевірка відображення основних засобів в бухгалтерському та податковому обліках	Протягом звітного року		Значна помилка

\*Узагальнено автором на основі [6]

Програма аудиторської перевірки налічує детальний зміст аудиторських процедур. Виступає інструкцією для помічників аудитора. Програма має бути затверджена аудитором, налічувати час перевірки та кожен сегмент перевірки. Сегменти перевірки деталізуються у графі напрямки перевірки. Науковці виділяють два типи програм внутрішнього аудиту основних засобів. Вітчизняні віддають перевагу гнучкому типу [7]. Зарубіжні, навпаки – обирають жорсткий тип програми аудиторської перевірки [8]. Таблиця 2 відображає часткову деталізовану перевірку основних засобів.

Таблиця 2.  
Програма аудиторської перевірки\*

№	Напрями перевірки	Обсяги перевірки	Тривалість робіт	Документи	Примітки
---	-------------------	------------------	------------------	-----------	----------

1	Перевірка комісії з приймання основних засобів	100	1	Наказ про створену комісію та її членів	
2	Наявність основних засобів	100	1	Наказ про проведення інвентаризації	Дані з останньої інвентаризації
3	Надходження основних засобів	100	3	Накази, акти, реєстри бухгалтерського обліку	
4	Аудит нарахування зносу на основні засоби	100	3	Розрахунки,	
5	Переоцінка основних засобів	75	3	Накази, акти	
6	Ремонт, модернізація основних засобів	75	3	Облікова політика, накази, кошторис	
7	Аудит переданих основних засобів	50	2	Наказ	
8	Аудит отриманих основних засобів	50	2	Наказ	
Усього					

*\*Узагальнено автором на основі[9]*

Внутрішній аудитор повинен на сто відсотків переконатися в наявності комісії з приймання основних засобів. Оскільки вона визначає доцільність процесу отримання чи передачі основних засобів. Аналізує технічну документацію об'єкту, встановлює чи об'єкт відповідає технологічним вимогам виробництва. Наявність основних засобів відіграє важливу роль на виробництві, оскільки саме вони являються предметом праці. За допомогою використання яких, отримуємо продукцію. Надходження основних засобів на підприємство відображається в господарських операціях в кореспонденції з постачальниками. Оскільки основні засоби мають значну вартість, потрібно ретельно досліджувати суми направлені на їх придбання.

Ефективність системи внутрішнього аудиту залежить від аудитора та аудиторських процедур, які він застосовує. Постає потреба в аналізі існуючих вітчизняних та закордонних аудиторських процедур з подальшими рекомендаціями використання тих, які можна застосовувати в момент проведення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглеводобувної промисловості.

На вибір аудиторських процедур впливає два чинники. Перший чинник залежить від підприємства. А саме, від його діяльності, форми та системи обліку, функціонуючої системи внутрішнього аудиту. Застосування електронної системи бухгалтерського обліку. Другий чинник залежить від особи, яка здійснює перевірку.

Визначений набір повинен сприяти зменшенню обсягів перевірки та водночас виступати гарантом якості перевірки. Зарубіжні практики при перевірці основних засобів на підприємствах вуглеводобувної промисловості рекомендують застосовувати суцільну перевірку, але на це витрачається багато часу, що в подальшому впливає на вартість аудиторських послуг. Закордонні практики виділяють такі аудиторські процедури для перевірки основних засобів на підприємствах вуглеводобувної промисловості, а саме, перевірка, інспектування та спостереження.

Аудитори зазначають, що ризик системи бухгалтерського обліку збільшується, а перевірка ускладнюється, коли постійно змінюється та корегується законодавство, інструкції, нормативні документи. Це викликає збільшення обсягів перевірки та можливості допущення помилок через необачність та непрофесіоналізм бухгалтера. При визначенні аудиторського ризику та встановлення «довіри» системі бухгалтерського обліку на підприємстві, внутрішні аудитори використовують тест системи, який дає можливість виміряти рівень довіри системи обліку.

Жоден з нормативно – правових актів не регулює набір аудиторських процедур для конкретної перевірки на встановленому підприємстві та не визначає їх послідовне використання.

Вітчизняна вуглеводобувна промисловість є дотаційною, через брак фінансування не має можливості налагодити ефективну систему внутрішнього аудиту та в подальшому провести зовнішній аудит. В свою чергу, деякі підприємства (наприклад, Шахтоуправління Покровське), які є приватними, проводять не тільки аудит фінансової звітності, а й аудит запасів вуглеводобувного підприємства за системою JORC. Яка була розроблена в Австралії для підприємств видобувної промисловості. Система дозволяє залучити іноземні інвестиції для розвитку підприємства. Оскільки викликає надійність отримання доходів від інвестування.

Науковці з внутрішнього аудиту виділяють наступні основні процедури, які повинні бути використані при проведенні внутрішнього аудиту на підприємствах вуглеводобувної промисловості.

Аналітичні процедури дозволяють аудиторів проаналізувати та оцінити важливі фінансово-економічні показники суб'єкта який перевіряється та встановити відхилення, взаємозв'язок цих показників. Мета цієї процедури полягає у виявленні наявності або відсутності помилок в фактах відображення господарської діяльності. Що дозволяє скоротити витрати часу на проведення аудиту, але вимагає проведення протягом усього процесу перевірки. До того ж вони є дешевшими ніж деталізовані процедури, які перевіряють кожен документ.

Спостереження дає змогу аудиторів оцінити роботу персоналу підприємства. Він виступає спостерігачем за процесом, наприклад за проведенням інвентаризації основних засобів, документуванням господарських операцій пов'язаних з основними засобами. Основна мета це виявити наявність або відсутність суттєвих відхилень від встановлених норм та правил.

Перевірка в аудиті розглядається, як встановлений порядок дій аудитора під час оцінки та аналізу аудиторських доказів. Перевірка виступає не конкретним інструментом аудиту, а як би мовити узагальнюючим. Тобто, перевірка в аудиті має узагальнити всю інформацію, яку вдалося встановити завдяки аудиторським процедурам. Перевірка доповнює доказову базу аудиторської думки, надає можливість вивчити документообіг на підприємстві через вивчення бухгалтерських реєстрів, документів. Оскільки вони несуть в собі різний рівень надійності для аудитора. Що в подальшому впливає на формування аудиторського висновку та формує незалежну думку аудитора про достовірність перевіреної фінансової звітності підприємства та розкриває усі аспекти цієї звітності.

Інспектування полягає у проведенні перевірки записів в документах та на електронних носіях з пооб'єктним оглядом активів підприємства. Що дає змогу, аудиторів упевнитись з їх наявністю. Через те, що більшість активів, основних засобів знаходиться під землею на різних гірничих горизонтах (Під час перевірки можна тільки покладатися на журнал «спуску та підйому»).

**Висновки.** Надання оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту дозволить визначитися в доцільності впровадження такої служби. Оскільки неефективне функціонування служби з внутрішнього аудиту змушує відмовлятися від неї, скорочувати штатну посаду, а саме внутрішнього аудитора. Що в подальшому впливає на відмову використання внутрішнього аудиту на користь зовнішнього аудиту.

Проаналізовано існуючий перелік аудиторських процедур для здійснення внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах вуглеводобувної промисловості вдалося встановити та обґрунтувати значимість кожної запропонованої процедури.

Зовнішні аудитори цікавляться питанням доцільності впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві. Деякі пропонують віднести внутрішній аудит у структуру внутрішньогосподарського контролю. Методичні положення пов'язані з внутрішнім аудитом на підприємствах вуглеводобувної промисловості потребують подальшого вивчення, поглиблення та доповнення.

#### Список використаних джерел.

1. Нападівська Л. В. Управлінський облік: [підручник для студ. вищ. навч. закладів] / Л.В.Нападівська. – К.: КНЕУ, 2010. – 544 с.
2. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології). К.: Київський державний торговельно-економічний університет. 1998. – 371 с.
3. Шишкова Н. Л. Синхронізація обліку та внутрішнього контролю в системі управління аеропортом Економічний вісник. - 2015 №2 (50), - С.173-182

4. Bannaga A. (2010) Internal Audit Role in Enterprise Risk Management (ERM). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.aloulafas.com/en/images/PDF/d.bannaga2.pdf>
5. The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management, Position Statement, The Institute of Internal auditors and The Institute of internal auditors UK and Ireland (2004).
6. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту ефективності використання основних засобів на підприємстві / Т.О.Меліхова, О.Буркова // Економічний аналіз. – 2012. – Вип. 11. – Ч. 4. – С. 257–264.
7. Петренко С.М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.М. Петренко. – К., 2010. – 36 с.
8. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДГУ, 2008. – 532 с.
9. Ландіна Т.В. Особливості обліку відтворення основних засобів із застосуванням інформаційних технологій: управлінський аспект [Електронний ресурс] / Т.В. Ландіна, Р.Л. Цебеня, А.Ф. Гуменюк. – Режим доступу: <http://elar.khnu.km.ua/jspui/bitstream/123456789/3335/1/16.1.pdf>.

#### References.

1. Napadovskaya L.V (2010), «Managerial Accounting: [textbook for students. HI. teach. institutions]», KNEU, pp. 544.
2. Shevchuk V.O. (1998), «Control of business in society in transition (Problems of the theory, organization, methodology)», KDTEU, pp.371.
3. Shyshkova N. L. (2015), “Synkronizatsiia obliku ta vnutrishn'oho kontroliu v systemi upravlinnia aeroportom”, *Ekonomichnyj visnyk*, vol. 2, pp. 173-182.
4. Bannaga, A. (2010), “Internal Audit Role in Enterprise Risk Management (ERM)”, available at: <http://www.aloulafas.com/en/images/PDF/d.bannaga2.pdf>.
5. The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management, Position Statement, The Institute of Internal auditors and The Institute of internal auditors UK and Ireland (2004).
6. Melikhova, T.O. and Burkova, O. (2012), “Development of program effectiveness audit of fixed assets of the company ”, *Ekonomichnyj analiz*, vol. 11, no. 4, pp. 257–264.
7. Petrenko, S.M. (2010), "Internal control of the company and its information support: the theory, methodology, organization", Ph.D. Thesis, 08.00.09 «Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt», Kyiv, Ukraine, p. 36.
8. Vyhovska, N.H. (2008), *Hospodarskyi kontrol v Ukraini: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia* [Economic Control in Ukraine: Theory, Methodology, Organization], ZhDHU, Zhytomyr. Ukraine, p. 532.
9. Landina, T.V., Tseben', R.L. and Humeniuk A.F. “Features of accounting of fixed assets reproduction using information technology, administrative aspect”, available at: <http://elar.khnu.km.ua/jspui/bitstream/123456789/3335/1/16.1.pdf> (Accessed 25.08.2016)

Стаття надійшла до редакції 20.11.2016 р.

