

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Основи і методи внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0712-оа-1
спеціальності 071 облік і оподаткування
освітньої програми облік і аудит

О.В. Баранов

Керівник _____ к.е.н., доцент Сейсебаєва Н.Г.

Рецензент _____ к.е.н., доцент Удодова Я.В.

Запоріжжя – 2023

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Проскуріна
« ____ » _____ 2023 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Баранову Олександрові Вікторовичу

1. Тема роботи: Основи і методи внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві ТОВ «БАКАЙ-АГРО» керівник роботи Сейсебаєва Наталія Григорівна, к.е.н., доцент, затверджені наказами ЗНУ від 01.05.2023 р. № 650-с, від 18.09.2023 №1446-с.
2. Строк подання студентом роботи 01 грудня 2023р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані обліку та фінансової звітності бюджетної установи.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити генезис внутрішнього аудиту, теоретичні засади і практику застосування на виробничих підприємствах України; навести обґрунтовану модель внутрішнього аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу; удосконалити процес інтеграції служби внутрішнього аудиту в діяльність виробничого підприємства; розкрити сутність документування процесу внутрішнього аудиту та розробити основні реєстри процесу внутрішнього аудиту на виробничому підприємстві; розробити рекомендації щодо удосконалення процесу автоматизації внутрішнього аудиту.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 10 рис., 8 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Сейсебаєва Н.Г.	19.08.2023	19.08.2023
2	к.е.н., доцент Сейсебаєва Н.Г.	16.09.2023	16.09.2023
3	к.е.н., доцент Сейсебаєва Н.Г.	07.10.2023	07.10.2023

7. Дата видачі завдання: 01.06.2023 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2023	виконано
2.	Написання вступу	липень 2023	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2023	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2023	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2023	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2023	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2023	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2023	виконано

Студент _____
(підпис)

О.В. Баранов

Керівник роботи _____
(підпис)

Н.Г. Сейсебаєва

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота містить 127 с., 3 розділи, 10 рис., 8 табл., 7 додатків, 81 джерело.

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ, ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ, РИЗИК-ОРІЄНТОВАНИЙ ПІДХІД, АВТОМАТИЗОВАНА СИСТЕМА, СЛУЖБА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ, ВИРОБНИЧЕ ПІДПРИЄМСТВО

Об'єктом дослідження є процес внутрішнього аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» Запорізького району Запорізької області.

Мета кваліфікаційної роботи полягає в обґрунтуванні розвитку теоретичних і методологічних положень внутрішнього аудиту, а також розробка методів, процедур та реєстрів, що забезпечують процес планування та проведення внутрішнього аудиту на виробничому підприємстві, беручи за основу ризик-орієнтований підхід до прийняття управлінських рішень.

У процесі написання кваліфікаційної роботи використано методи дослідження: загальнонауковий метод та комплексно-системний підхід для обґрунтування концептуальних основ внутрішнього аудиту, визначення його принципів і функцій; статистичний і математичний метод для оцінки динаміки показників розвитку системи обліку та аудиту сільськогосподарського підприємства; метод фінансового картографування для побудови карти ризиків.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні концептуальних та методичних засад внутрішнього аудиту на виробничих підприємствах України, його організації та положень, оснований на ризик-орієнтованому підході.

В роботі досліджено, обґрунтовано та удосконалено:

- процес документування внутрішнього аудиту в системі управління досліджуваного підприємства на основі централізованої моделі організації служби внутрішнього аудиту
- розроблено реєстри процесу внутрішнього аудиту;
- процес формування професійного судження аудитора за допомогою визначення суттєвості та аудиторського ризику для оцінки відхилень в діяльності підприємства;
- запропоновано процедури для отримання інформації про стан, обіг та вибуття запасів;
- розроблено структуру звіту внутрішнього аудитора для досліджуваного сільськогосподарського підприємства;
- процес автоматизації планування та проведення внутрішнього аудиту на досліджуваному підприємстві шляхом застосування сучасних інформаційних технологій.

Отримані результати дослідження спрямовані на теоретичне та методичне доповнення концептуальних основ внутрішнього аудиту. Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить побудувати основу для автоматизованого ризик-орієнтованого підходу управлінням підприємством.

SUMMARY

The qualifying work contains 127 pp., 3 sections, 10 fig., 8 tab., 7 annex, 81 references.

INTERNAL AUDIT, INTERNAL ECONOMIC CONTROL, RISK-BASED APPROACH, AUTOMATED SYSTEM, INTERNAL AUDIT SERVICE, MANUFACTURING ENTERPRISE

The object of the study is the internal audit process based on a risk-oriented approach at BAKAI-AGRO LLC of the Zaporizhzhia district of the Zaporizhzhia region.

The purpose of the qualification work is to justify the development of theoretical and methodological provisions of internal audit, as well as the development of methods, procedures and registers that ensure the process of planning and conducting internal audit at a manufacturing enterprise, taking as a basis a risk-oriented approach to management decision-making.

In the process of writing the qualification paper, research methods were used: the general scientific method and the complex-systemic approach to substantiate the conceptual foundations of internal audit, determine its principles and functions; statistical and mathematical method for evaluating the dynamics of development indicators of the accounting and audit system of an agricultural enterprise; financial mapping method for building a risk map.

The scientific novelty of the obtained results lies in the theoretical and methodological substantiation of the conceptual and methodological foundations of internal audit at the production enterprises of Ukraine, its organization and provisions based on a risk-oriented approach.

The work investigated, substantiated and improved:

- the process of documenting the internal audit in the management system

of the enterprise under study based on the centralized model of the organization of the internal audit service

- registers of the internal audit process were developed;
- the process of forming the auditor's professional judgment by determining materiality and audit risk for assessing deviations in the company's activities;
- proposed procedures for obtaining information on the status, circulation and disposal of stocks;
- the structure of the internal auditor's report for the researched agricultural enterprise was developed;
- the process of automating the planning and conducting of internal audits at the investigated enterprise through the use of modern information technologies.

The obtained research results are aimed at theoretical and methodical addition of the conceptual foundations of internal audit. The practical application of the proposed recommendations will allow building the basis for an automated risk-oriented approach to enterprise management.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ	
РЕФЕРАТ	
SUMMARY	
СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ	
ВСТУП	11
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ	
1.1 Сутність внутрішнього аудиту і його методологія.....	15
1.2 Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту на підприємствах	25
1.3 Організація служби внутрішнього аудиту.....	39
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ТОВ «БАКАЙ-АГРО»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства	49
2.2 Організація процесу внутрішнього аудиту на підприємстві.....	63
2.3 Ризик-орієнтований підхід до планування та проведення внутрішнього аудиту.....	69
РОЗДІЛ 3 МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ТОВ «БАКАЙ-АГРО»	
3.1 Процес планування та отримання доказів службою внутрішнього аудиту на підприємстві	75
3.2 Професійне судження внутрішнього аудитора про облік запасів.....	82
3.3 Інформаційні технології в системі внутрішнього аудиту для стратегічного планування і ризик-орієнтованого управління підприємством	89
ВИСНОВКИ	97

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	100
ДОДАТОК А Фінансова звітність ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за 2022 рік ...	109
ДОДАТОК Б Визначення надійності напрямків бізнес-середовища ТОВ «БАКАЙ-АГРО».....	111
ДОДАТОК В Посадова інструкція внутрішнього аудитора.....	114
ДОДАТОК Д Тест-запит внутрішнього контролю запасів.....	120
ДОДАТОК Е План проведення внутрішнього аудиту у відділі запасів ТОВ «БАКАЙ-АГРО»	124
ДОДАТОК Ж Оцінка аудиторського ризику ТОВ «БАКАЙ-АГРО».....	125
ДОДАТОК И Форма Акту про невідповідність.....	127

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ЗУ – Закон України

П(С)БО – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку

М(С)БО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності

МСА – Міжнародні стандарти аудиту

ТМЦ – Товарно-матеріальні цінності

ВА – внутрішній аудит

ВГК – внутрішньогосподарського контролю

ВП – виробниче підприємство

МСППВА – Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

РОП – ризик-орієнтований підхід

ІТ – інформаційні технології

ПДВ – Податок на додану вартість

ТОВ – Товариство з обмеженою відповідальністю

га – гектар

чол. – чоловік

грн. – гривень

тис. грн. – тисяч гривень

% – відсотки

і т.д. – і так далі

ВСТУП

Джерелом інформації для управління господарською діяльністю є бухгалтерський облік та економічний аналіз. Якщо зовсім недавно її основним користувачем були органи державного управління, то зараз бухгалтерська інформація є основою для прийняття управлінських рішень як всередині підприємства, так і зовнішніми щодо нього користувачами облікової інформації. На жаль, діюча система інформаційного забезпечення не повністю відповідає вимогам управління, а обліково-аналітичні дані, отримані за минулі періоди, не можуть бути використані системою оперативного управління.

Роллю бухгалтерського обліку в управлінні господарством є необхідність точного відображення в системі обліку і звітності результатів фінансової діяльності підприємства, його виробничого та соціального розвитку, фінансового та майнового становища, дотримання договірної, фінансової, податкової і звітної дисципліни, рівня забезпеченості обіговими коштами і джерелами фінансування капітальних вкладень для своєчасного виконання покладених на підприємство зобов'язань і його необхідного розвитку. Тому правильно вибрана облікова політика підприємства – це забезпечення стабільності і зростання прибутку на підприємстві. Для підприємства є важливим вибір конкретних методик, форми і техніки організації та ведення бухгалтерського обліку, виходячи із діючих правил господарювання і особливостей діяльності підприємства, закріплені наказом про облікову політику, який поновлюється щороку.

Внутрішній аудит дає інформацію менеджеру про стан фінансово-господарської діяльності, підвищує ефективність системи внутрішнього контролю, яка не допускає порушень, підтверджує звітність.

Функціонування внутрішнього аудиту на підприємстві дозволяє своєчасно виявити неточності в бухгалтерському обліку, що забезпечує

ефективність господарювання та стабільне фінансове становище.

Сьогодні інформація про фінансовий стан будь-якого підприємства цікавить багатьох користувачів: власників, інвесторів, постачальників, покупців, державні контролюючі органи, суди, банки. Причому інтереси цих користувачів часто не збігаються, тому необхідною є об'єктивна оцінка фінансової звітності фірми, яку надають аудитори.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних і практичних аспектів внутрішнього аудиту здійснили провідні українські та зарубіжні науковці Ф.Ф. Бутинець, В.С. Рудницький, Л.В. Сухарева, Б.Ф. Усач, Д. Хан, Дж.К. Лоббек, Т.Д. Попова, М.І. Протасов, Дж.К. Робертсон, В.П. Суйц.

Метою даного дослідження є обґрунтування розвитку теоретичних і методологічних положень внутрішнього аудиту, розробка методів, процедур та реєстрів для планування та проведення внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві, беручи за основу ризик-орієнтований підхід до прийняття управлінських рішень, а також удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення та мобілізація резервів його зростання.

Відповідно до мети визначені наступні основні задачі:

- розкрити теоретичні положення та сутність внутрішнього аудиту;
- побудувати обґрунтовану модель внутрішнього аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу;
- дослідити організаційно-правові засади функціонування служби внутрішнього аудиту досліджуваного підприємства;
- визначити ризики в діяльності досліджуваного підприємства та надати рекомендації для їх усунення, використовуючи ризик-орієнтований підхід;
- удосконалити процес функціонування служби внутрішнього аудиту в діяльності сільськогосподарського підприємства;
- розвинути планування внутрішнього аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу з використанням карти ризиків;

- розкрити сутність професійної думки внутрішнього аудитора та удосконалити процес формування такої думки аудитора щодо внутрішньогосподарських процесів;

- розробити рекомендації щодо удосконалення процесу автоматизації внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві.

Об'єкт дослідження – процес внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві ТОВ «БАКАЙ-АГРО».

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методичних та організаційних засад внутрішнього аудиту, що орієнтовані на виявлення та управління ризиками в системі управління досліджуваного підприємства.

Для досягнення мети дослідження були застосовані наступні методи: аналіз, синтез, індукція, порівняння, схематичне моделювання, система явищ та процесів внутрішнього аудиту в системі управління сільськогосподарським підприємством, методи загальної теорії управління та внутрішнього корпоративного регулювання.

Для проведення дослідження автором було використано:

- загальнонауковий метод та комплексно-системний підхід для обґрунтування концептуальних основ внутрішнього аудиту, визначення його принципів і функцій;

- статистичний і математичний метод для оцінки динаміки показників розвитку системи обліку та аудиту сільськогосподарського підприємства;

- метод фінансового картографування для побудови карти ризиків.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у дослідженні та обґрунтуванні методологічних та методичних засад внутрішнього аудиту на сільськогосподарських підприємствах, його організації та положень, оснований на ризик-орієнтованому підході.

В роботі досліджено, обґрунтовано та удосконалено:

- процес документування внутрішнього аудиту в системі управління досліджуваного підприємства на основі централізованої моделі

організації служби внутрішнього аудиту

- розроблено реєстри процесу внутрішнього аудиту;
- процес формування професійного судження аудитора за допомогою визначення суттєвості та аудиторського ризику для оцінки відхилень в діяльності підприємства;
- запропоновано процедури для отримання інформації про стан, обіг та вибуття запасів;
- розроблено структуру звіту внутрішнього аудитора для досліджуваного сільськогосподарського підприємства;
- процес автоматизації планування та проведення внутрішнього аудиту на досліджуваному підприємстві шляхом застосування сучасних інформаційних технологій.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на конференціях: IV Міжнародна студентська наукова конференція «Розвиток суспільства та науки в умовах цифрової трансформації» (м. Дніпро, 2023 рік), зокрема у збірнику даної конференції опубліковано одну тезу, XVI Університетська науково-практична конференція студентів, аспірантів, докторантів і молодих вчених «Молода наука-2023», Том 4 (м. Запоріжжя, 2023 рік) зокрема у збірнику даної конференції опубліковано одну тезу. Також на основі матеріалів кваліфікаційної роботи було опубліковано статті: одну статтю щодо теми дослідження у збірнику статей молодих вчених Запорізького національного університету «Обліково–аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства», Випуск №8 (м. Запоріжжя, 2023 рік).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та списку літератури, додатків. Основний зміст викладено на 99 сторінках комп'ютерного тексту. Робота містить 8 таблиць, 10 рисунків, 7 додатків, містить 81 найменування літературних джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Сутність внутрішнього аудиту і його методологія

В науці кожне слово, термін, поняття вимагає точності визначення його значення, що робить науку обґрунтованою і зрозумілою для тих, хто в ній працює.

Термін «концепція» походить від латинського слова *conceptio* – сприйняття, що позначає систему поглядів на ті чи інші об'єкти реальності, розуміння чогось. Концепція аудиту дозволяє розкрити погляди на структуру науки на абстрактному рівні за допомогою інформаційної моделі (лат. *Informatio* – роз'яснення), що дає можливість інтерпретувати (лат. *Interpretation* – тлумачення, розкриття змісту науки).

Концепцію можна пояснити за допомогою категорій (грец. *Categoriae* – судження, визначення) – найбільш загальних і сутнісних понять, які виражають одну із основних форм чи основних відношень буття, що ідентифікують (лат. *Identifico* – ототожнювати) зміст науки з об'єктом її пізнання. Концепція об'єднує в собі рівні, форми та результати пізнання.

Рівні та форми пізнання передбачають застосування різних методів досліджень, категорій, типів зв'язків між ними, системного аналізу співвідношень між категоріями [58, С.95].

Концепція виражає зміст майбутньої теорії, розгорнутий план наукового відображення об'єкта; науково-обґрунтований і, в основному, доведений до логічного завершення основний зміст теорії, але який ще не може бути втілений у суворо визначеній системі точних наукових понять. Концепція є першим і необхідним етапом створення теорії. По мірі

уточнення концепції теорія набуває все більшої стрункості й доказовості.

Розробка концепції повинна враховувати розвиток парадигми (образу) науки, сутність аудиту, його структурних елементів, визначення цінності для суспільства, які сповідує переважна більшість наукового співтовариства.

Дають характеристику об'єктів і суб'єктів, як складових науки, її функції та завдання, що впливають з теорії пізнання. До речі, ці елементи неможливо охарактеризувати без визначення мети аудиту та вимог користувачів щодо обсягу інформації для них.

Концепція вимагає формулювання законів і закономірностей, які висвітлюють роль і значення в суспільстві та основу практичної організації аудиту. Якщо закони не виражені в достатній мірі, то принаймні, потрібно формулювати принципи, регулятори, інструментарій і алгоритми (процедури), що формують каркас, щось подібне до скелету, на який кріпляться методи, моделі, схеми зі збору й обробки інформації з того чи іншого об'єкту дослідження [58].

Теорія аудиту вказує й на практичне використання методів та інструментарію для зовнішніх і внутрішніх аудиторів, сприяє розробці умов аудіювання (планування виходячи із ситуацій, ризику, суттєвості, розподіл часу, конкретизація об'єктів з огляду, збір даних, робочі документи, звітність аудитора та ін.).

Концепція – це своєрідна карта, на якій позначено окремі елементи з їхніми зв'язками, логічна послідовність розкриття на мові науки понять аудиту, наочне вираження образу науки.

Концепція виражає логіко-дедуктивний метод пізнання науки від загального до конкретного в силу того, що контроль завжди (незалежно від його виду) проводиться у зворотному порядку відносно свого об'єкта – господарської діяльності підприємства, коли записи здійснюють від факту до зведених економічних показників фінансової чи управлінської звітності.

Це пов'язано з тим, що облік здійснюють облікові працівники щоденно протягом року, через їхні руки проходить кожний документ (аналіз факту

господарської діяльності, оцінка, кореспонденція рахунків, записи у реєстри обліку, головну книгу, відображення у звітності), в той час, як аудитор може вибірково, з певним ризиком не виявлення помилок і шахрайств, робить висновок на основі роботи протягом кількох робочих днів. Ось чому аудит проводять методом дедукції – від загального до конкретного.

Характерною ознакою розвитку сучасної економіки є постійне ускладнення середовища, в якому функціонують підприємства про що свідчать такі фактори:

- ріст кількості підприємств;
- необхідність знаходити нових покупців продукції та постачальників факторів виробництва (виробничих запасів, технічних засобів під певні технології, працівників необхідної кваліфікації);
- поява нових організаційних форм ведення бізнесу;
- пошук інноваційних можливостей для розвитку підприємства;
- ускладнення процесу управління у зв'язку з необхідністю адаптації до постійно змінюваного середовища;
- упровадження інтелектуальних та інформаційних технологій в усіх сферах життєдіяльності бізнесу;
- досягнення науки й техніки, які справляють революційні зрушення у суспільстві, виробництві та мисленні людини;
- зміна геополітичного устрою держав у світі;
- інші причини (світового, локального і регіонального рівня у природі й макро- і мікроекономіці).

Зміни середовища призводять до постійних змін у роботі підприємства, які потрібно вивчати. Підприємство як живий організм, зароджується (утворюється у відповідності з волею людей), зростає, досягає зрілості та, в кінцевому результаті, вмирає (ліквідується, перетворюється в іншу форму діяльності, об'єднується з іншим, тощо).

Спостереження за змінами у фінансовій і господарській діяльності підприємства здійснює фінансовий і управлінський облік.

Фінансовий облік збирає дані, обробляє їх, перетворюючи на інформацію, яка доводиться до відома заінтересованих користувачів через фінансову звітність. Аналіз цієї звітності дозволяє визначити фінансовий стан на певну дату, а порівняння показників за ряд періодів – визначити позитивні чи негативні тенденції у розвитку підприємства, які сигналізують про необхідність щось відкоригувати в роботі виконавців [61, С. 215].

У цю економічну гру вступають менеджери різних рівнів системи управління, які вирішують питання про те, що потрібно поправити у поточному чи стратегічному процесі господарської діяльності.

Вищий рівень менеджменту (керівники підприємства, головні спеціалісти різних відділів дають розпорядження щодо усунення недоліків у поточних справах і основну увагу зосереджують на розробці стратегічних прогнозів розвитку).

Середній рівень менеджменту (керівники цехів, дільниць, служб, які організовують процес господарської діяльності та їх спеціалісти втілюють у життя стратегічні плани через розробку тактичних планів).

Менеджери нижчого рівня пов'язані безпосередньо з виконанням операційних завдань на основі календарного планування і відстежують виконання технологічних операцій в оперативному режимі, для яких важливе значення має управлінський облік, що в режимі он-лайн готує інформацію для майстрів, нормувальників, енергетиків, механіків, електриків, комірників про використання матеріально-технічних ресурсів та хід технологічного процесу, формування собівартості продукції, відхилення від запланованої програми та інше.

Отже, для системи управління необхідна інформація не загального плану раз на квартал, чи, у кращому випадку, за місяць, а щодня, щотижня, щодаки. Отримання необхідної інформації дозволяє втручатися у технологічний процес виробництва продукції в оперативному порядку з метою усунення негативних відхилень і досягнення поставленої мети. За допомогою інформації менеджери можуть оцінити ту чи іншу ситуацію і

факти, що її викликали, та коригувати дії підлеглих.

Система інформаційного менеджменту, до якої відносять всі служби економічної сфери – бухгалтерію, плановий відділ, нормативну службу, аналітичний відділ, інформаційний центр, відділ контролінгу та ін., в силу своїх специфічних властивостей, наділені повноваженнями збирати та обробляти дані та перетворювати їх в інформацію, призначену для системи управління.

Інформація служить підставою для здійснення контролю за фінансово-господарською діяльністю менеджерами підприємства [11].

Враховуючи складність інформаційної системи та можливі її неточності через суб'єктивні причини (обман, шахрайство, навмисне викривлення чи ненавмисне внаслідок недостатнього досвіду роботи і кваліфікації працівників, що готують інформацію) менеджери з недовірою відносяться до отриманих повідомлень економічних служб, особливо бухгалтерії, яка обробляє дані про фактичний стан справ.

Для впевненості користувачів інформації у правдивості повідомлень облікової служби та інших інформаційних служб, на підприємстві створюють аудиторську службу наділяючи її повноваженнями контролювати систему обліку з точки зору правдивості та неупередженості щодо методики збору й обробки даних і відповідності даних обліку даним звітних форм фінансового й управлінського обліку.

Сутність аудиту полягає у розкритті глибинних причин, які роблять необхідною спеціалізовану галузь знань, оскільки діяльність підприємства не можна кваліфікувати організованою таким чином, що інформація дає наближену до істини картину тих подій, які реально відбувалися у всій їхній складності.

Аудит виконує роль наглядача за інформаційною системою підприємства, він необхідний для контролю за дотриманням правил і норм, які лежать в основі організації та методики обліку з врахуванням специфічних особливостей бізнесу, зафіксованих в обліковій політиці

підприємства. Такий контроль здійснюють аудитори на основі вибіркового методу дослідження фактів з певним рівнем ризику щось не виявити, тому абсолютної точності вони не гарантують. В аудиті не так важливі окремі деталі, як загальне судження щодо довіри до інформації, наведеної у фінансовій та управлінській звітності, а це означає, що не суттєві суми розходжень між обліковими даними і звітами до уваги можуть не брати (принцип суттєвості) [56, С. 233].

Потреба у спеціалізованій службі контролю виникає тоді, коли масштаби діяльності підприємства досягають певної критичної маси (за обсягом випуску продукції, чисельністю персоналу, загальною сумою активів).

Сутність аудиту в навчальній літературі розкривають однобоко і невірно поділивши науку на дві частини – внутрішній і зовнішній аудит. Такий поділ відображає різницю між суб'єктами, які здійснюють контроль – знаходяться аудитори в штаті підприємства чи виступають як сторонні працівники. Проте, і ті й інші досліджують один і той же об'єкт – господарську діяльність підприємства в її інформаційному вираженні. Сутність полягає не в тому хто перевіряє, а в тому, що перевіряють, тобто об'єкти контролю.

Менеджери усіх ієрархічних рівнів одночасно контролюють якість планів та процес їх виконання, організацію факторів виробництва, мотивацію, а збір інформації делегують спеціалізованій обліковій (інформаційній) службі, яка дає інформацію для потреб нижчого, середнього і вищого рівня менеджменту. З погляду менеджерів для них усі складові циклу управління рівноцінні, оскільки без наявності хоча би однієї з них, робить процес управління неможливим ні з теоретичної, ні з практичної точки зору.

Цикл (грец. *Kyklos* – коло) означає сукупність процесів, які утворюють закінчену кругову послідовність і повторюваність.

Від розуміння циклу управління залежить сприйняття сутності

контролю, під яким розуміють поєднання інформації фінансового, управлінського і стратегічного обліку, різних видів аналізу та контролю для потреб підприємства.

Загальний цикл управління, в якому виділені елементи означають, що кожний із них виконує свою роль у функціонуванні системи управління. Об'єктивно відтворюючи етапи спостереження за об'єктами господарської діяльності підприємства у відповідності до його мети, завдань, економічного потенціалу й оточуючого середовища.

Планування діяльності відбувається з врахуванням поліпшення організації виробництва (сполучення оптимальним чином факторів виробництва для виконання передбачуваних видів роботи і випуску продукції на основі норм витрачання і нормативів витрат), планування й організацію виробництва пов'язують з технологічним процесом, мотивацією до праці та її стимулювання, орієнтованим на безумовне виконання запланованих завдань.

Облік виконує роль механізму, що фіксує фактичний стан споживання ресурсів та результатів господарських і бізнес процесів. Необхідність обліку викликана тим, що при виконанні планових завдань завжди виникають відхилення внаслідок дії сприятливих і не сприятливих факторів зовнішнього і внутрішнього середовища суб'єктивного чи об'єктивного характеру. Міру відхилень можна визначити лише організувавши спостереження за здійсненням господарської діяльності на систематичній основі – організації обліку (фіксації фактів у документах, оцінки та обробки даних за певними методиками й отримання інформації для менеджерів, які аналізують її, виявляють причини відхилень і коригують діяльність персоналу з урахуванням отриманих повідомлень від блоку контролю) [17].

Управління є системою, яка об'єднує в єдине ціле окремі науки, оскільки вони спрямовані на дослідження різних сторін єдиного процесу господарської діяльності підприємства подібно до того, як різні науки в медицині спрямовані на вивчення єдиного організму людини.

Організація, як функція управління залежить від планування, мотивації персоналу й обліку. Система інформації, у свою чергу, вимагає організації збору й обробки даних щодо об'єктів планування й організаційного зв'язку між факторами виробництва та міри їх споживання на основі норм.

Інформація дозволяє оцінити хід виконання планових завдань й уточнити їх змінивши організацію виконання, здійснити регулювання усіх блоків контролю, які вплинули на фактичний стан діяльності. Дані контролю служать основою планування подальшої діяльності підприємства.

Слід наголосити на тому, що ні одній із функцій управління не можна надавати перевагу, оскільки управлінський цикл можна розглядати у різних варіантах, що дасть різні результати щодо акцентування на тих чи інших блоках циклу управління [41]:

- П→О→М→К→П (від планування до планування, коли увагу зосереджено на організації, мотивації та контролі);
- О→М→К→П→О (від організації до організації, коли увагу концентрують на мотивації, контролі та плануванні);
- М→К→П→О→М (від мотивації до мотивації, увагу приділено контролю, плануванню та організації);
- К→П→О→М→К (від контролю до контролю, уважно розглядають планування, організацію та мотивацію).

Подібно до кола в циклі управління, немає ні початку, ні кінця, а тому питання про те який блок найважливіший є абсурдним, оскільки будь-який із блоків циклу не можливий без інших. Так блок «планування» стосується організації, мотивації та контролю; блок «організація» передбачає мотивацію, контроль і планування; блок «мотивація» визначає відношення до роботи персоналу, зайнятого в процесах контролю, планування й організації, а блок «контроль» визначає якість інформації для подальшого процесу планування, організації й мотивації. З урахуванням повідомлень про загрозові тенденції в роботі підприємства.

Не можна ототожнювати контроль лише на основі контрольної

звітності, яка стосується певних подій, за певний час враховуючи те, що у звітах зафіксовано повідомлення з помилками управлінського характеру. Фактичне виконання того чи іншого фінансового показника, наведеного у звітності, акумулює в собі вплив різноманітних факторів, які спричинили відхилення від того ідеального плану, що передбачав досягнення такого показника та його кількісних параметрів. Ідентифікувати вплив кожного із таких факторів на відхилення від запланованого показника, тим більше за значний час, що минув, і без наперед визначених факторів впливу, без їхнього моніторингу. Помилки, про які ми не маємо уяви без організованого моніторингу відхилень, не можливо своєчасно виявити, оцінити витрати і розробити заходи щодо усунення негативних впливів на господарську діяльність підприємства.

Це означає, що управлінську діяльність і ефективність контролю потрібно виявити не *post faktum*, а контрольну діяльність зосередити в систему будь-якої діяльності та процес її здійснення. Для цього об'єктивно необхідним стає організація управлінського обліку для управлінського контролю, який повинен бути процесуальним, коли в центрі уваги знаходяться бізнес-процеси, а контроль носити превентивний (профілактичний) характер. Управлінський контроль становить основу контрольної діяльності, який доповнює фінансовий контроль. Управлінському персоналу підприємства потрібно знати як формувалися показники і які фактори вплинули на відхилення від планів і бюджетів, що суттєво доповнюють показники фінансової звітності. Якщо зовнішній аудит пов'язують з роботою щодо підтвердження правильності показників фінансової звітності, то внутрішній аудит, крім такого підтвердження, вимагає вивчення даних управлінського контролю, який здійснюють працівники системи менеджменту вищого, середнього і нижчого рівнів.

Сутність контрольної діяльності в широкому аспекті полягає у визначенні рівня об'єктивного розвитку соціально-економічної організації суспільного виробництва у відповідності до мети і завдань підприємства.

Контроль є складовою управління, яка визначає організаційну і технологічну системи підприємства та їхню здатність до адаптації до внутрішнього і зовнішнього середовища.

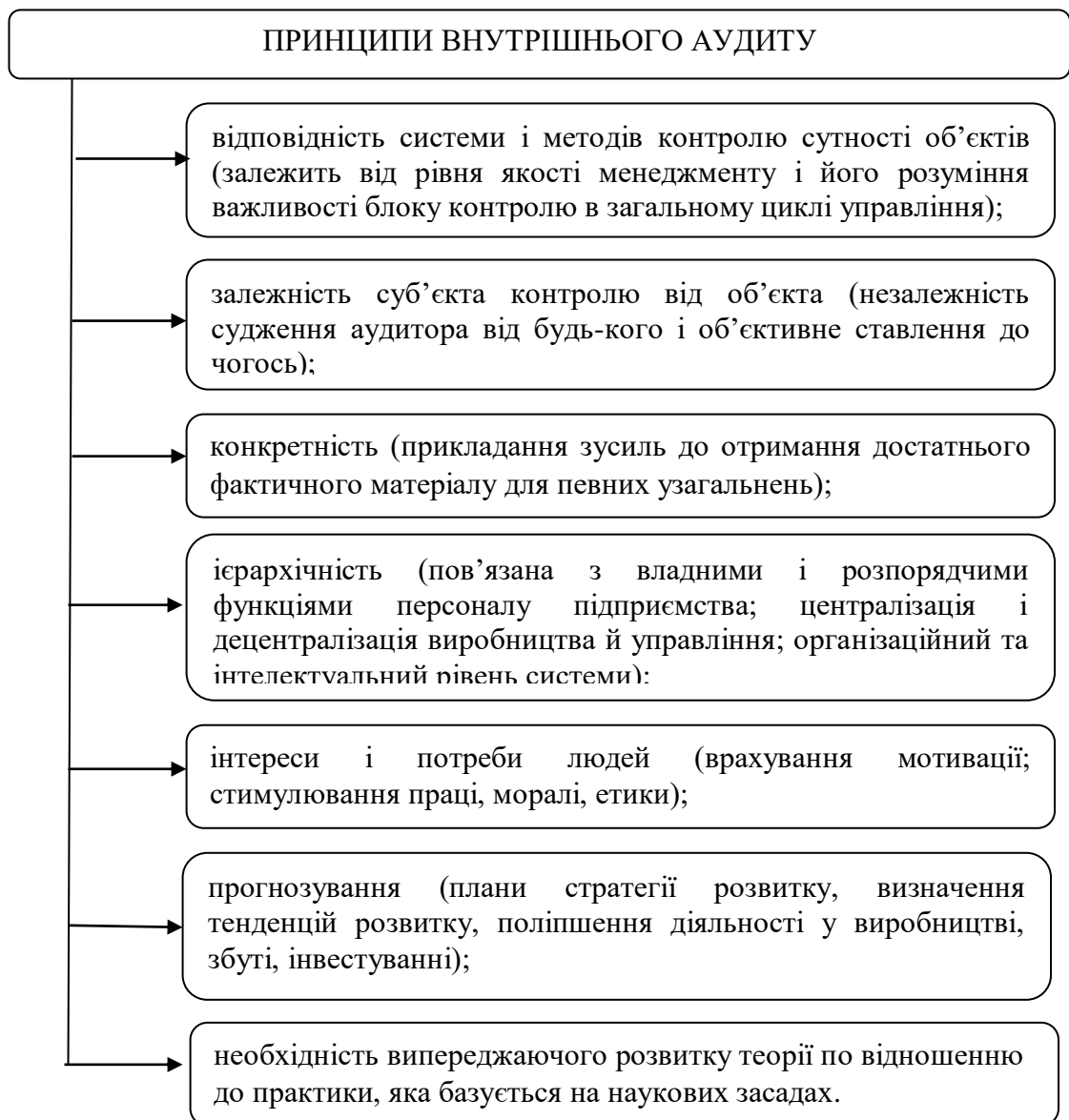


Рисунок 1.1 – Принципи внутрішнього аудиту

Джерело: складено автором самостійно.

Сутність контролю можна пізнати через його принципи – ті ідеї, вчення, положення, що складають першооснову науки. Принципи внутрішнього аудиту відображені на рисунку 1.1.

Принципи внутрішнього аудиту створюють каркас науки, що утворює зовнішню оболонку системи та дозволяє виділити її серед інших систем, з яких утворене підприємство. Цей каркас окреслює межі науки, її специфіку і спрямованість.

В той же час, внутрішній аудит має мету, яку можна охарактеризувати як визначення якості інформаційної та управлінської систем підприємства і ступеня довіри до них з боку заінтересованих груп економічних агентів та суспільних інституцій.

1.2 Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту на підприємствах

Внутрішній аудит – складник системи внутрішньогосподарського контролю підприємства. Питання організації служби внутрішнього аудиту досліджують вітчизняні наукові працівники – Н. Дорош, О. Кіреєв, В. Рудницький, А. Ткаченко.

Підвищення загального рівня якості управлінських кадрів і професійної підготовки менеджерів господарюючих суб'єктів стає актуальним на сучасному етапі господарювання. З метою більш ефективного управління створюється служба внутрішнього аудиту, яка дозволяє оперативно виявляти поточні проблеми.

З розширенням повноважень і набуття досвіду господарювання власника, керівника підприємства все частіше на підприємствах зустрічаються відділи внутрішнього аудиту. Такий структурний підрозділ об'єднує у своєму складі досвідчених бухгалтерів, які згідно затвердженого керівником плану за погодженням з головним бухгалтером здійснюють наступний бухгалтерський контроль – внутрішній аудит – достовірності обліку та звітності, їх повноти та відповідності чинному законодавству,

встановленим нормативам і стандартам.

Потреба у внутрішньому аудиті виникає у зв'язку з тим, що система внутрішнього контролю за станом обліку має тенденцію з плином часу змінюватись, якщо відсутній механізм постійної її верифікації. Відомо, що при відсутності контролю і оцінки персонал починає працювати недбало. Крім того, незалежно від якості системи контролю, можливі навмисні викривлення реального стану справ.

Якщо стосовно одностайного розуміння суті зовнішнього аудиту внесена відносна ясність, то щодо внутрішнього аудиту велике коло питань ще не знайшли свого визначення. У спеціальній літературі з аудиту існують різні, інколи суперечливі точки зору на те, що собою являє внутрішній аудит.

Внутрішній аудит в інтересах керівництва. Автори підручника з аудиту за редакцією професора В. Подольського зазначають, що внутрішній аудит проводиться в інтересах керівництва підприємства. Під внутрішнім аудитом вони розуміють незалежну діяльність в організації з перевірки і оцінки її роботи в інтересах керівництва. Мета внутрішнього аудиту – допомогти працівникам підприємства ефективно виконувати свої функції. Внутрішній аудит проводять аудитори, які безпосередньо працюють в цій організації. Як характерну особливість їх позиції доцільно виділити думку про те, що в невеликих організаціях, де може і не бути штатних аудиторів, проведення внутрішнього аудиту можна доручити ревізійній комісії підприємства чи аудиторській фірмі на договірній основі.

П.І. Камишанов представляє внутрішній аудит як невід'ємний і важливий елемент контролю в процесі менеджменту. На його думку, потреба в ньому виникає у великих організаціях у зв'язку з тим, що вища ланка керівництва не займається повсякденним контролем діяльності нижчих управлінських структур. Внутрішній аудит – це поточний контроль за здійсненням економічної політики і якістю управління підприємством, він необхідний для попередження втрати ресурсів, локалізації недоліків, своєчасного попередження фінансових труднощів. Характерною особливістю

розуміння суті внутрішнього аудиту П.І. Камишановим є те, що необхідність внутрішнього аудиту на його думку існує на великих підприємствах, судячи по всьому, з двох – і більше рівневою структурою управління, для контролю керівництва вищого рівня за діяльністю керівництва нижчих рівнів, а також те, що це контроль поточний, тобто він здійснюється постійно.

Автори видання «Загальний аудит», поділяючи аудит на зовнішній і внутрішній, як характерну ознаку внутрішнього аудиту виділяють те, що він проводиться штатними аудитором – працівниками підприємства. Основне завдання внутрішнього аудиту вони бачать у здійсненні постійного контролю за витратами на підприємстві і у виробленні заходів з їх зменшення. Вони також зазначають, що в обов'язки внутрішнього аудитора входить перевірка виконання наказів і розпоряджень керівництва з господарських питань, підготовка різних довідок, проведення поглибленого аналізу господарської діяльності й визначення можливих шляхів покращення її результатів.

Більш повно трактуються поняття і функції внутрішнього аудиту посібником з комп'ютеризації аудиту [41]. По суті в ньому ототожнюються поняття і завдання внутрішнього аудиту і контролінгу, зазначаючи, що для тривалої успішної діяльності підприємства життєво важливою умовою є здатність керівництва аналізувати успіх і цілеспрямованими діями забезпечувати його розвиток. Для цього необхідна система зворотного зв'язку, мета якої – забезпечувати керівництво усіма даними, необхідними для прийняття рішень. Сума усіх прийомів у цій галузі складає інструментарій концепції внутрішньої аудиторської перевірки чи контролінгу, який дає змогу завчасно передбачати можливі в майбутньому труднощі в діяльності підприємства.

Внутрішній аудит (контролінг) здійснюється, на відміну від зовнішнього, працівниками підприємства і призначений для внутрішнього контролю фінансового стану, джерел витрат, діагностування системи управління, виявлення резервів і забезпечення адміністрації рекомендаціями з підвищення ефективності економіки підприємства.

Служба внутрішнього аудиту аналізує звітність підприємства, визначає напрями майбутнього розвитку і сприяє прийняттю рішень керівництвом. У межах окремого підприємства контролінг синтезує в єдине ціле планування, облік, маркетинг, конструювання виробів. Усе це інтегрується для досягнення основної мети, визначеної керівництвом підприємства.

У зазначеному посібнику підсумовується, що внутрішній аудит орієнтований на досить конкретного користувача – адміністрацію підприємства. Незалежність же думки аудитора, як того вимагає визначення, слід розуміти як незалежність від служб, що перевіряються, але не від керівництва.

Внутрішній аудит (контролінг) покликаний відіграти значну роль у досягненні цілей, які ставить перед собою керівництво підприємства. Основні завдання внутрішнього аудиту визначені на рисунку 1.2.

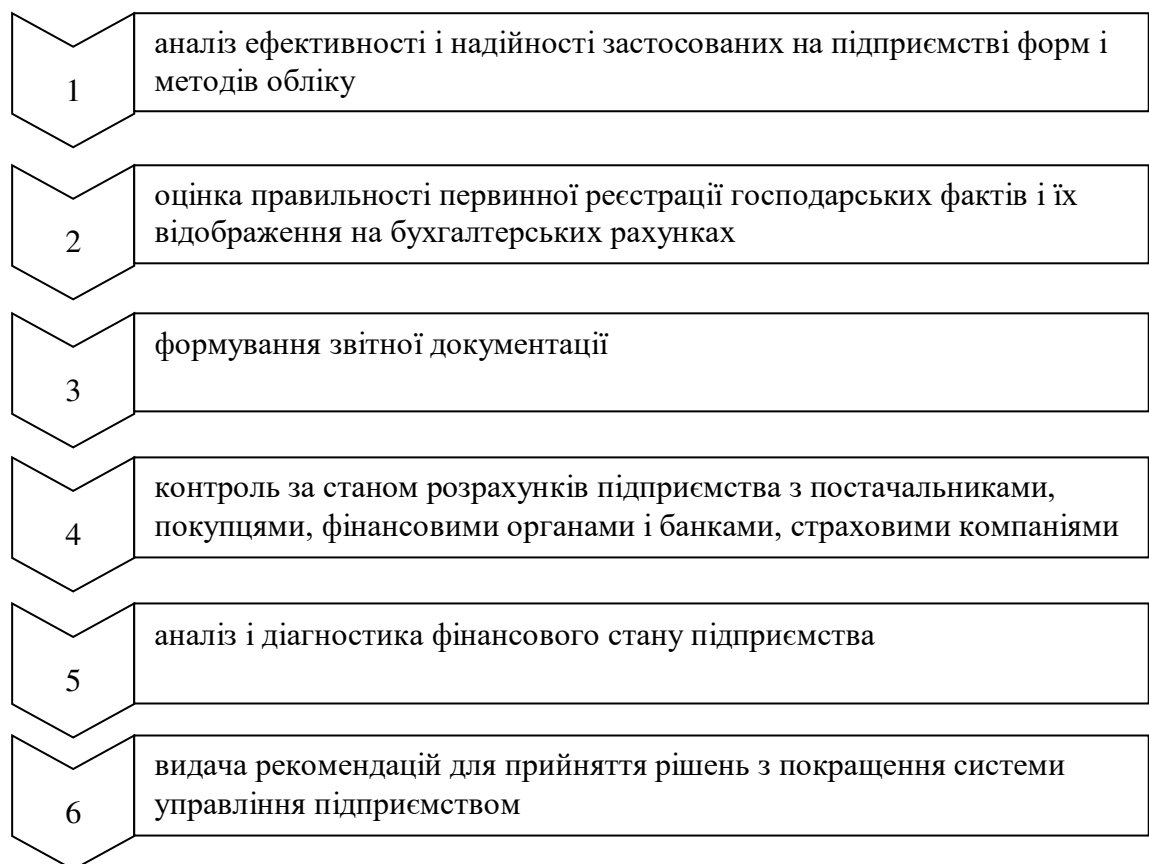


Рисунок 1.2 – Основні завдання внутрішнього аудиту підприємства

Джерело: складено автором самостійно.

В зазначеній роботі підкреслюється, що незважаючи на здавалося б ідентичність завдань зовнішнього і внутрішнього аудиту і схожість (подібність) за формою, вони відрізняються глибиною дослідження і спрямованістю. Зовнішній аудит відносно поверховий, оскільки базується в основному на звітності, що підлягає публікації. Внутрішній аудит враховує специфіку підприємства і форми звітності (документи), що не публікуються, і відомості, які мало цікавлять зовнішнього аудитора:

- прогноз прибутків;
- прогноз продажу;
- план невідкладних заходів, які мають бути здійснені в короткі строки; - програму введення в дію нових основних засобів;
- дані аналізу кошторисів і витрат;
- відомості про вплив соціальних, економічних і політичних тенденцій в суспільстві на виробничо-господарську діяльність підприємства;
- матеріали зіставлення аналітичних даних і виявлення помилок у звітності.

Але з точкою зору авторів, щодо поверховості зовнішнього аудиту не можна погодитись, оскільки для підтвердження достовірності зовнішньої фінансової звітності аудитор повинен простежити відображення даних у первинних документах.

Зовнішній аудит здійснюється періодично (один-два рази на рік), внутрішній аудит проводиться частіше, що суттєво підвищує ефективність діяльності структурних підрозділів підприємства. Автори підкреслюють також, що аудит, як і будь-яка діяльність, пов'язана з законодавством, стандартизується і нормується. Але поки що це стосується тільки зовнішнього аудиту для внутрішнього аудиту стандартів, що регулюються на державному рівні, ще не існує, що зменшує поширення передового досвіду в цій сфері діяльності на інших підприємствах. З іншого боку, відсутність будь-яких обмежень на зміст і форми проведення внутрішнього аудиту стимулює розробку спеціалізованих експертних систем з різною глибиною

аналізу фінансового стану підприємства.

Аналізуючи наведені вище точки зору, слід виділити, що спільним для них є те, що внутрішній аудит на підприємстві здійснюється в інтересах керівництва підприємства. Але в цьому випадку незахищеними лишаються інтереси власників підприємства (засновників, акціонерів, власників), особливо тих, для яких відповідно до чинного законодавства проведення щорічного зовнішнього аудиту не є обов'язковим.

Внутрішній аудит в інтересах власників. У системі національних нормативів аудиту, не зроблено чіткого визначення внутрішнього аудиту. У нормативі №12 «Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства та ризику, пов'язаного з ефективністю її функціонування» наводиться визначення системи внутрішнього контролю, як усіх внутрішніх правил та процедур контролю, запроваджених керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети – забезпечення (в межах можливого) стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів підприємства, запобігання та викрита фальсифікацій, помилок, забезпечення точності і повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки надійної фінансової інформації [41, С. 52].

У нормативі №24 «Врахування роботи спеціалістів внутрішнього аудиту» під терміном «внутрішній аудит» розуміється діяльність внутрішньої аудиторської служби (або служби внутрішніх ревізорів) підприємства, яку, незалежно від назви, можна розглядати як окремий вид аудиторських послуг, що надаються незалежним аудитором підприємству [41, С. 74]. Основні функції служби внутрішнього аудиту, як правило, складаються з процедур дослідження окремих операцій підприємства, оцінки цих операцій і контролю відповідності відображення їх в бухгалтерському обліку, а також контролю за функціями внутрішньої системи контролю підприємства.

Згідно з зазначеним нормативом можливості і мета діяльності служби внутрішнього аудиту мають дуже широкий спектр та напрями і залежать від

розміру та структури підприємства, а також потреб керівництва. Як правило, функції внутрішнього аудиту складаються: з контролю за функціонуванням та організацією систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Контроль за організацією систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю – це виконання частини функцій керівництва підприємства. Служба внутрішнього аудиту, як правило, відповідає перед керівництвом підприємства за постійне спостереження та контроль за функціонуванням цих систем. Але функції працівників служби внутрішнього аудиту в нормативі описані не досить вдало. А саме: фахівці служби внутрішнього аудиту надають рекомендації з удосконалення цих систем, експертизи фінансової і оперативної інформації, огляду коштів, які використовуються для ідентифікації виміру класифікації та інформування; підготовки оглядів ефективності діяльності підприємства, включаючи нефінансові засоби керівництва; контролю за дотриманням українського законодавства і виконанням всіма підрозділами підприємства його внутрішньої політики щодо здійснення діяльності [41, С. 171].

При цьому в нормативі зазначається, що внутрішній аудит, незалежно від рівня автономності і об'єктивності, не може досягнути такого самого рівня незалежності, як зовнішній аудит при висловленні незалежної думки щодо фінансової звітності підприємства. І що в ідеальній ситуації служба внутрішнього аудиту має підпорядковуватися тільки керівництву підприємства найвищого рівня.

Але не можна погодитися з твердженням нормативу, що внутрішній аудит проводиться виключно в інтересах керівництва підприємства, і в ідеальній ситуації служба внутрішнього аудиту має підпорядковуватися тільки керівництву підприємства найвищого рівня. Навпаки, можна стверджувати, що в ідеалі служба внутрішнього аудиту має підпорядковуватись власникам (акціонерам) підприємства і діяти в їх інтересах, оскільки основним принципом аудиту є незалежність аудиторів.

Можна визначити, що внутрішній аудит організовується на

економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентується його внутрішніми документами для контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку і надійністю функціонування системи внутрішнього контролю [41, С. 98].

До інститутів внутрішнього аудиту належать ревізори, що призначаються власниками економічного суб'єкта, ревізійні комісії, внутрішні аудиторів чи групи внутрішніх аудиторів [41, С. 103].

Характерними особливостями такого визначення є незалежність аудиторів від керівництва підприємства та те, що до інститутів внутрішнього аудиту, крім внутрішніх аудиторів чи груп внутрішніх аудиторів, віднесені також ревізори і ревізійні комісії.

Можливість виконання функцій внутрішнього аудиту ревізійними комісіями зумовлена їх незалежністю. Призначення, функції, повноваження і незалежність ревізійної комісії (ревізора) акціонерного товариства та товариства з обмеженою відповідальністю обумовлені Законом України «Про господарські товариства».

Вимога забезпечення принципу незалежності від органів управління трактується таким чином. Контроль за фінансово-господарською діяльністю правління акціонерного товариства здійснюється ревізійною комісією, що обирається з числа акціонерів. Членами ревізійної комісії не можуть бути члени правління, ради акціонерного товариства (спостережної ради) та інші посадові особи. Ревізійній комісії акціонерного товариства повинні за її вимогою надаватись усі матеріали, бухгалтерські та інші документи і особисті пояснення посадових осіб.

Контроль за діяльністю дирекції (директора) товариства з обмеженою відповідальністю здійснюється ревізійною комісією, яка утворюється зборами учасників товариства з їх числа, в кількості, передбаченій засновницькими документами, але не менше трьох чоловік. Члени дирекції (директор) не можуть бути членами ревізійної комісії. Ревізійна комісія має право вимагати від посадових осіб товариства надання їй всіх необхідних

матеріалів, бухгалтерських чи інших документів і особистих пояснень.

Внутрішній аудит в інтересах керівництва і власників підприємства. Існує і третя точка зору. Внутрішній аудит являє собою систему оперативного, періодичного чи разового забезпечення інформацією керівництва чи власників економічного суб'єкта шляхом організації незалежного контролю і підготовки управлінських рішень силами штатних працівників чи залученої на основі договору сторонньої спеціалізованої аудиторської організації або незалежним аудитором для досягнення основної мети функціонування економічного суб'єкта – одержання максимального прибутку [58, С. 14].

Згідно з такою концепцією, внутрішній аудит організаційно призначений обслуговувати інтереси різних груп користувачів його інформації: як керівництва, так і власників підприємства. До інститутів внутрішнього аудиту належать будь-які контролюючі фінансово-господарську діяльність органи, утворені всередині економічних суб'єктів, призначені керівництвом (внутрішні аудитори, підрозділи внутрішнього аудиту (контролінгу)), чи обрані загальними зборами акціонерів або учасників (ревізійні комісії, ревізорів акціонерних товариств і товариств з обмеженою та додатковою відповідальністю), а також залучені для здійснення внутрішнього аудиту сторонні організації і зовнішні аудитори, незалежно від того, чиї інтереси (керівництва чи власників) вони представляють. Внутрішній аудит можна умовно поділити на управлінський аудит, який здійснюється в інтересах керівництва, і аудит, який здійснюється в інтересах власників [63, С. 15].

Але суперечливість цієї концепції не можуть розв'язати і самі її автори. Так, прагнучи поєднати дві концепції, вони стверджують, що функції управлінського внутрішнього аудиту і внутрішнього аудиту, що здійснюється в інтересах власників, з позицій принципу незалежності не можуть здійснюватися одним підрозділом і (чи) кадровим персоналом підприємства (вони можуть виконуватись паралельно, незалежно один від

одного різними структурними підрозділами і (чи) органами економічного суб'єкта, чи сторонніми спеціалізованими організаціями або особами) [63, С. 5].

Аналіз поглядів відомих вчених і спеціалістів у галузі аудиту та законодавчої бази стосовно суті внутрішнього аудиту та його функцій: дозволяє концептуально відокремити його від внутрішнього контролю і сформулювати такі висновки [56]:

- внутрішній аудит організаційно призначений обслуговувати інтереси власників підприємства;
- система внутрішнього контролю призначена обслуговувати інтереси інших користувачів – керівництва підприємства;
- вимоги норм чинного законодавства стосовно ревізійних комісій (ревізорів) по незалежному контролю (внутрішньому аудиту) за фінансово-господарською діяльністю економічних суб'єктів мають обов'язковий характер і підлягають неухильному дотриманню;
- внутрішній контроль має ініціативний характер: за розсудом керівництва економічного суб'єкта він може проводитись в поточному (постійному), періодичному чи разовому режимі;
- проведення внутрішнього аудиту акціонерних товариств, товариств з обмеженою та додатковою відповідальністю в установлених законодавством випадках є обов'язковим;
- внутрішній контроль може за розсудом керівництва економічного суб'єкта здійснюватись власним структурним підрозділом, штатним контролером чи на договірних засадах сторонньою спеціалізованою організацією;
- внутрішній аудит в інтересах власників має в установлених законодавством випадках проводитись ревізійною комісією (ревізором) чи незалежним аудитором.

Внутрішній аудит стає одним із основних інструментів підвищення ефективності управління підприємствами різних організаційно-правових

форм і, особливо, акціонерних товариств. Серед усіх елементів управління (прогнозування, планування, регулювання, контроль, аналіз, стимулювання) саме контроль дає реальну оцінку стану підприємства. Однак невідповідність роботи існуючих контрольно-ревізійних служб, що виконують зазначену функцію контролю вимогам ринкових перетворень потребує удосконалення контрольної функції внутрішнього аудиту.

Потреба у створенні служби внутрішнього аудиту зумовлена тим, що власник або керівник хоче знати реальний стан справ на підприємстві. Адміністрація підприємства розробляє політику і процедури роботи фірми, але персонал не завжди може зрозуміти їх або не завжди виконує їх вказівки з тих чи інших причин.

Потреба у внутрішньому аудиті зумовлена також тим, що верхня ланка управління не займається безпосередньо контролем повсякденної діяльності структурних підрозділів підприємства, в зв'язку з чим вона відчуває потребу в інформації, що формується на більш низькому рівні. Менеджери не мають достатньо часу, щоб перевірити виконання вказівок і часто не володіють специфічними інструментами такої перевірки. Тому вони не можуть своєчасно виявити приховані недоліки та відхилення на допомогу приходять внутрішні аудитори, які допомагають їм: забезпечують захист від помилок і зловживань, визначають «зони ризику», можливості усунення майбутніх недоліків або відхилень, допомагають ідентифікувати та «посилити» слабкі сторони в системах управління. Їх дії доповнюються обговоренням проблем з вищими органами управління.

Внутрішній аудит є одним із способів контролю за правомірністю та ефективністю діяльності усіх підрозділів підприємства.

Під внутрішнім аудитом розуміється організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва та (або) власників і регламентована внутрішніми нормативними актами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу, та надійністю функціонування

всієї системи внутрішнього контролю.

Потреба у створенні внутрішнього аудиту в Україні виникає на великих підприємствах з різними видами діяльності, зі складною розгалуженою структурою і великою кількістю територіально віддалених філій, дочірніх підпорядкованих підприємств. Робота фахівців внутрішнього аудиту в цьому напрямі полягає, насамперед, в уніфікації і стандартизації облікових процесів для правильного формування зведеної чи консолідованої зовнішньої і, перш за все, внутрішньої звітності.

Працівники бухгалтерських служб територіально відокремлених структурних підрозділів, дочірніх і залежних підприємств не завжди дотримуються єдиної методики ведення бухгалтерського і особливо його підсистеми – управлінського обліку. Внаслідок відсутності єдиного методологічного підходу одні й ті ж операції відображаються по-різному, що може стати причиною недостовірності консолідованої звітності. Недостовірність звітності, у свою чергу, не дає змоги керівництву оцінити реальне фінансове становище господарюючого суб'єкта в цілому і правильно визначити напрями його подальшого розвитку. Крім того, фахівці служби відділу внутрішнього аудиту можуть залучатись як експерти при виникненні розбіжностей між головною компанією і підприємствами, що входять до її структури. Вони можуть за розпорядженням керівництва спостерігати за доцільністю та ефективністю здійснення окремих операцій, правильністю відображення їх у системі обліку та звітності, надання інформації менеджерам.

Внутрішній аудит здійснюється спеціально створеним на підприємстві підрозділом, який, як правило, підпорядковується у функціональному аспекті Раді директорів, аудиторському комітету або Загальним зборам власників підприємства. Організація, роль і функції внутрішнього аудиту визначаються власником і керівництвом підприємства залежно від: складу та специфіки діяльності, масштабів показників діяльності, наявної системи управління, стану внутрішнього контролю тощо.

Одним із напрямів діяльності внутрішніх аудиторів може бути організація й удосконалення документообігу на підприємстві. Зокрема, у процесі спостереження за оформленням документів з реалізації готової продукції або товарів, внутрішні аудитори можуть визначити «слабкі місця» (якщо вони є), що дає змогу удосконалити чи розробити більш ефективну систему руху документів, правильно розподілити роботу між працівниками, що в цілому впливає на ефективність процесу реалізації.

Іншим напрямом може бути вивчення системи підбору персоналу. У цьому разі аудитор вивчає методи, що використовуються на підприємстві для підбору кадрів (підприємство може скористатися послугами засобів масової інформації, кадрових агентств, використовувати особисті зв'язки співробітників).

Фахівець з внутрішнього аудиту вивчає систему тестування, що застосовується для визначення рівня кваліфікації претендентів і його відповідності вакантній посаді. Після проведеного дослідження, збору інформації аудитор надає рекомендації для розробки більш ефективної системи добору кадрів. Старанність і виважений підхід до цього процесу безпосередньо впливають на подальший виробничий процес господарюючого суб'єкта, організацію його роботи, ефективність роботи в цілому, та підрозділів зокрема.

Місце служби внутрішнього аудиту в системі внутрішньогосподарського контролю визначається її взаємозв'язками з іншими службами та підрозділами підприємства [24].

Форму взаємозв'язку аудитор отримує від керівництва підприємства для виконання наказу, розпорядження, вказівки, плани тощо, а надає результати перевірок, аналізу, оцінки діяльності, рекомендації висновки тощо.

Аудитор контролює стан матеріально-технічного забезпечення, ефективність укладених договорів з придбання запасів, звіти про витрачання матеріалів на виробництво, відпуск матеріалів на сторону, акти приймання та

списання запасів; підтверджує обґрунтованість надходження та списання запасів, консультує з питань складання договорів, заповнення бланків обліку та звітності, проведення й оформлення процесу і результатів інвентаризації.

Аудитор контролює рух запасів, обґрунтованість і своєчасність їх оприбуткування та списання, наявність карток складського обліку, матеріальних звітів, товарно-транспортних накладних, рахунків фактур, вимог, наявність договорів про матеріальну відповідальність, правильність зберігання, забезпеченість збереженості запасів, справність вагового та вимірювального обладнання; консультує з питань раціонального складання та оформлення первинних документів; інформує про зміни в обліку та звітності.

Аудитор контролює виробничі звіти, накладні на відпуск сировини у виробництво, відповідність фактичного виходу продукції плановим нормативам, обґрунтованість застосування норм природного убутку; перевіряє обґрунтованість віднесення витрат на виробництво продукції, заповнення журналів технічного огляду та якості; проводить оцінку виробничої діяльності підприємства, дотримання технічної дисципліни, своєчасності та правильності відображення виробничих операцій у первинних документах; інформує про зміни норм, нормативів та розрахункової собівартості продукції.

Аудитор перевіряє наявність діючих норм і нормативів, звітів про виконання планових завдань з виробничої, фінансової і комерційної діяльності, планових відпускних цін на продукцію, що виготовляється, штатного розкладу та Положення про фонд споживання; інформує про допущені відхилення в частині оформлення первинної документації; консультує з питань внесення змін і доповнень до Положення про оплату праці та фонд споживання, складання розрахунку цін.

Аудитор перевіряє документи, що підтверджують достовірність бухгалтерської, фінансової та статистичної звітності, обґрунтованість розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами, дебіторами,

кредиторами тощо; надає матеріали перевірок інвентаризації, аналізу; інформує про зміни в податковому законодавстві, законодавстві з бухгалтерського обліку та звітності.

Отже, рекомендації і висновки внутрішніх аудиторів повинні сприяти скороченню витрат і підвищенню ефективності діяльності підприємства, цим самим створюючи умови для реалізації його генеральної стратегії.

1.3 Організація служби внутрішнього аудиту

В економічній літературі слово «організація» вживається в його єдиному побутовому значенні, як процес упорядкування чого-небудь, але це не зовсім правильне уявлення, оскільки «упорядкування» досить широкий термін, який відноситься до різноманітних процесів пізнання – спостереження, класифікації об'єктів, групування, розробки алгоритмів, послідовність виконання дій тощо.

Мета внутрішнього аудиту – удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення й мобілізація резервів його зростання.

Термін «Внутрішній аудит» означає діяльність внутрішньої аудиторської служби (або служби внутрішніх ревізорів підприємства).

Основні функції служби внутрішнього аудиту, як правило, складаються з процедур дослідження окремих операцій підприємства, оцінювання і контролю відповідності цих операцій, відображених у бухгалтерському обліку, а також контролю за функціями внутрішньої системи контролю підприємства.

Можливості й мета діяльності служби внутрішнього аудиту мають широкий спектр та напрямки і залежать від розміру та структури підприємства, а також потреб керівництва. Як правило, функції внутрішнього аудитора складаються з контролю за функціонуванням та організацією

систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Контроль за організацією системи бухгалтерського обліку – це виконання частини функцій керівництва підприємства.

Служба внутрішнього аудиту, як правило, відповідає перед керівництвом підприємства за постійне спостереження та контроль за функціонуванням цих систем.

Фахівці внутрішнього аудиту надають рекомендації з удосконалення цих систем; проводять експертизи фінансової й оперативної інформації, огляд коштів, які використовуються для ідентифікації, виміру, класифікації та інформування; готують огляди ефективної діяльності підприємства, у тому числі нефінансових засобів керівництва; здійснюють контроль за дотриманням українського законодавства і виконанням всіма підрозділами підприємства його внутрішньої політики щодо здійснення діяльності

Внутрішній аудит здійснюється на попередній стадії виконання комерційної, технологічної або фінансової угоди, у процесі її проходження і після завершення. Він дає експертну науково обґрунтовану оцінку господарським операціям і процесам.

Внутрішній аудит аналізує ситуацію ризику і застерігає від банкрутства, використовує ноу-хау для збільшення прибутку й ефективності нової технології, вживає заходів, що сприяють фінансовій діяльності підприємства [32].

Для аудиту адміністрації індивідуальних компаній наймають внутрішньогосподарських аудиторів. У США, наприклад, група внутрішньогосподарських аудиторів на окремих великих фірмах може включати сотні і більше осіб, які звітують перед президентом чи аудиторським комітетом ради директорів.

Внутрішньогосподарські аудитори можуть проводити звичайні перевірки на відповідність (визначати, чи дотримано в господарській системі тих специфічних процедур або правил, які приписані персоналу вищим керівництвом (адміністрацією), або займатися операційним аудитом

(перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінювання продуктивності й ефективності).

Після закінчення операційного аудиту менеджеру видають рекомендації для удосконалення операцій. Крім того, внутрішньогосподарські аудитори в останні роки набули високої кваліфікації щодо оцінювання комп'ютерних систем.

Внутрішньогосподарський аудитор забезпечує адміністрацію цінною інформацією для прийняття рішень, які стосуються ефективного функціонування бізнесу. Він не залежить від функціонального управління, але не може не залежати від реальної ситуації. Користувачі зовні навряд чи захочуть покластися на інформацію, що перевірена внутрішнім аудитором, через відсутність у нього незалежності – це найголовніша відмінність між результатами роботи внутрішніх аудиторів і аудиторських фірм (зовнішніх аудиторів). Деякі види діяльності внутрішніх аудиторів називаються операційним аудитом.

Операційний аудит (аудит результатів, або управлінський аудит) – це вивчення аудиторами операцій компаній з метою формулювання рекомендацій щодо економічного використання ресурсів, досягнення цілей. Мета операційного аудиту – допомогти керівникам у виконанні їхніх обов'язків. Результатом цього може бути збільшення рентабельності компанії. Таким чином, внутрішні аудитори розглядають операційний аудит як складову внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудитор результати своєї роботи відображає у звіті, який дає йому можливість звернути увагу керівництва на відповідну проблему. Щоб досягти намічених цілей, звіт не варто розтягувати і перевантажувати зайвими подробицями. Він має бути чітким, точним, зрозумілим і своєчасним.

Стандартної форми для звітів внутрішніх аудиторів немає і, ймовірно, ніколи не буде через багатогранність об'єктів перевірки, відмінності у здібностях та інтересах керівників.

У звіті внутрішнього аудитора, що надсилається аудиторському комітету, слід вказати, які рекомендації виконано, а які вважаються неефективними через надмірні витрати. Тільки після отримання письмового звіту внутрішня аудиторська перевірка вважається закінченою.

Іншою процедурою, характерною для подання звітності внутрішніх аудиторів, є спільний з керівниками аналіз критикованих моментів і внесених рекомендацій до їх включення у кінцевий звіт внутрішнього аудитора.

Основну увагу внутрішньому аудитору слід приділяти перевірці тих показників фінансово-господарської діяльності підприємства, які можуть позитивно вплинути на ефективність виробництва. Така перевірка має спрямовуватися на попередження (профілактику) відхилень від нормативно-правових актів чи зловживань. Важливо також ретельно дослідити ті господарські операції, які мають бути документально оформлені й своєчасно відображені в облікових регістрах та у фінансовій звітності.

Отже, внутрішній аудит контролює раціональне витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, дотримання законності господарських операцій, виявлення допущених зловживань чи порушень [32]. Внутрішній аудит передбачає попередній контроль на стадії розгляду первинних документів, під час візування договорів, наказів, кошторисів. У такому разі внутрішній аудит претендує на роль профілактичного заходу. Поточний контроль здійснюється під час реєстрації господарських операцій та інвентаризації.

На підприємстві мають складатися графіки здавання звітів матеріально відповідальними особами, а також графіки передачі документів на автоматизовану обробку.

Не менш важливо розробити проекти планів проведення інвентаризацій грошових коштів, матеріальних цінностей, розрахунків. При цьому пріоритетне значення надається розробці проекту плану проведення річної інвентаризації всіх статей балансу (як правило, станом на 1 жовтня відповідного року).

Основні функції внутрішнього аудиту: контроль за правильністю оформлення, приймання і відпуску матеріальних цінностей, оприбуткування, видачі й перерахування грошових коштів, створення і витрачання власного капіталу; контроль за дотриманням правил штатно-фінансової дисципліни, правильним створенням і розподілом прибутків.

Перелік контрольних функцій внутрішнього аудиту слід оформити відповідним наказом керівника підприємства. У ньому необхідно також передбачити своєчасне й кваліфіковане проведення перевірки з метою прогнозування господарських ситуацій, які призводять до порушення нормативних актів, що дасть можливість своєчасно вжити заходи для попередження (профілактики) правопорушень.

За допомогою поточного контролю слід здійснити вибіркові перевірки правильності господарських операцій разом із суцільними перевірками каси, банку, розрахунків з підзвітними особами, списання матеріалів на витрати, забезпечення фінансових результатів, реагування на виявлені порушення.

Структура внутрішнього аудиту підприємства включає три елементи: умови проведення аудиту, систему бухгалтерського обліку і процедури аудиту. Кожний елемент розуміють як наявність правил, процедур, методики і документації, розроблених для захисту своїх коштів, отримання надійної інформації з фінансів, підвищення ефективності роботи і дотримання відповідних вимог. У поєднанні всі перераховані елементи структури внутрішнього контролю забезпечують підприємству зниження небажаного ризику ділової і фінансової діяльності, а також ризик помилок у бухгалтерському обліку.

Внутрішній аудит здійснюється або на основі рішення органів управління фірми, або відповідно до порядку, встановленого законодавством.

Внутрішній аудит є складовою внутрішнього контролю і здійснюється за рішенням органів управління фірми для контролю й аналізу господарської діяльності.

Головна мета внутрішнього аудитора – визначити, чи має фінансова

звітність підприємства суттєві перекручення.

Роль і функції внутрішнього аудиту визначаються керівництвом підприємства і метою його розвитку. Функції внутрішнього аудиту змінюються залежно від вимог керівництва підприємства.

Ефективна діяльність служби внутрішнього аудиту дає змогу зовнішньому аудиту змінювати характер і термін виконання та скорочувати обсяги аудиторських процедур, але не може зумовити повне невиконання ним раніше запланованих процедур перевірки.

Внутрішній аудит проводять особи, які мають відповідний рівень професійної освіти, досвіду і компетенції, а робота помічників належним чином контролюється, аналізується і документально оформлюється.

Мета внутрішнього аудиту на підприємстві зображена на рисунку 1.3.



Рисунок 1.3 – Мета внутрішнього аудиту підприємства

Джерело: складено автором самостійно.

Для досягнення вище перелічених цілей необхідне рішення наступних задач:

- періодичний контроль за фінансово-господарською діяльністю головної організації і її філіалів;
- аналіз господарської і фінансової діяльності і оцінка економічних і інвестиційних проектів, економічної безпеки систем бухгалтерського обліку і

внутрішнього контролю головної організації і її філіалів. Рішення цієї задачі дозволяє підвищити ефективність діяльності окремих відособлених підрозділів і всієї організації в цілому, що дасть можливість повною мірою виконати основну ціль, поставлену перед службою внутрішнього аудиту;

- проведення семінарів, підвищення кваліфікації і навчання персоналу, надання допомоги кадровій службі в підборі і тестуванні бухгалтерського персоналу головної організації і її філіалів;

- стежити за тим, щоб комп'ютерні програми, контролюючі функціонування облікової системи, включаючи формування первинних документів, їх аналіз і розноску по рахункам, не могли бути сфальсифіковані;

- засоби підприємства не повинні бути незаконно привласнені або не ефективно використані;

- внутрішня звітність повинна оперативно передаватися особам, уповноваженим ухвалювати управлінські рішення, для її оптимального використання;

- наукова розробка, видання методичних допомоги і рекомендацій по бухгалтерському обліку, оподаткуванню, аналізу фінансово-господарської діяльності, аудиту, господарському праву, і інформаційне обслуговування головної організації і її філіалів;

- консультування з питань фінансового, податкового, банківського і іншого господарського законодавства, інвестиційній діяльності, менеджменту, маркетингу, оптимізації оподаткування, реєстрації, реорганізаціям і ліквідаціям підприємств. Бухгалтеру, який займається поточною роботою, може знадобитись професійна допомога при незвичайних ситуаціях або економічних ситуаціях, що рідко зустрічаються, а також при істотних змінах законодавства;

- взаємодія із зовнішніми аудиторами, представниками податкових органів і інших контролюючих органів.

Завдання внутрішнього аудиту, необхідність його створення вирішуються власником на кожному підприємстві окремо. Діяльність такого

структурного підрозділу регламентується внутрішнім нормативним актом – положенням, стандартом тощо.

Основне завдання внутрішнього аудиту – забезпечити ефективність функціонування всіх підрозділів підприємства на всіх рівнях управління, також захистити законні майнові інтереси підприємства та його власників. Крім того, внутрішній аудит може вирішувати й інші завдання:

- проведення перевірок виконання наказів і розпоряджень власника та керівництва підприємства;
- перевірка правильності складання та виконання умов договорів;
- перевірка стану бухгалтерського обліку та звітності, їх достовірності і законності, доцільності господарських операцій;
- перевірка наявності, стану, правильності оцінки майна, ефективності використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, дотримання діючого порядку встановлення та застосування цін, тарифів, розрахунково-платіжної дисципліни, своєчасності сплати платежів до бюджету та позабюджетних фондів;
- проведення аналізу діяльності підприємства та його підрозділів з метою визначення шляхів підвищення ефективності господарювання;
- розробка проектів, експертних висновків та інших матеріалів, пов'язаних зі створенням нового і реорганізацією діючого підприємства тощо;
- проведення перевірок бухгалтерської звітності;
- розробка та надання керівництву пропозицій щодо удосконалення організації бухгалтерського обліку та розрахункової дисципліни, оптимізації програм розвитку, покращання структури виробництва, розширення видів діяльності, модернізації системи контролю;
- консультування керівників підрозділів, спеціалістів та працівників підприємства, власників з питань організації та управління, права, аналізу господарської діяльності та інших питань;
- організація підготовки до перевірок податковими та іншими

органами зовнішнього контролю тощо;

– проведення наукових досліджень з організації та методології обліку управління, фінансового контролю.

Об'єкти аудиту зображені на рисунку 1.4.



Рисунок 1.4 – Об'єкти аудиту підприємства

Джерело: складено автором самостійно.

Тобто об'єктами внутрішнього аудиту можуть бути:

– організація та ведення бухгалтерського обліку;

- достовірність складання і надання звітності;
- стан використання і збереження майна;
- забезпеченість фірми власними коштами;
- фінансова стійкість підприємства;
- платоспроможність;
- система управління підприємством;
- якість роботи економічних і технічних служб;
- оподаткування і виконавча дисципліна;
- планування і стан внутрішньогосподарського контролю;
- нормування і стимулювання;
- організація і технологія виробництва;
- процеси господарської діяльності.

Отже, контрольньо-аудиторський процес є системним впливом на суб'єкт підприємницької діяльності з метою її оптимізації та нормативно-правового регулювання в умовах ринкових відносин.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «БАКАЙ-АГРО» зареєстроване в органах державної влади 29 липня 2002 року за адресою: Україна, Запорізька область, Запорізький район, село Біленьке, вул. Комунарівська, будинок 76. Номер запису в реєстрі – 10851200000000356. Підприємство є платником податку на додану вартість (№320900908083). Ідентифікаційний код суб'єкта підприємницької діяльності – 32090095.

ТОВ «БАКАЙ-АГРО» є учасником господарських відносин та здійснює господарську діяльність. Товариство має відокремлене майно і несе відповідальність за зобов'язаннями в межах майна, окрім випадків, передбачених законодавством України. ТОВ «БАКАЙ-АГРО» має круглу печатку зі своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом.

Товариство з обмеженою відповідальністю «БАКАЙ-АГРО» діє на підставі статуту, який призначений для нормативно-правової регламентації діяльності підприємства.

Види економічної діяльності досліджуваного підприємства за КВЕД: 01.11 вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур; 01.19 вирощування інших однорічних і дворічних культур; 01.46 розведення свиней; 01.61 допоміжна діяльність у рослинництві; 01.63 післяурожайна діяльність; 46.21 оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин.

ТОВ «БАКАЙ-АГРО» має зручне та вигідне місцезнаходження: від підприємства до обласного центру м. Запоріжжя відстань 35 км, близьке

транспортне сполучення. Кліматичні та природні умови місцевості, де знаходиться підприємство дозволяють вирощувати майже всі сільськогосподарські культури, отримуючи високу врожайність. Але через мінливу кількість опадів, підприємство здійснює зрошення сільськогосподарських культур для досягнення більш високих виробничих показників.

ТОВ «БАКАЙ-АГРО» має право самостійно здійснювати зовнішньоекономічну діяльність згідно з діючим законодавством України.

Сукупність основних фондів, оборотних засобів, коштів, товарів та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи виготовляються у діяльності товариства та відображаються в його балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна усі разом складають майно товариства.

Майно ТОВ «БАКАЙ-АГРО» формується за рахунок майна, переданого йому Учасниками товариства у власність як вклад до статутного капіталу, продукції, виробленої товариством у результаті господарської діяльності, одержаних доходів та іншого майна, набутого на підставах, що не заборонені законом.

ТОВ «БАКАЙ-АГРО» створене засновниками з метою отримання прибутку. Прибуток ТОВ «БАКАЙ-АГРО» утворюється з надходжень від його господарської діяльності після покриття матеріальних витрат і витрат на оплату праці. В свою чергу з прибутку товариства сплачуються, податки та інші обов'язкові платежі, передбачені законами України, а також відсотки по кредитах банків. Прибуток, що залишився, залишається у розпорядженні товариства і підприємство самостійно визначає напрямки його розподілення.

Директор, він же власник ТОВ «БАКАЙ-АГРО» займається поточною діяльністю підприємства та виконує обов'язки прописані в статуті підприємства.

За фінансову та господарську діяльність товариства відповідальними є директор та головний бухгалтер підприємства. Головний бухгалтер відповідальний за організацію та ведення бухгалтерського обліку, з дотриманням усіх методичних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та враховуючи всі особливості діяльності даного підприємства. Структура бухгалтерії ТОВ «БАКАЙ-АГРО» створена спираючись на ряд формованих задач, об'єм виконуваних робіт, чисельність працівників підприємства та ступінь автоматизації бухгалтерського обліку.

Трудові відносини на підприємстві ТОВ «БАКАЙ-АГРО» регламентовані трудовими договорами. ТОВ «БАКАЙ-АГРО» забезпечує особу, що працює на підприємстві, умовами та охороною праці, оплатою праці не нижче рівня, визначеного законом України, а також іншими соціальними гарантіями.

Розглядаючи організаційну структуру ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за принципами ефективної побудови, можна дійти висновку, що принцип єдності дотриманий усіма працівниками, включаючи вище керівництво. Організація працює з основною метою – отримання прибутку з паралельним дотриманням позитивного іміджу підприємства.

А от принцип функціональної замкнутості на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» належним чином не виконується, тобто за деяких обставин працівники різних підрозділів заміщують один одного або навіть виконують функції інших, що не сприяє виконанню поставлених цілей на конкретній функціональній ділянці, бо працівник не зможе зосереджуватися на важливих питаннях належним чином. Для зменшення негативного впливу на процеси управління таких факторів та для отримання необхідного рівня організаційного регламентування на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» використовують посадові інструкції для кожної структурної одиниці. На початку 2018 року всі посадові інструкції ТОВ «БАКАЙ-АГРО» були переглянуті, виправлені та затверджені відповідно до змін у законодавстві.

Для проведення аналізу організаційно-економічної характеристики ТОВ «БАКАЙ-АГРО» використаємо дані фінансової та статистичної звітності за останні три роки (2020-2022 роки).

Земля – це незамінний та головний ресурс сільськогосподарського виробництва, який не може бути відтворений або замінений іншим ресурсом. Оскільки кожна земельна ділянка якісно відрізняється одна від одної, то в сільському господарстві користуються терміном «земельні угіддя», які в совою чергу бувають сільськогосподарського та несільськогосподарського призначення. До сільськогосподарських земельних угідь належать: рілля, багаторічні насадження, сіножаті та пасовища сіножаті і пасовища.

Розглянемо склад та структура земельних угідь ТОВ «БАКАЙ-АГРО» в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Склад і структура сільськогосподарських земельних угідь ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за 2020-2022 рр.

Види угідь	Роки			У середньому за 3 роки	Відношення 2022 р. до 2020 р.	
	2020	2021	2022		+/-	%
Всього с/г угідь, в т.ч.:	1531	1575	1645	1584	114	107
рілля	1357	1378	1448	1394	91	107
сіножаті	127	127	127	127	-	-
багаторічні насадження	47	70	70	62	23	149

Джерело: складено автором самостійно.

Аналізуючи таблицю 2.1, ми бачимо, що структура земельних угідь підприємства за останні три роки змінювалася. Загальна земельна площа ТОВ «БАКАЙ-АГРО» збільшилася на 114 га або 7%. Це пояснюється взяттям в оренду нових земельних паїв та свідчить про позитивну динаміку розвитку підприємства.

Найбільша питома вага припадає на такі сільськогосподарські угіддя як рілля – 88,0%, 7,7% від площі сільськогосподарських угідь займають

сіножаті та 4,3% – багаторічні насадження .

Основним предметом діяльності ТОВ «БАКАЙ-АГРО» є вирощування продукції рослинництва. Готова продукція рослинництва виготовлена підприємством в поточному році обліковується за плановою собівартістю, а в кінці звітного періоду (року) доводиться до фактичної.

Продукція, яка надходить з виробництва протягом року, оприбутковується і списується у витрати по плановій собівартості. Це пов'язано з тим, що фактична собівартість сільськогосподарської продукції невідома протягом року.

Товарна продукція – це продукція, яка передбачена для продажу заготівельним організаціям, переробним підприємствам, на біржах, на експорт, на сільських ринках, безпосередньо своїм працівникам та іншим громадянам, а також використана для обміну за бартерними угодами. Вона є частиною валової продукції, яка реалізована за межі підприємства різним споживачам.

Товарна продукція у ТОВ «БАКАЙ-АГРО» визначається в натуральній і вартісній формі. На підприємстві вартість товарної продукції розраховується за поточними цінами реалізації, рівень яких залежить від каналу і строків реалізації продукції, її якості, кон'юнктури ринку та інших факторів.

Надходження грошей від продажу товарної продукції (виручка підприємства) – один з найважливіших показників господарської діяльності, на основі якого визначають прибуток по кожній галузі і підприємству в цілому. Чим більший грошовий дохід від реалізації продукції тим більший прибуток.

Рівень товарності продукції залежить від обсягу її виробництва. Чим більший рівень товарності, тим більше підприємство може продати продукції за інших однакових умов.

Розглянемо структуру доходу (виручки) від реалізації продукції в ТОВ «БАКАЙ-АГРО» у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Структура товарної продукції ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за 2020-2022 рр.

Показники	Роки			В середньому за 3 роки	Відношення 2022 р. до 2020 р	
	2020	2021	2022		+/-	%
Продукція рослинництва:						
Пшениця озима	7064,6	12820,0	153,5	6679,4	-6911,1	3
Кукурудза на зерно	7769,1	6469,7	13379,4	9206,1	5610,3	172
Соняшник	3082,2	4960,3	6722,3	4921,6	3640,1	218
Ячмінь озимий	2108,8	5069,0	13,2	2397,0	-2095,6	1
Ріпак	5517,5	-	10277,6	5265,0	4760,1	186
Інша продукція рослинництва	2583,3	-	4800,0	2461,1	2216,7	186
Реалізовано продукції всього	28125,4	29319,0	35346,0	30930,1	7220,6	126

Джерело: власна розробка.

На основі розрахунків розглянемо структуру доходу від реалізованої продукції за 2020-2022 рр. (див. рис. 2.1)

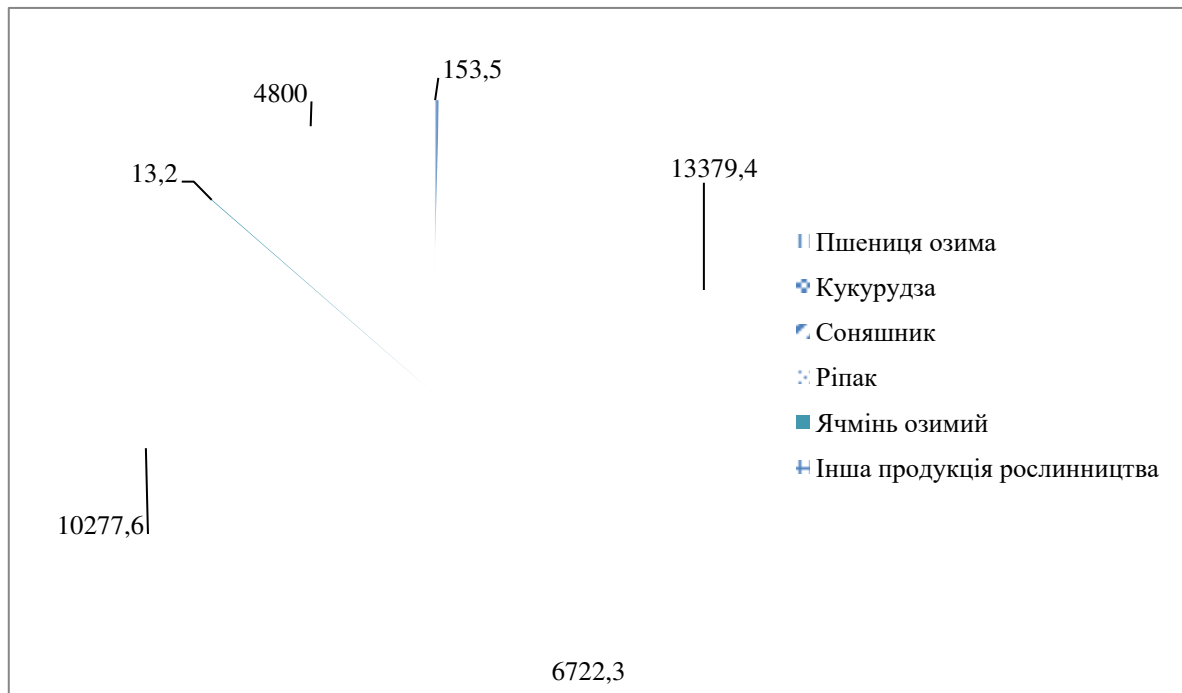


Рисунок 2.1 – Структура доходу від реалізації продукції за 2022 р.

Джерело: складено автором самостійно.

Розглянувши дані ми бачимо, що найбільшу питому вагу в структурі товарної продукції ТОВ «БАКАЙ-АГРО» в середньому за 3 роки, займає такий вид продукції як кукурудза і складає 29,8%. Дещо менша частка припадає на вирощування озимої пшениці – 21,6%, соняшник – 15,9%, ріпак – 17,0%, ячмінь озимий – 7,7% та інша продукція рослинництва – 8,0%. Проаналізувавши отримані результати можна стверджувати, що ТОВ «БАКАЙ-АГРО» має спеціалізацію по вирощуванню як зернових та і технічних культур.

Для оцінки рівня ефективності товариства розглянемо основні економічні показники підприємства у динаміці трьох років (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Основні економічні показники ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

Показники	Одиниці виміру	Роки			Відношення 2022 р. до 2020 р.	
		2020	2021	2022	+/-	%
		1	2	3	4	5
Сільськогосподарські угіддя	га	1531	1575	1645	114	107
Середньооблікова чисельність працівників	чол.	19	19	19	-	-
Валова продукція	тис. грн.	25205,1	30079,6	32383,5	7178,4	128
Вартість основних засобів	тис. грн.	20292,7	16174,3	36081,5	15788,8	178
Оборотні активи	тис. грн.	19427,0	36818,5	44882,8	25455,8	231
Власний капітал	тис. грн.	40897,4	50640,5	58513,2	17615,8	143
Зобов'язання	тис. грн.	4852,4	3066,1	5693,8	841,4	117
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів), робіт, послуг	тис. грн.	28125,4	29319,0	35346,0	7220,6	126
Собівартість реалізованої продукції	тис. грн.	25267,8	20247,8	25724,5	456,7	102
Інші операційні доходи	тис. грн.	8,2	372,8	662,5	654,3	-
Операційні витрати	тис. грн.	988,5	941,5	1508,2	519,7	153
Чистий прибуток	тис. грн.	2131,5	9694,5	7872,7	5741,2	369
Рентабельність підприємства	%	7,6	33,1	22,3	14,7	293

Джерело: складено автором самостійно.

На рисунку 2.2 зобразимо динаміку основних економічних показників за 2020–2022 рр. (див. рис. 2.2)

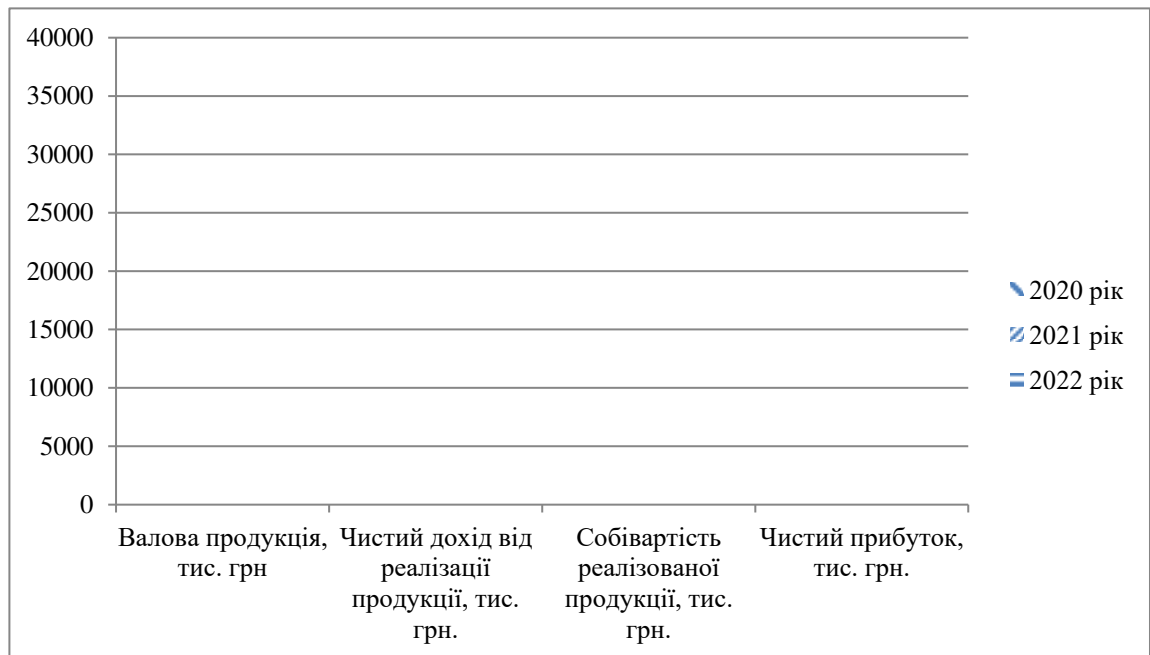


Рисунок 2.2 – Основні економічні показники за 2020–2022 рр.

Джерело: складено автором самостійно.

Аналізуючи дані таблиці 2.3, ми бачимо, що середньооблікова чисельність працівників є стабільною. Отже, колектив підприємства підібраний вдало.

Чистий дохід від реалізації продукції в 2022 році порівняно з 2020 роком збільшився на 7220,6 тис. грн., або на 26%, що пояснюється збільшенням обсягів реалізації. Чистий прибуток збільшився на 5741,2 тис. грн., або більш ніж у 3,5 рази, що призводить до збільшення рентабельності до показника 22,3%.

Ефективність діяльності підприємства значно збільшилася, якщо порівнювати показники 2022 роки проти показників 2020 року, але дещо зменшились у порівнянні з показниками 2021 року..

Таким чином, можемо зазначити, що основні економічні показники господарської діяльності підприємства мають тенденцію до покращення.

На ТОВ «БАКАЙ-АГРО» згідно наказу №1 від 01.03.2012 року діє затверджена облікова політика.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, тобто це вибір самим підприємством певних і конкретних методик, форми і техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з діючих нормативних актів і особливостей діяльності підприємства. Її основна мета – це забезпечення одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та Інструкцією про застосування Плану рахунків.

Облік основних засобів на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» здійснюється згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [17]. Для врахування на баланс підприємства основних засобів використовувалася форма ОЗ–1 «Акт приймання-передачі основних засобів». Вибуття основних засобів в результаті закінчення строку дії оформляється актом на списання основних засобів, форма ОЗ-3.

Для нарахування амортизації підприємство ТОВ «БАКАЙ-АГРО» використовує прямолінійний метод нарахування амортизації. Тобто первісна вартість об'єкта (основного засобу) списується рівними частинами протягом всього періоду експлуатації. Простота розрахунку і рівномірність розподілу суми амортизації між дисконтними періодами є перевагою такого методу амортизації.

За малоцінними необоротними матеріальними активами амортизація нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта вартості, яка

амортизується, у місяці їх списання з балансу. Вся необхідна інформація наведена у відомості основних засобів.

Протягом всього терміну використання первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта: модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо. Це веде до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Запаси на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» складають основну частину оборотних засобів підприємства. Є великий перелік товарно-матеріальних цінностей, що використовуються в процесі виробництва, готової продукції, незавершеного виробництва та товарів. На ТОВ «БАКАЙ-АГРО» використовуються наступні рахунки обліку запасів: 201 «Сировина й матеріали»; 28 «Товари»; 203 «Паливо та ПММ»; 206 «Матеріали, передані переробку»; 207 «Запасні частини»; 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»; 209 «Будівельні матеріали».

Для обліку готової продукції на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» використовується рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» субрахунок 271 «Продукція рослинництва».

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» – це сума заборгованості дебіторів на певну дату. На ТОВ «БАКАЙ-АГРО» поточна дебіторська заборгованість за продукцію та товари, що виникає в ході реалізації цієї продукції або товарів, включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю.

Для обліку дебіторської заборгованості покупців і замовників використовується рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», де за дебетом рахунку відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, яка включає податок на додану вартість, збори, що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів і

включені до вартості реалізації, а за кредитом – сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах.

На кінець 2022 року дебіторська заборгованість ТОВ «БАКАЙ-АГРО» була відсутня згідно даних балансу підприємства (Додаток А).

Згідно з Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [20], зобов'язання на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються за їх теперішньою вартістю з урахуванням умов та виду зобов'язання. Поточні зобов'язання відображаються за сумою погашення.

Підприємству ТОВ «БАКАЙ-АГРО» для своєї діяльності не завжди вистачає власних коштів, щоб забезпечити виробництво.

Основним джерелом такого забезпечення є фінансова допомога від учасників товариства.

Отримання відображається наступним чином: дебет рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті», кредит рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» субрахунок 6857 «Поворотна фінансова допомога».

Також протягом останніх трьох років ТОВ «БАКАЙ-АГРО» брало в банку довгострокові позики.

Розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, які є доходом бюджету, використовують рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами». Підприємство зобов'язане сплачувати державі певну суму грошей, яка називається нарахуванням на заробітну плату. Ця сума визначається за допомогою множення зарплатні працівників на відповідну ставку внеску у відсотках та стягується з роботодавця.

Типові проводки нарахувань та утримань ТОВ «БАКАЙ-АГРО» наведені в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Типові проводки ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

№ п/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано заробітну плату	92,93	661
2	Нараховано єдиний соціальний внесок (22%)	92,93	65
3	Утримано податок з доходів фізичних осіб	661	641
4	Утримано військовий збір	661	642
5	Виплачено заробітну плату	661	311

Джерело: складено автором самостійно.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [21] витрати відображаються у балансі одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. У звіті про фінансові результати витрати відображаються одночасно з доходами, для отримання яких вони понесені.

До виробничої собівартості продукції на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» включають: прямі витрати та загальновиробничі витрати.

Загальновиробничі змінні витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат на базі заробітної плати виробників, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Загальновиробничі постійні витрати розподіляються на кожну одиницю продукції на базі заробітної плати виробників при нормальній потужності. Постійні затрати без яких немає подальшого існування ТОВ «БАКАЙ-АГРО» – це електрозабезпечення, заробітна плата, постачання запасних частин, а також обслуговуючі роботи основних засобів. До виробничих витрат належать ті витрати, які направляються на виробництво продукції. Ці витрати пов'язані із виплатою зарплати робітникам основного виробництва, витрати на обслуговування основного виробництва.

На собівартість готової продукції та на витрати виробництва сільськогосподарського підприємства мають вплив такі галузеві особливості:

- сезонність виробництва;
- природно-кліматичні умови;
- земля – як основний засіб виробництва;
- біологічні активи рослинництва;
- тривалість операційного циклу;
- нерівномірний вихід продукції при рівномірних витратах;
- різні калькуляційні одиниці.

Слід зазначити, що собівартість готової продукції не включає затрати, що пов'язані з операційною діяльністю, а саме збутові витрати, адміністративні та інші операційні витрати. Статті калькулювання виробничої собівартості продукції затверджені обліковою політикою підприємства.

Фактична кількість готової продукції встановлюється на місці оприбуткування за виключенням відходів. На баланс готова продукція оприбутковується після процесів очищення та сортування.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю кваліфікуються згідно Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Операційні витрати вважаються витратами періоду і відображаються у Звіті про фінансові результати. До операційних витрат відносять адміністративні витрати.

До витрат майбутніх періодів включаються витрати, які здійснені у звітному періоді, але не підлягають віднесенню до витрат у майбутніх звітних періодах. Тобто до витрат майбутніх періодів на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» відносять витрати понесені на врожай наступного року.

Для обліку витрат на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» переважно застосовують наступні рахунки:

- 901 «Собівартість реалізованих товарів»;
- 902 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут»;
- 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;

- 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»;
- 949 «Інші витрати операційної діяльності»;
- 951 «Відсотки за кредит»;

До первинних документів, які підтверджують отримання доходів від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) належать накладні, товарно-транспортні накладні. Саме на їх підставі в бухгалтерському обліку відображають дохід від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг).

Розглянувши та проаналізувавши баланс підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО» в динаміці та порівнюючи з попередніми роками можемо провести аналіз фінансових коефіцієнтів стійкості, який полягає в порівнянні їх значень з базисними величинами, а також у вивченні їх динаміки. Розглянувши такі основні показники, можна зробити висновок, що:

- коефіцієнт рентабельності активів підприємства у 2020 році становив 4,7, у 2021 році – 16,1, а у 2022 році – 9,7. У 2021 році відбулось значне зростання рентабельності активів за рахунок зростання прибутку підприємства, але у 2022 році цей показник зменшився, але в порівнянні з базисним відбулось зростання в два рази;

- коефіцієнт загальної економічної рентабельності, що відображає здатність підприємства як єдиної організаційно-технологічної системи продукувати прибуток у розрахунку на одиницю наявних ресурсів у 2022 році становив 9,7, що на 80% більше проти 2020 року;

- коефіцієнт фінансової рентабельності, що характеризує ефективність використання власного капіталу у 2022 році становив 13,5, порівнюючи з 5,2 у 2020 році;

- коефіцієнт рентабельності реалізації, який відображає частку прибутку в загальному доході підприємства у 2022 році склав 22,2, тоді як у базисному 2020 році він становив 7,6.

В сучасних умовах розвитку ринкової економіки на фінансово-

економічний стан підприємства, зокрема ТОВ «БАКАЙ-АГРО», впливає низка факторів:

- сучасні умови розвитку економіки України, які супроводжуються значними змінами, складнощами, реформами;
- нестійкість політичного середовища на регіональних рівнях та в країні в цілому;
- правове середовище на регіональному рівні;
- технологічне середовище, тобто зміни в науково-технічній сфері під впливом науково-технічного прогресу;
- ресурсне середовище (постачальники виробничих ресурсів; постачальники різних сервісних послуг такі як митні брокери, страхові компанії, консультанти, адвокати тощо);
- інституційно-організаційне середовище (органи виконавчої влади; районні прокуратури; природоохоронні прокуратури; екологічні інспекції; фонди, які здійснюють збір податків і обов'язкових платежів через територіальні податкові інспекції).

2.2 Організація процесу внутрішнього аудиту на підприємстві

Внутрішній аудит є окремим економічним елементом системи внутрішньогосподарського контролю. На сільськогосподарському підприємстві ТОВ «БАКАЙ-АГРО» система внутрішнього господарського контролю являє собою сукупність елементів та заходів, що визначені та затверджені керівництвом підприємства, сприяють ефективному використанню матеріальних та нематеріальних активів підприємства, а також доцільності та правильності проведення внутрішньогосподарських операцій. Основними завданнями внутрішньогосподарського контролю підприємства є: повнота, точність та правильність відображення бухгалтерських даних у всіх

регістрах на підприємстві, збереження та підтвердження наявності бухгалтерських документів, захист активів даного сільськогосподарського підприємства. На виробничому підприємстві ТОВ «БАКАЙ-АГРО» функціонує власна система внутрішнього аудиту. При цьому великим плюсом є те, що співробітники служби внутрішнього аудиту добре розуміються на внутрішньо-організаційних зв'язках та галузевих особливостях даного підприємства. Діяльність служби внутрішнього аудиту регулює «Положення про службу внутрішнього аудиту» (Положення).

Організаційна структура служби внутрішнього аудиту є централізованою (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Структура служби внутрішнього аудиту на ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

№ п/п	Служба внутрішнього аудиту	Структурні підрозділи	Характеристика
1	2	3	4
1	Керівник СВА	Власник	Отримуються накази, вказівки, розпорядження, розробляються цілі, задачі, затверджуються плани, обмірковуються результати перевірок, аналіз, оцінка висновки. Приймаються остаточні рішення.
2	Внутрішній аудитор з розрахунків та фінансового аналізу	Виробничий відділ та відділ збуту	Контроль за матеріально-технічним забезпеченням, ефективність укладення угод, контроль собівартості та ціни продажу, аналіз звітів про витрачені матеріали; контроль руху запасів.
3	Спеціаліст з моніторингу	Відділ реалізації, відділ МВЗ	Дослідження галузі; функціонування ринку продукції, що виробляється; моніторинг цін на ринку; контроль звітів про виконання виробничої, фінансової та комерційної діяльності; моніторинг планових і відпускних цін; контроль закупівельних цін
4	Спеціаліст з документальної перевірки звітності та оподаткування	Бухгалтерія	Перевірка документів, що підтверджують достовірність і точність бухгалтерської, статистичної та фінансової звітності, обґрунтованість розрахунків із бюджетом, розрахунки із дебіторами, кредиторами тощо, своєчасність оприбуткування та списання активів.
5	Спеціаліст з правових питань та оподаткування		

Джерело: складено автором самостійно.

Служба внутрішнього аудиту, насамперед, виконує свою роботу згідно поставлених завдань керівництвом підприємства або власником. Власник ТОВ «БАКАЙ-АГРО» вимагає від внутрішніх аудиторів висловлення думки щодо обґрунтованості контрольних процедур.

Оцінку факторів контрольного середовища на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» службою внутрішнього аудиту на основі інтуїтивного методу [62] наведено в Додатку Б. Відповівши на питання можна зробити висновок, що:

- рівень надійності фактору балансує між середнім та низьким, але все ж таки схильний до середнього. Слід приділити увагу стратегічним цілям та їх виконанню за допомогою служби внутрішнього аудиту на підприємстві;
- фактор організаційної структури відносно високий, але має вектор до зниження. Тут знову ж таки треба звернути увагу на службу внутрішнього аудиту, а також на стратегії підприємства власнику підприємства;
- рівень надання повноважень і відповідальності середній, а увагу в даному випадку треба приділити майже всім пунктам і особливо розробці заходів з попередження конфлікту інтересів;
- рівень кадрової політики, а особливо працівників бухгалтерії, високий;
- рівень порядку підготовки звітності також високий;
- рівень надійності узгодження з вимогами, встановленими законодавством і зовнішніми регулюючими органами високий;
- підсумкова оцінка надійності висока, але залишається відкритим питання організації та впровадження служби внутрішнього аудиту для усунення вагомих недоліків, що призведе до підвищення господарської діяльності ТОВ «БАКАЙ-АГРО» та зниження ризиків господарської діяльності.

Відобразимо дану інформацію графічно за допомогою кількісного методу (рис. 2.3). Коли клієнт в деяких випадках виявляється невідповідальним, аудитору доводиться застосовувати кількісний метод, заснований на документальних даних і професійних даних аудитора.

Щоб досягти максимально позитивних результатів внутрішній аудит на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» здійснюється у чіткій послідовності згідно МСПІВА [16]. Нижче наведено схематичне зображення процесу внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві ТОВ «БАКАЙ-АГРО» (рис. 2.4).

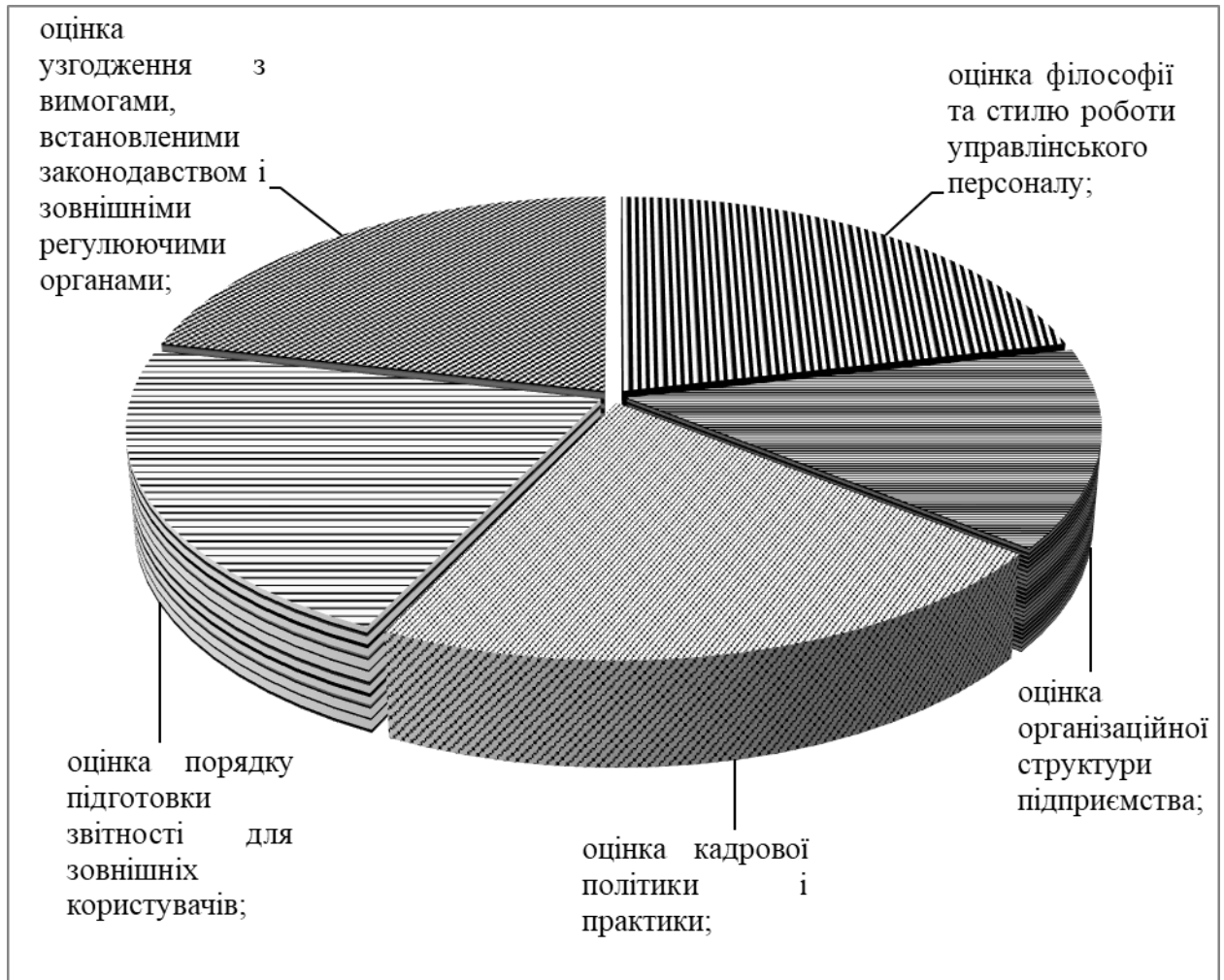


Рисунок – 2.4 Діаграма оцінки бізнес-середовища на ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

Джерело: побудовано автором на основі [16].

На етапі планування керівник служби внутрішнього аудиту затверджує план стратегії служби та річний план служби з власником підприємства. Поточні перевірки служби внутрішнього аудиту обговорюються та затверджуються в робочому порядку.

В першу чергу складається план-графік внутрішнього аудиту, який

власне відповідає за своєчасність його проведення. В першу чергу створюється Наказ про проведення перевірки відділом служби внутрішнього аудиту. Наказ відображає цілі підготовки перевірки та строки, вказуються відповідальні працівники, умови проведення та заходи контролю внутрішнього аудиту. Наказ підписує керівник підприємства. В плані визначаються строки проведення аудиторських перевірок окремо на кожному підрозділі підприємства, враховуються результати попередніх перевірок. Не пізніше ніж за три тижні до проведення перевірки план затверджується керівником підприємства. Річний план затверджується не пізніше останнього дня поточного року (31 грудня). Аудитор при складанні плану спирається на цілі, які зазначені в стратегічному плані підприємства, а також визначає об'єм запланованої аудиторської перевірки. Аудитор повідомляє керівників всіх підрозділів не пізніше ніж за 10 днів до проведення перевірки про строки проведення перевірок та передає їм копію плану проведення внутрішнього аудиту. Керівники підрозділів інформують інших працівників про проведення внутрішньої аудиторської перевірки, а також готують всі необхідні для проведення перевірки документи.

На етапі збору та накопичення даних використовуються методи контролю, проведення тестів та документування процесу. Насамперед, оцінюється система внутрішнього контролю. На наступному етапі оцінюються слабкі місця, виявлені на основі проведеного тесту, перевіряються детальніше конкретні операції підприємства, застосовуються аналітичні процедури, письмові запити, якщо необхідно повторне обчислення розрахунків у документах.

Дослідження фактичного стану підрозділів під час аудиторської перевірки, направлене на пошук та вивчення фактів. Аудитор не шукає винних в недоліках, а усуває знайдені помилки та розробляє плани для їх усунення. Проведення аудиторської перевірки на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» це:

- інвентаризація (фактична перевірка активів підприємства та їх стану шляхом перерахунку, замірів і т.д.);

- огляд (суб'єктивна оцінка аудитора на стан активів);
- нагляд (оцінка процесів виробництва та зіставлення їх з технологічною документацією та даними бухгалтерського обліку);
- технологічний контроль (перевірка документації на відповідність її міжнародним та державним стандартам; перевірка на правильність документації, калькуляції та даних бухгалтерського обліку).

Паралельно з цим використовують зовнішнє підтвердження від третіх осіб (підтвердження закупівельних цін від постачальників для перевіряння достовірності калькуляцій собівартості тощо), проводять дослідження документів та записів (інспектування).

Всі проведені процедури та складені документи під час перевірки є аудиторськими доказами.

Думка аудитора, щодо оцінки відповідності контролю та управління, формується на основі отриманих під час перевірки даних та обробленої інформації стосовно відповідності напрямку діяльності підприємства та його стратегічним цілям.

Узагальнення усіх отриманих результатів, складання звітів – це робота керівника служби внутрішнього аудиту. Вона включає в себе збір інформації, звітів від всіх спеціалістів відділу служби внутрішнього аудиту та складання єдиного Головного звіту про проведення аудиторської перевірки. Спеціалісти служби внутрішнього аудиту формують зауваження, підтвержені аудиторськими доказами, а також формулюють ризики, що були виявлені в результаті проведеної перевірки. Керівник служби внутрішнього аудиту повідомляє усю інформацію керівнику підприємства та за результатами складаються наступні звіти:

- Звіт члена служби внутрішнього аудиту;
- Звіт про результати аудиторської перевірки.

Звіт члена служби внутрішнього аудиту відображає інформацію про проведenu роботу, зауваження аудитора, аудиторські докази та запропоновані рекомендації.

Звіт про результати перевірки складається на основі звітів членів служби внутрішнього аудиту. Даний документ є комерційною таємницею підприємства.

Для проведення контролю виконання рекомендацій аудитора проводяться Заходи щодо усунення зауважень і ризиків за результатами аудиторської перевірки, які включають: моніторинг за проведенням даних заходів, аналіз їх виконання, доведення інформації про проведення цих заходів до власника товариства. Звіт про проведення заходів щодо усунення зауважень і ризиків за результатами аудиторської перевірки складає керівник служби внутрішнього аудиту. До звіту додаються документи, що підтверджують виконання необхідних заходів та висновок спеціалістів служби внутрішнього аудиту про проведений аналіз та усунення зауважень.

При розробці Заходів щодо усунення зауважень і ризиків за результатами аудиторської перевірки особлива увага приділяється частині з управління ризиками підприємства: усунення джерел ризиків, зменшення впливу ризиків, мінімізацію наслідків ризиків.

2.3 Ризик-орієнтований підхід до планування та проведення внутрішнього аудиту

Планування та організація робіт внутрішнього аудиту є відображенням його стратегії і тактики: виявлення ключових ризиків товариства та ризиків діяльності служби внутрішнього аудиту, визначення помилок, складання стратегічного плану, розробка програми та процедур, координаційні роботи служби внутрішнього аудиту [64].

На ТОВ «БАКАЙ-АГРО» служба внутрішнього аудиту проводить роботи з внутрішнього аудиту у дві стадії:

- 1) перша: визначення та оцінка бізнес-ризиків підрозділів

підприємства;

2) визначення суттєвих помилок, ризиків діяльності служби внутрішнього аудиту та складання планів з врахуванням виявлених ризиків.

Ризик орієнтовний підхід в нашому випадку базується на концепції «Управління ризиками організації. Інтегрована модель» (COSO risk) за наступних умов:

– внутрішнє середовище підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО» включає впорядковану організаційну структуру, здорову корпоративну культуру, чіткій розподіл відповідальності, політику і практику роботи з персоналом, затверджені програми управління ризиками, ефективно функціонуючу службу внутрішнього контролю. Аудитори визначають суть та причини виникнення ризиків по підприємству;

– встановлення стратегічних цілей дозволяє перевірити дотримання стратегії розвитку товариства з урахуванням як внутрішніх так і зовнішніх факторів впливу.

Внутрішні ризики управління підприємством визначаються в першу чергу, так як вони є найбільш наявними, легше виявляються, спеціалісти служби внутрішнього аудиту вибирають оптимальні методи управління даними ризиками. Зовнішні ризики визначаються складніше, їх виявлення та оцінка потребують додаткових витрат [64]. Встановленням наявності чітко сформованих оперативних та стратегічних цілей займаються внутрішні аудитори. Якщо аудитор встановлює факт недотримання стратегічних цілей товариства, то він чітко окреслює можливе виникнення ризиків для організації та можливі негативні наслідки, які можуть призвести до втрати активів або навіть, в найгіршому випадку, до банкрутства [65]. Дефініція подій - зосередження уваги аудитора на виявленні та перевірці бізнес-ризиків підприємства.

Оскільки саме джерела ризиків приводять до ризикових подій, які суттєво впливають на фінансово-господарський результат діяльності товариства. Для виявлення цих джерел ризиків проводиться певна низка дій

при проведенні внутрішнього аудиту:

- визначаються зони ризику,
- виявляється ризик в операціях на підприємстві;
- встановлюються причинно-наслідкові зв'язки між операцією,

джерелом та ризиком.

Після того, як виявлені джерела ризиків аудитор встановлює ключові ризики, що мають найбільший вплив на результати діяльності товариства. Цей підхід називається «спадний» або «зверху-вниз».

Коли аудитор виявить найбільш впливові ризики, проводить їх оцінку як якісну так і кількісну.

Аудитори ТОВ «БАКАЙ-АГРО» не мають досить надійної бази для встановлення бізнес-ризиків. Вони використовують спрощений метод та якісну оцінку для висвітлення основних негативних факторів. Оцінка таких ризиків є поверхневою.

Тож можна зробити висновок, що керівництво ТОВ «БАКАЙ-АГРО» отримує викривлену інформацію на основі якої може приймати не вірні рішення, що може призвести до негативних наслідків.

Якісна оцінка бізнес-ризиків проходить за допомогою вибірки та тестування наведеного в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6. – Оцінка бізнес-ризиків на ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

№ п/п	Опис	Факт виявлення	Оцінка ризику
1	2	3	4
1	Факти можливого шахрайства з боку найманих працівників		Високий
2	- нестандартні дані в бухгалтерських документах	Присутні	
3	- слабкості внутрішньо фірмового контролю	Присутні	
4	- відхилення від середніх значень величин деяких показників	Присутні	
5	- спосіб життя, що виходить за звичайні рамки	Присутній	

Продовження таблиця 2.6

1	2	3	4
6	Факти можливого шахрайства з боку управлінського персоналу, пов'язані з викривленнями в результаті несумісного складання фінансової звітності.		Високий
7	- керівництво не може дотримуватися належних норм корпоративного управління та етики	Не виявлений	
8	- у складі керівництва одна особа має домінуюче положення	Не виявлений	
9	- керівництво не здійснює належним чином моніторинг важливих засобів контролю	Присутній	
10	- керівництво ставить не виправдані цілі перед працівниками бухгалтерії	Присутній	
11	- присутня тенденція наймати неналежних співробітників в області бухгалтерії та ІТ	Присутній	
12	- відсутність аудиторських перевірок протягом великого часу	Присутній	
13	- нездатність враховувати грошові потоки в результаті господарської діяльності при відображенні розміру виручки або росту виторгу	Присутній	
14	- незвичайні або навмисне ускладнені господарські операції, проблематичні з погляду вимоги пріоритету змісту перед вимогою	Присутній	
15	- операції з особами, які не відносяться до звичайного ведення господарської діяльності	Присутній	
16	- факти можливого шахрайства з боку управлінського апарата, пов'язані з викривленням в результаті незаконного присвоєння активів	Середній	
17	Обіг великих сум готівки	Присутній	
18	- відсутність належних процедур відбору і перевірки кандидатів посад, що мають доступ до активів	Не виявлений	
19	- відсутність порядку в системі обліку активів, схильних до присвоєння	Не виявлений	
20	- відсутність проведення регулярних незалежних перевірок	Присутній	
21	- відсутність звірки рахунків бухгалтерського обліку	Не виявлений	
22	- суми дебіторської заборгованості, які не погашаються протягом тривалого часу	Присутній	
23	- виявлення розбіжностей у результаті отримання підтверджень запитів	Присутній	
24	Узагальнена оцінка факторів ризику шахрайства	Високий	

Джерело: складено автором самостійно.

В результаті проведеної оцінки відбувається виділення найбільш актуальних та значущих для підприємства ризиків. Головне завдання проведення даної оцінки – це відокремлення ризиків, що з великою вірогідністю не виправдають витрат на їх вивчення та регулювання [66].

Після вивчення найвагоміших бізнес-ризиків, що є найбільш актуальними і значущими для підприємства, внутрішні аудитори приступають до планування робіт із внутрішнього аудиту з урахуванням ризик-орієнтованого підходу та складання програми аудиту.

Ризик-орієнтований підхід є актуальною складовою внутрішнього аудиту для сільськогосподарських підприємств України виходячи з огляду на євроінтеграцію та відкриття нових ринків збуту продукції. Він враховує закордонний досвід та дозволяє внутрішнім аудиторам вибрати вірні об'єкти внутрішнього аудиту, що являє собою якісне покращення роботи аудиторів при проведенні перевірок. Результати проведених досліджень є основою подальшого обґрунтування технології проведення якісної і кількісної оцінки ключових бізнес-ризиків товариства при планування та проведенні внутрішнього аудиту [62].

Дослідивши всю наведену вище інформацію, ми можемо зробити наступні висновки:

- 1) ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за аналізований період має задовільний фінансовий стан через зниження показників рентабельності; дана ситуація відображає неякісний підхід до оцінки бізнес-ризиків та прийняття управлінських рішень;
- 2) ТОВ «БАКАЙ-АГРО» має складну організаційну структуру та взаємозв'язки, що є умовою для виникнення бізнес-ризиків в діяльності підприємства;
- 3) бухгалтерський облік товариства побудований згідно законодавчих норм та вимог, ведеться за допомогою бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- 4) для забезпечення ефективного функціонування та попередження

ризиків створена служба внутрішнього аудиту на підприємстві;

5) служба внутрішнього аудиту функціонує на основі нормативно-правових актів та розробленого Положення; планування процесу внутрішнього аудиту складається з визначених етапів;

6) робота служби внутрішнього аудиту планується на основі ризик-орієнтованого «спадного» підходу, використовується спрощений метод та якісна оцінка.

Робота аудиторів у даному випадку є неповною, з втратою якості аудиторського висновку та, як наслідок, прийняттям невірних рішень керівництвом товариства.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

3.1 Процес планування та отримання доказів службою внутрішнього аудиту на підприємстві

Для успішного функціонування будь-якого підприємства обов'язковою умовою його діяльності є планування. Процес планування ризик-орієнтовного підходу стає основою для проведення аудиторських перевірок в майбутньому.

Зважаючи на проведений аналіз ТОВ «БАКАЙ-АГРО», ми можемо сказати, що на даному підприємстві необхідно удосконалювати процес планування та проведення внутрішнього аудиту за ризик-орієнтованим підходом.

Внутрішній аудит за ризик-орієнтованим підходом базується на виявленні ризиків, оцінці впливу виявлених порушень, проблемних питань з урахуванням їх суттєвості на оцінку ризиків, що дає змогу керівництву підприємства прийняти правильні рішення в розробці досконалої стратегії в подальшому плануванні роботи ТОВ «БАКАЙ-АГРО».

На підприємстві ТОВ «БАКАЙ-АГРО» на сьогодні відсутній стратегічний план розвитку підприємства. Господарська діяльність товариства направлена лише на отримання вигод власників по принципу «тут і зараз». Причиною такого «невірного» функціонування є неправильне складання калькуляцій, невірне визначення собівартості продукції та управління запасами підприємства. Це є і головним недоліком такого функціонування. В такому випадку власникам необхідно мати стратегічний план розвитку.

Розпочинається організація планування з підбору персоналу, який чітко спеціалізується на фахових питаннях. На ТОВ «БАКАЙ-АГРО» функціонує своя система внутрішнього аудиту, яка складається з трьох працівників: керівника служби внутрішнього аудиту і двох фахівців з різних питань внутрішнього аудиту. Служба внутрішнього аудиту в своїй діяльності керується Положенням та Посадовими інструкціями внутрішнього аудитора. На ТОВ «БАКАЙ-АГРО» посадові інструкції внутрішніх аудиторів не є задокументованими. Робота інших працівників служби внутрішнього аудиту регулюється керівником даного відділу. Така ситуація є негативною, оскільки є приховані ризики невиконання працівником своїх зобов'язань, а це може негативно вплинути на результат роботи служби внутрішнього аудиту, а у підсумку на фінансовий результат підприємства. Саме тому запропоновано Посадові інструкції внутрішнього аудитора для працівників служби внутрішнього аудиту на ТОВ «БАКАЙ-АГРО», які розроблені з урахуванням особливостей даного підприємства (Додаток В).

Запропоновано проведення підвищення кваліфікації працівників служби внутрішнього аудиту за рахунок навчання та підвищення рівня знань.

На ТОВ «БАКАЙ-АГРО» під плануванням мається на увазі складання річного плану, плану перевірки та програми внутрішнього аудиту. На нашу думку більшу увагу треба приділити плануванню саме конкретної перевірки. Подібні перевірки нерідко є спонтанними та потребують чіткого розуміння ризикових об'єктів, які слід перевірити, цілей, які переслідує керівництво та завдань запланованої перевірки.

Підприємство ТОВ «БАКАЙ-АГРО» є одним з сільськогосподарських підприємств у Запорізькій області у східній частині України. В своїй діяльності товариство використовує значний асортимент продукції, матеріалів та комплектуючих, які в свою чергу складають виробничі запаси підприємства. Велика частина запасів потребує більш точного обліку, детальнішого опису та належного зберігання на складах. У цьому випадку актуальним буде виконання планових перевірок руху запасів. Бувають

ситуації, коли непланова перевірка є вкрай необхідною. У такій ситуації на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» джерелами інформації для внутрішніх аудиторів є бухгалтерська та внутрішня документація, а також висновки попередніх перевірок.

Нами розроблена схема планування аудиторської перевірки за ризик-орієнтованим підходом на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» (рис. 3.1).

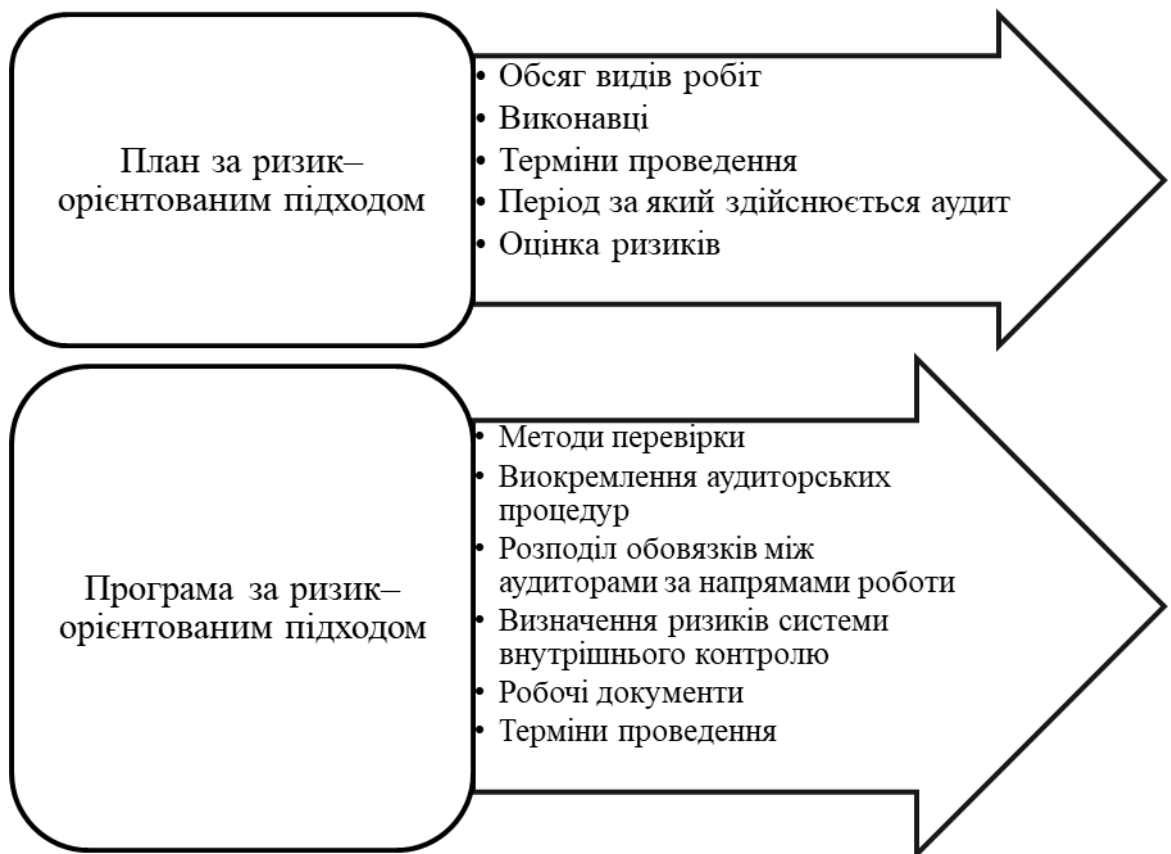


Рисунок 3.1 – Планування внутрішнього аудиту за ризик-орієнтованим підходом

Джерело: складено автором самостійно.

Внутрішні аудитори в період планування надають письмові запити керівнику структурного підрозділу, кожен за своїм напрямом. Узгоджуються питання доступу співробітників служби внутрішнього аудиту до підрозділів: служба внутрішнього аудиту надсилає повідомлення про проведення аудиторської перевірки підрозділу разом з програмою аудиту, яка може

корегуватися після отримання відповідей від підрозділів. Враховуючи наведену інформацію, на нашу думку такий підхід є застарілим та займає певний час на обґрунтування відповідей. Пропонуємо скласти єдиний тест-запит (Додаток Д) для збору інформації для проведення внутрішнього аудиту запасів [72].

Підприємство та служба внутрішнього аудиту, що діє на ньому, повинні мати узгоджені цілі та завдання. Програма внутрішнього аудитора також складається на основі цілей та завдань. На ТОВ «БАКАЙ-АГРО» такі цілі та завдання були сформовані для кожної окремої перевірки, але без належного ризик-орієнтованого підходу та стратегії. Пропонуємо сформулювати цілі та завдання для планування внутрішнього аудиту запасів на підприємстві.

Цілі внутрішнього аудиту запасів:

- одержання належних аудиторських доказів;
- підтвердження достовірності відображення руху запасів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- висловлення незалежної думки аудитора щодо достовірності та відповідності концептуальній основі фінансової звітності бухгалтерського обліку запасів;
- виявлення можливих ризиків у бухгалтерському обліку запасів.

Завдання внутрішнього аудиту запасів:

- здійснення контролю за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з запасами;
- встановлення правильності визнання активів запасами згідно з П(С)БО № 9 «Запаси»;
- перевірка дотримання підприємством облікової політики щодо відображення запасів в обліку та звітності;
- контроль формування первісної вартості запасів;
- дослідження стану зберігання запасів на складах;
- встановлення достовірності відображення руху запасів у

бухгалтерському обліку;

- підтвердження або спростування доцільності вибору підприємством методу списання запасів на витрати підприємства;
- перевірка дотримання технологічним картам застосування запасів на підприємстві;
- відображення в бухгалтерському обліку вибуття запасів за обраними методами;
- підтвердження доцільності вибору підприємством методу списання запасів на витрати підприємства;
- дослідження протизаконних дій, пов'язаних із рухом виробничих запасів, суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності;
- підтвердження кваліфікації працівників, що є відповідальними за рух запасів;
- контроль автоматизації системи обліку та зв'язку на складах підприємства;
- підтвердження наявності можливостей збереження запасів завдяки автоматизованим системам захисту.

Результати аудиторської перевірки та її хід мають бути належним чином документально оформлені, для чого аудиторами використовуються необхідні робочі документи.

Планування та отримання доказів аудитором не можливе без документування. Це один з принципів діяльності внутрішніх аудиторів.

Згідно з рекомендаціями аудитор сільськогосподарського підприємства має складати робочі документи, враховуючи повноту та деталізацію для забезпечення розуміння аудиторської перевірки. Спеціаліст служби внутрішнього аудиту відображає в робочих документах інформацію про планування внутрішнього аудиту, його характер, термін та обсяг виконаних аудиторських процедур, їх результати та висновки, зроблені на основі аудиторських доказів. У документації має бути пояснення щодо всіх важливих питань, а також висновків аудитора.

З усього наведеного можна зробити висновок, що робоча документація представляє собою записи аудитора, які допомагають зафіксувати проведені процедури з внутрішнього аудиту, тести, запити, отриману інформацію та висновки перевірки. Найчастіше така документація має вигляд форм і таблиць у паперовій або електронній формі.

Виділимо основні функції документування перевірки внутрішнього аудиту та зобразимо у вигляді схеми (рис. 3.2).

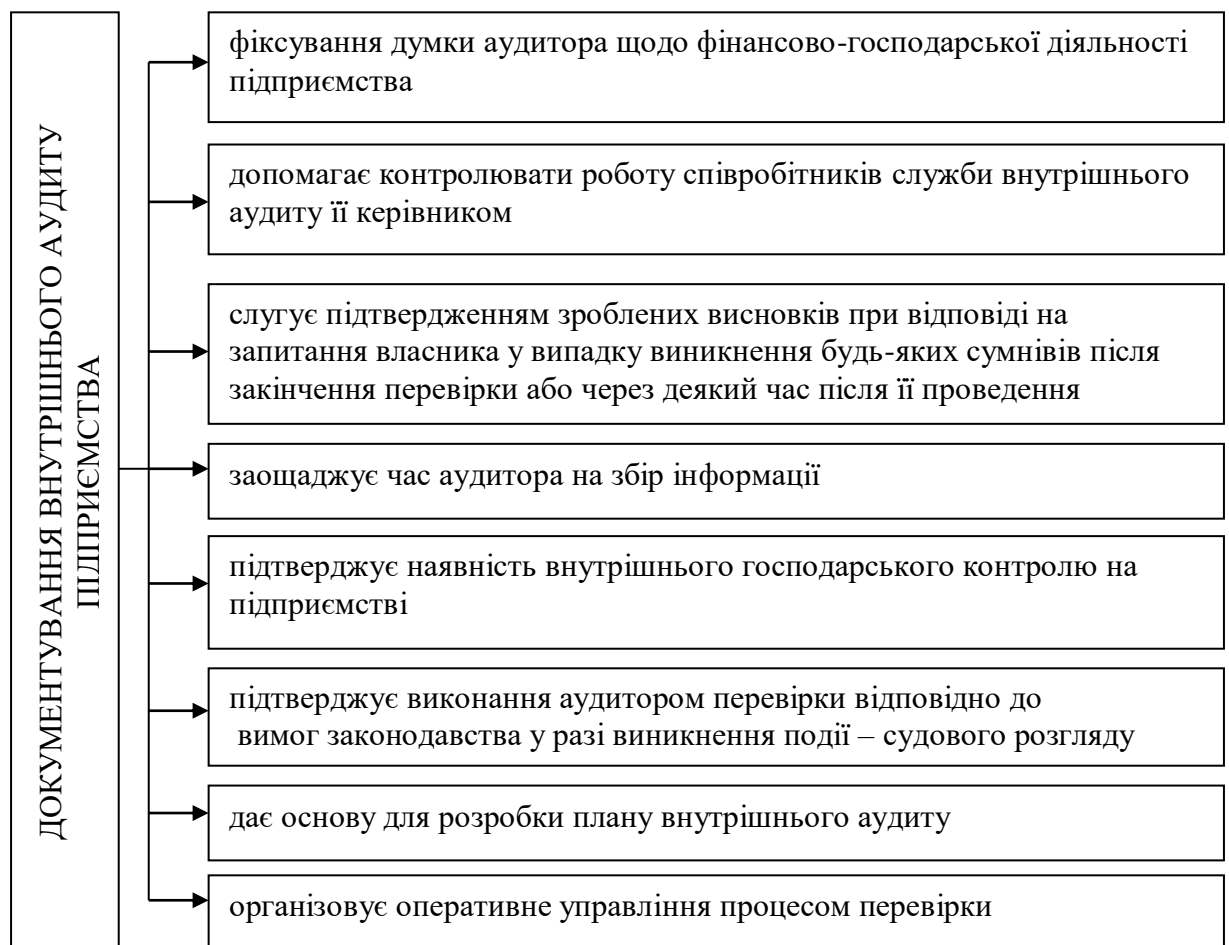


Рисунок 3.2 – Основні функції документування перевірки внутрішнього аудиту

Джерело: складено автором самостійно.

Службою внутрішнього аудиту на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» виконуються наступні етапи документування: складання документа та його належне оформлення; прийняття документа відповідальним бухгалтером відділу

бухгалтерії; рух документів по відділах і робочих місцях до бухгалтерії, їх обробка і використання для бухгалтерських записів; внесення документів до робочих автоматизованих програм; здача документів в архів.

Для планування процесу перевірки керівник служби внутрішнього аудиту складає загальний план перевірки, де визначаються об'єкти перевірки та термін проведення внутрішнього аудиту. Далі на основі цього плану розроблюються програми проведення внутрішнього аудиту. Вона може бути як загальна так і для кожного підрозділу окремо. Нами розроблено та запропоновано для використання бланк плану перевірки на основі ризик-орієнтованого підходу (Додаток Е).

Наступний етап планування перевірки полягає у складанні програми аудиту та досліджень, яка складається за кожним розділом з чіткого переліку процедур. Кожна процедура підлягає документуванню. При виконанні затвердженої програми, аудитор здійснює запит необхідних документів досліджуваного підрозділу, при цьому рух цих документів оформлюється Листом реєстрації документів перевірки внутрішнього аудиту (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Лист реєстрації документів перевірки внутрішнього аудиту на ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

№ п/п	Дата	Номер документа	ППП аудитора	Підпис
1	2	3	4	5

Джерело: складено автором самостійно.

Під час основного етапу перевірки проводиться:

- організаційна зустріч з керівництвом об'єкту перевірки (підрозділу);
- аудиторські процедури;
- заключна зустріч з керівництвом об'єкту перевірки (підрозділу);
- підготовка звітної документації.

Необхідні для формування загальної думки про об'єкт дослідження

аудиторські докази можуть добуватися за допомогою тестів контролю та при проведенні процедур перевірки.

Тести контролю застосовуються для підтвердження (спростування) відповідності організації та ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку і внутрішнього господарського контролю..

Проведення процедур по суті проводиться з метою перевірки інформації наведеної керівництвом у фінансовій звітності.

Останній етап перевірки полягає у складанні аудиторського звіту на основі висновку про перевірений структурний об'єкт (підрозділ) підприємства стосовно стану перевірених об'єктів та рекомендації по усуненню виявлених недоліків.

3.2. Професійне судження внутрішнього аудитора про облік запасів

Перш за все слід відмітити, що формування думки аудитора відбувається на основі аудиторських принципів та стандартів і ця думка не є беззаперечною вказівкою до виконання.

Думка аудитора ґрунтується на основі отриманих доказів у вигляді робочих документів служби внутрішнього аудиту та її письмових звітах. Основна вимога щодо складання аудиторської думки – це наявність чіткої послідовності зв'язків між отриманими доказами, підкріпленої документально.

Професійні судження аудитора. складають основу для формування аудиторської думки. Тут особливу увагу слід приділити оціночним судженням. Їх суть полягає у визначенні сукупності параметрів характеру предмету судження. У підсумку результати оціночних суджень дають можливість аудитору отримати певні характеристики досліджуваної інформації та сформувати на їх основі професійну думку, яка міститиме

певний рівень упевненості користувачів у можливості її застосування під час обґрунтування, формалізації та реалізації адекватних управлінських рішень.

На нашу думку аудиторам необхідно використовувати оціночні судження на протязі всієї роботи. На етапі планування перевірки аудитор оцінює бізнес-ресурси середовища перевірки. Це необхідне для розуміння змісту, структури та обсягу інформації, яка має бути досліджена. Паралельно оцінюються ресурси та можливості самого аудитора. Вже на основі даної оцінки складається остаточне рішення щодо формування завдань перевірки або аудитор робить висновок щодо неможливості співпраці з клієнтом.

На ТОВ «БАКАЙ-АГРО» ми оцінили бізнес-середовище та систему внутрішнього господарського контролю (Додаток Б), а також провели аналіз основних показників платоспроможності, ліквідності та фінансової стійкості. Та дійшли таких висновків: на підприємстві складені всі умови для вдалого функціонування та отримання позитивних вигод у майбутньому (розширення частки на ринку в Україні та можливим є вихід на закордонний сільськогосподарський ринок). Враховуючи стабільний попит сільськогосподарської продукції як однієї з основних життєвонеобхідних, продукція підприємства і надалі буде мати попит за умови, що власники будуть покращувати якісні характеристики продукції на основі впровадження інноваційних технологій (наприклад, виробництво екологічної продукції).

Керівництву ТОВ «БАКАЙ-АГРО» слід звернути увагу на наступному:

- 1) налаштувати зв'язок стратегічних цілей роботи підприємства на всіх рівнях функціонування на основі ризик-орієнтованого підходу, що в свою чергу покращить функціонування внутрішнього господарського контролю;
- 2) керівництво має прислухатися до консультацій аудиторів та забезпечити належне виконання аудиторських рекомендацій;
- 3) проводити підвищення кваліфікації персоналу в цілому та особливо виробничого персоналу та працівників відділу збуту;

4) налаштувати використання сучасних інформаційних технологій та програмного забезпечення для бухгалтерського обліку на підприємстві.

Ці заходи допоможуть в майбутньому покращити показники діяльності.

Під час проведення планування завдання аудитору слід оцінити характеристики суттєвості інформації (табл. 3.2), яка досліджується та аудиторського ризику (Додаток Ж). Ми з'ясуємо інформацію про те, які саме докази ми маємо отримати для висловлення правильної думки.

Таблиця 3.2 – Попередня оцінка суттєвості на ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

№ п/п	Найменування базових показників	Значення базового показника, тис. грн.	Коефіцієнт відхилення, %	Значення, що застосовуються при розрахунках рівня суттєвості, тис. грн.
1	2	3	4	5
1	Чистий прибуток	7872,7	2	157,5
2	Валюта балансу	80964,3	2	1619,3
3	Власний капітал	58513,2	10	5851,3
4	Загальні витрати	28928,2	2	578,6

Джерело: складено автором самостійно.

В нашому випадку ми можемо сказати, що середній рівень суттєвості буде дорівнювати єдиному рівню суттєвості за чистим прибутком – 157,5 тисяч гривень. Дослідивши рух запасів із застосуванням єдиного рівня суттєвості ми зробили висновок, що дані бухгалтерського обліку відповідають фактичному стану запасів на підприємстві. Аудиторський ризик має високий показник, причиною цього є низька кваліфікація працівників виробництва та відсутність систематизованих перевірок, направлених на аналіз внутрішнього господарського контролю. Підприємству необхідно не тільки розробити систематизований річний план аудиту, але і чітко дотримуватися його для отримання бажаного результату.

Виконання аудиторських процедур дають можливість досягнути цілі

завдання з надання упевненості, висловити професійну думку аудитора, його оціночне судження перевіреної інформації.

Основна особливість професійного оціночного судження – це його призначення, визначення та обґрунтування ставлення аудитора до досліджуваних ним даних. Предметом оціночного професійного судження аудитора, у нашому випадку, виступають визначені сутність та характер інформації, що досліджується, процеси формування та розкриття інформації, процедури, що виконуються персоналом клієнта, представниками служби внутрішнього аудиту та результати таких процедур.

Формування та розкриття інформації оцінюється за критеріями дотримання відповідних процедур, що передбачає реалізацію певним чином формалізованих заходів у визначеній послідовності з дотриманням обмежень як у часі так і у ресурсах. Такими критеріями можуть бути методичні прийоми розроблені аудитором при плануванні проведення перевірки.

На підставі достатньої кількості аудиторських доказів може бути сформована думка аудитора стосовно інформації, яка досліджується. З досліджуваним об'єктом на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» – запасами, були використані тестування об'єкту та документування отриманої інформації за допомогою розроблених реєстрів (Додаток Д).

Наступний крок аудитора – це створення критеріїв оцінки отриманих доказів та порівняння результатів з розробленими критеріями.

Таке порівняння може вирішити наступні задачі:

- визначення наявності відхилень фактичних характеристик від обраних критеріїв;
- оцінка виявлених відхилень;
- розуміння сутності та аналіз впливу виявлених відхилень на досліджувану інформацію.

Виявивши відхилення аудитор може оперативно відреагувати на їх наслідки. Слід зазначити, що необхідно визнавати можливість впливу як окремих відхилень, так і їх можливих комбінацій.

При виявленні впливу відхилень на досліджувану інформацію необхідно з'ясувати характер впливу: позитивний, негативний чи нейтральний.

Позитивний вплив – це вплив відхилень, який веде до позитивних змін у досліджуваній інформації.

Нейтральний вплив – відхилення ніяк не впливають на інформацію, або їх вплив компенсується рівнозначним впливом позитивних і негативних відхилень.

Негативний вплив відхилень – це вплив, що веде до негативних змін в інформації.

Позитивний, нейтральний або негативний вплив також представляють собою оцінні судження аудитора і необхідно дістатися змісту такого впливу та оцінювати його за наступними критеріями: аудиторський ризик, достатність доказів або суттєвість досліджуваної інформації.

Оціночні судження – це один з механізмів формування аудиторської думки при перевірці сільськогосподарського підприємства. Вони використовуються аудитором на всіх етапах перевірки. Аудитор сам формує критерії за якими він буде оцінювати досліджувану інформацію.

Аудитор використовує розроблені процедури для отримання інформації, необхідної для повної точної перевірки досліджуваного об'єкта. Такі процедури направлені на отримання інформації та на з'ясування її змісту та обсягу.

Для отримання інформації щодо стану та руху запасів на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» на ряду з існуючими процедурами, що застосовує служба внутрішнього аудиту, пропонуємо внести додаткові процедури:

- звіряння фактичних залишків з даними обліку та даними бухгалтерської книги одночасно;
- перевірка формування первісної вартості запасів з урахуванням технічних характеристик;
- перевірка калькуляцій та отримання з них інформації про вид

запасів, що перевіряється, а також подальша перевірка за рахунок співвідношення хронологічних та технічних характеристик;

- перевірка документального обліку запасів «в дорозі»;
- співставлення методу вибуття запасів, встановленого підприємством з фактичним методом вибуття;
- перевірка відповідності обліку та даних інвентаризації.

На основі сформованого оцінного та процедурного судження аудитор формує думку аудитора. Це відбувається тоді, коли він отримав вагомі докази в необхідному обсязі, оцінив суттєвість не виправлених викривлень досліджуваної інформації про об'єкт.

На основі доказів та оцінки суттєвості аудитор формує думку про те чи відповідає облік запасів концептуальним основам обліку запасів.

Аудитор формує частину думки, де відображується відповідність обліку запасів та їх відображення у ФЗ до концептуальних основ – міжнародних або державних стандартів.

Наступний етап формування думки аудитора – це розуміння того, чи присутня упередженість у судженнях. Аудитор має розуміти чи дасть така упередженість нейтральний ефект, чи призведе до суттєвих викривлень інформації. Від цього залежить, яку форму думки висловить аудитор – модифіковану або немодифіковану. При дослідженні запасів в товаристві ми виявили наступні ознаки упередженості обліку запасів ТОВ «БАКАЙ-АГРО»:

- фактична переоцінка запасів не співпадає з бухгалтерським обліком;
- штучне завищення вартості деяких елементів запасів у калькуляціях;
- штучне завищення вартості готової продукції, при цьому вартість використаних запасів залишається незмінною.

Така упередженість негативно впливає на фінансові результати

підприємства та на його основні показники.

Далі коли аудитор дійшов висновку, що всі помилки та викривлення виправлені та в цілому облік запасів відповідає державним стандартам, він повинен розглянути питання правильності і точності відображення цієї статті у фінансовій звітності.

На жаль, на досліджуваному підприємстві фінансова звітність некоректно відображає рух запасів. Керівництво підприємства та головний бухгалтер намагаються відображати рух запасів згідно розробленої облікової політики та П(с) БО 9 «Запаси та застосувати наступне твердження: фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до П(с) БО 9 «Запаси».

Думка аудитора відображається у звіті аудитора.

Ми пропонуємо застосовувати в роботі служби внутрішнього аудиту ТОВ «БАКАЙ-АГРО» звіт аудитора, який має наступну структуру:

- 1) реквізити підприємства;
- 2) особа, якою затверджено даний документ;
- 3) назва документа, підрозділ де проводився аудит (Звіт за результатами внутрішнього аудита запасів у відділі матеріально-виробничого забезпечення);
- 4) керівник досліджуваного підрозділу (ПБ) ;
- 5) аудитор, спеціаліст служби внутрішнього аудиту (ПБ);
- 6) період аудиторської перевірки;
- 7) ціль аудиторської перевірки;
- 8) думки аудитора;
- 9) перелік робочих документів, на основі яких збиралася інформація;
- 10) перелік документів, на основі яких визначаються докази, розрахунки аудиторського ризику та визначення суттєвості;
- 11) критерії оцінки доказів;
- 12) перелік реєстрів ризиків;
- 13) виконання плану аудиторської перевірки;

- 14) кількість виявлених невідповідностей;
- 15) перелік номерів актів про невідповідність;
- 16) перелік листів-запитів;
- 17) рекомендації щодо покращення служби внутрішнього контролю за результатами аудиторської перевірки;
- 18) підпис аудитора, ПІБ, дата.

На нашу думку дана форма звіту в повній мірі відображатиме процес отримання доказів, професійне судження аудитора, сформовану думку аудитора, а також відображатимуться бізнес-ризики та рекомендації по їх усуненню (Додаток І). Такий звіт аудитора буде доречно використовувати через деякі проміжки часу, якщо виникатимуть питання щодо проведеної перевірки.

3.3 Інформаційні технології в системі внутрішнього аудиту для стратегічного планування і ризик-орієнтованого управління підприємством

В сучасному світі інформаційні технології суттєво впливають на бізнес-середовище будь-якого підприємства.

Завдяки ІТ технологіям підприємства мають можливість отримати та переробити в короткі проміжки часу велику кількість інформації, на основі якої прийняти обґрунтовані рішення в оптимальні строки. Кількість і об'єми інформації постійно збільшуються, а це в свою чергу призводить до інноваційних більш сучасних розробок в сфері збору та зберігання інформації.

Саме тому впровадження ІТ технологій відбувається на всіх підприємствах України і світу як один із напрямів інноваційного розвитку. Подальше удосконалення цих технологій в процесі функціонування та стратегічного планування на основі ризик-орієнтованих підходів підвищує якість прийняття управлінських рішень.

Дослідивши цю тему, ми дійшли висновку, що стратегічне планування повинно спиратися на налагоджену систему обліку та формування показників діяльності організації та на максимально оновлену систему нормативно-правових актів.

Актуальним також залишається питання інтеграції в автоматизовану систему підприємств, в тому числі сільськогосподарських, інформаційно-аналітичної системи внутрішнього аудиту.

Саме така інтеграція забезпечить попередження відхилень та помилок, шахрайства, визначить ймовірні бізнес-ризиків та забезпечить можливість їх уникнення в майбутньому, допоможе визначити слабкі та сильні сторони діяльності та їх регулювання (рис. 3.3).



Рисунок 3.3 – Переваги використання інноваційних ІТ-технологій в управлінні підприємством

Джерело: складено автором самостійно.

Нами було проведено дослідження системи автоматизації аудиту та інтеграції баз даних в інформаційне середовище ТОВ «БАКАЙ-АГРО». В результаті можна сказати, що наразі відсутня можливість повної автоматизації внутрігосподарських процесів, аудиту та управління підприємством. Гострим питанням залишається в області автоматизації внутрішньогосподарських процесів на сільськогосподарських підприємствах, а саме: розробка гнучких інформаційних систем прийняття, обробки та зберігання даних бухгалтерського обліку та служби внутрішнього аудиту; інтеграція автоматизованих систем бухгалтерського обліку та аудиту в процес управління підприємством; інтеграція електронної нормативно-правової бази в автоматизовану систему управління підприємством.

Для вдалого функціонування служби внутрішнього аудиту необхідно впроваджувати таку систему ІТ, яка швидко та ефективно, без втрати даних, буде доставляти дані до отримувача інформації. Зараз майже всі інформаційні системи використовують можливість експорту даних за допомогою файлів з розширенням XML і XLS.

Технологія з використанням XML полегшує процес проведення внутрішнього аудиту та дає, зокрема, можливість отримувати, корегувати, індексувати, оновлювати XML-дані. Такі дані швидко обробляються, що є їх безумовною перевагою, але існує ряд інших переваг: простота обчислення та аналізу таких даних, їх реєстрація та збереження, що в свою чергу мінімізує час, використання людських ресурсів та інших ресурсів підприємства. Використання XML-документів дозволяє отримувати дані на відділеному доступі, що також є значною перевагою та вагомим кроком інновацій інформаційних технологій.

Використовуючи більш сучасні та новітні розробки в автоматизації внутрішнього аудиту, підприємство має можливість спрямовувати свої сили на формування рекомендацій, пов'язаних з підвищенням ефективності координації управлінських рішень, а також на розробку низки заходів, пов'язаних із стратегічним плануванням діяльності організації.

Організація бухгалтерського, управлінського та фінансового обліку, формування методик внутрішньогосподарського контролю прямо залежить від використання комп'ютерної техніки на підприємстві. Електронна обробка даних може суттєво впливати на процедури, які використовують аудитори при проведенні перевірки системи обліку і внутрішньогосподарського контролю, на зміст, час проведення та обсяг цих процедур. Використання комп'ютерів – це одна з аудиторських методик, з використанням програм на основі яких проводиться дослідження об'єкта та його оцінка.

Внутрішні аудитори під час проведення аудиторської перевірки постійно використовують програми для ведення бухгалтерського обліку та юридичні програми, які надають інформацію про нормативні документи обліку, оподаткування різних видів діяльності та правового регулювання підприємництва.

Нажаль зараз аудиторські програми, що швидко ідентифікують зміни в законодавстві України та надають можливість інтегрувати їх в автоматизовану програму управління підприємством знаходяться лише в розробці. Вирішення даного питання значно полегшить роботу аудиторів.

Аудитори також використовують дані бухгалтерського, фінансового, планового та інших відділів. На даний момент бухгалтерські дані обробляються спеціально розробленими програмами «BAS Бухгалтерія» чи «BAS Агро». Програми платформи BAS частково оснащені можливостями фінансового аналізу та стратегічного планування. Але слід зауважити, що до сих пір основний обсяг обчислень та реєстрації даних припадає на більш спрощені програми Microsoft Office: «Word» та «Excel». «Excel» – це досить багатофункціональна програма, що забезпечує обчислення різноманітних масивів інформації. Проте вона має деякі недоліки: первинні дані необхідно заносити вручну, що в деяких ситуаціях займає багато часу, програма не забезпечує одночасне формування та обчислення декількох завдань одночасно.

Розглянувши дані програмні продукти ми бачимо, що не надають

можливості їх комплектування в єдину базу даних, на основі якої керівники та менеджмент змогли б планувати роботу організації, оперативно виявляти ризики та приймати правильні рішення щодо управління внутрішньогосподарськими процесами.

Розглянувши діяльність підрозділів ТОВ «БАКАЙ-АГРО» та приділивши при цьому значну увагу службі внутрішнього аудиту, ми дійшли висновку, що автоматизована програма управління аудиторською перевіркою повинна мати такі функції: продукт повинен мати можливість використання при проведенні різних видів внутрішнього аудиту; можливість інтеграції всіх бізнес-процесів підприємства; модульний принцип побудови для можливості використання окремих компонентів при формуванні бізнес-процесів; розвинена система звітності; можливість автоматично заповнювати стандартні бланки; пристосування до розробки і зберігання нових реєстрів; мати можливість інтегрувати та зберігати необхідні нормативно-правові акти.

На ринку програмної продукції представлено декілька видів аудиторських програм, але з розвитком прогресу кількість подібних програм буде тільки збільшуватися.

Розглянувши потреби підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО», ми дійшли висновку, що для його діяльності буде доречним застосувати програму на базі платформи SAP – SAP Audit Management.

Програма SAP Audit Management має ряд ключових особливостей:

- планування, управління та виконання аудиту: використання простішого підходу до створення, відстеження та керування проблемами аудиту, миттєво збираючи документацію за допомогою мобільних пристроїв і інструментів перетягування;
- повідомлення та моніторинг результатів аудиту: прискорення вирішення проблем аудиту, зменшивши кількість повторних висновків і візуалізуючи результати, одночасно стандартизуючи звіти за допомогою попередньо встановлених шаблонів і автоматизованого відстеження проблем;
- спрощення планування та керування аудитом: залучення аудиторів

за допомогою зручних інтерфейсів та інструментів для співпраці; Інтеграція з SAP Risk Management і SAP Process Control; оптимізація використання персоналу та скорочення витрат завдяки кращому плануванню аудиту, управлінню ресурсами та розкладу;

- покращення якості звітності про проблеми аудиту за допомогою співпраці та онлайн-аналізу керівництва;
- генерація результатів аудиту на рівні підприємства за допомогою інтуїтивно зрозумілого інтерфейсу користувача
- підвищення цінність результатів за допомогою тематичного звітування.

Як ми вже відзначали, внутрішні аудитори підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО» розробляють рекомендації по усуненню ризиків на основі спрощеного методу та якісної оцінки. Такий підхід дає можливість побачити всієї картини порушень принципів діяльності в роботі підприємства. Ми пропонуємо використати багаторівневий метод до формування ризик-орієнтованого підходу для даного підприємства.

Пропонуємо сформулювати суть процесу виявлення та оцінки ризиків для ТОВ «БАКАЙ-АГРО» внутрішніми аудитором підприємства, щоб в результаті запропонувати зміни до ризик-орієнтованого процесу за допомогою багаторівневого методу.

Пропонуємо використати чотири базові способи:

- 1) експерти: проведення інтерв'ю співробітників компанії для з'ясування їх думки про існуючі ризики і формування оцінки параметрів цих ризиків;
- 2) статистика: вивчення документальних джерел для виявлення фактів реалізації ризиків, а також факторів ризику, здатних привести до конкретних ризиків;
- 3) третя сторона: залучення сторонньої організації для проведення ідентифікації та оцінки ризиків;
- 4) галузеві ризики: формування переліку та оцінка параметрів

ризиків сільськогосподарських підприємств.

Наступним етапом кожен із наведених способів оцінити за такими ключовими параметрами:

- 1) об'єктивність – ступінь наближеності до реальності;
- 2) повнота – наскільки повним вийде кінцевий перелік;
- 3) вартість – обсяг ресурсів, в тому числі не грошова оцінка, для здійснення необхідних заходів в рамках способу;
- 4) час – кількість часу для здійснення необхідних заходів в рамках способу;
- 5) якість – придатність вихідного матеріалу для переходу до процесу конвертації в програму аудиту.

Ризики пропонуємо розглядати за двома підходами:

- 1) використання крупних ризиків (формулювання ризику зазвичай не містить причинно-наслідкового зв'язку, вона супроводжується розшифровується і уточнюючим описом);
- 2) використання точкових ризиків (формулювання ризику містить вказівку на причинно-наслідковий зв'язок, у багатьох випадках подальші пояснення не потрібні, так як вона досить точно описує суть ризику).

Відзначимо, що крупними ризиками неможливо керувати, бо, по суті, вони складаються з декількох ланцюжків факторів ризику. Для кожної ланки часто потрібні свої заходи з управління і у кожній ланки може бути свій власник ризику. Для цілей як управління, так і інтеграції в програму аудиту крупні ризики потребують декомпозиції. Вона повинна проводитися як мінімум до тих пір, поки укрупнений ризик, не буде розбитий на кілька ризиків, у кожного з яких буде один власник.

На нашу думку, інтегрувати декомпоновані ризики в процес управління підприємством необхідно тоді, коли виявляється пріоритетний процес та власник цього процесу. Тоді аудиторам буде легше виявляти причинно-наслідкові зв'язки порушень принципів керування чи інших процесів підприємства.

Формування групи ризиків доволі непростий процес, тому службі внутрішнього аудиту на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» буде доцільно на основі ретельно спланованої і практично бездоганно проведеної річної аудиторської перевірки сформувати власні групи ризиків. Це дасть можливість проаналізувати попередні перевірки шляхом вивчення процесу планування та отримання доказів, професійного судження та формування думки внутрішнього аудитора та внести знайдені зауваження до програми проведення наступної аудиторської перевірки.

Підсумовуючи інформацію, викладену в поточному розділі, ми можемо сказати, що:

- нами були запропоновані Посадові інструкції внутрішнього аудитора, для удосконалення роботи служби внутрішнього аудиту;
- автором наведено розроблену схему планування аудиторської перевірки за ризик-орієнтованим підходом на ТОВ «БАКАЙ-АГРО»;
- визначено цілі та розроблено завдання внутрішнього аудиту запасів на ТОВ «БАКАЙ-АГРО»;
- розроблено план перевірки на основі ризик-орієнтованого підходу;
- визначено процес формування думки внутрішнього аудитора та наведено структуру звіту внутрішнього аудитора;
- визначено вплив процесу формування думки внутрішнього аудитора на ризик-орієнтований підхід управління підприємством;
- запропоновано оновлений, багаторівневий метод оцінки ризиків діяльності підприємства;
- наведено детальний опис роботи нової програми на основі платформи SAP, яка дасть змогу керівництву сільськогосподарського підприємства приймати оптимальні управлінські рішення.

ВИСНОВКИ

Внутрішній аудит – це незалежна оцінка в середині організації для перевірки та визначення ефективності її діяльності. Головною метою внутрішнього аудиту є допомога членам організації ефективно виконувати свої обов'язки. Для цього внутрішній аудит надає їм дані аналізу, оцінки, рекомендації, поради та інформацію щодо об'єктів перевірки. Внутрішній аудит є невід'ємний і важливий елемент контролю в процесі безпосереднього менеджменту. Внутрішній аудит є складовою загального аудиту, організованого на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентованого його внутрішніми документами з дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, охорони власності і надійності функціонування системи внутрішнього контролю.

Дослідження сутності внутрішнього аудиту дозволило охарактеризувати відмінності внутрішнього аудиту та зовнішнього на основі його концептуальних характеристик: мети, завдання, об'єкту, суб'єкту, нормативно-правової бази, відповідальності, методів, звітування. Було встановлено основні функції внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві, а основі яких сформовані задачі. Виділено різницю між внутрішнім аудитом та іншими формами внутрішньогосподарського контролю.

Наведено модель внутрішнього аудиту шляхом удосконалення служби внутрішнього аудиту на досліджуваному підприємстві. В основі цієї моделі лежить ризик-орієнтований підхід прийняття управлінських рішень за моделлю COSO. Запропоновано підходи створення та удосконалення структури служби внутрішнього аудиту на основі концептуальних основ моделі COSO, наведено критерії оцінки служби внутрішнього аудиту та способи розрахунку ефективності її функціонування.

Досліджено підходи до процесу інтеграції служби внутрішнього аудиту в систему управління підприємства. Визначено та обґрунтовано схему

визначення організаційного статусу та комунікаційних зв'язків служби внутрішнього аудиту в системі управління сільськогосподарського підприємства на основі вивчення організаційної структури підприємства та положення про службу внутрішнього аудиту.

Проведено аналізу основних показників підприємства та вивчено організаційну структуру підприємства, служби внутрішнього аудиту, системи бухгалтерського обліку. Визначено основні ризики сільськогосподарського підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО» шляхом тестування бізнес-середовища та дослідження процесу документування аудиторських.

На основі визначених ризиків надано рекомендації щодо покращення діяльності сільськогосподарського підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО»:

- підвищити контроль за дотриманням чинного законодавства всіма працівниками підприємства;
- контроль за дотриманням бухгалтерією та відділом матеріально-виробничого забезпечення облікової політики;
- контроль відображення запасів в обліку та звітності;
- дослідити протизаконні дії, пов'язані із рухом виробничих запасів, порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності;
- підвищити кваліфікації працівників та навчання співробітників для освоєння сучасних автоматизованих інформаційних технологій;
- покращити внутрішньогосподарського контролю на підприємстві шляхом зв'язку стратегічних цілей з роботою підприємства на всіх рівнях функціонування на основі ризик-орієнтованого підходу;
- забезпечити виконання аудиторських рекомендацій та задокументувати це внутрішнім документом згідно нормативно-правових норм;
- впровадити інноваційні інформаційні технології на всіх рівнях функціонування підприємства.

Розроблено посадові інструкції внутрішнього аудитора на підприємстві ТОВ «БАКАЙ-АГРО». Розроблено реєстри, що необхідні внутрішньому

аудитору в процесі планування та проведення перевірки підприємства та надані рекомендації щодо методичного регламенту та технологічного процесу планування, документування, звітування та контролю якості внутрішнього аудиту.

Шляхом визначення наявної послідовності зв'язків між отриманими доказами було розкрито процес формування професійної думки внутрішнього аудитора: оцінні судження аудитора, підтверджені документально; сукупність методів і процедур, що визначають наявність відхилень та упереджень в роботі менеджменту, керівництва; аудиторський звіт, підкріплений розробленими регістрами, які відповідають нормативно-правовим актам та стандартам аудиту.

Також було розвинуто багаторівневий метод виявлення ризиків на сільськогосподарському підприємстві ТОВ «БАКАЙ-АГРО». Цей метод інтегрується в автоматизовану програму управління підприємством на основі програми SAP Audit Management.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств : підручник. 2–ге вид., доп. і перероб. Київ : КНЕУ, 2002. 624 с.
2. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту : підручник / В.В Немченко та ін. Київ : ЦУЛ, 2012. 540 с.
3. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств : підручник. Київ : КНЕУ, 2003р. 628 с.
4. Білуха М. Т. Судово–бухгалтерська експертиза : підручник. Київ : Видавнича компанія «Воля», 2004. 656 с.
5. Брейкіна Л. Д. Операції з обліку виробничих запасів і готової продукції. *Баланс*. 2015. 19 груд. (№51). С. 67–69.
6. Бутинець Ф.Ф. Аудит : підручник. 3–тє вид., переробл. і доповн. Житомир : ПП «Рута», 2006. 512 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. Спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 5–тє вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2003. 726 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 7–ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2006. 832 с.
9. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 8–ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.
10. Бутинець Ф. Ф., Войнолович О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку : підручник. Житомир: ПП «Рута», 2005. 528 с.
11. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / Хом'як Р. Л. та ін. 2–ге вид.; за ред. Р. Л. Хом'яка. Львів : Інтеллект– Захід, 2003. 820 с.

12. Васильців Т. Г., Іляш О. І., Міценко Н. Г. Економіка малого підприємства : навч. посіб. / за ред. Т. Г. Васильціва. Київ : Знання, 2013. 446 с.
13. Ватуля І. Д., Канцедал Н. А., Пономаренко О. Г. Аудит. Практикум : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2007. 304 с.
14. Волошин Н. К. Облік собівартості готової продукції. Облік реалізації готової продукції. *Дебет–Кредит*. 2000. № 33. С. 26–37.
15. Вороніна В. А., Черниш В. В. Особливості документального відображення руху готової продукції. *Кримський економічний вісник*. 2013. № 2 (Частина I). С. 75–77.
16. Глібко В. М., Бушан О.П. Судова бухгалтерія : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2006. 224 с.
17. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку : навч. посіб. Львів : Магнолія 2006, 2014. 432 с.
18. Гончарук Я. А., Рудницький В. С. Аудит : навч. посіб. 3–тє вид., перероб. і доповн. Київ : Знання, 2012. 443 с.
19. Горшар В. 1С: Выпуск готовой продукции и калькуляция ее себестоимости. *Бухгалтерия*. 2003. 29 сент. (№39). С. 68–73.
20. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ : А.С.К., 2002р. 266 с.
21. Довбенко В. І., Мельник В. М. Потенціал та розвиток підприємства : Львів: Вид–во Нац. ун. «Львівська політехніка», 2010. 232 с.
22. Долбнєва Д. В. Міжнародний аудит: конспект лекцій. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2018. 92 с.
23. Должанський М. І., Должанський А. М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку : навч. посіб. Львів : Львівський банківський інститут НБУ, 2003. 494 с.
24. Доцюра С. Обліковуємо вирощене зерно : усе, що необхідно знати. *Бухгалтерський тиждень*. 2016. №40. С. 15. URL:

<https://i.factor.ua/ukr/journals/bn/2016/october/issue-40/article-22095.html>

(дата звернення: 15.10.2023).

25. Економіка і підприємництво, менеджмент : навч. посіб. / Рогач С.М. та ін. Київ : Видавничий центр НУБіП України, 2015. 726 с.
26. Звітність підприємства : підручник. / М. І. Бондар та ін. Київ : ЦУЛ, 2015. 570 с.
27. Зінченко О. В., Гірчева Я. Є. Аудит готової продукції підприємства *Інформаційно-аналітичне забезпечення ефективності діяльності підприємств у контексті економічної безпеки в умовах інтеграції з ЄС* : матеріали міжнародної наук.-практич. Інтернет-конф., м. Київ, 27 травня 2016 р. Київ, 2016. С. 96–98.
28. Зінченко О.І., Салатенко В.Н., Білоножко М.А. Рослинництво : підручник / за ред. О. І. Зінченка. Київ : Аграрна освіта, 2001. 591 с.
29. Іванух Р. А., Дусановський С. Л., Білан Є. М. Аграрна економіка і ринок : монографія. Тернопіль : Збруч, 2003. 305 с.
30. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. (Дата оновлення: 12.12.2017). URL: <https://zakon.help/law/291/> (дата звернення: 27.09.2023).
31. Кононенко Л. А. Проблема оцінки зернової продукції на сучасному етапі. *Розвиток наукових досліджень – 2013* : матеріали III міждунар. наук.-практ. конф., м. Полтава, 26–28 лист. 2007 р., Т. 10, Полтава, 2007. С. 86–88.
32. Крушельницька О. В. Управління матеріальними ресурсами підприємства : навч. посіб. Київ : Кондор, 2010. 162 с.
33. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту. : навч. посіб. 2–ге вид. перероб. і доповн. Київ : Каравела, 2005. 560 с.
34. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика : навч. посіб. 3–тє вид., доп. Київ : ЦУЛ, 2008. 608 с.

35. Макарова Г. С., Мушта В. В. Удосконалення обліку та формування собівартості готової продукції підприємства. *Економіка і суспільство*. 2016. № 3. С. 527-533. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/3_ukr/90.pdf (дата звернення: 10.11.2023).
36. Мельник Т. Г. та ін. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції : монографія. Київ : Кондор, 2017. 226 с.
37. Методичні рекомендації з обліку зерна URL: http://blanki-ua.com.ua/zb_ct/19682/index.html (дата звернення: 24.09.2023).
38. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» : затв. Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів. (Дата оновлення : 01.01.2012). URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (дата звернення: 02.10.2023).
39. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» : затв. Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів. (Дата оновлення: 01.01.2012). URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027 (дата звернення: 01.10.2023).
40. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Частина I. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть1.pdf (дата звернення: 30.10.2023)
41. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : підручник. 2–ге вид., перероб. і допов. Київ : Вища освіта, 2003. 800 с.
42. Організація та методика аудиту / В. В. Демченко та ін. Київ : Друк, 2012. 288 с.
43. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. 491 с.

44. Петрик О. А., Фенченко М. Т. Аудит у зарубіжних країнах : навч. –метод. посіб. для самот. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2002. 168 с.
45. Петришина Н. С., Перун Р. В. Проблеми обліку готової продукції та її реалізації. *Наука й економіка*. 2014. Вип. 1. С. 49–52.
46. Пилипенко І. І., Редько О. Ю. Стандарти аудиту та етики : навч. посіб. Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2012. 283 с.
47. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12 2010 р. № 2755–VI. (Дата оновлення: 06.09.2018). URL: <https://zakon.help/law/2755-VI> (дата звернення: 27.09.2023).
48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. (Дата оновлення: 09.12.2011). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-1021474.html> (дата звернення: 27.09.2023).
49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. (Дата оновлення : 27.06.2013). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-1021481.html> (дата звернення: 27.09.2023).
50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. (Дата оновлення: 27.06.2013). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-1021482.html> (дата звернення: 27.09.2023).
51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. №790. (Дата оновлення: 09.12.2011). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-1021481.html> (дата звернення: 27.09.2023).

52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. (Дата оновлення: 18.06.2005). URL: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/REG4382.html (дата звернення: 15.10.2023).
53. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затв. Міністерством фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. (Дата оновлення: 04.10.2016). URL: <https://zakon.help/law/879> (дата звернення: 27.09.2023).
54. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 24.10.2023).
55. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. №996–XIV. (Дата оновлення: 03.11.2016). URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/zakon-ukrayini-pro-buhgalterskiy-oblik-ta-finansovu-zvitnist-v-ukrayini/> (дата звернення: 27.09.2023).
56. Про застосування стандартів аудиту : рішення Аудиторської палати України від 08.06.2018 р. № 361. URL: <https://www.apu.net.ua/rishennya-apu/1117-2018> (дата звернення: 26.09.2023)
57. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. (Дата оновлення: 30.12.2013). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendaciyi-z-1024325.html> (дата звернення: 25.09.2023).
58. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів : наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 року № 2. (Дата оновлення: 30.12.2013). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya->

baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendaciyi-z-1024317.html

(дата звернення: 27.09.2023).

59. Про затвердження методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. (Дата оновлення: 31.10.2005). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2842.html (дата звернення: 25.09.2023).
60. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах : наказ Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 № 929. URL: http://www.uazakon.com/documents/date_by/pg_gscmoz/index.htm (дата звернення: 27.09.2023).
61. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 року № 193. URL: <https://zakon.help/law/193-/> (дата звернення: 27.09.2023).
62. Про зерно та ринок зерна в Україні : Закон України від 04.07.2002 р. № 37-IV. (Дата оновлення: 28.03.2017) URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T020037.html (дата звернення: 15.10.2023).
63. Про ціни і ціноутворення: Закон України від 21.06.2012 р. № 5007–VI. (Дата оновлення: 19.10.2017). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T125007.html (дата звернення: 27.09.2023).
64. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2008. 320 с.
65. Садовська І. Б, Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ. : ЦУЛ, 2013. 688 с.
66. Слюсарчук Л. Облік готової продукції та її реалізації. *Вісник податкової служби України*. 2010. № 29. С. 42–48.

67. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 3–те вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2000. 578 с.
68. Сорокіна О. С. Методика аудиту матеріально-виробничих запасів на підприємствах ефіроолійної галузі. *Науковий вісник УжНУ Серія: Економіка*. Ужгород, 2010. Спецвип. 29. Ч.1. С. 334–338.
69. Сук Л. Облік виробничих запасів, готової продукції, товарів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2002. №3. С. 2–18.
70. Утенкова К. О. Аудит : навч. посіб. Київ : Алерта, 2011. 408 с.
71. Фаріон В.Я. Особливості обліку та калькулювання собівартості супутньої продукції у спиртовій промисловості. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали II міжнарод. наук.–практ. конф., м. Тернопіль, 29–30 лист. 2012 р. Тернопіль, 2012. С. 176–178.
72. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / М. Ф. Огійчук та ін. / за ред. М.Ф. Огійчука., 6–е вид., перероб. і доп. Київ : Алерта, 2011. 1042 с.
73. Шваб Л. І. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Каравела, 2005. 568 с.
74. Шевчук В. О., Пожарицька І. М., Сурніна К. С. Аудит : підручник для студ. вищ. навч. закл. Сімферополь : Аріал, 2011. 218 с.
75. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : монографія. Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. 340 с.
76. Яровенко Т. С., Чернова А. І. Удосконалення методології бухгалтерського обліку готової продукції. *Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка»*. Дніпро, 2013. Вип. 7(2). С.195–200.
77. Rebuilding public confidence in Financial Reporting: an international perspective. URL: <http://www.ifac.org/Credibilite> (дата звернення: 27.09.2023).
78. Tryńka L.J. Zapewnienie ewidencyjno – analitycznego funkcjonowania systemu bezpieczeństwa ekonomicznego przedsiębiorstwa. Information

Processing Actual Research Problems in Eastern Europe : monografie. Polska : wydawnictwo Politechnika Lubelska. Lublin, 2013. pp. 110 – 122.

79. Trynka L., Bohatyrenko O. Own working capital of enterprises: methodological approaches to analysis. Social innovations: theoretical and practical insights. Mykolas Romeris University, Vilnius, Lithuania. 2013. pp. 213 – 215.
80. DeCoster Don T. Management accounting : A decision emphasis / Don T. DeCoster, Eldon L. Schafer, Mary T. Ziebel. 4th ed. New York etc. : Wiley, 1988. 681 p.
81. Tsap V. Features of formation expenses agricultural enterprises in the inflation-devaluation processes URL:<http://www.economy.nayka.com.ua>. (дата звернення: 27.09.2023).