

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 «Січ-Агро 2012»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0719-з
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»
спеціалізації облік і аудит у підприємстві
В.Г. Тимошенко

Керівник: _____ к.е.н., доцент Гринь В.П.
Рецензент: _____ к.е.н., доцент Радева О.Г.

Запоріжжя 2020

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Зав. кафедри _____ Н.М. Проскуріна
«___» _____ 2020 р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Тимошенко Валерії Геннадіївни

1. Тема роботи: Основи і методи внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві ТОВ «Січ-Агро 2012»
керівник роботи Гринь Вікторія Петрівна, к.е.н., доцент
затверджені наказом ЗНУ від 18.06.2020 р., № 810-с.
2. Строк подання студентом роботи 02 грудня 2020 року
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 сільськогосподарських підприємствах України; навести обґрунтовану модель внутрішнього аудиту на основі ризик–орієнтованого підходу; удосконалити процес інтеграції служби внутрішнього аудиту в діяльність сільськогосподарського підприємства; розкрити сутність документування процесу внутрішнього аудиту та розробити основні реєстри процесу внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві; розробити рекомендації щодо удосконалення процесу автоматизації внутрішнього аудиту.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень):
14 рис., 18 табл. і 1 формулу.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Гринь В.П.	19.08.2020	19.08.2020
2	к.е.н., доцент Гринь В.П.	16.09.2020	16.09.2020
3	к.е.н., доцент Гринь В.П.	07.10.2020	07.10.2020

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2020 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання бібліографії та вивчення літературних джерел	липень 2020	виконано
2.	Виконання вступу	липень 2020	виконано
3.	Виконання розділу 1	серпень 2020	виконано
4.	Виконання розділу 2	вересень 2020	виконано
5.	Виконання розділу 3	жовтень 2020	виконано
6.	Формування висновків	листопад 2020	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2020	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2020	виконано

Студентка _____
(підпис)

В.Г. Тимошенко

Керівник роботи _____
(підпис)

В.П. Гринь

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 179 с., 3 розділи, 14 рис., 18 табл., 18 додатків, 80 джерел посилання.

АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ, ГОТОВА ПРОДУКЦІЯ РОСЛИННИЦТВА, ВНУТРІШНІЙ АУДИТ, ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ, РИЗИК–ОРІЄНТОВАНИЙ ПІДХІД

Об'єкт дослідження – процес внутрішнього аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу на сільськогосподарському підприємстві ТОВ «Січ-Агро 2012».

Метою даного дослідження виступає обґрунтування розвитку теоретичних і методологічних положень внутрішнього аудиту, а також розробка методів, процедур та реєстрів, що забезпечують процес планування та проведення внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві, беручи за основу ризик–орієнтований підхід до прийняття управлінських рішень.

У процесі написання кваліфікаційної роботи використано загальнонаукові та специфічні методи наукового пізнання: історичний і логічний підхід, загальнонауковий метод та комплексно-системний підхід, статистичний і математичний метод, метод фінансової картографування.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в дослідженні та обґрунтуванні концептуальних та методичних засад внутрішнього аудиту на сільськогосподарських підприємствах України, його організації та положень, оснований на ризик–орієнтованому підході.

В роботі викладено і обґрунтовано, а також удосконалено:

– процес документування внутрішнього аудиту в системі управління сільськогосподарськими підприємствами України на основі централізованої

моделі організації служби внутрішнього аудиту, розроблено та запропоновано до застосування меморандум стратегічного розвитку сільськогосподарського підприємства на найближчі п'ять років, а також розроблено реєстри процесу внутрішнього аудиту;

– процес формування думки внутрішнього аудиту на основі розкриття оцінного професійного судження за допомогою оцінки суттєвості та аудиторського ризику для оцінки відхилень в діяльності сільськогосподарських підприємств, а також запропоновано процедури для отримання інформації стосовно стану, обігу та вибуття запасів; розроблено структуру звіту внутрішнього аудитора для сільськогосподарського підприємства;

– процес автоматизації планування та проведення внутрішнього аудиту на сільськогосподарських підприємствах України шляхом введення інновацій інформаційних технологій, а саме, побудови програми ризик-орієнтованого підходу управління підприємством, в основі якого полягає багаторівневий метод формування карти ризиків, на основі програми SAP AG TER 10.

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

SUMMARY

Qualifying work: 179 pp., 3 sections, 14 fig., 18 tab., 18 annex, 80 references.

AUDIT REPORT, FINISHED PLANT PRODUCTS, INTERNAL AUDIT, INTERNAL ECONOMIC CONTROL, RISK-ORIENTED APPROACH

The object of the research is the process of internal audit on the basis of a risk-oriented approach in the agricultural enterprises of Ukraine.

The purpose of this research is to substantiate 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 audits at the agricultural enterprise, taking as a basis the risk-oriented approach to the adoption of management decisions.

In the process of writing the qualifying paper general scientific and specific methods of scientific knowledge are used: historical and logical approach, general scientific method and complex system approach, statistical and mathematical method, method of financial mapping.

The scientific novelty of the results obtained is the study and substantiation of the conceptual and methodological principles of internal audit in Ukrainian agricultural enterprises, its organization and provisions based on a risk-oriented approach.

The work outlines and substantiates, as well as improved:

– the process of documenting internal audit in the system of management of agricultural enterprises of Ukraine on the basis of a centralized model of the organization of the internal audit service, developed and proposed for the application of the memorandum of strategic development of the agricultural enterprise for the next five years, and also developed the registers of the internal audit process;

– the process of forming an internal audit opinion based on the disclosure of an appraisal of professional judgment by assessing the materiality and audit risk for the estimation of deviations in the activity of agricultural enterprises, as well as procedures for obtaining information on the state, circulation and disposal of stocks; the structure of the internal auditor's report for the agricultural enterprise has been developed;

– the process of automating planning and conducting internal audits at Ukrainian agricultural enterprises through the introduction of information technology innovations, namely, the development of a risk-oriented enterprise management approach based on a multilevel method of risk mapping based on the SAP AG TER 10 program.

The obtained results of the research are directed on theoretical and methodological addition of the conceptual bases of internal audit. The practical application of the proposed recommendations will allow us to build the basis for an automated risk-based approach to enterprise management.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ	
РЕФЕРАТ	
SUMMARY	
ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ ТА УМОВНИХ ПОЗНАК	
ВСТУП.....	11
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ	
1.1 Генезис та подальший розвиток концептуальних основ внутрішнього аудиту	16
1.2 Формування та інтеграція служби внутрішнього аудиту в систему ризик–орієнтовного управління підприємством.....	31
1.3 Нормативне регулювання та методичне забезпечення внутрішнього аудиту.....	43
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО–ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ТОВ «СІЧ-АГРО 2012»	
2.1 Організаційно–економічна характеристика підприємства.....	48
2.2 Організація процесу внутрішнього аудиту на підприємстві ТОВ «Січ-Агро 2012».....	76
2.3 Ризик–орієнтований підхід до планування та проведення внутрішнього аудиту.....	82
РОЗДІЛ 3 МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ТОВ «СІЧ-АГРО 2012»	
3.1 Процес планування та отримання доказів службою внутрішнього аудиту на підприємстві.....	86
3.2 Професійне судження та формування думки внутрішнього аудитора про облік запасів.....	94
3.3 Інформаційно–технологічні інновації внутрішнього аудиту в системі стратегічного планування і ризико–орієнтованого управління підприємством.....	102

ВИСНОВКИ.....	119
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	122
ДОДАТОК А Періодизація розвитку аудиту за В.Є Слюсаренком.....	130
ДОДАТОК Б Етапи становлення внутрішнього аудиту в Україні за Т.О. Каменською. Етапи становлення внутрішнього аудиту за О.В. Сметанко.....	132
ДОДАТОК В Порівняльні характеристики зовнішнього та внутрішнього аудиту.....	133
ДОДАТОК Д Класифікація функцій внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві.....	135
ДОДАТОК Е Порівняльні характеристики форм ВГК.....	136
ДОДАТОК Ж Інформаційний зв'язок служби внутрішнього аудиту і структурних підрозділів на сільськогосподарському підприємстві.....	138
ДОДАТОК И Організаційна структура ТОВ «Січ-Агро 2012».....	139
ДОДАТОК К Визначення надійності напрямків бізнес–середовища ТОВ «Січ–Агро 2012».....	140
ДОДАТОК Л Етапи проведення внутрішнього аудиту на ТОВ «Січ-Агро 2012».....	143
ДОДАТОК М Положення про службу внутрішнього аудиту.....	144
ДОДАТОК Н Наказ Про проведення внутрішнього аудиту відповідності.....	154
ДОДАТОК П Оцінка ризиків шахрайства на ТОВ «Січ-Агро 2012».....	155
ДОДАТОК Р Меморандум удосконалення роботи ТОВ «Січ-Агро 2012» на 2020 – 2024 роки.....	157
ДОДАТОК С Посадова інструкція внутрішнього аудитора.....	166
ДОДАТОК Т Тест–запит внутрішнього контролю запасів.....	172
ДОДАТОК У План проведення внутрішнього аудиту у відділі матеріально–виробничих запасів на ТОВ «Січ-Агро 2012».....	176
ДОДАТОК Ф Оцінка аудиторського ризику ТОВ «Січ-Агро 2012».....	177
ДОДАТОК Х Форма Акту про невідповідність.....	179

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ ТА УМОВНИХ ПОЗНАК

ВА – внутрішній аудит

ВГК – внутрішньогосподарського контролю

СП – сільськогосподарське підприємство

СРСР – Союз Радянських Соціалістичних Республік

ЗА – зовнішній аудит

США – Сполучені Штати Америки

БО – бухгалтерський облік

СВА – служба внутрішнього аудиту

МСППВА – Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

РОП – ризик-орієнтований підхід

ІТ – інформаційні технології

ЗУ – Закон України

ВІВА – всесвітній інститут внутрішніх аудиторів

п. – пункт

рр. – роки

н.е. – наша ера

р. – рік

ст. – століття

ВСТУП

На сучасному етапі розвитку ринкової економіки актуальним є питання розвитку корпоративного управління. Такий стан обумовлений розвитком великих корпорацій в різних галузях економіки, що в свою чергу спонукає середні підприємства до економічного росту та розвитку за допомогою вивчення бізнес-середовища на основі ризик-орієнтованого підходу, а також впровадженню інноваційних інформаційних технологій у внутрішню діяльність підприємства.

Таким чином на основі ризик-орієнтованого підходу сільськогосподарські підприємства мають можливість залучати інвесторів за допомогою професійного управління підприємством, що ґрунтується на побудові ефективної служби внутрішнього аудиту.

Для вдалого подальшого розвитку корпоративного управління сільськогосподарськими підприємствами України доцільним буде використовувати міжнародний досвід управління корпораціями на основі вивчення джерел існування та сутності ризиків, а також наслідків, до яких вони можуть призвести. Дана ситуація має позитивний вектор за умови функціонування грамотно побудованій службі внутрішнього аудиту, особливо у разі системного підходу до основних, вагомих проблем та надає базу для розвитку професії внутрішнього аудитора. Такий підхід, в свою чергу, складає ситуацію, коли зростає інтерес до вивчення проблем внутрішнього аудиту, обґрунтування основ аудиту, нормативно-правових актів, що регулюють внутрішній аудит, методику його планування та проведення.

У розвиток внутрішнього аудиту внесли вагомий вклад такі вчені як: Т.О. Каменська, Н.М. Проскуріна, В.В. Немченко, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, Ф.Ф. Бутинець, О.В. Філозоф, А.Є. Чуєнков, А.В. Євдокимова, О.М. Сонін, О.В. Сметанко, Ю.Б. Слободяник, В.В. Рядська, Л.П. Кулаковська, а також зарубіжні вчені А. Аткінсон, Р. Каплан, Дж. Лоббек, Р.Адамса, Р. Додж та інші.

Тема вивчення внутрішнього аудиту є актуальною на теперішній час тому, що існують різні дискусії на тему методичного забезпечення внутрішнього аудиту, відкритим залишається питання регламенту та розробки оновлених нормативно-правових актів, за умови орієнтування на ризик–орієнтований підхід планування та проведення внутрішнього аудиту.

Метою даного дослідження виступає обґрунтування розвитку теоретичних і методологічних положень внутрішнього аудиту, а також розробка методів, процедур та реєстрів, що забезпечують процес планування та проведення внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві, беручи за основу ризик–орієнтований підхід до прийняття управлінських рішень.

Відповідно до мети визначені наступні основні задачі:

- дослідити генезис внутрішнього аудиту, теоретичні засади і практику застосування на сільськогосподарських підприємствах України;
- розкрити теоретичні положення за умови розкриття сутності внутрішнього аудиту;
- навести обґрунтовану модель внутрішнього аудиту на основі ризик–орієнтованого підходу;
- удосконалити процес інтеграції служби внутрішнього аудиту в діяльність сільськогосподарського підприємства;
- визначити організаційний статус служби внутрішнього аудиту на основі впливу існуючого нормативно-правового регулювання, а також удосконалення даного регулювання на основі практичних досліджень;
- визначити ризики в діяльності сільськогосподарського підприємства та надати рекомендації по їх усуненню на основі ризик–орієнтованого підходу;
- розкрити сутність документування процесу внутрішнього аудиту, його значимість та розробити основні реєстри процесу внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві;

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

- розвинути методика планування внутрішнього аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу за допомогою карти ризиків, а також розробити рекомендації щодо удосконалення процесу автоматизації внутрішнього аудиту на основі інновацій інформаційних технологій на сільськогосподарському підприємстві.

Об'єкт дослідження – процес внутрішнього аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу на сільськогосподарському підприємстві ТОВ «Січ-Агро 2012».

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

Методи дослідження ґрунтуються на базі загальнонаукових методах, таких як аналіз, синтез, індукція, порівняння, схематичне моделювання, а також на системі явищ та процесів внутрішнього аудиту в системі управління сільськогосподарським підприємством. Також автором були застосовані методи загальної теорії управління та внутрішнього корпоративного регулювання.

При проведенні досліджень автором було використано:

- історичний і логічний підхід (при вивченні генезису внутрішнього аудиту, його розвитку в Україні та світі, а також при побудові інформаційної моделі автоматизованої програми управління ризиками на сільськогосподарському підприємстві);

- загальнонауковий метод та комплексно–системний підхід (при обґрунтуванні концептуальних основ внутрішнього аудиту, визначенні його принципів і функцій);

- статистичний і математичний метод (при оцінці динаміки показників розвитку системи обліку та аудиту готової продукції сільськогосподарського підприємства);

- метод фінансової картографування (для побудови карти ризиків).

Наукова новизна одержаних результатів полягає в дослідженні та обґрунтуванні концептуальних та методичних засад внутрішнього аудиту на сільськогосподарських підприємствах України, його організації та положень, оснований на ризик–орієнтованому підході.

В роботі викладено і обґрунтовано, а також удосконалено:

- процес документування внутрішнього аудиту в системі управління сільськогосподарськими підприємствами України на основі централізованої моделі організації служби внутрішнього аудиту, розроблено та запропоновано до застосування меморандум стратегічного розвитку сільськогосподарського підприємства на найближчі п'ять років, а також розроблено реєстри процесу внутрішнього аудиту;

- процес формування думки внутрішнього аудиту на основі розкриття оцінного професійного судження за допомогою оцінки суттєвості та аудиторського ризику для оцінки відхилень в діяльності сільськогосподарських підприємств, а також запропоновано процедури для отримання інформації стосовно стану, обігу та вибуття запасів; розроблено структуру звіту внутрішнього аудитора для сільськогосподарського підприємства;

- процес автоматизації планування та проведення внутрішнього аудиту на сільськогосподарських підприємствах України шляхом введення інновацій інформаційних технологій, а саме, побудови програми ризик–орієнтованого підходу управління підприємством, в основі якого полягає багаторівневий метод формування карти ризиків, на основі програми SAP AG TER 10.

Апробація результатів кваліфікаційної роботи. Основні положення і результати роботи доповідались та отримали схвалення на XV Міжнародній

науково–практичній конференції «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» (Запоріжжя, жовтень 2020 р.), з тезами «Основи внутрішнього аудиту: концепції та розвиток», XIV Міжнародній науково-практичній конференції «Управління соціально-економічним розвитком регіонів та держави» (Запоріжжя, квітень 2020), з тезами «Генезис та подальший розвиток концептуальних основ внутрішнього аудиту» у Збірці наукових праць молодих учених, аспірантів і студентів «Нова економіка» (Запоріжжя: ЗНУ, листопад 2020 р.) зі статтею «Формування та інтеграція служби внутрішнього аудиту в систему ризик-орієнтованого управління підприємством: теоретико-практичний аспект на базі дослідження ТОВ «Січ–Агро 2012», у Збірці статей молодих вчених «Обліково–аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства» (Запоріжжя: ЗНУ, 2020) зі статтею «Основні елементи генези та подальшого розвитку концептуальних основ внутрішнього аудиту: теоретичний погляд».

Робота складається з трьох частин: теоретико-методичні аспекти становлення та розвитку внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві, організаційно-правові засади функціонування служби внутрішнього аудиту на ТОВ «Січ-Агро 2012», методичне забезпечення внутрішнього аудиту на ТОВ «Січ-Агро 2012». 179 с., 14 рис., 18 табл., 18 додатків, 80 джерел посилання.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ВИРОБНИЧОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Генезис та подальший розвиток концептуальних основ внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит (ВА) як економічна складова внутрішньогосподарського контролю (ВГК) вивчалася багатьма вченими як радянськими, так і зарубіжними. З них можна виділити наступних науковців: Ф.Ф. Бутинець, В.В. Немченко, С.М. Петренко, А.В. Євдокимова, Л.А. Алборов, А. А. Белоусов, А.М. Богомоллов, Н.А. Голощапов, В. Бурцев, Г.А. Юдіна [22,23,24,25 26 27,28,29,30], а також Дж. Блейк, А. Уелш Глен, А. Аткинсон, Р. Каплан, Дж. Лоббек [31,32,33,34] та інші. Слід зазначити, що всі названі вчені, а також багато інших не сходяться в єдиній думці визначення проблем контролю. У той же час існує єдність поглядів щодо думки: контроль є необхідною частиною успішного існування як конкретного підприємства, так і одним із способів впливу на політичні структури країн, організаційні державні структури, а також певною мірою впливає на законодавчу і виконавчу владу.

Сучасна система контролю, яку ми маємо на даний момент, пережила значні зміни і деформації. Особливим був період переходу від адміністративно-командної системи, яка сформувалася в роки СРСР, до системи контролю, що притаманна для ринкової економіки. У роки радянської влади система контролю розглядалася як спосіб контролю всіх структурних підрозділів тоді ще колективних сільськогосподарських підприємств (СП) за

допомогою проведення всіляких ревізій і спиралися тільки на державну форму власності. В даному випадку не оцінювалися ризики при тій чи іншій впровадженій системі функціонування, дана система мала недолік в кваліфікованих фахівцях через позицію держави, при якій кожен громадянин повинен був мати своє робоче місце, також деформувалися дані (той момент, коли система працювала в більшій мірі на кількісний показник), внаслідок чого спотворювалися усі показники продукції.

Для повноти розуміння сутності та значущості ВА необхідно дослідити періодизацію розвитку ВА, проаналізувати та скомпонувати в єдину думку дослідження зарубіжних та вітчизняних науковців. Таким чином ми побачимо як на протязі часу змінювався та розвивався ВА як окрема ланка ВГК.

Становлення та розвиток ВА детально розглядали О.А. Петрик, К.О. Редько, М.С. Пушкар [35,36,37]. Генезис та періодизацію розвитку ВА детально розглянув такі В.Є. Слюсаренко [38] – таблиця А.1 (Додаток А). В свою чергу Т.О. Каменська [39] та О.В. Сметанко [40] більш ретельно вивчали розвиток ВА саме в Україні – таблиця Б.1 і Б.2 (Додаток Б). Основною думкою вітчизняних вчених є така, що у зв'язку з розпадом СРСР почав активно розвиватися зовнішній аудит (ЗА), який став базою для становлення та регенерації ВА як окремої економічної галузі наукових досліджень та впровадження передових практик.

На основі викладених наукових праць і досліджень з питань генезису ВА ми можемо сформулювати власну думку, щодо становлення ВА в світі та його розвитку в Україні у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Етапи становлення та розвитку ВА

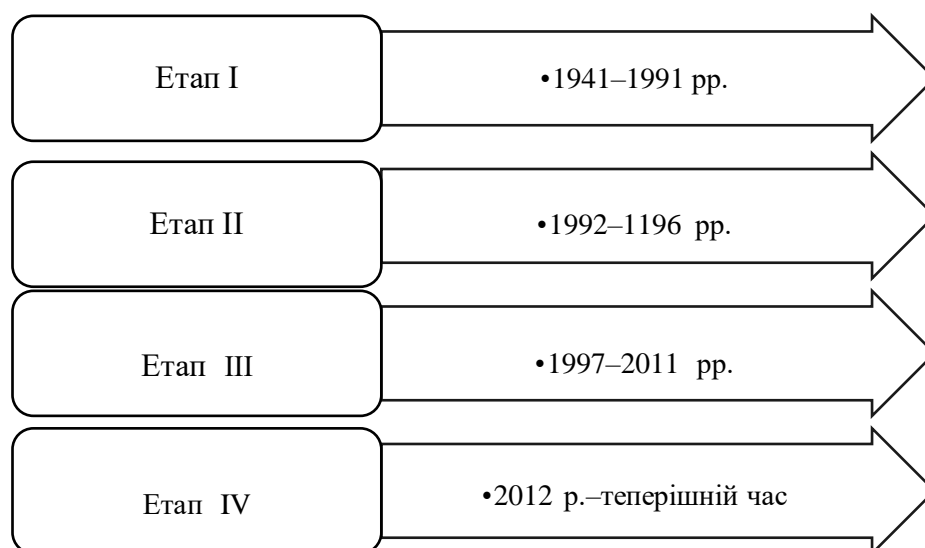
№ п/п	Країна	Період	Характеристики
1	2	3	4
1	І етап		
2	США	1941 р.	Створено Інститут внутрішнього аудиту.
3	США	1948 р.	Інститут внутрішніх ревізорів видав «Зобов'язання внутрішнього аудитора».
4	Росія, Україна	1987–1989 рр.	Створено консультаційну фірму та дочірнє підприємство «Інаудит».

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
5	Україна	1989–1991 рр.	Директивне впровадження аудиту. Прийнято закон «Про власність».
6	II етап		
7	Україна	1992–1996 рр.	Прийнято нормативно-правові акти регулювання аудиту та аудиторської діяльності. Становлення та розвиток зовнішнього аудиту, на базі якого закладено передумови розвитку ВА.
8	III етап		
9	Україна	1997–2011 рр.	Становлення ВА в банківському, державному та корпоративному секторі економіки. Розробка та прийняття державних нормативно-правових актів регулювання ВА. Впровадження та реалізація міжнародних стандартів на внутрідержавному рівні.
10	IV етап		
11	Україна	2012 р.–теперішній час	Самоорганізація ВА. Становлення вітчизняної практики ВА на основі міжнародних стандартів. Прийняття нового закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

(Примітка. Таблиця 1.1 складена на основі джерел [38,39,40])

Схематично дану таблицю можна зобразити наступним чином (рис. 1.1):



(Примітка. Рисунок 1.1 складений на основі власних досліджень)

Рисунок – 1.1 Періодизація розвитку ВА

Вивчаючи становлення та розвитку ВА ми наявно бачимо, що розуміння його сутності змінювалося з часом завдяки власному досвіду внутрішніх аудиторів, низки зовнішніх і внутрішніх факторів, впливом економічно-правових наук. Вивченням даного питання займалися А.Аренс і Дж.Лоббек, Р.Адамс, Т.О. Каменська, Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, В.П. Пантелєєв, С. Джордж–Сільвіу, Г.А. Юдіна та інші [34,41,42,22,37,43,44,30].

Розглядаючи теоретичні складові щодо становлення ВА, однозначно можна сказати, що наукові дослідження в даному напрямку поділяються на дві складові:

- міжнародні наукові дослідження ВА;
- вітчизняні наукові дослідження ВА.

А.Аренс та Дж.Лоббек [34] розглядають ВА як складову ВГК: «Внутрішньогосподарський аудит засновується на підприємстві для перевірки ефективності контрольних-орієнтованих методів і процедур. Щоб забезпечити ефективність самого внутрішньогосподарського аудиту, необхідно гарантувати незалежність аудиторських робітників як від виробничого відділу, так і від бухгалтерії шляхом їх прямого підпорядкування главі адміністрації або аудиторського комітету ради директорів. Ефективно діюча керівна команда, внутрішньогосподарський аудит не тільки вносить істотний внесок в зміцнення середовища контролю господарської системи, але і знижує витрати підприємства на зовнішній аудит, надаючи безпосередню допомогу зовнішнім аудиторам. SAS 9 (AU 322) визначає, як внутрішньогосподарські аудитори впливають на зовнішніх аудиторів при отриманні останніми аудиторських свідчень. Якщо зовнішній аудитор отримує інформацію, яка свідчить про компетентність, чесність та об'єктивність внутрішньогосподарських аудиторів, то зовнішні аудитори можуть в цілому раді випадків покладатися на їх роботу». При цьому ВА вони підрозділяють на операційний аудит та аудит на відповідність. При проведенні операційного аудиту перевіряються методи та процедури функціонування

суб'єкта господарської діяльності, а по його проведенню надаються рекомендації щодо удосконалення операцій, що перевірялися. На думку вчених ВА не повинен віддавати перевагу лише бухгалтерським даним: аудитори мають також вивчити організаційну структуру, відповідність інформаційних технологій, методи виробництва, маркетингові дослідження і кон'юктуру ринку та інші специфіки суб'єкта господарювання, що підпадають під компетентність внутрішнього аудитора. Операційний аудит є складним процесом об'єктивної оцінки, що потребує досконалої підготовки та професіоналізму. При проведенні аудита на відповідність аудитор перевіряє чи відповідають дії персоналу стратегії підприємства, внутрішнім нормативним документам та розробленим посадовим інструкціям.

Для англійського вченого Р.Адамса [41] ВА є «елемент системи ВГК, створений адміністрацією для перевірки, оцінки та надання звітності про бухгалтерський облік (БО) і складових контролю господарської діяльності». На думку Р.Адамса ВА повинен бути направлений на визначення ефективності використання резервів підприємства, перевірку операцій на відповідність внутрішнім нормативним документам та законодавчим актам, і екологічний аудит.

Інший англійський вчений Р.Додж [45] також розглядає ВА як складову ВГК. На його думку ВА організовується керівниками підприємства «з ціллю контролю і аналізу господарської діяльності». При цьому функції ВА направлені на аналіз господарської діяльності організації, вивчення фінансової звітності з метою отримання інформації про прибутки, а також перевірку угод для визначення їх ефективності та результативності.

Розглядаючи сучасну практику ВА, можна звернутися до молодого вченого С. Джорджа-Сільвіу [44], який в своїй статті *Analysis of Internal Audit Practices on FTSE100* (Аналіз практики внутрішнього аудиту на FTSE100) надає наступне тлумачення ВА: «Внутрішній аудит – це діяльність, що має стратегічне значення, коли справа стосується процесів управління та контролю всередині компанії, особливо в поточному посткризовому періоді.

Використовуючи різні процедури і методи роботи, функція внутрішнього аудиту пропонує всебічний аналіз і повний огляд поточних заходів – зображення, досягнуте шляхом вивчення методів роботи, які використовуються всередині компанії, її організаційної структури та її процесів. Таким чином, вважається, що внутрішня перевірка приносить додаткову цінність бізнесу і забезпечує впевненість в тому, що система внутрішнього контролю функціонує. В результаті внутрішній аудит також забезпечує прозорість при прив'язці до дотримання корпоративного управління компанією».

Г.А. Юдіна та М.М. Черних [30], В.Є. Слюсаренко [38] виділяють ВА як окремо функціонуючу структуру та спираються на думку, що «внутрішній аудит – це організована на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентована його внутрішніми документами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та надійністю функціонування системи внутрішнього контролю. До інститутів внутрішнього аудиту відносяться призначаються власниками економічного суб'єкта ревізори, ревізійні комісії, внутрішні аудиторі або групи внутрішніх аудиторів».

Інститут внутрішніх аудиторів США надає наступне тлумачення ВА: «Внутрішній аудит – незалежна оцінка всередині організації для перевірки і визначення ефективності її діяльності. Мета його – допомогти членам організації ефективно виконувати свої обов'язки. Внутрішній аудит надає їм для цього дані аналізу, оцінки, рекомендації, поради та інформацію по об'єктах, що перевіряються».

В.В. Єфімов [46] розглядає ВА також як окрему ланку та спирається на думку, що ВА є незалежною та основною формою контролю керівництва за системою якості підприємства та проводиться з метою визначення відповідності поточного стану компанії до її стратегічних цілей, а також вимогам ISO 9001: 2009 [14].

Л.А. Алборов [26] в своїй праці «Аудит в організаціях промислової торгівлі» висловлює думку, що ВА все ж таки є незалежною діяльністю в організації з проведення перевірок щодо належного функціонування організації та в цілях цієї організації.

А.Б. Євдокімова та І.М. Пашкіна [25] також схиляються до думки, що ВА є окремою системою ВГК, що відповідає за дотримання норм ведення БО та ВГК в цілому. В такому випадку формується служба внутрішнього аудиту (СВА) на підприємстві, а ВА проводиться робітниками даної організації.

Ф.Ф. Бутинець [22] спирається на думку, що ВА є складовою частиною ВГК та надає наступне тлумачення ВА у вітчизняній практиці: «Внутрішній аудит – невід’ємна частина загальної системи управління. Створюється на середніх і великих підприємствах, виконує контрольні функції залежно від мети і завдань, затверджених положенням. Внутрішні аудитори залежні і підпорядковані органу, який їх призначив...».

В.П. Паєтелєєв та М.Д. Корінько [43] у праці «Внутрішній аудит» подають наступне тлумачення: «Внутрішній аудит – це діяльність, яка організована в межах суб’єкта господарювання і яку виконує окремий підрозділ підприємства або окрема посадова особа. Головна увага внутрішнього аудиту зосереджена на аналізі інформаційної системи, включаючи систему бух обліку і супутніх видів контролю, вивченні фінансової та оперативної інформації, дослідження економічності й ефективності в цілому. Функції внутрішнього аудиту охоплюють, зокрема, перевірку, оцінку та моніторинг адекватності й ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Складова внутрішньогосподарського контролю».

За Міжнародними стандартами професійної практики внутрішнього аудиту – редакція 2017 року (далі МСППВА) [15]: «Аудиторські послуги передбачають об’єктивне оцінювання внутрішнім аудитором доказів для формування висновків стосовно установи, операційної діяльності, функції,

процесу, системи або інших об'єктів перевірки. Характер та обсяг аудиторського завдання визначається внутрішнім аудитором. Як правило, учасниками аудиторських послуг виступають три сторони, а саме: (1) особа або група осіб, що є безпосередньо залученими до установи, операційної діяльності, функції, процесу, системи або іншого об'єкта перевірки – власник процесу, (2) особа чи група осіб, які здійснюють оцінку – внутрішній аудитор, (3) особа чи група осіб, які використовують результати оцінки – користувач».

Проаналізувавши всі вище наведені думки авторів та деякі нормативні документи, ми остаточно бачимо, що всі міжнародні та вітчизняні дослідження можливо умовно поділити на «стару» і «нову» школу аудиторів. Прихильники «старої» школи тлумачать поняття ВА як складової частини ВГК, а сучасні вчені («нова» школа аудиту) – як окремий самодостатній економічний елемент, що має власну історію і особливості розвитку, мету, цілі, функції і завдання, а також потребує інтенсивного вивчення з огляду на постійні зміни в економічному секторі як на рівні окремих держав, так і в світі в цілому.

На основі викладених тлумачень та думок можемо сказати, що ВА – це система контролю, діяльність якої направлена на визначення, прогнозування ризиків та попередження їх можливих негативних наслідків, а також покращення економічного становища суб'єкта господарювання шляхом розробки стратегічних цілей для ефективного існування такого суб'єкта в подальшому за допомогою аналізу інформаційних систем, включаючи систему БО, фінансову систему та супутніх видів контролю. Аналітична та консультативна робота в напрямку ВА проводиться як окремими спеціалістами, так і окремими підрозділами суб'єкта господарювання.

При проведенні досліджень щодо розвитку ВА ми бачимо – його становлення в Україні проходило на основі ЗА, а в теперішній час паралельно із ним. Але треба пам'ятати, що ВА є окремою економічною галуззю, яка має свою специфіку існування та розвитку. Вивченням даного питання займалися Ю.Б. Слободяник, В.В. Рядська, Л.П. Кулаковська, О.В. Філозоп, І.Данилюк

[47,48,49].

Так Ю.Б. Слободяник наводить детальну порівняльну характеристику ЗА і ВА, а на її думку «Основний «недолік» внутрішнього аудиту, що обумовлює відносність його незалежності, – функціонування всередині суб'єкта господарювання як структурного підрозділу – є одночасно і ключовою його перевагою. Так, лише внутрішні аудитори, що працюють на систематичній основі, досконало вивчили особливості виробничого процесу, документообігу, формальних і неформальних зв'язків між співробітниками і підрозділами, здатні оперативно відреагувати на слабкі місця і побачити потенційні переваги чи недоліки тих або інших управлінських рішень».

Л.П. Кулаковська має думку, що «При належній організації внутрішній аудит сприяє підвищенню відповідальності керівників структурних підрозділів та матеріально відповідальних осіб суб'єктів господарювання за виконання ними своїх зобов'язань, попередження негативних явищ під час здійснення господарських операцій, пов'язаних з рухом майна і обов'язками економічного суб'єкта. Крім того, внутрішній аудит в значній мірі є інформаційною базою для зовнішнього аудиту, який проводиться в суб'єктах господарювання в обов'язковому порядку відповідно до законодавства».

Порівняльні характеристики ЗА та ВА за концептуальними елементами наведені в таблиці В.1 (Додаток В). Проаналізувавши дані характеристики ми розділяємо думку Ю.Б. Слободяник в тому, що ВА є важливим видом контролю за допомогою якого можливо своєчасно виявити загрози в діяльності підприємства, іншими словами ризику, та своєчасно розробити бізнес-модель поведінки в кризовій ситуації. Така можливість існує завдяки обізнаності внутрішніх аудиторів у внутрішньогосподарських процесах, існуючих на підприємстві. На даний момент ВА є обов'язковим в державному секторі економі та банківській сфері. Як ми бачимо з попередніх досліджень періодизації розвитку ВА в Україні та світі (табл. 1.1) державний ВА був запроваджений і регламентований першим на державному рівні, за ним почав розвиватися банківський ВА. Виходячи з цього ми бачимо, що ці два сектори

найбільш забезпечені методичними рекомендаціями щодо організації та методології ВА, а також регламентовані нормативно–правовими актами та підзаконними актами.

На даний момент деякі великі корпорації, які займаються масштабним виробництвом і займають впливові позиції на ринку, активно впроваджують ВА як систему контролю. При цьому спеціалісти відділів ВА керуються МСППВА і нормативними документами, розробленими для проведення ВА в державному секторі банківській сфері. В такому випадку спеціалісти відділу ВА виступають як висококваліфіковані спеціалісти, які не тільки аналізують і контролюють поточний стан бізнес-середовища, але і контролюють правове поле, складають прогнози на основі моніторингу ринків, що в свою чергу дозволяє сформувати ризик-портфель та можливості уникання цих ризиків або зменшення їх впливу на бізнес-процеси підприємства. ТОВ «Січ-Агро 2012», здійснюючи господарську діяльність, спрямовану на виробництво сільськогосподарської продукції з використанням земельної ділянки, наданої для цих цілей, а також переробку, зберігання, транспортування і реалізацію виробленої ним сільськогосподарської продукції, також застосовує систему ВА на практиці.

Ризик-орієнтований підхід до системи керування має дуже широке поширення в області аудиту. Одним з основних міжнародних документів, яким керуються на сьогоднішній день аудитори та ризик-менеджери є документ ERM оцінка ризику на практиці (ERM Risk Assessment in Practice) Комітету спонсорських організацій Комісії Тредуея (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO), що був виданий в США в 2004 році та оновлений в 2017 році, в Інтегрованій моделі керування ризиками організацій [52]. Важливість цієї концепції полягає в тому, що в ній викладені основні поняття і ключові елементи ВГК, зроблений акцент на відповідальності адміністративної ланки організації за його стан, а як ми вже визначали раніше ВА є суттєвою складовою системи ВГК на підприємстві. Згідно COSO ВГК – це складова частина процесу управління ризиками

організації. Основною передумовою успішного існування підприємства, в тому числі і сільськогосподарського, є вмiле управління ризиками організації з метою збільшення своєї вартості та суттєвості на ринку для всіх зацікавлених сторін. Вартість організації базується, зберігається або зменшується в залежності від рішень, прийнятих керівництвом по усім напрямках діяльності, від визначення стратегії до оперативного управління. Отже подія, що негативно впливає на діяльність підприємства, веде до зниження його вартості, а подія, що є позитивною – має вагомий вплив на ріст організації чи може компенсувати низку інших негативних подій.

Виходячи з потреб ВП з огляду на ризик–орієнтований підхід моделі COSO передбачаємо наступну постановку цілей ВА:

- стратегічні цілі – стратегічний вибір керівництва (місія організації) або бачення керівництва щодо того, яким чином підприємство буде приносити прибуток;
- операційно–фінансові цілі – цілі щодо вдосконалення зберігання ресурсів підприємства, оптимізації фінансових потоків та ефективної діяльності організації в цілому;
- інформаційно–інноваційні цілі – це цілі завдяки яким забезпечується надання достовірної інформації щодо звітності (внутрішньої–зовнішньої, фінансової–нефінансової), стану систем обліку і контролю, а також впровадження інноваційних систем у сфері обліку, контролю і ІТ;
- комплеанс–цілі – цілі, які стосуються впровадження та дотримання законодавчих актів та норм закону (однакові для організацій однієї галузі).

Такий підхід дає змогу проаналізувати та класифікувати види ВА. За думкою Ф.Ф. Бутинця [22] ВА розглядається в залежності від виду діяльності підприємства та поділяється на: аудит фінансової звітності; аудит на відповідність; операційний аудит. В.В. Рядська та Я.В. Петраков розділяють думку Ф.Ф. Бутинця, але при цьому додатково виділяють ще два види ВА: аудит порушень та управлінський аудит.

О.П. Пантелєєв [43] та Л.П. Кулаковська [49] мають іншу думку. Вони розглядають поділ ВА в залежності від часу дій і виділяє наступні види: попередній, поточний, наступний, стратегічний.

Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна [53] в своїй праці «Державний аудит» ведуть поділ на фінансовий аудит та аудит ефективності.

Таким чином дослідивши наукові обґрунтування поділу ВА на види вітчизняними вченими та зіставивши їх з ризик-орієнтованим підходом моделі COSO, ми маємо можливість виділити наступні види ВА, притаманні для СП:

- стратегічний ВА. Даний вид ВА є важливим для СП і вимагає від внутрішніх аудиторів постійного моніторингу виконання місії підприємства у поставлених завданнях, що прописані в бізнес-планах. Стратегічний аудит базується на ризик-орієнтованих підходах, при цьому кожна ланка ВА розробляє показники, що в подальшому будуть об'єктивно відображати стан бізнес-процесу. Якщо такі показники будуть мати відхилення, внутрішній аудитор повинен визначити чинники, що мали вплив на показник та усунути їх максимально скоротити цей вплив на бізнес-процес;

- операційний аудит – це такий вид ВА, при якому розглядається збереження та ефективне використання ресурсів підприємства протягом операційного або фінансового циклу. Він направлений на вирішення питання ефективності діяльності системи СП завдяки аналізу та моніторингу підсистем такого підприємства. Висновки по операційному аудиту показують як вплине діяльність окремої ланки діяльності на кінцевий фінансовий результат;

- аудит фінансової звітності спрямований на підтвердження даних фінансової звітності та правильності складання цієї звітності, а також – на поточний моніторинг даних, на основі яких складається така звітність;

- комплеанс-аудит або аудит на відповідність проводиться з метою моніторингу діяльності підприємства на її відповідність до державних та міжнародних законодавчих норм та перевірку процедур, що

регулюють застосування цих норм на СП. Аудит на відповідність проводить моніторинг пов'язаних із ризиками та їх наслідками, що пов'язані з невиконанням певних законодавчих актів та норм. Спеціалісти ВА розробляють рекомендації необхідні для усунення можливих негативних наслідків (штрафи з боку державних органів та навіть економічні розслідування, що в свою чергу призведе до втрати долі ринку та збитків на підприємстві).

Дослідивши цілі ВА та його основні види, ми можемо сформулювати основні завдання, які виконує ВА на СП. Треба зазначити, що думки вчених в даному питанні є різними. Ю.Б. Слободяник [47] наводить наступне групування завдань ВА: завдання щодо обліково-аналітичного забезпечення, забезпечення збереження активів, завдання організаційно-правового забезпечення та аналізу ефективності функціонування.

О.В. Сметанко [40] має ширше бачення: завдання ВА звітності, завдання стратегічного ВА, завдання ВА корпоративного управління, завдання операційного аудиту, завдання кадрового аудиту, завдання аудиту інновацій, завдання аудиту на відповідність.

Нижче наведемо схематичне зображення групування завдань ВА для СП України (рис. 1.2). Так, завданнями внутрішнього аудиту можуть бути як стратегічні, так і операційні, а також, фінансової звітності, аудиту на відповідність. Варто зауважити, що кожне з вищенаведених завдань має свої завдання, які розкривають зміст основного.

За допомогою викладеної інформації щодо цілей, видів ВА і завдань ВА на СП можливо виділити основні функції ВА, притаманні для СП. Треба зазначити, що спираючись на питання генезису та розвитку ВА в Україні ми бачимо наступне: першим був впроваджений аудит в державному секторі, в подальшому – в банківській сфері. Спираючись на Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» № 2939-ХІІ від 27.01.2018 р. (далі ЗУ № 2939-ХІІ) [1] та Постанову «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» №

43 від 03.02.2016 р. (далі Постанова №43) [2] можемо сказати, що в функції ВА в державному секторі не зазначені, але їх можна визначити на основі прописаних завдань:

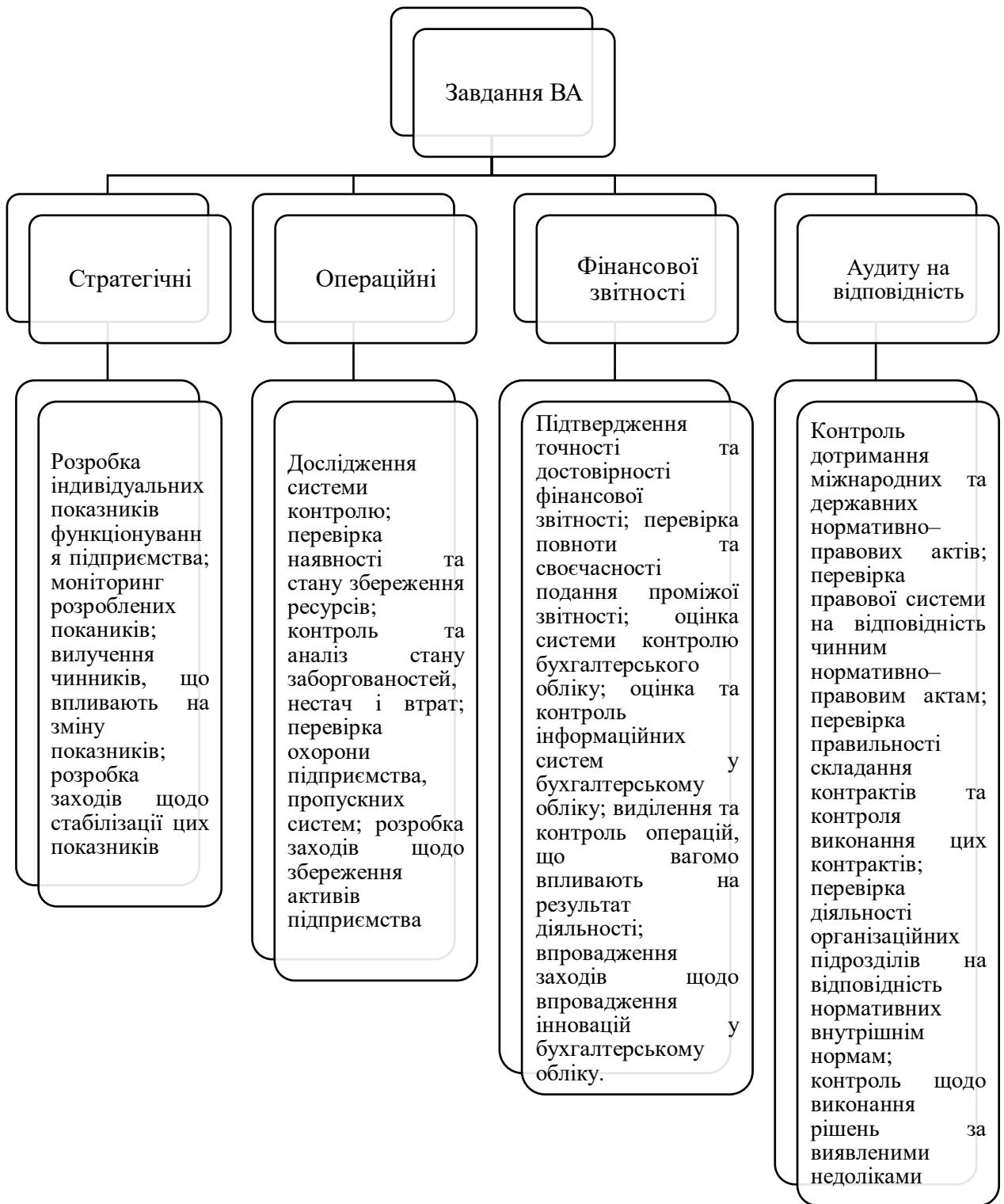


Рисунок – 1.2 Схематичне зображення групування завдань ВА для СП

(Примітка. Рисунок 1.2 розроблений автором на основі власних досліджень)

- реалізаційна: Постанова №43 п.4 «3) реалізує державний фінансовий контроль» [2];
- регламентуюча: Постанова №43 п.4 «1) узагальнює практику застосування законодавства»; ЗУ № 2939-ХІІ п. 8.2 [1];
- контролююча: Постанова №43 п.4 «2) здійснює контроль» [2]; Закон України № 2939–ХІІ п. 8.1 [1];
- оцінна: Постанова №43 п 4.5, 4.6 [2];
- захисна: Постанова №43 п.4.7 «сприяє забезпеченню законного та ефективного використання державних і комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності суб'єктами господарювання державного сектору економіки, визначеними в установленому порядку» [2];
- превентивна: Постанова №43 п. 4.8 «вживає в межах повноважень, передбачених законом, заходів до усунення виявлених недоліків та запобігання їм у подальшому» [2], ЗУ № 2939-ХІІ п. 8.3 [1];
- інформаційно-аналітична: Постанова №43 п. 4.11 «здійснює розгляд листів, заяв і скарг про факти порушення законодавства з фінансових питань та бюджетного законодавства, вживає згідно із законодавством відповідних заходів для їх усунення»; п. 4.15 «інформує громадськість про свою діяльність та стан реалізації державної політики у визначеній сфері»; п. 4.16 «здійснює розгляд звернень громадян з питань, пов'язаних з діяльністю Держаудитслужби, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери її управління» [2].

Основними вченими, що вивчали концептуальні основи ВА та надавали класифікацію основним функціям ВА є: В.В. Немченко та О.Ю. Редько [23], Ю.Б. Слободяник [47], А.Є. Чуєнков [54], О.А. Андренко [55].

А.Б. Євдокімова та І.М. Пашкіна [25], О.А. Новосельцев [56], Т.О. Каменська [42], О.В. Філозоф [50] також описували функції ВА, але не класифікували їх та зіставляли із завданнями ВА. При такому підході пропадає

грань розуміння функцій та завдань ВА.

Нами проведено аналіз нормативно–правових актів щодо регулювання державного аудиту в Україні, а також наукових підходів вчених, які вивчали питання становлення ВА в Україні. На основі отриманих знань ми склали власну класифікацію функцій ВА, котрі в більшому ступені розкривають сутність ВА на СП з урахуванням ризик-орієнтованого підходу рисунок Д.1 (Додаток Д).

Підсумувавши всю вивчену інформацію ми можемо сказати, що процес становлення ВА в Україні та світі був складним та довгим. Він охопив період стародавнього світу, роки середньовіччя та зазнав значних змін з розвитком ринкових відносин на початку ХХ століття. В Україні ВА розвиватися на основі ЗА в державному секторі та банківській сфері. На даному етапі існує достатньо наукових праць, які розкривають поняття, концептуальні основи та методологію аудиту, тому на нашу думку сутність ВА розкривається за двома напрямками:

- 1) через наукові праці та дослідження іноземних та вітчизняних вчених та практикуючих аудиторів;
- 2) через систематизацію цілей, завдань, об'єктів та суб'єктів, методи та функції ВА в системі корпоративного управління ВП.

1.2 Формування та інтеграція служби внутрішнього аудиту в систему ризик–орієнтовного управління підприємством

Для переважної кількості ВП України основною метою впровадження ВА удосконалення організації і управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його росту, безпека бізнесу. Дана думка прослідковується у попередньому підрозділі роботи на основі аналізу цілей, завдань і функцій підприємства.

Економічне сьогоднішня ринкових відносин України є таким, що прагне до євроінтеграції та поширення свого впливу на світових ринках. Така позиція в свою чергу позитивно впливає на залучення нових інвесторів (внутрішніх і зовнішніх), які зацікавлені в отриманні чіткої та достовірної інформації про майновий, фінансовий стан об'єктів господарювання, а також їх фінансову стійкість і перспективи розвитку. Таким чином створюються всі умови економічної самостійності, що в свою чергу вимагає від підприємств орієнтованості на ефективну діяльність та на отримання позитивних результатів в майбутніх періодах. СВА створюється для поліпшення рішення подібних питань. Нажаль, на теперішній час, служба внутрішнього контролю регламентована в Україні на законодавчому рівні тільки в банківській системі (Закон України «Про банки і банківську діяльність» №2121-III від 01.10.2018 р. – далі ЗУ №2121-III) [3]. Така ситуація стосовно впровадження ВА стимулює до розробки підходів формування СВА в системі корпоративного управління на СП. У свою чергу на даний процес впливає низка чинників:

- складна структура керування. Сільськогосподарські підприємства пострадянської моделі мають лінійну або функціональну структуру управління, коли вихідна інформація спотворюється в процесі передання через лінійні (підпорядковані) підрозділи;

- велика чисельність структурних одиниць. Сільськогосподарські підприємства мають велику чисельність відділів та ділянок, які підпорядковуються конкретному керівнику. На прикладі бухгалтерії ТОВ ТОВ «Січ–Агро 2012» бачимо, що головному бухгалтеру підпорядковуються: завідувач складу, бухгалтер з розрахунків заробітної плати та обліку послуг, бухгалтер з обліку первинної документації;

- декілька видів діяльності підприємства та як наслідок великий асортимент продукції. На кожен вид продукції розробляється особиста документація, розраховується собівартість та складається калькуляція (вартість товарної продукції розраховується за поточними цінами реалізації,

рівень яких залежить від каналу і строків реалізації продукції, її якості, кон'юктури ринку та інших факторів). Всі ці дії у сукупності також складають певні витрати, несуть економічне навантаження, а також є конгломерацією суттєвої інформації, яка не може бути зміненою, виправленою або негативно трансформованою;

- бажання власників отримувати достовірну інформацію та оцінку дій структурних керівників (менеджерів) на всіх етапах процесу для прийняття доцільних економічних рішень, вивчення ризиків, що можуть впливати на результат прийняття таких рішень, а також своєчасне усунення найбільш ймовірних негативних факторів впливу;

- недостатня кількість кваліфікованих робітників у різних структурних підрозділах підприємства;

- цінова політика та система якості продукції на підприємстві (рівень товарності по окремих видах продукції залежить, насамперед, від обсягу її виробництва, її якості);

- поточний фінансовий стан підприємства (дослідження фінансової складової дозволяє реально оцінити доходи в майбутньому періоді, а також оцінити фінансовий стан на даний момент, тобто реальну вартість підприємства в конкретний час);

- взаємовідношення з контрагентами (грамотно побудована CRM-система, її вдосконалення відповідно з новими практиками);

- стан нематеріальних активів підприємства (фірмове ім'я та знаки, патенти, технічна документація);

- виявлення потенційних ризиків у діяльності підприємства, що в свою чергу потребують їх нівелювання;

- необхідність в постійному моніторингу.

Раніше ми казали, що ВА є окремим елементом ВГК, сутність якого полягає в тому, щоб за допомогою системних перевірок забезпечити виконання планів по збереженню активів підприємства або організації та інших нематеріальних ресурсів. На практиці існує декілька організаційних

форм контролю, основні з них, які ми розглянули – ревізія, фінансова експертиза та ВА – в таблиці Е.1 (Додаток Е). Порівнявши їх характеристики, ми бачимо, що ревізія розглядає стан суб'єкта господарювання в даний момент, встановлює наявність недоліків та розробляє процедури щодо усунення негативних наслідків; фінансова експертиза направлена на аналіз суттєвих операцій господарської діяльності підприємства, які можуть вплинути на фінансові результати в подальшому або на рішення інвесторів, тобто основна функція фінансової експертизи – аналізуючи. ВА в свою чергу узагальнює в собі не тільки задачі ревізії та експертизи, але і виявляє чинники, що впливають на основні показники фінансового стану підприємства, а також розробляє рекомендації по їх упередженню та усуненню відповідно до стратегії організації. Виходячи з таких тверджень ми розуміємо, що ВА є більш повною ланкою ВГК. В свою чергу СВА є оптимальною організаційною складовою контролю на підприємстві, що максимально координує процеси на всіх етапах господарювання, починаючи зі стратегії і закінчуючи розробкою посадових інструкцій працівників. Саме тому ВА в сучасному суспільстві користується найбільшим попитом як ефективна система контролю і управління, а СВА започатковуються на багатьох підприємствах України і світу.

Спираючись на міжнародну практику, ми бачимо, що ВА як окрема ланка контролю розвивається дуже активно і має низку розроблених документів, які застосовуються сьогодні також в нашій країні. З них можна виділити наступні:

- стандарт «Цілі контролю при використанні інформаційних технологій» (COBIT) (the Information Systems Audit and Control Foundation's Control Objectives for Information and related Technology);
- документ «Внутрішній контроль: інтегрований підхід» (COSO) (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's Internal control – Integrated Framework);

- документ «Контроль і аудит систем» (SAC) (the Institute of Internal Auditors Research Foundation's Systems Auditability and Control);
- вказівка про розгляд структури внутрішнього контролю при аудиті фінансової звітності (SAS 55, 78) (the American Institute of Certified Public Accountants 'Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit).

Зазначені документи описують концептуальні основи ВА для різних ланок даної системи (ІТ, менеджменту), але треба пам'ятати, що кожне підприємство, особливо сільськогосподарське, має свою специфіку, тому потребує уточнень та залучення спеціалістів з досвідом роботи в конкретній області, але для того, щоб розібратись яку саме СВА має побудувати підприємство, треба розібратись в принципах ВА, які є основою функціонування аудиту в цілому.

Вивченням питання щодо формування та діяльності СВА на основі принципів аудиту займалися: Ф.Ф. Бутинець, В.В. Немченко та О.Ю. Редько – розглядали широко дане питання та класифікували принципи на три групи такі як принципи професійної етики, організаційні принципи ВА, принципи діяльності внутрішнього аудитора.

Л.А. Алборов, Д.О. Абленов, В.Є. Слюсаренко [26, 57, 38] виділяли принципи ВА, спираючись на Кодекс Етики аудиторів (Кодекс Професійної Етики Внутрішнього Аудитора). В.Є. Слюсаренко виражає наступну думку з цього приводу: «Перевагою загальних тез є їх зосередженість на позитивному боці професійної діяльності і, як наслідок, заохочення представників даної професії до виявлення високого рівня професіоналізму. Недоліком цих тез є їх загальний характер: дотримуватись загальних тез дуже важко, а мінімально прийнятих стандартів поведінки не встановлено».

На нашу думку додатково з принципами, зазначеними в Кодексі Етики, для повноти розуміння додатково необхідно виділити принципи, найбільш притаманні для функціонування СВА на СП (рис. 1.3). Так, до принципів внутрішнього аудиту варто віднести принципи етики та організаційно-

функціональні принципи. Кожен з цих принципів має специфічні ознаки, які розкривають зміст цих принципів. Так, до принципів етики можна віднести принаймні чотири ознаки, до організаційно-функціональних, принаймні сім ознак.

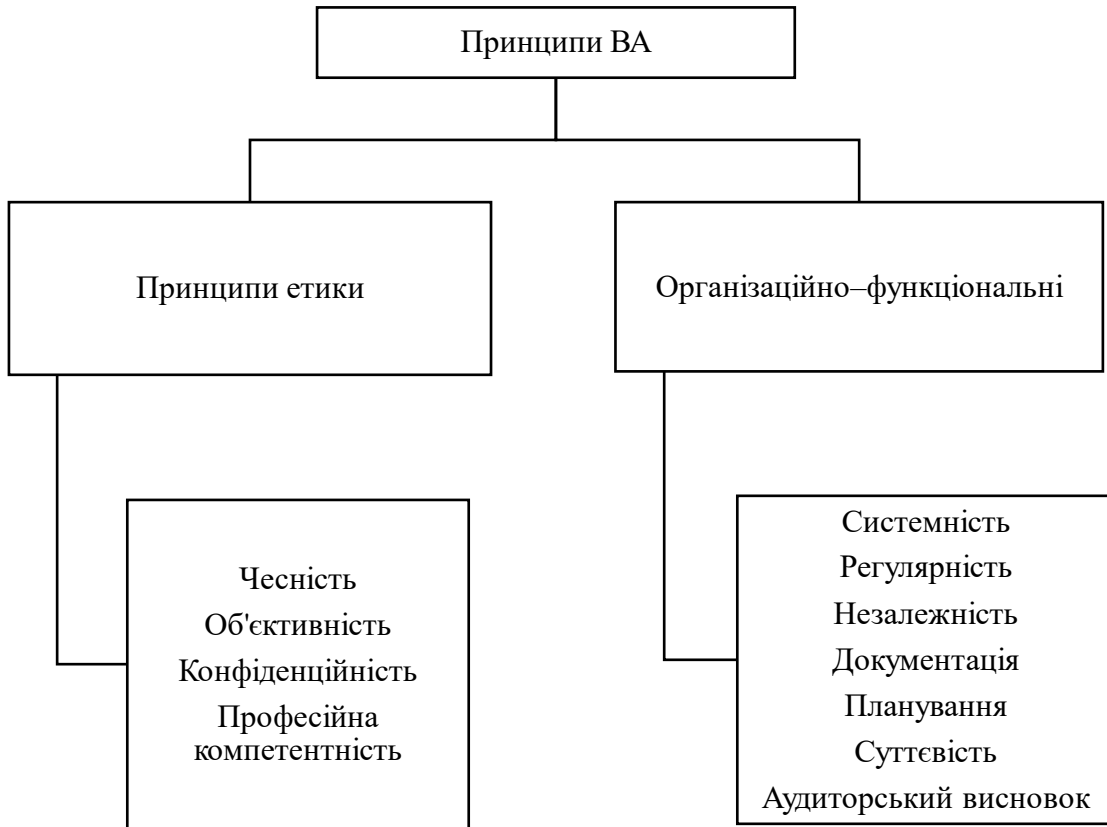


Рисунок – 1.3 Схематичне групування принципів ВА на СП

(Примітка. Рисунок 1.3 розроблений на основі джерела [47])

Розглянемо сутність визначених принципів на основі аналізу праць вище вказаних науковців (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Основні принципи ВА на ВП

№ п/п	Принцип	Характеристика
1	2	3
1	Чесність	Ґрунтується на довірі та є опорою для становлення професійного судження
2	Об'єктивність	Внутрішній аудитор має неупереджено ставитися до об'єкта перевірки, також не має права долучатися думки сторонніх або зацікавлених осіб

3	Конфіденційність	Внутрішній аудитор повинен усвідомлювати всю цінність одержуваної інформації і не має права розголошувати цю інформацію без належного дозволу
4	Професійна компетентність	Внутрішній аудитор повинен мати високий рівень теоретичних знань і практичний досвід
5	Системність	Перевірка за різними процесами проводиться, враховуючи їх системні взаємозв'язки

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
6	Регулярність	Аудиторські перевірки проводять з встановленою періодичністю, щоб керівництво або власники підприємства змогли побачити результат впровадження рекомендацій СВА
7	Незалежність	Аудитор не несе відповідальності за результати діяльності підрозділу, що перевіряється, а також не залежить від керівника даного підрозділу
8	Документація	Аудитор повинен документувати виконану роботу, що є важливим доказом проведеної перевірки
9	Планування	Аудитор планує свій час так, щоб своєчасно закінчити перевірку
10	Суттєвість	Аудитор повинен брати до уваги суттєві факти
11	Аудиторський висновок	Аудитор повинен обґрунтувати і висловити свої результати в аудиторському висновку

(Примітка. Таблиця 1.2 розроблена на основі власних досліджень)

Вивчаючи процес створення та інтеграції СВА на СП, треба зазначити, що більшість СП, які створюють попит-пропозицію на ринку, є середніми і мають форму власності товариств з обмеженою відповідальністю. Відповідно до Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» № 2275-VIII від 16.0.2018 р. (далі ЗУ № 2275-VIII) [4] «визначення форм контролю та нагляду за діяльністю виконавчого органу товариства» (стаття 30, п.2.8) належить до компетенції загальних зборів учасників або власників, тобто рішення про утворення СВА приймають саме власники підприємства.

СВА має свої особливості при побудові структури і напряду залежить від організаційної структури підприємства. Підходи до створення СВА розглядали: В.В. Немченко, В.П. Хомутенко, А.В. Хомутенко, А.Є. Чуєнков [58,54]. Вони розділяли СВА в залежності від форм залежності від

адміністративного підпорядкування на: лінійні, лінійно-штабні та комбіновані. В залежності від розподілу праці на: централізовані (аудитори знаходяться тільки у штаті СВА) та децентралізовані (аудитори можуть бути розподілені по підрозділах організації). Схематично дані підходи можна подати наступним чином (рис.1.4)

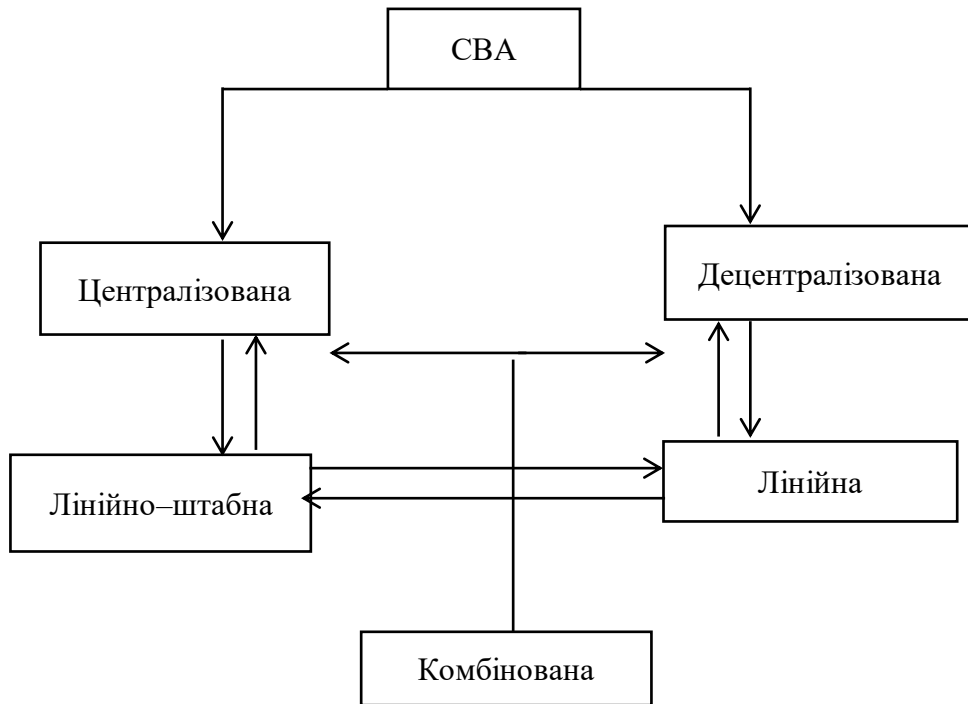


Рисунок – 1.4 Схематичне зображення підходів до створення СВА

(Примітка. Рисунок 1.4 розроблено автором на основі власних досліджень)

З огляду на фактори впливу, передумови створення СВА та принципи, на яких базується СВА на СП, а також враховуючи практичний досвід роботи на ТОВ «Січ-Агро 2012» і його організаційну структуру, ми можемо запропонувати схематичне відображення зв'язків на СП (рис. 1.5).

Дана схема відображає централізовану систему управління з лінійно-штабною структурою СВА, коли діяльність аудиторів централізовано контролюється керівником СВА, а той в свою чергу звітується перед керівником (власником) СП. Основними недоліками, які треба враховувати при оцінці діяльності СВА, є:

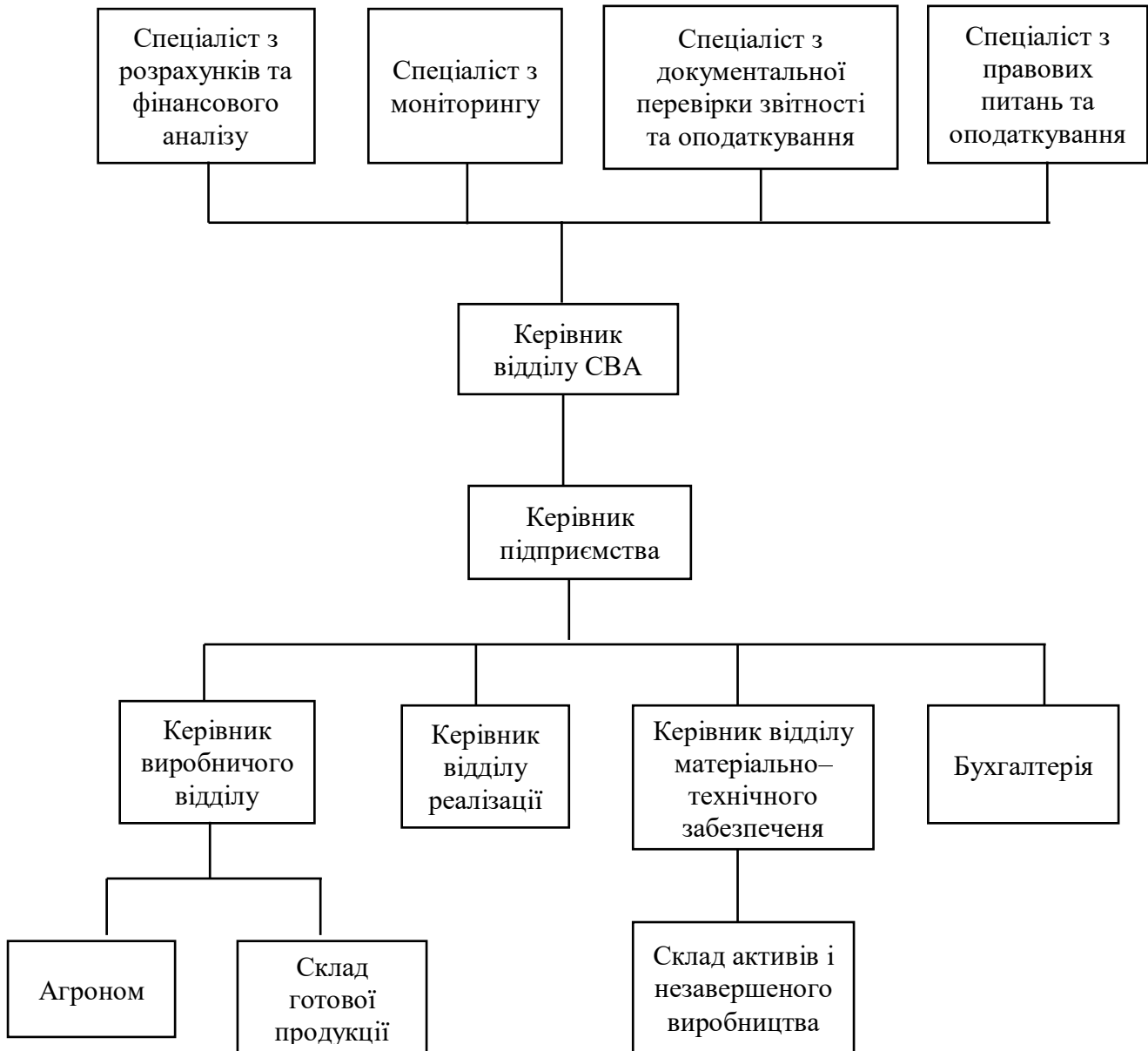


Рисунок – 1.5 Організаційна структура на СП

(Примітка. Рисунок 1.5 розроблено автором на основі власних досліджень)

- витрати на відрядження до структурних підрозділів, що знаходяться за межами головного підприємства;
- оснащення додаткових автоматизованих робочих місць на структурних підрозділах або витрати на портативну техніку;
- додаткові можливі витрати на залучення сторонніх спеціалістів за необхідності;
- витрати на підвищення кваліфікації робітників СВА.

Також даний підхід має переваги такі як: отримання повної незалежності від керівників структурних підрозділів та можливість формування об'єктивних висновків на основі неупереджених доказів.

Створення СВА є складним процесом, що потребує аналізу ефективності існування даної служби та можливості отримання інформації про майбутні вигоди від створення цієї служби. На думку В.П. Пантелєєва та М.Д. Корінько [43] оцінка ефективності СВА оцінюється за наступними критеріями:

- «співвідношення витрат на проведення аудиту та отриманих результатів від його проведення»;
- «зменшення штрафів, пені, інших витрат підприємства внаслідок проведених внутрішнім аудитором заходів»;
- «збільшення доходів підприємства та зменшення його витрат – зменшення ризику контролю, підтримання впевненості у здійсненні фінансово-господарської діяльності належним чином; зменшення витрат на послуги зовнішнього (комерційного) аудиту».

Наведені критерії відображають економічний ефект від впровадження СВА на СП. Для отримання кількісного показника економічної ефективності праці внутрішніх аудиторів ($E_{\text{пва}}$) в даному випадку слід застосувати наступну формулу (1.1) [59]:

$$E_{\text{пва}} = \frac{\sum E_i - E_n B_y}{B}, \quad (1.1)$$

де $E_{\text{пва}}$ – ефективність праці внутрішніх аудиторів;

E_i – економія i -того виду робіт;

E_n – нормативний коефіцієнт ефективності (0,15);

B_y – витрати робіт, що дали економію;

B – сумарні витрати за рік.

Виходячи із зовнішніх і внутрішніх факторів, що формують передумови для створення СВА, а також нормативно-правового регулювання, визначимо основні етапи організації та інтеграції СВА на СП.

Дослідженням етапів формування СВА та особливостей цього напрямку займалися В.В. Немченко, В.П. Хомутенко, А.В. Хомутенко, О.В. Сметанко [58,40]. Кожен з науковців виділяв 6-8 етапів формування СВА, що само за себе говорить про непростий процес. На основі власних досліджень та наукових праць визначимо основні етапи формування СВА на СП с формою власності ТОВ:

1) формування стратегічних цілей, місії підприємства. На даному етапі визначаються загальні, локальні та приватні цілі на основі вивчених установчих документів;

2) визначається статус і структура СВА, основні функції. На основі проведеного аналізу підприємства обумовлюються «слабкі» місця в фінансово-господарській діяльності ВП, корегуються цілі та задачі на основі отриманих даних. Будується структура, яка оптимізує зв'язок зі всіма структурними підрозділами на рис. Ж.1 (Додаток Ж);

3) детальна розробка взаємозв'язків та нормативних актів. Даний етап враховує об'єднання у групи спеціалістів, що виконують однорідні функції; розробка схем взаємозв'язків, визначаються права та обов'язки, розробляються посадові інструкції та «Положення про службу внутрішнього аудиту» (далі Положення);

4) об'єднання однорідних груп спеціалістів в єдину СВА на сонові нормативних актів;

5) розробка внутрішніх стандартів: цілі та основні принципи ВА, використання роботи спеціалістів СВА, оцінка ризиків, перевірка прогнозної фінансової інформації, врахування вимог державних нормативно-правових актів, планування аудиту, освіта спеціалістів, аудиторські докази і висновки, документування роботи аудитора, суттєвість в аудиті, контроль якості роботи аудиторів, використання інформаційних систем, методики;

б) формування штату, підбір персоналу згідно розроблених посадових інструкцій і Положення.

Після визначення організаційного статусу СВА і становлення взаємозв'язків між внутрішніми аудиторами та структурними підрозділами, визначення прав та обов'язків укомплектовується штат СВА відповідно до Положення:

- керівник служби СВА (сприяє керівникові (власнику) СП з питань розуміння аудиторських висновків, методів проведення ВА, координує дії аудиторів, узгоджує з керівниками підрозділів поточні робочі моменти, взаємодіє з зовнішніми аудиторами);

- спеціаліст з розрахунків та фінансового аналізу (проводить аналіз фінансових потоків на підприємстві, надає поточні консультації з фінансового становища, бере участь у складанні плану перевірок, складає звіти стосовно фінансового становища після проведених перевірок та надає їх керівнику відділу ВА);

- спеціаліст з моніторингу (проводить роботу з моніторингу та контролю матеріальних потоків на підприємстві, своєчасно надає інформацію про стан матеріальних потоків, залишок на складах підприємства та їх відповідність до бухгалтерських даних та обліку, приймає участь у складанні робочого плану перевірок, складає звіти за підсумками перевірок та надає їх керівнику ВА);

- спеціаліст з документальної перевірки звітності (складає план і графік перевірок, веде поточну роботу з підрозділами, займається питаннями формування виїзних груп з перевітками на підрозділи підприємства і контролює їх, документально оформлює результати перевірок та надає поточні консультації з цього питання учасникам виїзної групи, складає звіти про стан фінансово-господарського стану підприємства та надає їх керівнику ВА);

- спеціаліст з правових питань та оподаткування (проводить правовий аналіз стану підприємства та дотримання нормативних актів та міжнародних стандартів робітниками та спеціалістами, складає план перевірок з урахуванням всіх правових норм, перевіряє на дотримання законодавчих актів та стандартів звіти інших спеціалістів відділу ВА та вносить свої корективи та доповнення,

перевіряє відділ бухгалтерії на дотримання останніх норм та нововведень в оподаткуванні, проводить поточні консультації стосовно правової складової та оподаткування на підприємстві, після перевірок складає звіт про стан підприємства на дотримання всіх законодавчих норм, надає звіт керівнику ВА).

Узагальнюючи інформацію щодо створення та побудови СВА виділяються основні напрями діяльності цієї служби:

- аналіз і оцінка систем ВГК та управління ризиками;
- запобігання та виявлення шахрайства, розкрадання та недбалого професійного ставлення до активів СП;
- надання консультацій структурним підрозділам та моніторинг їх діяльності;
- участь у проведенні ЗА.

Відповідно до визначених напрямів виділяються відповідні види ВА побудовані на основі ризик-орієнтованих цілях, які ми розглядали у підрозділі 1.1.

1.3 Нормативне регулювання та методичне забезпечення внутрішнього аудиту

Рішення про створення СВА на СП приймає власник (керівник) цього підприємства. При вирішенні такого питання з'являються поточні питання:

- якими нормативно-правовими актами керуватися у процесі побудови та подальшої діяльності СВА;
- які нормативно-правові акти регулюють створення внутрішніх положень СВА на СП;
- яким чином контролюється діяльність СВА;
- як саме контролюються кваліфікаційні норми працівників СВА.

Вище ми вже зазначали, що в Україні не існує єдиного нормативно-правового документу, який би регулював діяльність внутрішніх аудиторів, а також максимально відтворював в собі всі потреби внутрішніх аудиторів в правовому регулюванні на даний момент. Ми знаємо однозначно, що сьогодні ВА таке, коли доводиться в багатьох моментах спиратися на нормативні документи, розроблені для ЗА.

Виходячи з такої думки визначимо основні складові, на яких базується регламент ВА в Україні:

1) потреби, зумовлені розвитком економічно–ринкових відносин, орієнтованих на міжнародний досвід. Такий вектор направлений на поглинання суттєвих часток галузевих ринків та залучення інвесторів, що в свою чергу зумовлює потребу в підтвердженні та обґрунтованості достовірності фінансово-господарської звітності, розробці ризик–орієнтованих підходів до управлінських рішень, оцінці СВК та надання консультацій щодо підвищення її ефективності;

2) існуюче державне регулювання, що є базою для подальшого розвитку та вдосконалення нормативно-правової бази ВА;

3) внутрішні аудитори, які отримують вищу освіту, а в подальшому розвивають свої професійні навички та отримують сертифікати CIA, CRME, CPSE, CCSE, а також CIPA та ACCA.

4) громадські професійні об'єднання у виді Інституту внутрішніх аудиторів (ВІВА), що проводить діяльність по підготовці внутрішніх аудиторів в Україні, підвищення їх кваліфікації, розробляє методичні забезпечення, що корегують процеси ВА;

5) користувачі інформації – це ЗА, власники, інвестори та інше.

На даний момент в Україні аудиторська діяльність регулюється законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258–VIII від 21.12.2017 р. (ЗУ № 2258–VIII) [5]. Даний закон має істотний вплив на аудит фінансової звітності підприємств, що мають суспільний інтерес, а також дає пояснення як необхідно реагувати на виявлені ризики. Вивчаючи даний закон, ми прийшли до думки, що побудова конкретної структури аудиту на підприємстві, що

має суспільний інтерес, може сприяти виявленню вагомих проблем в системі аудиторських послуг, збільшувати взаємну довіру контрагентів та аудиторів з контролюючими органами. В свою чергу ЗУ № 2258–VIII [5] має низку негативних наслідків: збільшення витрат організацій на проведення аудиту та побудову структурованого аудиту на підприємстві; зменшення можливості вибору в аудиторських послугах; заборона багатьох видів супутніх не аудиторських послуг; зменшення видів кваліфікаційних сертифікатів.

Також ВА регулюють:

- ЗУ №2121-III (стт.37,44,45) [3];
- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту» №1247 від 04.10.2011 р. (далі Наказ 1247) [6].

У 2004 році набрали чинності Цивільний [7] та Господарський кодекс України [8], в яких затверджено поняття «аудиторська діяльність», «аудит», а також повноваження Аудиторської палати України.

У 2011 році був урегульований Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» № 2664-III (останні зміни 01.10.2018 р.) [9]. В ньому повноцінно було визначено ВА (стаття 15). Основними функціями ВА визначено:

- нагляд за поточною діяльністю фінансових установ та дотримання ними державних нормативно–правових актів та міжнародних стандартів АД;
- перевірку фінансової звітності установи;
- аналіз діяльності фінансової установи.

Діяльність Аудиторської палати України регулюють: ЗУ № 2258-VIII [5], Наказ Міністерства фінансів України від 26 червня 2018 року № 587 «Про затвердження порядків проведення рейтингового голосування під час обрання представників професійних організацій аудиторів та бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів, до номінаційного комітету та до комісії з атестації» (Наказ №587) [10], Постанова КМУ від 11 липня 2018 р. № 590 «Про затвердження порядків проведення рейтингового голосування під час обрання представників професійних організацій аудиторів та бухгалтерів до номінаційного

комітету та до комісії з атестації» (Постанова № 590) [11], Постанова «Про затвердження Порядку ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності» №766 від 19.09.2018 р. [12]. Основні завдання це:

- 1) подальший розвиток аудиторської діяльності НП в Україні;
- 2) вирішення внутрішніх питань на основі методології;
- 3) сертифікація аудиторів.

До функцій Аудиторської палати України належать наступні:

- затвердження стандартів кваліфікаційної підготовки аудиторів;
- сертифікація аудиторів;
- ведення Реєстру аудиторів та аудиторських фірм;
- контролює дотримання аудиторами Кодексу етики;
- надає пропозиції щодо розвитку аудиту в Україні;
- бере участь у міжнародних форумах щодо питань удосконалення аудиторської діяльності.

аудиторської діяльності.

Раніше ми згадували про ВІВА, що був заснований в 2001 році і є неприбутковою, добровільною, професійною організацією. Мето ВІВА є задоволення професійних, соціальних та економічних потреб спільноти даної спілки, а також сприяння поширенню впровадженню міжнародних стандартів ВА в Україні. Основними завданнями ВІВА є:

- 1) поширення етичних професійних цінностей внутрішніх аудиторів;
- 2) надання освіти в допустимих межах внутрішнім аудиторам;
- 3) коригування та видання МСППВА;
- 4) дослідження у сфері ВА та корпоративному управлінні;
- 5) сертифікація внутрішніх аудиторів.

Стосовно стандартів, а саме МСППВА, можна сказати, що вони необхідні для впровадження нових досліджень в сфері ВА, а також професійної практики корпоративного управління. Основні цілі даних стандартів: дотримання Основних положень професійної практики ВА; просування послуг з ВА; формування критеріїв оцінки роботи внутрішніх аудиторів; сприяння розвитку ВА в світі.

МСППВА складаються з двох частин: основні вимоги та оцінка ефективності діяльності, а також додатків, в т.ч. Кодекс етики.

Міжнародні стандарти аудиту [16] являють собою вимоги до здійснення, оцінки та документування основної інформації щодо її достовірності, а також регламентація професійних висновків та окремих супутніх послуг. МСА визначають методологію проведення аудиту, якість аудиторських послуг, включаючи Кодекс етики аудиторів, сприяють удосконаленню аудиторських послуг, забезпечують зв'язок окремих видів аудиту, в т.ч. ВА та ЗА. В Україні Міжнародні стандарти аудиту використовують на національному рівні, поруч із державними актами.

За розглянутою інформацією можна заробити висновки:

1) щодо генезису та розвитку ВА можна сказати, що присутня значна градація в позитивному напрямку. На даний момент ВА знаходиться на ступені самоорганізації. Великим досягненням є прийняття ЗУ № 2258-VIII [5], що встановлює межі корпоративного управління, а саме ризиками організацій, що мають суспільний інтерес.

2) сформовано визначення ВА за дослідженням науковців, а також виходячи з його основних функцій і задач.

3) наведено характерні відмінності ВА та ЗА на основі концептуальних основ аудиту, встановлено функції та задачі ВА, а також виділено різницю між ВА та іншими формами ВГК.

4) на основі ризик-орієнтованої моделі COSO розкрито основні моменти створення та функціонування СВА на СП, принципи на яких базується СВА та інформаційні потоки за етапами формування СВА.

5) наведено та проаналізовано нормативно-правовий регламент ВА в Україні та світі.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ТОВ «СІЧ-АГРО 2012»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

В попередньому розділі ми розглядали теоретичні основи внутрішнього аудиту: формування СВА, принципи ВА, ризики в діяльності підприємства, нормативну базу України стосовно регулювання ВА та вимоги до ВА в світі, загальні завдання та функції. На даному етапі проведемо аналіз ТОВ «Січ-Агро 2012».

Товариство з обмеженою відповідальністю «Січ-Агро 2012» зареєстроване в органах державної влади 30 січня 2013 року за адресою: Україна, Запорізька область, Запорізький район, село Мар'ївка, вулиця Шкільна, будинок 1. Номер запису в реєстрі – 10851020000001495, а також свідоцтво про реєстрацію платника податку на додану вартість № 384460808087 від 01 березня 2015 року. Ідентифікаційний код суб'єкта підприємницької діяльності № 38446080.

ТОВ «Січ-Агро 2012» є учасником господарських відносин і здійснює господарську діяльність, має відокремлене майно і несе відповідальність за зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством. Товариство має круглу печатку із своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом, кутовий та інші штампи.

Предметом діяльності товариства є:

- 1) вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур, таких як: пшениця, кукурудза (на зерно), сорго, ячмінь, жито, овес, просо, інші зернові культури (гречка, тритикале тощо); вирощування бобових культур, таких як: квасоля, кінські боби, нут, вигна

(коров'ячий горох), сочевиця, люпин (солодкий та гіркий), горох, кайанус (голубиний горох), інші бобові культури (вика тощо); вирощування насіння олійних культур, таких як: боби сої, арахіс, насіння бавовнику, боби рицини, насіння льону, насіння гірчиці, насіння нугу, насіння ріпаку, насіння сафлору, насіння кунжуту (сезаму), насіння соняшнику, насіння інших олійних культур (рижію, маку олійного тощо);

2) допоміжна діяльність у рослинництві: передпосівна підготовка полів, сівба та садіння сільськогосподарських культур, оброблення сільськогосподарських культур, обприскування сільськогосподарських культур, у т.ч. з повітря, обрізання плодових дерев і виноградників, пересаджування рису, розсаджування та прополювання буряку, збирання врожаю, боротьбу зі шкідниками (у т.ч. із кролями), пов'язану із сільським господарством, підтримку угідь у належному сільськогосподарському й екологічному стані, експлуатація сільськогосподарського зрошувального устаткування;

3) післяурожайна діяльність: підготовку сільськогосподарських культур до первісної реалізації, тобто очищення, підрізування, сортування, дезінфікування; очищення волокон бавовни від насіння; підготовку листя тютюну, наприклад сушіння, підготовку какао-бобів, наприклад очищення, покриття воском плодів; оброблення насіння для відтворення, що включає: усі види післяурожайної діяльності з підвищення якості насіння; очищення насіння від стороннього матеріалу шляхом пропускання його через сито механічним способом або видалення насіння, зіпсованого комахами, та недозрілого насіння, так само як і видалення сирого насіння, не придатного для зберігання; сушіння, очищення, сортування, оброблення та протравлювання насіння перед його реалізацією;

4) технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів: механічні ремонт; ремонт електричних систем автотранспортних засобів; ремонт електронних систем упорскування палива; поточне обслуговування; ремонт кузовів; ремонт запчастин автотранспортних засобів; миття,

полірування тощо; напилення та фарбування; ремонт лобового скла та вікон; ремонт сидінь автотранспортних засобів; ремонт шин і камер, їх установлення або заміну; антикорозійне оброблення; установлення деталей і приладдя, яке не є складовою процесу виробництва автотранспортних засобів;

5) оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин: оптова торгівля зерном і насінням; оптова торгівля плодами олійних культур; оптова торгівля необробленим тютюном; оптова торгівля кормами для тварин і сільськогосподарською сировиною, не віднесеними до інших угруповань;

б) надання в оренду сільськогосподарських машин і устаткування (надання в оренду й операційний лізинг сільськогосподарських і лісогосподарських машин і устаткування без оператора) зокрема: тракторів для сільського та лісового господарства; тракторів, які керуються водієм, що іде поруч (мотоблоків); косарок, у т.ч. газонокосарок; сільськогосподарських самозавантажувальних і саморозвантажувальних причепів і напівпричепів; сільськогосподарської техніки для підготовки ґрунту, садіння рослин або внесення добрив: плугів, розкидачів добрив, сівалок, борін тощо; техніки для збирання врожаю та обмолоту: комбайнів, молотарок, сортувальних машин тощо; доїльних апаратів; техніки для захисту сільськогосподарських культур, у т.ч. обприскувачів; іншої сільськогосподарської техніки: устаткування для птахівництва, бджільництва, підготування кормів тощо; машин і устаткування для очищення, сортування або маркування яєць, фруктів тощо; о

7) оптова торгівля твердим, рідким, газоподібним паливом і подібними продуктами: деревним вугіллям, кам'яним вугіллям, коксом, паливною деревиною, нафталіном; сирою нафтою, дизельним паливом, бензином, пальним, пічним паливом, гасом; скрапленим нафтовим газом, бутаном і пропаном; мастильними матеріалами, очищеними нафтопродуктами; оптова торгівля хімічними продуктами: аніліном,

друкарською фарбою, ефірними оліями, промисловими газами, хімічними клеями, барвниками, синтетичними смолами, метиловим спиртом, парафіном, ароматичними речовинами й віддушками, содою, промисловою сіллю, кислотами та сіркою, продуктами на основі крохмалю тощо;

8) надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна; надання в оренду та управління власним або орендованим нерухомим майном: багатоквартирними будівлями та житлом; нежитловими будівлями, у т.ч. виставковими залами, складськими приміщеннями; земельними ділянками; надання будівель, упоряджених або неупоряджених квартир чи апартаментів для довготермінового використання зазвичай на умовах щомісячної або річної оплати;

9) надання в оренду вантажних автомобілів: вантажівок, вантажних причепів до легкових автомобілів і важких транспортних засобів (вагою понад 3,5 тонн); автомобілів для відпочинку;

10) інші види підприємницької діяльності, не заборонені законодавством України.

Основним предметом діяльності підприємства є виорщування продукції рослинництва. Так, готова продукція рослинництва, що виготовлена власне підприємством, при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зниженою на передбачувані витрати на місці продажу чи за виробничою собівартістю згідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи». Первісне визначення продукції відображають в тому періоді, в якому вона була відділена від біологічного активу.

При оцінці готової продукції рослинництва за справедливою вартістю, необхідно визначитися з порядком її розрахунку та документальної фіксації. Тоді продукцію оприбутковують за справедливою вартістю з одночасним визначенням доходів чи витрат від її первісного визнання. Якщо справедлива вартість виявиться вищою, ніж виробничі витрати, то виникає дохід від первісного визнання готової продукції рослинництва, якщо ж меншою – то виникають витрати на суму зазначеної різниці.

Найбільш ефективним шляхом вирішенню проблем оцінки є створення на підприємствах постійно діючих Комісій з визначенням справедливої вартості готової продукції рослинництва. Рішення комісії щодо визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції оформляється «Актом визначення справедливої вартості біологічних активів та\або сільськогосподарської продукції».

Собівартість готової продукції рослинництва – це виробнича собівартість, визначена, з допомогою урахування всіх витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями сільськогосподарської продукції. Усі ці витрати визнаються витратами основної діяльності та ведуться відповідно до норм та постанов бухгалтерського обліку. Також слід зазначити, що загальновиробничі витрати в сільськогосподарських підприємствах не діляться на постійні і змінні.

На витрати виробництва та собівартість готової продукції рослинництва мають вплив галузеві особливості, а саме: сезонність виробництва, природно-кліматичні умови, земля – як основний засіб виробництва, основа галузі – біологічні активи рослинництва, тривалість операційного циклу, нерівномірний вихід продукції при рівномірних витратах, різні калькуляційні одиниці.

Собівартість готової продукції не включає затрати, що пов'язані з операційною діяльністю, а саме збутові витрати, адміністративні та інші операційні витрати. Склад та список статей калькулювання виробничої обіварності продукції затверджений у наказі про облікову політику підприємства.

Фактична кількість готової продукції встановлюється безпосередньо на місці оприбуткування за не включенням відходів, усушки, угару зеленої маси при сінажу. А отже, на баланс продукція оприбутковується після процесів очищення та сортування, неочищена та не відсортована продукція фіксується обліку лише в кількісному виразі.

Готова продукція рослинництва поточного року на підприємстві обліковується за плановою собівартістю, а в кінці звітної періоду доводиться до фактичної собівартості. Продукцію, що надходить із виробництва протягом року, прибуткують і списують у витрати по плановій собівартості. Це пов'язане з тим, що фактична собівартість зробленої сільськогосподарської продукції протягом року невідома. Підприємства, які не обчислюють собівартість продукції, наприклад фермерські господарства, беруть її на облік за поточними (діючими на момент складання звітності) цінами.

Наприкінці року, після складання звітних калькуляцій і визначення фактичної собівартості продукції рослинництва, визначають різницю між плановою й фактичною собівартістю продукції й на суми виявлених різниць роблять коректувальні записи. При перевищенні фактичної собівартості над плановою роблять дооцінку, а у випадку, якщо фактична собівартість виявиться нижче планової, – уцінку (сторнуючий запис). Після коректувальних записів готову продукцію рослинництва, отримана з виробництва у звітному році, буде врахована по фактичній вартості.

ТОВ «Січ-Агро 2012» має власні виробничі площі та працює на умовах передачі давальницької сировини підприємству – переробнику. При цьому ТОВ «Січ-Агро 2012» залишається власником і переданих запасів, і готової продукції, отриманої після переробки. Переробник виконує роботи на основі договору підряду згідно стаття 853 Цивільного кодексу України.

В свою чергу ТОВ «Січ–Агро 2012» як замовник сплачує послуги підприємству – переробнику згідно укладеного договору.

Товариство має право самостійно здійснювати зовнішньоекономічну діяльність згідно з діючим законодавством України створювати свої філії, представництва, дочірні підприємства на території інших держав згідно з законами цих держав, а також брати участь у створенні підприємств зі змішаним капіталом. як на території України, так і за її межами.

Майно товариства складають 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.

Майно підприємства формується за рахунок:

- майна, переданого йому Учасниками товариства у власність як вклад до статутного капіталу;
- продукції, виробленої товариством у результаті господарської діяльності;
- одержаних доходів;
- іншого майна, набутого на підставах, що не заборонені законом.

ТОВ «Січ-Агро 2012» створене засновниками з метою отримання прибутку. Прибуток утворюється з надходжень від його господарської діяльності після покриття матеріальних витрат і витрат на оплату праці. З прибутку підприємства сплачуються, передбачені законодавством, податки та інші обов'язкові платежі, а також відсотки по кредитах банків та облігаціях. Після вище зазначених розрахунків прибуток, що залишився, залишається у розпорядженні товариства, яке самостійно визначає напрями його розподілення згідно зі статутом підприємства.

У товаристві створені статутний капітал та резервний фонд. Статутний капітал складається із 100% суми вкладу єдиного учасника та становить 25 000 гривень (двадцять п'ять тисяч гривень 00 копійок). Резервний фонд створений в розмірі 25% від статутного капіталу, а розмір щорічних відрахувань складає 5% від суми чистого прибутку до отримання необхідної суми. Саме за рахунок резервного фонду покриваються збитки підприємства. У випадку, коли коштів резервного фонду не достатньо, збитки можуть окриватися за рахунок інших коштів товариства. Якщо не вистачає і цих коштів – за рахунок реалізації майна організації.

Поточною діяльністю підприємства займається призначений директор, що діє від імені товариства без довіреності. Обов'язки директора

прописані в статуті підприємства.

Трудові відносини на підприємстві регламентуються трудовими договорами або іншими формами, що регулюють трудові відносини. ТОВ «Січ-Агро 2012» забезпечує громадянину, що працює на підприємстві, умови та охорону праці, оплату праці не нижче рівня, визначеного законодавством України, а також інші соціальні гарантії, включаючи медичне та обов'язкове соціальне страхування. Обмеження доплат, сумісництва професій та посад для робітників Товариства не встановлюються.

На ТОВ «Січ-Агро 2012» застосована функціональна структура управління рисунок К.1 (Додаток К). Така система використовується керівництвом за великої кількості спеціалізованих робіт в організації, при цьому кожний керівник несе відповідальність за свою ділянку роботи та звітує за неї перед керівником, але також може передавати дані чи використовувати інформацію, придбану безпосередньо від працівників інших відділів. Перевагами функціональної організаційної структури є: зменшення часу, за який передається інформація; розширення повноважень лінійних керівників, відсутність дублювання функціональних взаємозв'язків, залучення кваліфікованого, відповідального персоналу з широким спектром знань та навичок, що в свою чергу дозволяє зменшити навантаження на вище керівництво. Значними недоліками при цьому є: отримання суперечливих вказівок від лінійних керівників; спотворення вихідної інформації; довга процедура затвердження виробничих програм; порушення принципу єдиначальності; ускладнення контролю за наданою інформацією, матеріалами, запасами, відвантаженнями; недостатня гнучкість.

Якщо розглядати організаційну структуру ТОВ «Січ-Агро 2012» за принципами ефективно побудованої, то можна зауважити, що принцип єдності дотриманий всіма працівниками, починаючи з вищого керівництва, тобто організація працює за основною метою – отримання прибутку та

дотримання позитивного іміджу. Щодо принципу функціональної замкнутості можна сказати, що він не виконується належним чином, тому що за деяких обставин працівники різних відділів заміщують один одного або іноді виконують функції інших колег. Така ситуація є згубною для виконання поставлених цілей на конкретній функціональній ділянці, тому що працівник іноді не зосереджується на важливих завданнях належним чином. Як наслідок настає порушення принципу простоти і єдиноначальства організаційної структури через отримання суперечливих вказівок та спотворення вихідної інформації, що негативно впливає на досягнення основних цілей підприємства, зазначених вище. Задля зменшення впливу негативних факторів на процеси управління, додержання необхідного рівня організаційного регламентування ТОВ «Січ-Агро 2012» використовує посадові інструкції по кожній структурній одиниці. Забезпечення організаційного регламентування ведеться з початку заснування товариства та постійно вдосконалюється і адаптується під законодавство. Всі посадові інструкції ТОВ «Січ-Агро 2012» були переглянуті з початку 2018 року та виправлялися відповідно до законодавчих змін.

Розглядаючи принцип зворотного зв'язку можна зазначити, що даний принцип виконується, але також з деякими недоліками. Як зазначалося раніше, сама функціональна система управління не є ідеальною в цьому напрямку, бо основним недоліком є спотворення інформації, тобто виходячи з первинного джерела подачі, інформація проходить через декількох носіїв, при цьому дані носії можуть знаходитися в різних функціональних ланках організаційного ланцюга, тому інформація надходить до керівництва не завжди правдивою. Така ситуація призводить до порушення строків виробничого процесу і як наслідок – збільшення кредиторської заборгованості, запасів, а також можливість створення негативної репутації і втрати замовників, що в свою черги призводить до зменшення прибутку і матеріальних благ працівників.

Управлінський склад підприємства складається з Голови товариства та директора підприємства, цю функцію одноосібно виконує єдиний учасник і засновник.

Відповідальними за фінансово–господарську діяльність товариства є: директор та головний бухгалтер підприємства. Структура бухгалтерії створена на підставі сформованих задач, об'ємах виконуваних робіт, чисельності персоналу та ступенем автоматизації праці бухгалтерів.

Директор підприємства, згідно зі Статутом: всі поточні питання щодо господарської діяльності підприємства, забезпечує реалізацію рішень Голови товариства, представляє підприємство у відносинах з будь-якими українськими та іноземними юридичними та фізичними особами, розпоряджається майном та коштами товариства, укладає договори від імені товариства, визначає розміри платежів за послуги товариства, здійснює внутрішній контроль за діяльністю підприємства, несе персональну відповідальність за виконання завдань товариства, приймає рішення про прийняття та звільнення працівників, відкриває рахунки в кредитно-фінансових установах.

Головний бухгалтер організовує та веде БО, дотримуючись єдиних методичних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з урахуванням особливостей діяльності підприємства. Веде контроль за відображенням на рахунках БО поточних господарських операцій, контролює дотримання порядку оформлення і надання первинних документів від структурних підрозділів підприємства. Проводить роз'яснювальну роботу щодо змін в бухгалтерському та податковому обліку з працівниками, що задіяні в процесі формування продукту підприємства. Забезпечує правильний та своєчасний облік основних засобів товариства, контролює і відображає операції по їх руху. Своєчасно формує і подає звіти до органів фіскальної служби та інших державних установ. Бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних із недостачами та відшкодуванням втрат від недостач, крадіжок

та псування цінностей товариства. Керує етапами планування фінансово-господарської діяльності, приймає рішення щодо оплати праці персоналу, керує прийманням на роботу працівників, що відповідають вимогам специфіки підприємства, відповідає за розробку планів та економічної стратегії, впроваджує нові заходи покращення роботи на підприємстві.

Бухгалтера ТОВ «Січ-Агро 2012» безпосередньо підпорядковуються головному бухгалтеру, а також в деяких питаннях – директору товариства. Бухгалтера зобов'язані: своєчасно забезпечувати облік товарно-матеріальних цінностей, забезпечувати достовірність інформації про рух товарно-матеріальних цінностей та малоцінних швидкозношуваних предметів, контролювати правильне та своєчасне складання табелів заробітної плати працівників, своєчасно і достовірно нараховувати заробітну плату персоналу.

Облік основних засобів на ТОВ «Січ-Агро 2012» здійснюється згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [17]. Для урахування на баланс підприємства основних засобів використовувалася форма ОЗ-1 «Акт приймання-передачі основних засобів», крім внутрішнього переміщення основних засобів в підрозділах підприємства, для оформлення передачі основних засобів в експлуатацію, при виведенні об'єктів зі складу основних засобів при продажу іншій організації. При оформленні основних засобів членами призначеної комісії складається акт в одному примірнику за кожним типом об'єкту. Комісія, що займається даним питанням, призначається наказом керівника товариства. До складу даної комісії зазвичай входять працівники бухгалтерії та кваліфіковані працівники, що здатні оцінити стан об'єкту основних засобів. Після проведення належних процедур акт підписується всіма членами комісії, передається до бухгалтерії зі всією технічною документацією по кожному типу об'єкту основних засобів. Після цього даний акт підписується головним бухгалтером підприємства та затверджується керівником організації.

Вибуття основних засобів в результаті закінчення строку дії оформляється актом на списання основних засобів, форма ОЗ-3. Акт підписують всі члени комісії, працівники, що приймали основний засіб, головний бухгалтер та затверджується керівником підприємства. Належним чином оформлений акт передається до бухгалтерії.

Для нарахування амортизації підприємство ТОВ «Січ-Агро 2012» використовує прямолінійний метод нарахування амортизації. За таким методом первісна вартість об'єкта основних засобів списується рівними частинами протягом всього періоду експлуатації. Перевагою методу прямолінійного списання є простота розрахунку і рівномірність розподілу суми амортизації між дисконтними періодами, що забезпечує порівнянність собівартості продукції із низьким доходом від її реалізації. Недоліком прямолінійного методу є те, що він не враховує моральний знос об'єкту основних засобів та необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки його експлуатації. Амортизація за малоцінними необоротними матеріальними активами нараховується у першому місяці використання об'єкта основних засобів в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решти 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) унаслідок невідповідності критеріям визнання активом. Дана інформація надана у відомості основних засобів, у якій зазначається вартість основних засобів, строк корисного використання, їх призначення, розподіл за групами, а також інформація про встановлену ліквідаційну вартість.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що 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 «Січ-Агро 2012», переважно, є елементами праці і складають основну частину оборотних засобів підприємства. Вони складають великий перелік товарно-матеріальних цінностей, що використовуються в процесі виробництва, готову продукцію, незавершене виробництво та товари. На ТОВ «Січ-Агро 2012» використовують наступні рахунки обліку запасів: 201 «Сировина й матеріали»; 28 «Товари»; 203 «Паливо»; 206 «Матеріали, передані переробку»; 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

Закупівля матеріальних цінностей здійснюється на підставі укладених договорів. Виробничі запаси, які надходять на підприємство, оприбутковуються матеріально відповідальними особами (завідувачами складами та іншими особами) на підставі товарно-транспортних накладних, рахунків–фактур та інших супроводжувальних документів, і оформляються прибутковим ордером типової форми № М-3 або № М-4. Для отримання від постачальника матеріальних цінностей бухгалтерія ТОВ «Січ-Агро 2012» оформлює типову форму М-2 (довіреність) затверджену наказом Міністерства статистики України від 21.06.1997 р. №192. Якщо в процесі приймання матеріальних цінностей виявлені кількісні або якісні розбіжності, то комісія підприємства складає типовий акт про приймання матеріалів форми № М-7. Для скорочення обсягів роботи дозволяється замість виписування прибуткових ордерів оформляти приймання запасів способом відміток (штамп) відповідальної особи на супроводжувальних документах.

Під час перевезення вантажу на договірних засадах (за плату чи безкоштовно) необхідно оформлювати товарно-транспортні накладні. Під час перевезення товару в одному авто декільком вантажоодержувачам вантажовідправник повинен виписати товарно-транспортні накладні кожному з них. У разі перевезення товару одному вантажоодержувачу декількома авто — товарно-транспортні накладні на кожне авто. Якщо ж доставляють товари одному вантажоодержувачу одним авто декількома

поїздками — товарно-транспортні накладні на кожну поїздку окремо. Вантажовідправник підписує всі екземпляри та за необхідності посвідчує їх печаткою (штампом), після чого: перший екземпляр товарно-транспортної накладної залишає у себе; другий, третій та четвертий екземпляри передає водію.

Водій: другий екземпляр передає вантажоодержувачу; третій та четвертий екземпляри — перевізнику (до таких належить юридична або фізична особа, яка виконує перевезення вантажів автомобільним транспортом на комерційній основі (тобто за плату й цей вид діяльності для нього може бути єдиним чи одним з інших) або для власних потреб).

Перевізник: третій екземпляр надсилає замовнику автотранспорту для оплати за перевезення; четвертий екземпляр залишає у себе.

Товарно–транспортні накладні заповнюють у п'ять етапів такі особи: вантажовідправник до прибуття для навантаження автомобіля; вантажовідправник після прибуття автомобіля та навантаження товарно-матеріальних цінностей; відповідальна особа перевізника на шляху перевезення вантажу; вантажоодержувач після прибуття вантажу; перевізник після розвантаження.

Для отримання чи відпуску товарів ТОВ «Січ-Агро 2012» користується власними потужностями, або користується послугами як малих так і великих перевізників – «Нова пошта», «Нічний Експрес», «Ін-Тайм». Підприємство укладає договори з даними перевізниками, переважно, на умовах відстрочки платежу протягом десяти днів.

Приймання запасів від власних підрозділів підприємства (невикористання матеріалів, відходів) оформляється накладними на внутрішнє переміщення матеріалів, форма № М-11. Упровадження запасів у виробництво також оформлюється формою № М-11, а також списанням з карток складського обліку матеріалів, форма № М-12.

Згідно наказу Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. №193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку

сировини та матеріалів» [13] картка складського обліку матеріалів застосовується для обліку руху матеріалів на складі за кожним сортом, видом та розміром, заповнюється на кожний номенклатурний номер матеріалу і ведеться матеріально відповідальною особою (комірником, зав. складом). Записи у картці виконують на підставі первинних прибутково–видаткових документів у день, коли відбувається операція.

На підприємстві ТОВ «Січ-Агро 2012» надходження товарно–матеріальних цінностей оформлюється переважно прибутковою накладною або актом про приймання матеріалів на підставі супровідних документів (видаткових накладних, товарно-транспортних накладних, рахунків).

Первинна вартість запасів на підприємстві визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [18].

При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за методом собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, списуються з балансу з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» [19] – це сума заборгованості дебіторів на певну дату. На ТОВ «Січ-Агро 2012» 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 визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється резерв сумнівних боргів.

Величина сумнівних боргів визначається за абсолютною сумою сумнівної заборгованості. За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

Для обліку дебіторської заборгованості покупців і замовників використовується рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». 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; за кредитом – сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах.

Передумовою відвантаження продукції замовникові є укладання договору поставок. Основні складові частини договору:

- предмет договору;
- кількість та якість продукції;
- ціна, асортимент продукції та загальна ціна договору;
- умови поставки та порядок розрахунків;
- відповідальність сторін;
- реєстрації;
- порядок розв’язання спорів;
- форс–мажорні обставини;
- строк дії та припинення договору;
- додаткові умови;
- юридичні та банківські реквізити сторін.

До договору, як правило, додається специфікація, в якій зазначена номенклатура товару, строки його виготовлення, умови доставки покупцю та строки сплати за відвантажений товар.

На кінець 2017 року дебіторська заборгованість ТОВ «Січ-Агро 2012» склала 2157,6 тис. грн. Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством економічних ціноостей та її можливо достовірно визначити. На ТОВ «Січ-Агро 2012» дебіторську заборгованість за послуги в балансі визнають по чистій реалізаційній вартості, яка рівняється сумі дебіторської заборгованості за мінусом резерву сумнівних боргів.

У процесі господарської діяльності виникають розрахункові відносини з підзвітними особами. На підприємстві складений список осіб, які мають право одержувати гроші під звіт на господарські потреби.

Підзвітними особами на підприємстві вважають фізичних осіб, працівників підприємства, яким видані кошти на господарські потреби, а також для виконання завдань під час відрядження. У разі поїздки працівника у відрядження, підприємство забезпечує його коштами у межах можливих затрат на оплату проїзду та наймання житлового приміщення, а також добових витрат. Працівники, які одержали готівку в підзвіт, зобов'язані подати до бухгалтерії звіт про використання грошових коштів, наданих на відрядження або під звіт, до якого повинні бути додані всі документи: акт або накладна закупівлі, рахунки на проживання, чеки, квитанції, залізничні та інші проїзні квитки, страхові поліси, чеки банкоматів. Направлення працівника у відрядження оформляється наказом керівника підприємства. Оплата проїзду до місця відрядження і назад відшкодовується тільки за наявності підтверджуючих документів, а при їх відсутності бухгалтерія може відшкодувати проїзд з дозволу керівника за рахунок прибутку підприємства. Якщо підзвітна особа не надала звіти та необхідні підтверджуючі документи у встановлені строки або не повернула в касу залишки невикористаних сум авансів, бухгалтерія має право утримати таку заборгованість із нарахованої заробітної плати.

Згідно з Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [20], зобов'язання на ТОВ «Січ-Агро 2012» 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.

Підприємствам 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».

За останні роки своєї діяльності підприємство не брало в банку довгострокової позики. Це зумовлено тим, що законодавча база України є дуже нестійкою, а тому при найменшій зміні закону, який регулює кредитування, не на користь підприємства, йому може загрозувати абсолютна несплата кредиту.

Для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, які є доходом бюджету, призначено рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Первинними документами для нарахування податків є розрахунки бухгалтерії, з розрахунків з податку на додану вартість – податкові накладні, що відображені в електронному реєстрі.

Підприємство також зобов'язане сплатити державі певну суму грошей, яка називається нарахуванням на заробітну плату. Ця сума не стягується з робітників, а лише визначається за допомогою множення їх зарплатні на відповідну ставку внеску у відсотках.

Типові проводки нарахувань та утримань ТОВ «Січ-Агро 2012» (табл. 2.1):

Таблиця 2.1 – Типові проводки ТОВ «Січ-Агро 2012»

№ 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

(Примітка. Таблиця 2.1 складена на основі джерела [23].)

Нарахування є прямими витратами і безпосередньо включаються у собівартість товарного випуску (для виробничих працівників).

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

До виробничої собівартості продукції на ТОВ «Січ-Агро 2012» включають: прямі витрати та загальновиробничі витрати.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат на базі заробітної плати виробничників, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. 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.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожну одиницю продукції на базі заробітної плати виробничників при нормальній потужності. Постійні затрати без яких немає подальшого існування ТОВ «Січ-Агро 2012» – це електрозабезпечення, заробітна плата, постачання запасних частин, а також обслуговуючі роботи основних засобів.

На витрати виробництва та собівартість готової продукції сільськогосподарського підприємства мають вплив галузеві особливості, а саме: сезонність виробництва, природно-кліматичні умови, земля – як основний засіб виробництва, основа галузі – біологічні активи рослинництва, тривалість операційного циклу, нерівномірний вихід продукції при рівномірних витратах, різні калькуляційні одиниці

Собівартість готової продукції не включає затрати, що пов'язані з операційною діяльністю, а саме збутові витрати, адміністративні та інші операційні витрати. Склад та список статей калькулювання виробничої обіартості продукції затверджений у наказі про облікову політику підприємства.

Фактична кількість готової продукції встановлюється безпосередньо на місці оприбуткування за не включенням відходів, усушки, угару зеленої маси при сінажу. А отже, на баланс продукція оприбутковується після процесів очищення та сортування, неочищена та не відсортована продукція фіксується обліку лише в кількісному виразі.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції, кваліфікуються згідно Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [21]. Вказані витрати вважаються витратами періоду і відображаються у Звіті про фінансові результати. До таких витрат відносять адміністративні витрати.

До складу витрат майбутніх періодів включаються витрати, які здійснені у звітному періоді, але не підлягають віднесенню до витрат у майбутніх звітних періодах.

При виробничому процесі на підприємстві можливе виробництво бракованої продукції. Під браком розуміють продукцію, яка за своєю якістю не відповідає встановленим стандартам і не може використовуватись за своїм прямим призначенням або може використовуватися після додаткових витрат на усунення дефектів. На ТОВ «Січ-Агро 2012» брак поділяють на виправний та невиправний. Виправний брак вимагає додаткових витрат на доведення його до необхідного стану, а невиправний підлягає утилізації.

При виявленні виправного чи невиправного браку на складається акт, в якому зазначається дата, зміна, назва, операція на якій виправлено брак, винні особи, причини, характеристики браку. Виправлення браку здійснюється без оформлення додаткових документів на оплату.

Для обліку витрат на ТОВ «Січ-Агро 2012» переважно застосовують наступні рахунки:

- 902 «Собівартість реалізованих товарів»;
- 903 «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»;
- 981 «Податок на прибуток».

Первинними документами, котрі підтверджують отримання доходів від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) виступають накладні, товарно-транспортні накладні. Саме на їх підставі в БО відображають доход від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг).

Відпуск продукції покупцю оформляється видатковими накладними із зазначенням номера накладної і дати оформлення, номера і дати договору із замовником, назви та реквізитів замовника, одиниць виміру, кількості, ціни і вартості.

Готова продукція відвантажується покупцям згідно існуючим договорам. При відвантаженні працівники складу на відібрану та вже упаковану продукцію виписують накладну, у якій ставить підпис представник покупця або інша уповноважена особа. Ця накладна та інші первинні документи передаються у бухгалтерію підприємства. Рахунок-фактура надається разом з первинними документами та, передчасно, пересилається замовнику факсом або електронною поштою. На основі рахунка-фактури складається специфікація до договору поставки. У рахунках-фактурах вказуються:

- найменування вантажоодержувача та вантажовідправника, їх адреси;
- номера договорів;
- найменування банку та його реквізити;
- ціни і сума .

Дата відвантаження готової продукції та інші необхідні реквізити зазначаються у специфікації до договору поставки.

Для вивозу готової продукції з території підприємства представникам вантажоодержувача надаються товарні перепустки на вивіз з території підприємства готової продукції. Перепустки підписують керівник та головний бухгалтер підприємства або уповноважені особи. По кожному рахунку-фактурі реєструється відвантаження готової продукції (робіт, послуг) та робиться помітка про оплату кожного рахунка, що дає можливість своєчасно контролювати отримання грошових коштів.

При відпуску готової продукції покупцю безпосередньо зі складу особа, яка отримує зобов'язань надати доручення щодо права на її отримання. На всі товари господарюючий суб'єкт повинен мати товарно-транспортні накладні, прибутково-видаткові накладні, документи, що затверджують відповідність якості товару вимогам нормативних документів. ТОВ «Січ-Агро 2012» на кожний вид продукції надає свій розроблений сертифікат з відміткою контролера та вказаними персональними технічними умовами виробництва даної продукції.

З метою коригування попередніх витрат на виробництво продукції до реальних їх значень формується документ Остаточна калькуляція, який будується на основі попередньої калькуляції за допомогою розподілу сум реальних затрат пропорційно зазначеним в ній витратам. При цьому в табличній частині документа буде заповнено реквізит Сума остаточна, де містяться остаточні значення сум витрат за даними БО.

На кожному підприємстві виникає необхідність оцінити і оплатити працю, включивши згодом витрати на її оплату до собівартості продукції. За трудовим договором працівника приймають на посаду, яка включена до штату підприємства, для виконання певної роботи за конкретною кваліфікацією; працівнику гарантується заробітна плата, встановлені трудовим законодавством гарантії, пільги, компенсації.

Мінімальний розмір оплати праці є встановленим законодавчими актами України.

Трудові доходи найманого працівника підприємства визначаються трудовим договором-контрактом, що укладається при прийомі працівника на роботу.

Соціальні та трудові права працівників підприємства гарантуються чинним законодавством.

На підприємстві застосовується погодинна форма оплати праці. Погодинна – залежить від відпрацьованих годин і тарифної ставки (окладу).

Заробітна плата при цій формі визначається шляхом множення тарифної ставки на кількість відпрацьованого часу.

На підприємстві при погодинній формі оплати праці, при нарахуванні заробітної плати по окладу, якщо виконана місячна норма часу працівником, то сума нарахованої заробітної плати дорівнює посадовому окладу. У випадку, якщо працівник не відпрацював місячну норму часу, то його заробітна плата розраховується шляхом ділення місячного окладу на кількість робочих днів і множенням на кількість відпрацьованих днів.

На кожного працівника у відділі кадрів відкривається особова картка, в якій зазначаються необхідні анкетні дані про працівника та всі зміни, які відбуваються у його роботі. Окрім того, всі працівники повинні мати трудові книжки (зберігаються на основному місці роботи). В бухгалтерії відкривають особові рахунки на кожного працівника.

На підприємстві облік особового складу працівників підприємства, присвоює кожному працівникові, прийнятому на роботу, табельний номер, який в подальшому проставляється на всіх документах, котрі стосуються цього працівника. У випадку звільнення працівника або переведення на іншу роботу його табельний номер не може присвоюватися іншому працівникові протягом трьох років.

На підприємстві, зрозуміло, організований табельний облік робочого часу. Табель – це первинний документ з обліку відпрацьованого часу. На ТОВ «Січ-Агро 2012» табель обліку використання робочого часу заповнюється суцільним способом, коли кожна клітинка по кожному

працівникові є заповненою, в ній вказується кількість відпрацьованого і кількість невідпрацьованого часу за причинами.

Контроль за виходом на роботу і закінченням роботи ведеться за допомогою пропускнуої системи, але вона ще не є повністю автоматизованою. Тому на підприємстві ведуть книгу нарядів, в якій зазначається час приходу на роботу, вид роботи на день, а також час закінчення роботи та підпис. На основі цих книг складаються таблиці.

Надурочною вважається робота понад встановлену законом тривалість робочого дня. Надурочні роботи допускаються у виключних випадках. Робота у надурочний час оплачується, при погодинній формі оплати праці, у подвійному розмірі годинної тарифної ставки. Надурочні роботи не повинні перевищувати для кожного працівника 4 години протягом 2 днів підряд і 120 годин на рік. Компенсація надурочних робіт відгулом допускається.

Підставою для призначення допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю є виданий у встановленому порядку лікарняний лист (лист непрацездатності). Сума допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю визначається шляхом множення середньої заробітної плати на кількість днів непрацездатності. В свою чергу середня заробітна плата визначається шляхом ділення заробітної плати за відпрацьований час за попередніх 6 місяців на кількість відпрацьованих днів в цих місяцях.

Також працівникам може виплачуватися компенсаційна відпустка (це є невикористана відпустка), яка розраховується при звільненні працівника, а при скороченні працівників їм виплачується вихідна допомога.

Обчислення суми відпускних здійснюється шляхом множення числа календарних днів відпустки на середньоденну заробітну плату, в свою чергу, середньоденна зарплата є відношенням заробітку за останні 12 місяців перед наданням відпустки до відповідної кількості календарних днів (за виключенням святкових і неробочих днів, встановлених законодавством).

Бухгалтер складає та підписує Відомість на виплату грошей і перевіряє цю відомість на предмет правильності та повноти заповнення реквізитів, після чого передає її на підпис керівнику та головному бухгалтеру для проставляння дозвільного напису про видачу готівки. Після цього дані вносяться до банківської системи за допомогою Відомості розподілу виплат для розподілу коштів на банківські зарплатні картки.

Розглянувши та проаналізувавши баланс підприємства в динаміці та порівнюючи з попередніми роками можемо сказати наступне. Баланс вважається абсолютно ліквідним, якщо виконуються такі умови: $A_1 \geq P_1$; $A_2 \geq P_2$; $A_3 \geq P_3$; $A_4 \leq P_4$.

Необхідною умовою ліквідності балансу є виконання перших трьох умов. В нашій ситуації ми бачимо, що як на початок, так і на кінець року виконується тільки третя умова, коли $A_3 \geq P_3$. Це свідчить про нестачу грошових коштів на рахунках та очікуваної дебіторської заборгованості на покриття поточних зобов'язань підприємства, про надлишок запасів на складах підприємства та повільну ліквідність активів. Крім того, на кінець року важкореалізуємі активи були більшими за постійні пасиви, що є ознакою відсутності власного капіталу у фінансуванні оборотних активів підприємства.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство може погасити негайно. Значення даного показника не повинне опускатися нижче 0,2, а за даними ТОВ «Січ-Агро 2012», воно становить 0,0007-0,0005, що свідчить про відсутність платоспроможності підприємства по поточним зобов'язанням як на початок, так і на кінець 2018 року.

Коефіцієнт швидкої ліквідності відображає прогностичні платіжні можливості підприємства за умови вчасного повернення дебіторської заборгованості. Значення показника повинно коливатися в межах від 0,7-0,8 до 1. В даному випадку значення цього коефіцієнта становить 0,47 та 0,21

що є не прийнятним. Даний показник показує, що частка кредиторської заборгованості не бути погашена за рахунок найбільш ліквідних активів.

Коефіцієнт поточної ліквідності показує якою мірою оборотні активи покривають поточні зобов'язання. У світовій практиці значення цього коефіцієнта повинне знаходитися в діапазоні 1-2. За розрахунками балансу ТОВ «Січ-Агро 2012» за 2017 рік показник коливається в межах 1,54-0,91, що свідчить про очікувану платоспроможність на початок року та погіршення стану ліквідності активів на кінець 2017 року.

Аналіз фінансових коефіцієнтів стійкості полягає в порівнянні їх значень з базисними величинами, а також у вивченні їх динаміки. Розглянувши такі основні показники, можна зробити висновок, що:

- коефіцієнт автономії показує частку активів організації, які покриваються за рахунок власного капіталу (забезпечуються власними джерелами формування). Частка активів, що залишилася, покривається за рахунок позикових коштів. Нормативне обмеження $K_a > 0.5$. Чим вище значення коефіцієнта, тим краще фінансовий стан компанії. На нашому підприємстві коефіцієнт автономії становить 0,37 на початку 2017 року та 0,27 наприкінці 2018 року. Це свідчить про фінансову нестійкість підприємства, а також про негативну динаміку на початку 2019 року;

- коефіцієнт фінансової залежності є зворотним коефіцієнту автономії. Зростання цього коефіцієнта в динаміці означає збільшення частки позикових коштів у фінансуванні підприємства. В даному випадку його значення значно перевищує 1, а саме становить 2,68 та 3,7, тобто власники не повністю фінансують своє підприємство;

- коефіцієнт фінансового ризику визначає, наскільки велика залежність компанії від позикових коштів або показує співвідношення залучених коштів і власного капіталу. На ТОВ «Січ-Агро 2012» на початок 2018 року цей показник становив 1,69, але наприкінці 2018 року він збільшився до 2,7, що свідчить про збільшення ризику підприємницької діяльності;

– коефіцієнт забезпеченості власними коштами характеризує наявність власних оборотних коштів у підприємства, необхідних для його фінансової стійкості. На початку 2018 року цей показник складав 0,35, але вже на кінець 2018 року даний показник має від'ємне значення і склав -0,1. Це говорить про те, що всі оборотні кошти організації і, можливо, частина необоротних активів сформовані за рахунок позикових джерел.

– коефіцієнт маневреності показує, здатність підприємства підтримувати рівень власного оборотного капіталу й поповнювати оборотні кошти в разі потреби за рахунок власних джерел. Оптимальне значення 0,2-0,5. В нашому випадку негативний коефіцієнт маневреності -0,24 наприкінці 2018 року означає низьку фінансову стійкість в поєднанні з тим, що кошти вкладені в повільно реалізовані активи (основні засоби), а оборотний капітал формувався за рахунок позикових коштів.

– коефіцієнт фінансової стабільності говорить про здатність компанії відповідати за своїми зобов'язаннями в середньо- і довгостроковій перспективі. Нормативне значення показника знаходиться в межах 0,67-1,5. На початку 2018 року цей показник складав 1,69, що означає наявність додаткових резервів підвищення ефективності за рахунок залучення позикових коштів. Наприкінці року значення показника складає -0,28 і вказує на наявність фінансових ризиків в довгостроковій перспективі.

– коефіцієнт фінансової стійкості відображає яка частина активу фінансується за рахунок стійких джерел, тобто частку тих джерел фінансування, які організація використовує в своїй діяльності більше року. Якщо величина коефіцієнта коливається в межах 0.8-0.9 є тенденція до зростання. Показники даного коефіцієнту на ТОВ «Січ-Агро 2012» є такими: 0,37-0,27, що свідчить про неплатоспроможність підприємства та погіршення ситуації в кінці 2018 року.

Аналізуючи показники рентабельності на ТОВ «Січ-Агро 2012» за 2018 рік ми бачимо, що валова рентабельність продукції виросла у порівнянні з попереднім роком на 3,42 відсотки. Таке становище має

позитивну тенденцію і говорить про збільшення виробничої ефективності, тобто зниження собівартості продукції. При цьому операційна рентабельність продукції та чиста операційна рентабельність продукції зазнали значного спаду, що говорить про зниження цін на продукцію, скорочення об'ємів продажу, зміну структури асортименту продажу. Операційна рентабельність активів, чиста рентабельність активів і чиста рентабельність власного капіталу також значно скоротились. Це говорить про:

- зменшення чистого прибутку організації,
- зростання вартості основних засобів, оборотних і необоротних активів;
- зростання власного капіталу, а також характеризує збитковість інвестованого в підприємство капіталу з позицій її власників;
- зниження оборотності активів.

В попередньому розділі ми розглядали поняття ризику. На даний момент розглянемо ризику на прикладі ТОВ «Січ-Агро 2012», зробимо їх оцінку, а також визначимо поріг суттєвості таких ризиків, але насамперед наведемо деякі вагомні питання, що впливатимуть на подальшу працю автора.

В сучасних умовах розвитку ринкової економіки на фінансово-економічний стан підприємства впливає низка факторів:

- сучасні умови розвитку економіки України, які супроводжуються значними змінами, реформами в законодавстві;
- нестійкість політичного середовища на регіональних рівнях;
- 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

Раніше ми зазначали, що ВА є окремим економічним елементом системи ВГК. На СП ТОВ «Січ-Агро 2012» система ВГК являє собою сукупність елементів та заходів, які визначені та затверджені керівництвом підприємства та сприяють ефективному використанню матеріальних та нематеріальних активів СП, а також доцільності та правильності проведення внутрішньогосподарських операцій. Основними завданнями в даному випадку є: повнота, точність та правильність відображення бухгалтерських даних у всіх регістрах на підприємстві, збереження та підтвердження наявності бухгалтерських документів, захист активів даного СП.

На ВП ТОВ «Січ-Агро 2012» функціонує власна СВА. В даному випадку вагомою перевагою є те, що співробітники СВА добре розуміються на внутрішньо-організаційних зв'язках та галузевих особливостях даного СП. Діяльність СВА регулює «Положення про службу внутрішнього аудиту» (Положення) додаток Н.

Організаційна структура СВА є централізованою. Такий підхід оправданий багаторівневою системою управління та структурними підрозділами, що віддалені від основного підприємства. СВА на ТОВ «Січ-Агро 2012» має наступний склад (табл. 2.2), що, відповідно, відображає наявність взаємозв'язків на підприємстві.

Треба сказати, що насамперед СВА виконує свою роботу згідно поставлених завдань вищим керівництвом або власником. Власник вимагає від

внутрішніх аудиторів насамперед висловлення думки щодо обґрунтованості контрольних процедур. Оцінку факторів контрольного середовища на ТОВ «Січ-Агро 2012» СВА даного підприємства на

Таблиця 2.2 – Взаємозв'язки на ТОВ «Січ-Агро 2012» служби СВА та їх характеристика

№ п/п	СВА	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 розрахунків фінансового аналізу	3 та 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 моніторингу	3 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 документальної перевірки звітності та оподаткування	3	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 правових питань та оподаткування	3 Бухгалтерія	

(Примітка. Таблиця 2.2 складена на основі джерела [47])

основі інтуїтивного методу [62] наведено в таблиці Л.1 (Додаток Л). Згідно даних тестів можемо зробити підсумок, що:

– рівень надійності фактору балансує між середнім та низьким, але все ж таки схильний до середнього. Важливу увагу слід приділити стратегічним цілям та їх виконанню за допомогою СВА на підприємстві;

– фактор організаційної структури відносно високий, але має вектор до зниження. Особливу увагу треба приділити, знову ж таки, СВА, а також стратегії компанії на засіданнях ради директорів, а в нашому випадку єдиному 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. Увагу потрібно приділити освіті іншого адміністративного персоналу та технічного персоналу;

– рівень порядку підготовки звітності також високий, але деяку увагу необхідно приділити щодо вдосконалення системи обліку та строків подання звітної документації;

– рівень надійності узгодження з вимогами, встановленими законодавством і зовнішніми регулюючими органами високий;

– підсумкова оцінка надійності висока, але залишається відкритим питання організації та впровадження СВА для усунення вагомих недоліків, що призведе до підвищення господарської діяльності ТОВ «Січ-Агро 2012» та зниження ризиків підприємницької діяльності.

Дану інформацію можна відобразити кількісним методом графічно наступним чином (рис. 2.1). З огляду на той момент, коли клієнт в декотрих випадках проявляє несумлінність, аудитору необхідно застосовувати кількісний метод, заснований на документальних даних і професійних даних аудитора.

Для досягнення максимально позитивних результатів ВА на ТОВ «Січ-Агро 2012» здійснюється у певній послідовності згідно МСППВА [16]. Тому

далі ми пропонуємо схематичне зображення процесу ВА на виробничому підприємстві ТОВ «Січ-Агро 2012» на рисунку М.1 (Додаток М).

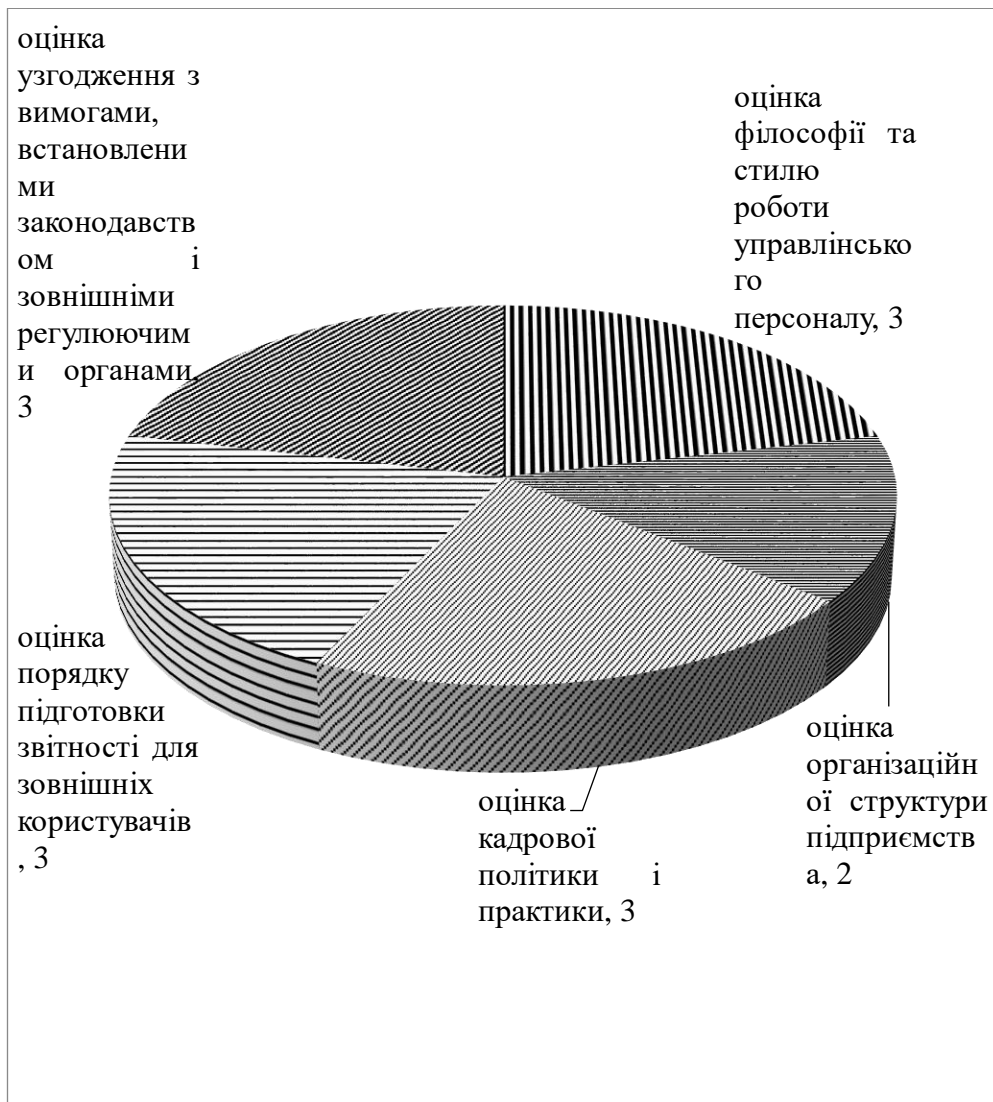


Рисунок – 2.1 Діаграма оцінки бізнес-середовища на ТОВ «Січ-Агро 2012»

(Примітка. Рисунок 2.1 складений автором)

На підготовчому етапі (етап планування) керівник СВА затверджує стратегічний план СВА з власником СП, а також річний план. Поточні перевірки обговорюються та затверджуються в робочому порядку. Передусім складається план-графік ВА, який відповідає за своєчасність проведення ВА. Першим пунктом підготовчого етапу є Наказ про проведення перевірки відділом СВА в додатку П (далі Наказ). В наказі відображаються цілі

підготовки перевірок та строки, вказуються відповідальні спеціалісти, умови проведення та заходи контролю ВА. Наказ підписується безпосередньо керівником підприємства. На практиці підписують два накази – про складання плану та програми аудиту; про початок проведення аудиту. В плані зазначаються строки проведення перевірок, враховуються результати попередніх перевірок, зазначається проведення аудиту на кожному підрозділі підприємства. План затверджується керівництвом не пізніше, чим за три тижні до проведення перевірки. Річний план затверджується не пізніше 31 грудня поточного року. При складанні плану аудитор спирається на стратегічні цілі, що зазначені в стратегічному плані підприємства, а також визначає об'єм запланованої перевірки. Не пізніше 10 днів аудитор повідомляє керівників підрозділів про строки проведення перевірок та передає їм копію плану проведення аудиторської перевірки. В свою чергу керівники підрозділів інформують підлеглих про проведення аудиторської перевірки, а ті в свою чергу, готують всі необхідні документи, що знадобляться аудиторіві при проведенні перевірки.

Етап збору та накопичення даних включає використання методів контролю, проведення тестів та документування поточного процесу. Насамперед, як ми вже зазначали вище, оцінюється система внутрішнього контролю (Додаток Л). Після цього оцінюються слабкі місця, які визначаються на основі проведеного тесту, тобто перевіряються більш детально конкретні операції на СП. В даному випадку застосовуються аналітичні процедури, письмові запити, повторне обчислення розрахунків у документах і записах.

Вивчення фактичного стану підрозділів направлене на пошук та вивчення фактів, тобто в даному випадку аудитор не шукає винних, а усуває знайдені недоліки та розробляє плани по їх усуненню. Фактичні процедури проведення аудиторської перевірки на товаристві представляють собою:

- інвентаризацію (фактичне перевірка активів підприємства та їх стан на даний момент шляхом перерахунку, замірів тощо);
- огляд (суб'єктивна оцінка аудитора стану активів);

- нагляд (оцінка процесів виробництва та зіставлення їх з технологічною документаціями та даними БО);
- технологічний контроль (вивчення документації на відповідність її до міжнародних та державних стандартів; відповідність документації, калькуляцій та даних БО).

Наряду з даними процедурами використовують зовнішнє підтвердження від третіх осіб (наприклад, отримання підтверджень закупівельних цін від постачальників для перевіряння достовірності калькуляцій собівартості), дослідження документів та записів (інспектування).

Всі дані процедури складають собою аудиторські докази.

Оцінка відповідності контролю та управління включає в себе формування думки аудитора на основі отриманих даних та обробленої інформації щодо відповідності діяльності підприємства місії підприємства та його стратегічним цілям.

Узагальнення результатів та складання звітів включає роботу керівника СВА щодо збору інформації, звітів від всіх спеціалістів відділу СВА та складання єдиного Головного звіту про проведення аудиторської перевірки. Спеціалісти СВА формують зауваження, які підтверджені аудиторськими доказами, а також формулюють ризики, що були виявлені на основі проведеної перевірки. Після того, як керівник СВА доносить інформацію, що була отримана в ході перевірки до власника СП. За результатами складаються наступні звіти:

- 1) Звіт члена СВА;
- 2) Звіт про результати аудиторської перевірки.

Звіт члена СВА відображає інформацію про проведenu роботу, аудиторські зауваження, аудиторські докази та рекомендації.

Звіт про результати перевірки складається на основі звітів членів СВА. Даний документ є внутрішнім нормативним документом підприємства, що складає комерційну таємницю товариства.

Контроль за виконанням рекомендацій реалізується за допомогою Заходів щодо усунення зауважень і ризиків за результатами аудиторської перевірки (далі Заходи). Заходи включають: моніторинг за проведенням даних Заходів, аналіз їх виконання, доведення інформації про проведення цих Заходів до власника підприємства (звіт у письмовому вигляді). Звіт про проведення заходів складає керівник СВА. До звіту прикладаються документи, що повною мірою підтверджують виконання цих Заходів, включаючи висновок спеціалістів СВА про проведений аналіз виконання Заходів.

При розробці Заходів особливу увагу приділяють частині з управління ризиками підприємства, що включають: усунення джерел ризиків, ослаблення впливу ризиків, мінімізацію наслідків ризиків.

2.3 Ризик орієнтований підхід до планування та проведення внутрішнього аудиту

Організація та планування робіт ВА є відображенням його стратегії і тактики, тобто виявлення ключових ризиків товариства та ризиків діяльності СВА, визначення суттєвості помилок, складання стратегічного плану, розробка програми та процедур, координаційні роботи СВА [64].

На ТОВ «Січ-Агро 2012» служба СВА проводить роботи з ВА в дві стадії:

- 1) визначення та оцінка бізнес-ризиків підрозділів СП;
- 2) визначення істотних помилок, ризиків діяльності СВА та складання планів з урахуванням визначених ризиків.

Ризик орієнтовний підхід в даному випадку базується на концепції «Управління ризиками організації. Інтегрована модель» комітету COSO за наступних умов:

– внутрішнє середовище СП включає впорядковану організаційну структуру, здорову корпоративну культуру, чіткій розподіл відповідальності, політику і практику роботи з персоналом, затверджені програми управління ризиками, ефективно функціонуючу СВК. В даному випадку аудитори визначають суть виникнення ризиків по підприємству;

– встановлення стратегічних цілей дозволяє виявити дотримання стратегії розвитку товариства з урахуванням внутрішніх та зовнішніх чинників.

В першу чергу визначаються внутрішні ризики управління організацією. Такі ризики є більш наявними, вони легше виявляються, спеціалісти СВА вибирають оптимальні методи управління даними ризиками. Зовнішні ризики визначаються складніше, їх виявлення та оцінка потребують додаткових витрат [64].

Внутрішні аудитори встановлюють наявність чітко сформованих оперативних та стратегічних цілей, завдань, а також оцінюють їх відповідність цілям та завданням. Якщо встановлений факт недотримання стратегічних цілей товариства, то аудитор говорить про передумову виникнення ризиків в організації та можливих негативних подій, які можуть призвести до втрати активів або навіть до банкрутства [65].

Дефініція подій являє собою зосередження уваги аудитора на виявлення та перевірку бізнес-ризиків СП, тому що саме джерела ризиків приводять до ризикових подій на підприємстві, які суттєво впливають на фінансово-господарський результат товариства. Для виявлення цих джерел проводиться низка дій при проведенні ВА, визначаються «слабкі місця» або зони ризику, ідентифікується ризик в операціях на підприємстві та встановлюються причинно-наслідкові зв'язки між операцією, джерелом та ризиком. Після цього аудитор встановлює ключові ризики, що мають найбільший вплив на результати діяльності товариства. Такий підхід має розповсюдження та називається «спадний» або «зверху-вниз».

Після виявлення найвпливовіших ризиків аудитор проводить їх якісну та кількісну оцінку. Аудитори ТОВ «Січ-Агро 2012» не мають надійної бази для встановлення бізнес-ризиків. За допомогою спрощеного методу та якісної оцінки висвітлюються основні негативні фактори або можливі фактори. Оцінка даних ризиків є поверхневою, тому керівництво отримує викривлену інформацію на основі якої може приймати не вірні рішення, що може призвести, як ми вже казали, до банкрутства.

Якісна оцінка бізнес-ризиків проходить за допомогою вибірки та тестування наведено в таблиці Р.1 (Додаток Р). Результатом такої оцінки є виділення найбільш актуальних ризиків на поточний час, що є значущими для СП. Головним завданням такої оцінки є відсіювання ризиків, що з великою вірогідністю не виправдають витрат на їх вивчення та регулювання [66].

Після виділення та вивчення основних бізнес-ризиків, що є актуальними і значущими на теперішній час для СП, внутрішні аудитори приступають до планування робіт із внутрішнього аудиту з урахуванням ризик-орієнтованого підходу та складання програми аудиту.

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

За наведеною інформацією ми робимо наступні висновки:

- 1) ТОВ «Січ-Агро 2012» за аналізований період має задовільний фінансовий стан через зниження показників ліквідності та платоспроможності; дана ситуація відображає неякісний підхід до оцінки бізнес-ризиків та прийняття управлінських рішень;

- 2) Товариство має складну організаційну структуру та взаємозв'язки, що є умовою для виникнення бізнес-ризиків в діяльності СП;
- 3) Облік 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 СВА на підприємстві;
- 5) СВА функціонує на основі нормативно-правових актів та розробленого Положення; планування процесу ВА складається з визначених етапів на СП;
- 6) Робота СВА планується на основі ризик-орієнтованого «спадного» підходу, використовуючи спрощений метод та якісну оцінку. Побудова роботи аудиторів таким чином є неповною, з втратою якості аудиторського висновку та, як наслідок, прийняттям невірних рішень керівництвом товариства.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ТОВ «СІЧ-АГРО 2012»

3.1 Процес планування та отримання доказів службою внутрішнього аудиту на підприємстві

В умовах конкуренції завжди є ймовірність банкрутства або злиття компаній. В Україні багато таких практик, коли великі компанії на порозі банкрутства продаються власниками, при цьому наглядно видно, що підприємство має не аби яку конкурентоспроможність: виробничі площі, потужності, активи. Та найчастіше банкрутство настає при неякісному управлінні: запасами, грошовими потоками, непрофесійному підборі кадрів і т.д. Все це складає зони ризику, або, як ми вже казали, слабкі місця для підприємства, тому потребує окремого наголошеного розгляду [67].

Процес планування ризик-орієнтовного підходу стає основою для проведення перевірок в майбутньому.

Спираючись на проведений аналіз ТОВ «Січ-Агро 2012», ми однозначно говоримо про те, що на даному підприємстві необхідно удосконалювати процес планування та проведення ВА за ризик-орієнтованим підходом.

Ми зазначаємо – ВА за ризик-орієнтованим підходом базується на виявленні ризиків, оцінці впливу виявлених порушень, проблемних питань з урахуванням їх суттєвості на оцінку ризиків, що надасть змогу керівництву товариства прийняти правильні рішення в розробці досконалої стратегії в подальшому плануванні роботи СП.

На ТОВ «Січ-Агро 2012» на сьогоднішній день відсутній стратегічний план розвитку підприємства. Діяльність даного СП направлена лише на отримання вигод власників «тут і зараз». Основною причиною невірною

функціонування і головним недоліком є неправильне складання калькуляцій, визначення собівартості продукції та управління запасами підприємства. Тому в даному випадку власникам необхідно мати на руках стратегічний план розвитку або меморандум (додаток С), який ми розробили на основі SWOT-аналізу. Згідно даного меморандуму при виконанні визначених подій, підприємство має вийти на міжнародні ринки збуту та закріпити за собою долю ринку в період з 2020 по 2024 рр.

Згідно розглянутої вище інформації, ми можемо стверджувати, що планування ВА на основі меморандуму та виявленні ризиків дає змогу виявити основні об'єкти перевірки (ризикові), які потребують оперативного регулювання [70].

Організація планування повинна розпочинатися з підбору персоналу, які спеціалізуються на фахових питаннях, що підлягають перевірці. На ТОВ «Січ-Агро 2012» функціонує своя система СВА, вона складається з п'яти працівників: керівника СВА і чотирьох фахівців з різних питань ВА. Служба СВА в своїй роботі повинна керуватися Положенням та Посадовими інструкціями внутрішнього аудитора. На ВП ТОВ «Січ-Агро 2012» посадові інструкції внутрішніх аудиторів не задокументовані. Робота співробітників СВА регулюється керівником даного відділу. На нашу думку така ситуація є негативною, вона несе в собі приховані ризики невиконання працівником своїх зобов'язань, що може негативно вплинути на результат роботи СВА, його економічну складову та, як наслідок, на фінансовий результат підприємства. Саме тому автором наведено Посадові інструкції внутрішнього аудитора для працівників СВА на ТОВ «Січ-Агро 2012» з урахуванням особливостей даного СП (Додаток Т). Для підвищення кваліфікації працівників СВА рекомендовані навчання та підвищення рівня знань. Дана необхідність обумовлена труднощами в попередніх перевірках та є основним завданням запобігання цих недоліків у майбутньому [71].

Під плануванням на товаристві розуміють складання річного плану, план конкретної перевірки і програми внутрішнього аудиту. Особливу увагу

необхідно приділити плануванню конкретної перевірки, тому що такі перевірки часто є спонтанними і потребують чіткого розуміння які ризикові об'єкти слід розглядати, які цілі переслідує керівництво та наскільки зрозуміло складені завдання перевірки, що планується.

Підприємство ТОВ «Січ-Агро 2012» є одним з сільськогосподарських підприємств у східному регіоні. В діяльності товариство використовує великий асортимент сировини, матеріалів та комплектуючих, що складають виробничі запаси підприємства. В свою чергу велика кількість запасів потребує точного обліку, детального опису та належного зберігання на складах. В даному випадку актуальним буде виконувати планові перевірки руху запасів, але іноді складаються ситуації коли непланова перевірка є необхідною. За таких умов на ТОВ «Січ-Агро 2012» джерелами інформації для внутрішніх аудиторів є бухгалтерська, внутрішня документація, висновки попередніх перевірок.

Автором наведено розроблену схему планування аудиторської перевірки за ризик-орієнтованим підходом на ТОВ «Січ-Агро 2012» (рис. 3.1).

В період складання плану внутрішні аудитори, кожен за своїм напрямом, надають письмові запити керівнику структурного підрозділу, що буде перевірятися. Також узгоджується питання повного доступу співробітників СВА до даного підрозділу: СВА надсилає електронною поштою повідомлення про намір провести аудиторську перевірку підрозділу, а також програму аудиту, яка корегується після отримання відповідей на запити. На нашу думку, такий підхід займає певний проміжок часу на обґрунтування відповідей, тому ми пропонуємо скласти єдиний тест-запит (Додаток У) збору інформації на прикладі проведення ВА запасів [72].

Ми знаємо, що кожне підприємство та відповідно СВА, що діє на ньому, повинні мати узгоджені цілі та завдання по досягненню поставлених цілей. Кожна програма внутрішнього аудитора також складається на основі поставлених цілей та завдань. На ТОВ «Січ-Агро 2012» такі цілі та завдання були сформовані для кожної окремої перевірки, але без належного

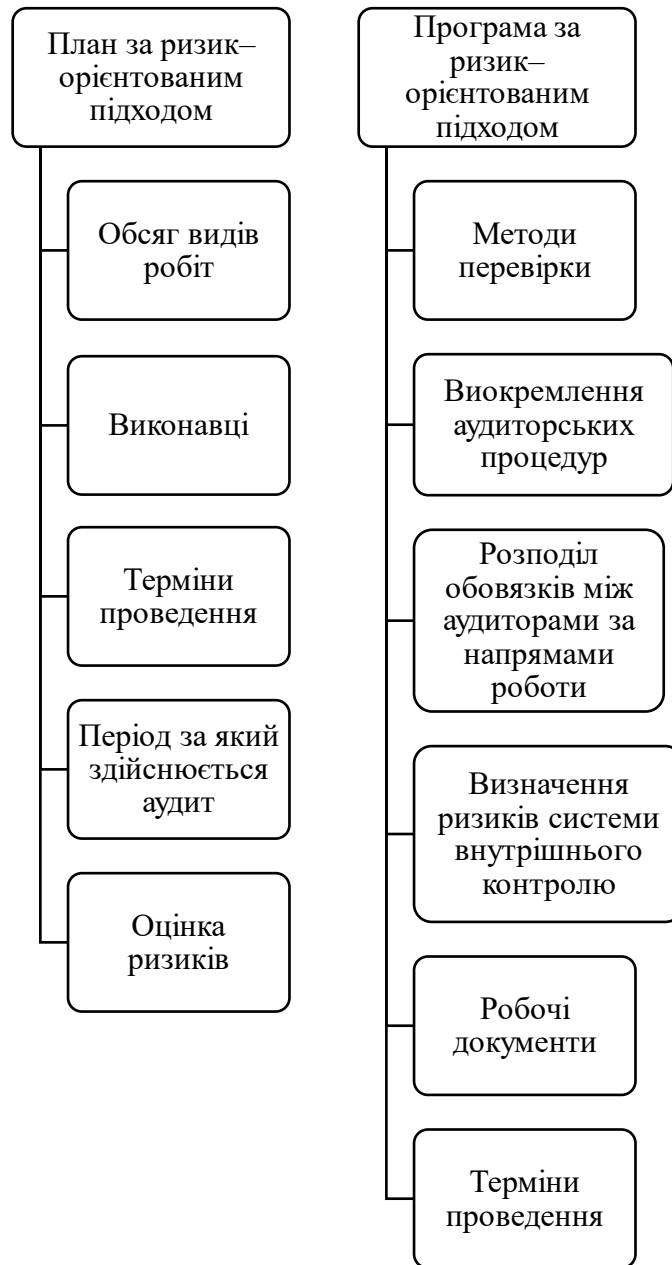


Рисунок 3.1 Планування ВА за ризик-орієнтованим підходом
(Примітка. Рисунок 3.1 розроблений автором)

ризик-орієнтованого підходу та розробленої стратегії (в нашому випадку меморандуму). На основі викладеного автором пропонується сформулювати цілі та завдання для планування ВА запасів на СП (табл. 3.1).

Аудиторська перевірка та її результати мають бути документально

оформлені, для цього використовуються аудиторами необхідні робочі документи.

Таблиця 3.1 – Цілі та завдання ВА запасів на ТОВ «Січ-Агро 2012»

Цілі ВА запасів	Завдання ВА запасів
1	2
<p>1) Одержання належних аудиторських доказів;</p> <p>2) Підтвердження достовірності відображення руху запасів у БО та фінансовій звітності;</p> <p>3) Висловлення незалежної думки аудитора щодо достовірності та відповідності концептуальній основі фінансової звітності БО запасів;</p> <p>4) Виявлення можливих ризиків у БО обліку запасів.</p>	<p>1) Здійснення контролю за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з запасами;</p> <p>2) Встановлення правильності визнання активів запасами згідно з П(С)БО № 9 «Запаси»;</p> <p>3) Перевірка дотримання підприємством облікової політики щодо відображення запасів в обліку та звітності;</p> <p>4) Контроль формування первісної вартості запасів;</p> <p>5) Дослідження стану зберігання запасів на складах;</p> <p>6) Встановлення достовірності відображення руху запасів у БО;</p> <p>7) Підтвердження (спростування) доцільності вибору підприємством методу списання запасів на витрати підприємства;</p> <p>8) Перевірка дотримання технологічним картам застосування запасів на підприємстві;</p> <p>9) Відображення в БО вибуття запасів за обраними методами;</p> <p>10) Підтвердження доцільності вибору підприємством методу списання запасів на витрати підприємства;</p> <p>11) Дослідження протизаконних дій, пов'язаних із рухом виробничих запасів, суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності;</p> <p>12) Підтвердження кваліфікації працівників, що є відповідальними за рух запасів;</p> <p>13) Контроль автоматизації системи обліку та зв'язку на складах підприємства;</p> <p>14) Підтвердження наявності можливостей збереження запасів завдяки автоматизованим системам захисту.</p>

Тобто робота аудитора з планування та отримання доказів не можлива без факту документування. Документування – один з принципів діяльності внутрішніх аудиторів.

Згідно з рекомендаціями аудитор СП повинен складати робочі документи з урахуванням достатності повноти та деталізації для забезпечення загального розуміння аудиторської перевірки. Спеціаліст СВА повинен відображати в робочих документах інформацію щодо планування ВА, характеру, терміну та обсягу виконаних аудиторських процедур, їх результатів і висновків, що були зроблені на основі отриманих аудиторських доказів. Ці документи мають містити пояснення щодо всіх важливих питань, які потребують висловлення думки, а також висновків про них аудитора.

При ускладненні питання стосовно принципів або суджень робочі документи треба доповнювати фактами, що були виявлені аудитором при формулюванні висновків. Обсяг робочих документів залежить від судження аудитора, оскільки документування кожного питання, розглянутого ним, не завжди потрібне й доцільне.

На основі наведеного автор схиляється до думки, що робоча документація представляє собою записи аудитора, які допомагають зафіксувати проведені процедури з ВА, тести, запити, всю отриману інформацію та висновки при проведенні перевірки. Частіше така документація оформлюється у вигляді форм і таблиць у паперовій чи електронній формі.

Основні функції документування перевірки з ВА наступні:

- 1) фіксування думки аудитора щодо фінансово–господарської діяльності ВП;
- 2) допомагають контролювати роботу співробітників СВА керівником СВА;
- 3) слугують підтвердженням зроблених висновків при відповіді на запитання власника у випадку виникнення будь–яких сумнівів після закінчення перевірки або через деякий час після її проведення;
- 4) заощаджують час аудитора на збір інформації;
- 5) підтверджують наявність ВГК на підприємстві;
- 6) підтверджують виконання аудитором перевірки відповідно до вимог законодавства у разі виникнення події – судового розгляду;

- 7) дають основу для розробки плану ВА;
- 8) організують оперативне управління процесом перевірки.

Службою СВА на ТОВ «Січ-Агро 2012» виконуються всі етапи документування:

- складання документа та його належне оформлення;
- прийняття документа відповідальним бухгалтером відділу бухгалтерії на товаристві;
- рух документів по відділах і робочих місцях до бухгалтерії, їх обробка і використання для бухгалтерських записів;
- внесення документів до робочих автоматизованих програм через засоби ІТ або вручну;
- здача документів в архів.

Для того, щоб спланувати процес перевірки керівник СВА складає загальний план аудиту, на основі якого визначаються об'єкти перевірки та необхідний термін проведення ВА. На основі такого плану розроблюються програми проведення ВА: загальна і окремо по кожному розділу. Нами розроблено бланк плану перевірки на основі ризик-орієнтованого підходу (додаток Ф).

Наступним етапом планування перевірки є складання програми аудиту та досліджень. Програма аудиту складається за кожним розділом з визначеного переліку процедур. По кожній процедурі розробляється свій бланк документування інформації. Коли аудитор починає виконувати затверджену програму, він здійснює запит всіх необхідних документів досліджуваного підрозділу. Рух документів при цьому оформлюється Листом реєстрації ознайомлень (табл. 3.2).

Безпосередньо перед початком основного етапу перевірки проводиться, при необхідності, нарада про готовність до перевірки.

На основному етапі Перевірки проводиться:

- організаційна зустріч з керівництвом об'єкту перевірки;

Таблиця 3.2 – Лист реєстрації ознайомлень на ТОВ «Січ–Агро 2012»

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

- аудиторські процедури;
- заключна зустріч з керівництвом об'єкту перевірки;
- підготовка звітних документів.

Аудиторські докази, які є необхідними для формування загальної думки про досліджуваний об'єкт можуть добуватися за допомогою тестів контролю та процедур перевірки по суті.

Тести контролю застосовуються для підтвердження (спростування) відповідності організації та ефективності функціонування системи БО і ВГК (Додаток Л, Додаток У).

Проведення процедур по суті проводиться з метою перевірки тверджень, висловлених керівництвом та містяться у фінансовій звітності. Твердження у фінансовій звітності поділяються на наступні категорії:

- 1) існування (актив існує на конкретну дату);
- 2) наявність (операція відбулася у звітному періоді);
- 3) повнота: відсутність не облікованих активів, операцій, нерозкритої інформації;
- 4) вимірювання: операція відображена правильною сумою, результат віднесений на фінансовий результат;
- 5) розкриття інформації: операція розкрита згідно концептуальних основ БО та фінансової звітності.

Аудитор збирає докази по кожному твердженню. Бувають випадки, коли одне джерело доказів покриває декілька тверджень одразу.

Процедура збору доказів має наступний вигляд:

- 1) сортування документів, що прикладаються до вибірки;

- 2) перевірку документів і операцій на їх відповідність вказаній процедурі;
- 3) занесення помилкових документів в аудиторські реєстри;
- 4) підсумок проведених процедур.

Останнім етапом перевірки є складання аудиторського звіту на основі висновку про перевірений структурний підрозділ СП стосовно стану перевірених об'єктів на даний момент та рекомендації по усуненню виявлених недоліків даного структурного підрозділу.

3.2. Професійне судження та формування думки внутрішнього аудитора про облік запасів

Приступаючи до формування думки, сам аудитор і керівництво підприємства повинні розуміти, що висловлення професійної думки не є однозначною вказівкою до виконання або незаперечним фактом. Думка аудитора формується на основі аудиторських принципів та стандартів.

Аудиторська думка формується на основі отриманих доказів у вигляді робочих документів співробітників СВА та їх письмових звітах. Основною вимогою складання аудиторської думки є наявність послідовності зв'язків між отриманими доказами, тобто чітко сформованого логічного ланцюга, підкріпленого документально.

Основу для формування аудиторської думки складають професійні судження аудитора. На нашу думку, особливу увагу слід приділити оціночним судженням суть яких полягає у визначенні сукупності параметрів, що визначають характер предмету судження. Результати оціночних суджень дають можливість аудитору не лише отримати певні характеристики досліджуваної інформації, але й сформувані 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 оціночні судження аудиторам СП необхідно використовувати на протязі всієї роботи. При плануванні перевірки аудитор оцінює бізнес-ресурси середовища, що підлягає перевірці, для необхідності розуміння змісту, структури та обсягу інформації, яка має бути досліджена. В той же час оцінюються ресурси, можливості самого аудитора. На основі даної оцінки складається остаточне рішення щодо формування завдань перевірки або аудитор доходить думки, що співпраця з клієнтом неможлива.

Стосовно ТОВ «Січ-Агро 2012» – ми оцінили бізнес-середовище та систему ВГК (Додаток Л), а також провели аналіз основних показників платоспроможності, ліквідності та фінансової стійкості. На нашу думку, на підприємстві складені всі умови для вдалого функціонування та отримання позитивних вигод у майбутньому таких як, розширення долі ринку в Україні та можливим є вихід на зарубіжний сільськогосподарський ринок. З огляду на «сталість» сільськогосподарської продукції як одієї з основоположних, життєвонеобхідних, продукція підприємства і надалі буде мати попит за умови, що власники будуть покращувати якісні характеристики продукції на основі впровадження інноваційних технологій.

Увагу керівництва необхідно сконцентрувати на наступному:

- 1) зв'язок стратегічних цілей з роботою підприємства на всіх рівнях функціонування на основі ризик-орієнтованого підходу і таким чином покращувати ВГК на підприємстві;
- 2) на вищому рівні керівництво повинно прислухатися до консультацій аудиторів та забезпечити належне виконання аудиторських рекомендацій, а також задокументувати даний факт згідно нормативно-правових норм;
- 3) проводити заходи по підвищенню персоналу в цілому, але особливу увагу необхідно сконцентрувати на кваліфікації виробничого персоналу та працівників відділу збуту;

4) приділити увагу оновленню автоматизованих систем обліку на підприємстві.

Такі заходи допоможуть покращити показники діяльності, які зараз знаходяться на низькому рівні.

На етапі планування завдання аудитору необхідно оцінити характеристики суттєвості інформації (табл. 3.3), яка досліджується та аудиторського ризику (Додаток X). На підставі таких оцінних характеристик ми маємо отримати інформацію про те, які саме докази ми маємо отримати для висловлення правильної думки.

Таблиця 3.3 – Попередня оцінка суттєвості на ТОВ «Січ-Агро 2012»

№ 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	1334,7	2	26,7
2	Валюта балансу	13870,7	2	277,4
3	Власний капітал	3751,3	10	375,1
4	Загальні витрати	12864,1	2	257,3

Отже, стосовно ТОВ «Січ-Агро 2012» ми можемо сказати, що в нашому випадку середній рівень суттєвості буде дорівнювати єдиному рівню суттєвості за чистим прибутком – 26,7 тисяч гривень. Досліджуючи рух запасів із застосуванням єдиного рівню суттєвості ми прийшли до думки, що дані БО в цілому відповідають фактичному стану запасів на підприємстві. При цьому аудиторський ризик має високий показник за рахунок низької кваліфікації працівників виробництва та несистематизованих перевірок, направлених на аналіз ВГК. Тобто в даному випадку підприємству необхідно не тільки розробити систематизований річний план аудиту, але і дотримуватися його.

Виконання аудиторських процедур передбачає оцінювання їх доречності та результатів, які, у власну чергу, дають можливість досягнути мети завдання з надання упевненості, а саме – висловити професійну думку аудитора щодо його оціночного судження перевіреної інформації.

Основною особливістю професійного оціночного судження є їх призначення, яке полягає у визначенні та обґрунтуванні ставлення аудитора до досліджуваних ним даних. В нашому випадку предметом оціночного професійного судження аудитора виступають визначені сутність та характер інформації, що досліджується, процеси формування та розкриття інформації, процедури, що виконуються персоналом клієнта, представниками СВА, а також – результати таких процедур.

Процеси формування та розкриття інформації можуть оцінюватись за критеріями дотримання відповідних процедур, що передбачає реалізацію певним чином формалізованих заходів у заздалегідь визначеній послідовності з дотриманням обмежень у часі та ресурсах. В якості критерій можуть застосовуватись методичні прийоми розроблені аудитором при плануванні проведення перевірки та дослідження конкретного об'єкту.

Визначені процедури повинні забезпечити отримання достатньої кількості відповідних аудиторських доказів, на підставі яких може бути сформована думка аудитора стосовно інформації, яка досліджується. У прикладі з досліджуваним об'єктом на ТОВ «Січ-Агро 2012» – запасами, були використані тестування об'єкту та документування отриманої інформації за допомогою розроблених реєстрів (Додаток Ц).

Наступним кроком аудитора є створення критеріїв оцінки отриманих доказів та порівняти результати за досліджуваним об'єктом з розробленими критеріями.

Дане порівняння може бути використане для оцінки завдань наступним чином:

- визначення наявності чи відсутності відхилень фактичних характеристик від обраних критеріїв;

- оцінка виявлених відхилень;
- розуміння сутності та впливу виявлених відхилень на досліджувану інформацію.

Дані для порівняння отримуються на основі проведених процедур. Враховуючи специфіку діяльності товариства, ми сформуваємо перелік відхилень, притаманних для підприємств галузі металообробки та виробництва електрокомплектуючих:

- 1) відсутність обов'язкових характеристик у документах (характеристики обов'язкових форм, технічні характеристики, що відображають лаконічний зміст);
- 2) недотримання хронологічних характеристик (не всі документи фактично відображені в хронологічному порядку);
- 3) втрата документів (обіг документів викривлений завдяки складній організаційній структурі);
- 4) невідповідність співвідношень показників (що може свідчити про шахрайство чи неточний, неповний облік).

Виявивши відхилення аудитор може оцінити яким саме чином дані відхилення впливатимуть на досліджувану інформацію та як можливо оперативно відреагувати на наслідки таких відхилень. При цьому, необхідно визнавати можливість впливу як окремих відхилень, так і їх можливих сполучень.

У випадку виявлення впливу відхилень на досліджувану інформацію необхідно з'ясувати характер впливу, що може бути визначений як позитивний, негативний або нейтральний.

Позитивний вплив представляє собою такий вплив відхилень, який веде до позитивних змін у досліджуваній інформації. Нейтральний вплив – це ситуація, коли відхилення ніяким чином не впливають на інформацію, або такий вплив компенсується однаковим впливом позитивних і негативних відхилень, що дають «нульовий» результат. Негативний вплив відхилень веде до негативних змін в інформації.

Якщо детально підійти до обґрунтування ступеню впливу, можна сказати що позитивний, нейтральний або негативний вплив також представляє собою оцінні судження аудитора. В такому випадку необхідно дістатися змісту такого впливу і оцінювати його за критеріями: аудиторський ризик, достатність доказів або суттєвість досліджуваної інформації.

Отже оціночні судження представляють собою один з механізмів формування аудиторської думки при перевірці СП. Такі судження використовуються аудитором на всіх етапах перевірки. При цьому аудитор формує критерії за допомогою яких він буде оцінювати досліджувану інформацію.

Для отримання інформації, необхідної для повної і точної перевірки досліджуваного об'єкта, кожен аудитор використовує розроблені процедури. Процедури аудитора направлені не тільки на отримання інформації, але і на з'ясування її змісту та обсягу.

Для отримання інформації стосовно стану, обігу та вибуття запасів на ТОВ «Січ-Агро 2012» на ряду з існуючими процедурами, що застосовує СВА, ми пропонуємо внести додаткові процедури, такі як:

- звірка фактичних залишків з даними в облікових регістрах та даними бухгалтерської книги одночасно;
- перевірка формування первісної вартості запасів з урахуванням технічних характеристик;
- перевірка калькуляцій та отримання з них інформації про вид ТМЦ, що перевіряється, а також подальша перевірка їх ціни та кількості за рахунок співвідношення хронологічних та технічних характеристик;
- перевірка документального оформлення запасів «в дорозі»;
- співставлення методу вибуття запасів, встановленого підприємством з фактичним методом вибуття;
- перевірка відповідності обліку та даних інвентаризації за досліджуваний період.

Після суцільно сформованого судження на основі оцінного та процедурного судження аудитор приступає до формування думки аудитора, тобто в той момент коли він отримав вагомі докази в достатньому обсязі, оцінив суттєвість не виправлених викривлень досліджуваної інформації про об'єкт.

На основі доказів та оцінці суттєвості аудитор доходить думки, чи відповідає облік запасів концептуальним основам обліку запасів. Це можливо завдяки відповіді на наступні питання:

- за якою величиною оцінений кожен вид запасів;
- чи правильно визначена первісна вартість кожного виду запасів;
- чи правильно визначені витрати на придбання, виготовлення кожного виду запасів;
- чи правильно визначений метод оцінки вибуття запасів;
- чи правильно відображена облікова вартість;
- чи справедливо і точно відображена інформація про запаси у додатках до фінансової звітності.

Оте за допомогою повних відповідей на дані питання аудитор формує ту частину думки, де відображується відповідність обліку запасів та їх відображення у ФЗ до концептуальних основ – міжнародних або державних стандартів.

Наступним етапом формуванні думки є розуміння того, чи присутня упередженість у судженнях, на основі яких проводиться прийняття важливих рішень на СП. Для цього аудитор повинен розуміти чи дасть така упередженість нейтральний ефект, чи виявлена нейтральність у сукупності з не виправленими помилками призведе до суттєвих викривлень інформації. Від цього буди залежати яку форму думки висловить аудитор – модифіковану або не модифіковану. При дослідженні запасів в товаристві ми виявили наступні ознаки упередженості обліку запасів ТОВ «Січ-Агро 2012»:

- суб'єктивна оцінка товарно-матеріальних цінностей, що передаються на виробництво (фактична переоцінка запасів не співпадає з бухгалтерським обліком);
- штучне завищення вартості комплектуючих у калькуляціях;
- зміна калькуляцій одного і того ж виробу, що веде до викривлення вартості комплектуючого в одному звітному періоді;
- неузгоджене порушення технологічних карт, що призводить до заміни одних товарно-матеріальних цінностей іншими, відбувається пересорт, в обліку не відображається;
- штучне завищення вартості готової продукції, при цьому вартість комплектуючих залишається незмінною.

Така упередженість негативно впливає на фінансові результати підприємства та на його основні показники, а також веде до збільшення ризику шахрайства у структурних підрозділах.

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

В нашому випадку говорити про те, що фінансова звітність достовірно відображає рух запасів некоректно. Таке твердження буде мати місце тоді, коли будуть усунені викривлення в обліку запасів. На теперішній час обставини показують, що керівництво та головний бухгалтер намагаються відображати рух запасів згідно розробленої облікової політики та П(с) БО 9 «Запаси». Відповідно до цього доцільно 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 СВА ТОВ «Січ-Агро 2012» звіт аудитора згідно такій структурі:

- 1) реквізити підприємства;
- 2) ким затверджений даний документ;
- 3) назва документа, відділ де проводився аудит (Звіт за результатами внутрішнього аудита запасів у відділі матеріально-виробничого забезпечення);
- 4) керівник досліджуваного підрозділу (ПШБ) ;
- 5) аудитор, спеціаліст з «...» (ПШБ);
- 6) період АП;
- 7) ціль аудиту;
- 8) думка аудитора;
- 9) перелік робочих документів на основі яких збиралася інформація;
- 10) перелік документів, на основі яких базуються докази, розрахунки аудиторського ризику та визначення суттєвості;
- 11) критерії оцінки доказів;
- 12) перелік реєстрів ризиків;
- 13) виконання плану аудиту;
- 14) кількість виявлених невідповідностей;
- 15) перелік номерів актів про невідповідність;
- 16) перелік листів-запитів;
- 17) рекомендації щодо покращення СВК за результатами аудиту
- 18) підпис аудитора, ПШБ, дата.

На нашу думку така форма звіту буде в повній мірі відображати процес отримання доказів, професійне судження аудитора на яких сформована викладена думка аудитора в звіті, а також матимуть відображення сформовані бізнес-ризиків та рекомендації по їх усуненню. Даний документ доречно буде використовувати через деякі проміжки часу, якщо виникатимуть питання щодо проведеної перевірки з приводу: отримання даних від СВА зовнішніми аудиторами, при судових розглядах, при розробці інвестиційних проектів або отриманні позик та кредитів.

3.3 Інформаційно-технологічні інновації внутрішнього аудиту в системі стратегічного планування і ризик-орієнтованого управління підприємством

Бізнес-середовище будь якого підприємства в сучасному світі напряду залежить від інформаційних технологій (ІТ). Завдяки ІТ-процесам підприємства отримують велику кількість інформації, яку треба переробити в короткі проміжки часу та прийняти обґрунтовані рішення в максимально стислі строки. З кожним роком даний процес (рис. 3.2) прискорюється завдяки розвитку різних наукових галузей, кількість і об'єми інформації збільшуються, а це в свою чергу спонукає до інноваційних розробок в сфері збору та зберігання інформації.

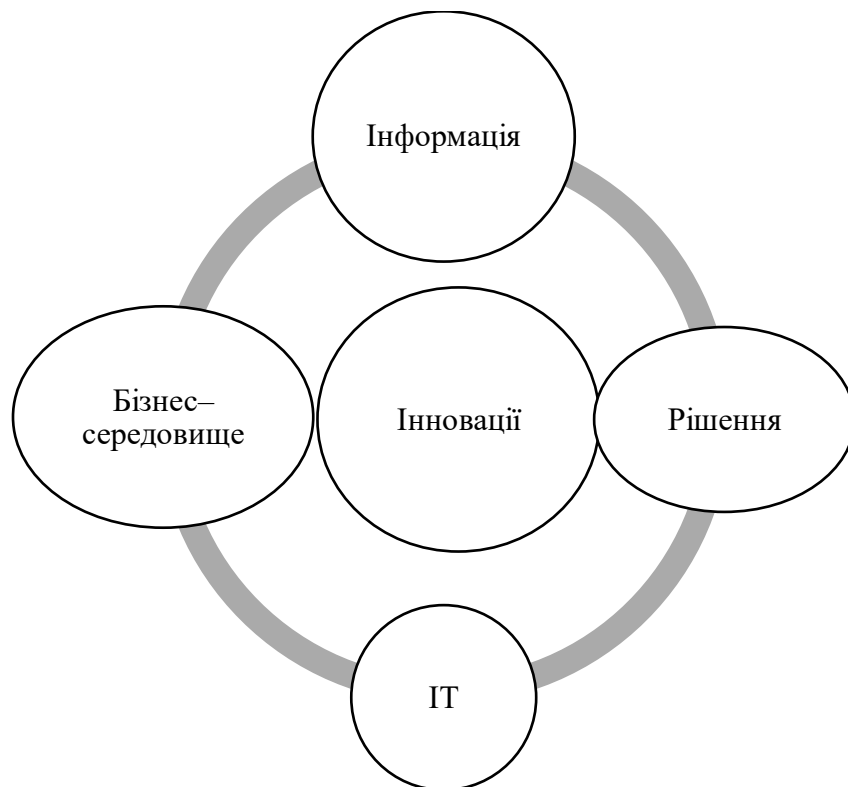


Рисунок – 3.2 Процес інформаційних потоків

(Примітка. Рисунок 3.2 розроблений автором)

Саме тому на всіх підприємствах України і світу одним із напрямів інноваційного розвитку є впровадження ІТ-технологій та подальше їх удосконалення в процесі функціонування, а саме стратегічного планування на основі ризик-орієнтованих підходів, що, в свою чергу, підвищує якість прийняття управлінських рішень.

На нашу думку, стратегічне планування повинно спиратися не тільки на налагоджену систему обліку та формування показників діяльності організації, але і на максимально оновлену систему нормативно-правових актів державного та міжнародного призначення. Саме тому актуальним питанням сьогодення є інтеграція в автоматизовану систему підприємств, в тому числі сільськогосподарських, інформаційно-аналітичної системи ВА. Такий підхід забезпечує попередження відхилень та помилок, шахрайства, визначає найбільш ймовірні бізнес-ризиків та забезпечує їх уникненню в майбутньому, забезпечує ідентифікацію «слабких» та «сильних» сторін діяльності та їх регулювання, а також знайти порушені принципи управління.

Отже використання інноваційних ІТ-технологій в управлінні підприємством забезпечить:

- ефективне управління на всіх рівнях функціонування підприємства та його максимальний розвиток;
- правильний та ефективний облік, врахування всіх наявних ресурсів на СП;
- своєчасне виявлення ймовірних та наявних ризиків, а також формування заходів по їх попередженню та усуненню;
- формування інформаційного забезпечення організації на всіх рівнях управління, що забезпечить прийняття таких управлінських рішень, які допоможуть максимально безболісно реагувати на зміни у зовнішньому та внутрішньому середовищі.

Автором було досліджено систему автоматизації аудиту та інтеграції баз даних в інформаційне середовище суб'єкта господарювання. Дослідження показали, що наразі відсутня можливість повної автоматизації

внутрігосподарських процесів, що в свою чергу не дає змоги говорити про повну автоматизацію аудиту та управління підприємством. Тому, гострим питанням сьогодення в області автоматизації внутрігосподарських процесів на СП є:

- розробка максимально гнучких інформаційних систем прийняття, обробки та зберігання даних БО та СВА;
- інтеграція автоматизованих систем БО та СВА в процес управління підприємством;
- інтеграція електронної нормативно-правової бази в консолідовану автоматизовану систему управління СП.

В процесі ВА інформація є важливим ресурсом оптимізації роботи внутрішніх аудиторів, а також дозволяє спроектувати та впровадити раціональну схему управління аудиторського процесу, яка направлена на вирішення задач стратегічного управління СП. В такому випадку автоматизована система має бути такою, що збере в собі різноманітну інформацію та упорядкує її в залежності від напряму запиту користувача. Саме тому дуже важливим є питання налагодження взаємозв'язків між всіма ланками СП, яке може бути урегульоване налагодженням інноваційно-інформаційних систем ВА.

На сьогоднішній день для вдалого функціонування СВА доречно впроваджувати таку систему ІТ, яка допоможе швидко та ефективно, без втрати даних, що є дуже важливим, доставляти дані до отримувача інформації. В даний час майже всі ІС використовують можливість експорту даних за допомогою файлів з розширенням XML і XLS.

Використання файлів з розширенням XML і XLS дозволяють швидко реагувати на програмні зміни, залишаючи при цьому функції та якість інформації. Адаптація програмних продуктів до нових стандартів обробки XML-даних спрощує завантаження повідомлень і схем у галузевих XML-форматах, а також допомагає формувати запити для бізнес-додатків за допомогою XML-індексів. Перший із цих пакетів заснований на

спеціалізованих галузевих XML-стандартах (FIXML і FPML) для фінансового сектора. Спеціалізовані галузеві XML-формати обміну повідомленнями дозволяють передавати XML-дані як усередині компаній, так і між ними.

Технологія XML облегшує процес проведення ВА та дає можливість отримувати, корегувати, індексувати, оновлювати XML-дані. Отримана інформація у форматі XML поширюється у корпоративній системі організації, накопичується і повертається аудитору за допомогою XPath, Xquery і SQL запитів.

Як ми вже зазначали, такі дані швидко обробляються і це є безумовною перевагою XML-даних, але існують і наступні позитивні моменти: 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 ІТ.

Використовуючи інноваційні підходи в автоматизації ВА, підприємство спрямовує 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.

Слід зазначити, що XML-дані лише інструмент автоматизованої системи управління діяльністю, внутрігосподарськими процесами. Використання XML-даних можливе лише за умови сформованої оновленої автоматизованої програми, що управляє інформацією, переданою за допомогою XML-документів.

Організація БО, управлінського та фінансового обліку, а також формування методик ВГК прямо залежить від використання комп'ютерної техніки на підприємстві. Система електронної обробки даних може суттєво впливати на процедури, які використовують аудитори при вивченні й оцінці системи обліку і ВГК, а також на зміст, час проведення та обсяг аудиторських процедур. Тому, використання комп'ютерів є однією з аудиторських методик,

що представляє собою сукупність декількох програм на основі яких проводиться дослідження об'єкта та його оцінка.

При проведенні аудиторської перевірки внутрішні аудитори постійно використовують спеціалізовані програми ведення БО та юридичні програми, котрі надають інформацію про нормативні документи з БО, оподаткування різних видів діяльності та правового регулювання підприємництва (наприклад, Ліга-Закон).

Нажаль на даний момент не існує аудиторських програм, що ідентифікували б зміни в законодавстві та надавали можливість інтегрувати їх в автоматизовану програму управління підприємством. Вирішення даного питання значно облегшило роботу аудиторів, заощадило час та надало можливість оперативно формувати єдину думку спеціалістів стосовно законів, що приймаються, та підзаконних актів.

Крім інформації щодо законодавчих нормативно-правових актів, аудитори також використовують дані бухгалтерського, фінансового, планового та інших відділів. На даний момент бухгалтерські дані обробляються спеціально розробленими програмами «1С Бухгалтерія» чи «1С Підприємство», та «Арт-Звіт». Дані програми частково оснащені функціональними можливостями фінансового аналізу та стратегічного планування. Основний обсяг обчислень та реєстрації даних припадає на більш спрощені офісні програми Microsoft Office, такі як: «Word», «Excel» і т.д. Необхідно зауважити, що «Excel» є досить багатофункціональною програмою, яка забезпечує обчислення різноманітних варіантів поданої інформації. При цьому дана програма має наступні недоліки: первинні данні необхідно заносити вручну, що в деяких ситуаціях займає багато часу, а також дана програма не забезпечує одночасне формування та обчислення декількох завдань одночасно.

Отже розглянувши дані програмні продукти ми бачимо, що вони значно спрощують реєстрацію та обчислення даних, але 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.

Проаналізувавши всю вищенаведену інформацію та розглянувши діяльність підрозділів ТОВ «Січ-Агро 2012», приділивши при цьому значну увагу СВА, ми дійшли висновку, що автоматизована програма управління аудиторською перевіркою повинна мати наступні переваги:

- продукт повинен мати можливість використання при проведенні різних видів ВА;
- можливість інтеграції всіх бізнес-процесів підприємства;
- сполучення з іншими програмами підприємства через кодування XML-даних;
- мати модульний принцип побудови для можливості використання окремих компонентів при формуванні бізнес-процесів;
- мати розвинену систему звітності;
- мати можливість автоматично заповнювати стандартні бланки;
- пристосування до розробки і зберігання нових реєстрів;
- Незалежність від галузі функціонування підприємства;
- реєструвати протоколи доступів користувачів;
- мати функції декількох мов;
- можливість зміни функцій програми відповідно до діяльності підприємства
- мати можливість інтегрувати та зберігати необхідні нормативно-правові акти.

На ринку програмної індустрії представлено декілька видів аудиторських програм, і з розвитком прогресу в напрямку автоматизації інформації, кількість подібних програм буде тільки збільшуватися.

Розглянувши потреби підприємства ТОВ «Січ-Агро 2012» в плані автоматизації, ми дійшли висновку, що для його діяльності буде доречним застосувати такі програмні продукти як: Audit NET чи SAP AG TER 10.

Програма Audit NET являє собою програмне забезпечення, що переважно пристосовано до роботи аудиторських фірм різного складу. SAP AG TER 10 направлена на автоматизацію управління організацією. Недоліком обох програм є неналежне наповнення нормативними актами та інтеграції прийнятих змін до нормативно-правових актів в програмне забезпечення.

Розглядаючи програмні забезпечення, ми прийшли до висновку, що на даному етапі не існує програми, яка б забезпечувала надійний процес виявлення бізнес-ризиків та детальний, поетапний підхід до прийняття тих чи інших управлінських рішень, особливо орієнтований на виявлення порушень принципів у системі функціонування підприємства. Для організації ризик-орієнтованого підходу необхідно розробити програмне забезпечення, яке б мало функцію інтеграції та координації всіх процесів діяльності, їх аналізу та подальше виявлення найвагомих ризиків на основі отриманих даних аналізу та тестування бізнес-процесів і операцій, а також мати функцію запропоновувати віднесення даних порушень до певної групи ризиків на основі галузевих особливостей. Надалі аудитор на основі даної інформації більш детально зможе розглянути запропонований варіант угруповання за допомогою спеціально розроблених методів, що враховують особливості підприємства.

Якщо розглядати такий процес в розрізі з підприємством ТОВ «Січ-Агро 2012», нам необхідно зрозуміти, які саме зміни необхідно внести в програмне забезпечення процес аудиту, на основі запропонованих змін в ризик-орієнтованому підході управлінням підприємством та стратегічному плануванні.

Як ми вже зазначали раніше, внутрішні аудитори підприємства ТОВ «Січ-Агро 2012» розробляють рекомендації по усуненню ризиків на основі спрощеного методу та якісної оцінки. Такий підхід не висвітлює всієї картини порушень принципів діяльності в роботі підприємства. Тому ми пропонуємо використати багаторівневий метод до формування ризик-орієнтованого підходу для даного підприємства.

Спрощений метод передбачає формування переліку процесів (підпроцесів, етапів підпроцесів), потім генерування факторів ризику (при цьому розглядаються фактори єдиного ризику – ризику недосягнення мети процесу). Оцінка впливу обраних факторів ризику на ступінь досягнення мети процесів дозволяє сформувати рейтинг ризикованості процесів. При використанні багаторівневого методу за основу необхідно взяти перелік ризиків підприємства та оцінити їх вплив та ймовірність виникнення, або карту ризиків. Таким чином, формується етапи дій: створення карти ризиків, вибір найбільш істотних ризиків, інтеграція ризиків в план і програму аудиту на основі автоматизованої системи ІТ. На перший погляд все просто, проте в умовах нашої дійсності з'являється ряд наступних нюансів:

1) керівництво компанії відкладає процес, вважаючи затрати часу на його розробку не відповідними до очікуваного результату, але в основному вважають такий підхід таким, в якому немає сенсу. Так чи інакше, більшість компаній не формують карту ризиків на регулярній основі, не кажучи вже про її практичне застосування. Можливо, річ у рівні професійного розвитку більшості управлінців, повного вад; можливо, керівництво зосереджує свою увагу на пошуку джерел особистого збагачення; можливо, винні розробники карт ризиків, нездатні створити життєздатний і практично значимий інструмент управління.

2) як наслідок з попереднього нюансу, багато карт ризиків побудовані непрофесійно внаслідок неналежної кваліфікації персоналу;

3) багато карт ризиків не заточені для інтеграції в план або програму аудиту. В даному випадку необхідна адаптація матеріалу. Основні причини такі: практика узагальнення ризиків; відсутність причинно-наслідкового зв'язку в описі ризику (яка встановлює найбільш властиву в конкретних умовах, взаємозв'язок фактора ризику і ризику); відсутність функціонального сприйняття діяльності підприємства.

4) компанія не формує карту ризиків і СВА доведеться зробити це самостійно. Досить часто перші карти небездоганні. Перш за все, основним

джерелом інформації про ризики на перших порах виступатиме менеджмент. В силу багатьох причин (нерозуміння того, що відбувається, прагнення приховати недоліки, недовіра до команди внутрішніх аудиторів). Дана інформація може бути не зовсім достовірною. У міру накопичення інформації в ході проектів, СВА почне краще орієнтуватися в деталях ризиків компанії. Потім, складання карти ризиків вимагатиме витрат ресурсів, в першу чергу, часу. У цій ситуації СВА важливо дотримати баланс між необхідністю отримати максимально об'єктивне уявлення про ризики компанії і необхідністю приступити до здійснення проектів.

Методика формування карти і її використання для вибору об'єктів аудиту повинна бути в тій чи іншій мірі узгоджена з менеджментом. Це не означає, що СВА має питати дозволу на використання методики. Однак воно має провести роз'яснювальну роботу, максимально врахувати думки і побажання менеджменту, забезпечити розуміння того, які процеси відбуваються на підприємстві. Тільки в цьому випадку можна залучити менеджмент до якісної роботи з виявлення та оцінки ризиків, а також нівелювати розбіжності в сприйнятті результатів оцінки ризиків.

Для того, щоб запропонувати зміни до ризик-орієнтованого процесу за допомогою багаторівневого методу, необхідно сформувати суть процесу виявлення та оцінки ризиків для ТОВ «Січ-Агро 2012» внутрішніми аудиторами підприємства.

Ми 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, що найчастіше зустрічаються в умовах, аналогічних тим, в яких діє компанія).

Кожен з цих способів оцінити за п'ятьма 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).

Сутність ризиків ми пропонуємо розглядати за двома наступними 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).

Треба зазначити, що крупними ризиками неможливо керувати, так як, по суті, вони складаються з декількох ланцюжків факторів ризику. При цьому для кожної ланки часто потрібні свої заходи з управління і у кожній ланці може бути свій власник ризику (враховуючи подвійність поняття «ризик»). Тому карта крупних ризиків найбільше підходить для презентації та подання загального розкладу за ризиками «по діагоналі». 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, умовно кажучи, не буде розбитий на кілька ризиків, у кожного з яких буде один власник.

Отже метою формування карти ризиків є отримання сукупності ризиків, розташованих в порядку зменшення суттєвості (рис. 3.3).

У білому секторі розташовані ризики з низькою ймовірністю виникнення та мінімальним ступенем впливу. В чорному секторі – ризики з максимальною вірогідністю впливу та максимальним впливом на внутрішньогосподарські процеси. Сіра зона – це ризики з середньою ймовірністю та ступенем впливу, ризики з низькою ймовірністю та з великою силою впливу, ризики з високою ймовірністю, але з маленькою силою впливу.

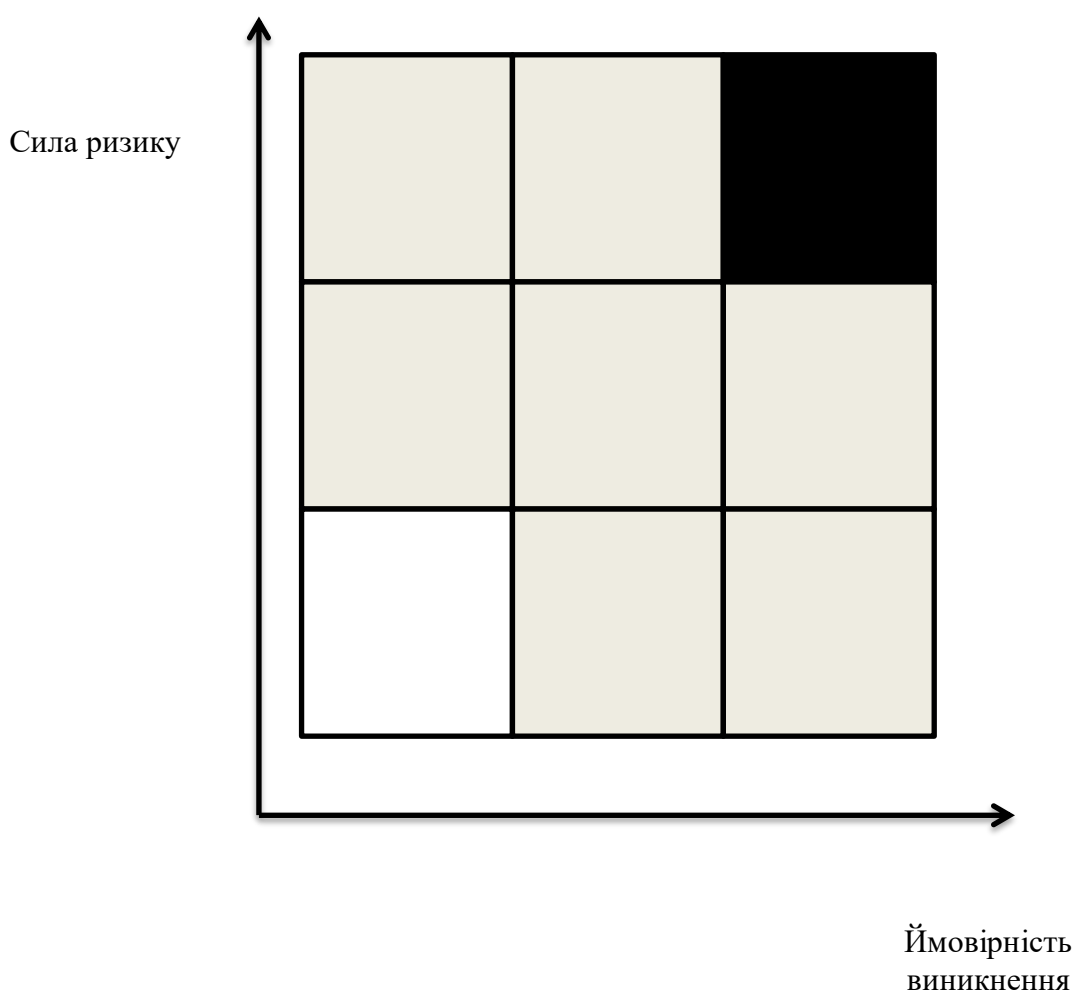


Рисунок – 3.3 Карта ризиків

Виходячи з такого погляду на формування ризиків підприємства, ми можемо сказати, що найважчими є ризики, що розташовані в чорному секторі,

але ми вже зазначали, що крупними ризиками неможливо керувати без подальшої їх декомпозиції, тому їх треба розбити та потім інтегрувати у подальшу роботу з планування перевірки на основі автоматизованих баз даних.

В нашому випадку, на думку автора, інтегрувати декомпоновані ризики в процес управління підприємством необхідно за такого способу, коли виявляється пріоритетний процес та власник цього процесу. За такої умови аудиторам буде легше виявляти причинно–наслідкові зв'язки порушень принципів керування підприємством або інших операційних процесів.

Підсумовуючи все вищевикладене, ми можемо сказати однозначно, що формування програмного продукту, котрий би оптимально відповідав запитам підприємства, галузі і СВА у питанні формування процесу ВА відповідно до ризик–орієнтованого підходу, має включати такі пріоритети:

- бути побудованим на основі (бути розробленим на базі) програми SAP AG TER 10, що має оптимальну кількість функцій регулювання управлінськими процесами на підприємстві;
- для передачі та зберігання інформації мають бути використані XML/XLS–дані;
- має бути розроблена можливість інтегрувати нормативно–правові акти із зовні;
- мати функцію перетворення документів з розширенням docx, xls, pdf у розширення xml/xls;
- можливість формувати карту ризиків на основі багаторівневого методу;
- мати готову базу групування ризиків галузі;
- мати можливість формувати власні групи ризиків на основі існуючої бази даних.

На основі визначених пріоритетів ми побудували інформаційну схему функціонування автоматизованої програми для керування управлінськими процесами на основі ризик орієнтованого підходу (рис. 3.4)

Зі схеми видно, що не аби який вплив на формування програми має зовнішнє середовище. На етапі формування програми зовнішнє середовище представляє собою платформу для формування можливих бізнес–ризиків. Одним з найвпливовіших є ризик змін нормативно-правової бази. Прийняття управлінських рішень та рекомендації аудиторів, і взагалі, функціонування підприємства побудоване на розумінні та дотримання законів, підзаконних актів, стандартів та методичних рекомендацій. Другим напрямом є вплив зовнішнього середовища на формування саме галузевих бізнес–ризиків. В даному випадку це може бути зміна кон'юктури ринку, рішення Антимонопольного комітету України щодо встановлення цін на ринку у певній галузі, технологічні зміни сировини згідно корегування національних та міжнародних стандартів, форс–мажорні обставини та воєнний стан.

Вплив внутрішнього середовища проявляється в:

- складності організаційної структури (від кількості ланок та зв'язку між ними залежить перелік доступів, а це, в свою чергу, веде до ступеню забезпеченості впевненості в збереженні інформації);
- дотриманні стратегічних цілей та виконанні Меморандуму (пряма залежність прибутку організації, зацікавленості персоналу від статусу організації та, в свою чергу, розвитку ІТ);
- структура, кваліфікація та кількість робітників (наскільки продумана структура підрозділів, виключення ймовірності виконання однієї роботи декількома співробітниками, якщо дана дія не обґрунтовано економічно або не підкріплена іншими ризиковими обставинами; від ступеня розуміння цього факту буде залежати функціонування програми, що опиратиметься на бачення персоналу).

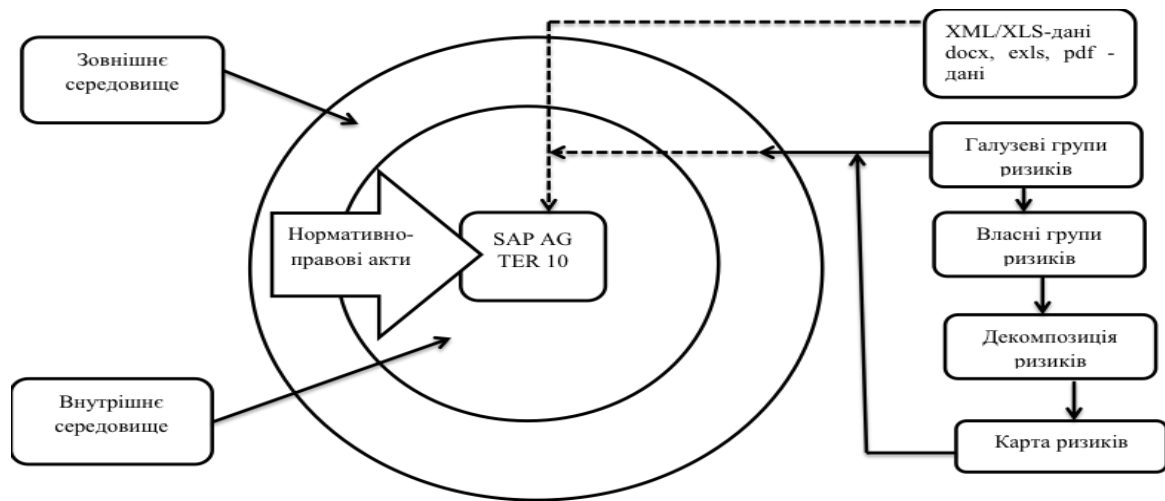


Рисунок – 3.4 Інформаційна схема автоматизованої програми
(Примітка. Рисунок 3.4 розроблений автором)

– виробничій системі (ступінь забезпеченості запасами, їх рівень, обіг, наявність резервних потужностей, система контролю якості, ресурсо- та енергоефективність тощо – такі дані впливатимуть на наповненість даними в програмі);

– фінансах підприємства (забезпеченість власними коштами, об'єм дебіторської та кредиторської заборгованості, співвідношення короткострокових та довгострокових вкладів тощо також впливатиме на наповненість, а також на зв'язок БО з процесом планування перевірки на основі ризик-орієнтованого підходу).

Таким чином, ми бачимо, що склад, стан елементів внутрішнього середовища організації вагомо впливає на прийняття управлінських рішень, антикризове управління, процес реінжинірингу бізнес-процесів, так як містить в собі основний потенціал підвищення ефективності діяльності організації, зростання прибутку, стабільності і добробуту підприємства, а це, в свою чергу, впливає на відображення таких обставин у програмі. Тому внутрішнє середовище також вагомо впливає на формування галузевих ризиків, але, в даному випадку, виступає як підпорядкована функція впливу зовнішнього середовища (наприклад, воєнний стан чи форс-мажорні обставини можуть

вплинути на ступінь забезпеченості запасами або приток чи спливання кваліфікованих кадрів).

Таким чином ми визначили, що на формування програми мають вплив як внутрішні, так і зовнішні фактори.

Стосовно розробки програми, ми вважаємо, що формування галузевих ризиків (з подальшим розкладанням на точкові ризики та формуванням карти ризиків) повинно проходити на основі автоматних робочих місць (внутрішні та зовнішні джерела) з подальшою передачею інформації до джерела образів файлів (основне джерело датованої інформації на поточний момент). Дана інформація трансформується в базі алгоритмів та загрузок, де на поточний час вже завантажені стандартні реєстри підприємства, сформовані на основі дотримання державних норм.

Після трансформації інформації в необхідний формат, вона поступає до сховища аналітичних даних, де проходить перевірку формулами та алгоритмами, після чого видається кінцевий результат користувачу, що відправляв запит.

Інтеграція нормативно-правової бази до автоматизованої програми проходить той же ланцюговий шлях, що був описаний вище, але за умови, коли державні програми будуть оснащені додатковими функціями передачі бази даних прийнятих законів та інших державних актів до локальних користувачів інформації. В нашому випадку – це користувачі автоматизованої програми, розробленої на основі програми SAP.

Треба зауважити, що формування групи ризиків доволі непростий процес, як ми вже казали раніше, тому СВА на ТОВ «Січ-Агро 2012» буде доцільно сформувати власні групи ризиків на основі ретельно спланованої і практично бездоганно проведеної річної аудиторської перевірки. Такий підхід дає можливість проаналізувати попередні перевірки шляхом вивчення процесу планування та отримання доказів, і професійного судження та формування думки внутрішнього аудитора, а також внести знайдені зауваження до програми проведення наступної аудиторської перевірки.

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

1) за відсутності на ТОВ «Січ-Агро 2012» стратегії та місії, нами було розроблено Меморандум удосконалення роботи ТОВ «Січ-Агро 2012» на 2020-2024 рр., що дозволить підприємству суттєво та за короткий час покращити якість діяльності;

2) нами були запропоновані Посадові інструкції внутрішнього аудитора, для удосконалення роботи СВА;

3) автором наведено розроблену схему планування аудиторської перевірки за ризик-орієнтованим підходом на ТОВ «Січ-Агро 2012»;

4) визначено цілі та розроблено завдання ВА запасів на ТОВ «Січ-Агро 2012»;

5) розроблено план перевірки на основі ризик-орієнтованого підходу;

6) визначено процес формування думки внутрішнього аудитора та наведено структуру звіту внутрішнього аудитора;

7) визначено вплив процесу формування думки внутрішнього аудитора на ризик-орієнтований підхід управління підприємством;

8) наведено оновлений, багаторівневий метод оцінки ризиків діяльності підприємства;

9) розроблено інформаційну схему автоматизованої програми для групування ризиків та формування карти ризиків підприємства, а також наведено детальний опис роботи нової програми на основі SAP для такого групування, що дасть змогу керівництву СП приймати оптимальні рішення щодо управління підприємством.

ВИСНОВКИ

Дослідивши концептуальні, методологічні та організаційні аспекти та зробивши узагальнення запропонованих рішень щодо вирішення проблем сучасного стану внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві, можна висвітлити наступні висновки, пропозиції та рекомендації.

Дослідження генезису та розвитку ВА показали, що присутня значна градація в позитивному напрямку. Встановлено основні етапи розвитку внутрішнього аудиту: перший етап – 1941-1991 рр., другий етап – 1992-1996 рр., третій етап – 1996-2011 рр., четвертий етап – 2012 р.-теперішній час. На даний момент ВА знаходиться на ступені самоорганізації. Великим досягненням є прийняття ЗУ № 2258-VIII, що встановлює межі корпоративного управління, а саме ризиками організацій, що мають суспільний інтерес.

Дослідження визначення сутності внутрішнього аудиту дозволило охарактеризувати відмінності ВА та ЗА на основі концептуальних основ аудиту: мети, завдання, об'єкту, суб'єкту, нормативно-правової бази, відповідальності, методів, звітування. Встановлено основні функції внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві, а також сформовані задачі на основі даних функцій. Виділено різницю між ВА та іншими формами ВГК, такими як ревізія та фінансова експертиза.

Навести обґрунтовану модель внутрішнього аудиту шляхом удосконалення СВА на СП, в основі якої полягає ризик-орієнтований підхід прийняття управлінських рішень за моделлю COSO: запропоновано підходи створення та удосконалення структури СВА на основі концептуальних основ моделі COSO, наведено критерії оцінки СВА та способи розрахунку ефективності функціонування СВА.

Дослідити підходи до процесу інтеграції СВА в систему управління СП. Визначити та обґрунтовати схему визначення організаційного статусу та

комунікаційних зв'язків СВА в системі управління СП на основі: вивчення організаційної структури СП, положення про СВА на СП.

На основі ризик-орієнтованого підходу та вивчення питань нормативно-правового регулювання ВА на СП України розроблено Меморандум удосконалення роботи ТОВ «Січ-Агро 2012» на 2020-2024 рр.; розроблено посадові інструкції внутрішнього аудитора на виробничому підприємстві; розроблено реєстри, що необхідні внутрішньому аудиту в процесі планування та проведення перевірки СП; надані рекомендації щодо методичного регламенту та технологічного процесу планування, документування, звітування та контролю якості внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві.

Шляхом проведення аналізу основних показників підприємства, вивчення організаційної структури підприємства та СВА, системи БО, а також шляхом тестування бізнес-середовища та дослідження процесу документування аудиторських перевірок визначено основні ризики СП ТОВ «Січ-Агро 2012»: відсутність стратегічного планування та низка негативних показників фінансової діяльності може призвести до банкрутства підприємства, відсутність заходів з попередження конфлікту інтересів працівників призводить до зменшення фінансового результату діяльності СП, низька кваліфікація виробничого персоналу призводить до зменшення якості продукції та ризику втрати долі ринку, недосконалість системи обліку конкретно на виробничих підрозділах призводить до викривлень в БО і ризику шахрайства на місцях.

На снові визначених ризиків надано наступні рекомендації щодо покращення діяльності СП:

- підвищення контролю щодо дотримання чинного законодавства всіма працівниками підприємства;
- контроль дотримання відділом бухгалтерії та відділом матеріально-виробничого забезпечення облікової політики, особливо щодо відображення запасів в обліку та звітності;
- дослідження протизаконних дій, пов'язаних із рухом виробничих запасів, суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності;

– підвищення кваліфікації працівників виробничого відділу та відділу матеріально-технічного забезпечення згідно професійного напрямку, а також навчання працівників задля освоєння автоматизованих інформаційних технологій;

– покращення ВГК на підприємстві шляхом зв'язку стратегічних цілей з роботою підприємства на всіх рівнях функціонування на основі ризик-орієнтованого підходу;

– забезпечити належне виконання аудиторських рекомендацій, а також задокументувати даний факт внутрішнім документом згідно нормативно-правових норм;

– проводити впровадження інновацій ІТ на всіх рівнях функціонування підприємства.

Розкрито процес формування професійної думки внутрішнього аудитора шляхом визначення наявності послідовності зв'язків між отриманими доказами, тобто чітко сформованого логічного ланцюга, підкріпленого документально. На думку автора, даний зв'язок виглядає наступним чином: оцінні судження аудитора, підтвержені документально; сукупність методів і процедур, що підтверджують чи скасовують наявність відхилень та упереджень в роботі менеджменту, керівництва; аудиторський звіт, що відображає процес проведення аудиту, підкріплений розробленими регістрами, що відповідають нормативно-правовим актам і стандартам аудиту.

Розвинуто багаторівневий метод виявлення ризиків на СП на базі якого формується карта бізнес-ризиків підприємства ТОВ «Січ-Агро 2012». Такий метод інтегрується в автоматизовану програму управління підприємством на основі програми SAP AG TER 10 на основі розробленої автором інформаційної схеми функціонування даної ІТ-програми.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 27.01.2018 р. № 2939–XII. Дата оновлення: 03.07.2020. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>. (дата звернення: 06.07.2020).
2. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. Дата оновлення: 20.11.2019. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>. (дата звернення: 07.07.2020).
3. Про банки і банківську діяльність: Закон України від 01.10.2018 р. № 2121–III. Дата оновлення: 07.07.2020. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>. (дата звернення: 07.07.2020).
4. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю Закон України від 16.02.2018 р. № 2275–VIII. Дата оновлення: 02.04.2020. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19>. (дата звернення: 07.07.2020).
5. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258–VIII. Дата оновлення: 01.07.2020. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>. (дата звернення: 07.07.2020).
6. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. №1247. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>. (дата звернення: 09.07.2020).
7. Цивільний кодекс України: Закон України від 04.11.2018 р. № 435–IV. Дата оновлення: 04.07.2020. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>. (дата звернення: 10.07.2020).
8. Господарський кодекс України: Закон України від 10.11.2018 р. № 436–IV. Дата оновлення: 04.07.2020. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. (дата звернення: 10.07.2020).

9. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг: Закон України від 01.10.2018 р. № 2664–III. Дата оновлення: 03.07.2020. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2664–14](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2664-14). (дата звернення: 10.07.2020).

10. Про затвердження порядків проведення рейтингового голосування під час обрання представників професійних організацій аудиторів та бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів, до номінаційного комітету та до комісії з атестації: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2018 р. № 587. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1033–18](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1033-18). (дата звернення: 11.07.2020).

11. Про затвердження порядків проведення рейтингового голосування під час обрання представників професійних організацій аудиторів та бухгалтерів до номінаційного комітету та до комісії з атестації: Постанова Кабінету міністрів України від 11.07.2018 р. № 590. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/590–2018](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/590-2018). (дата звернення: 12.07.2020).

12. Про затвердження Порядку ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності: Наказ Міністерства фінансів України від 19.09.2018 р. № 766. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1107–18](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1107-18). (дата звернення: 12.07.2020)

13. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202–96](https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96). (дата звернення: 13.07.2020)

14. Про запровадження ДСТУ ISO 9001:2009: Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 13.07.2009 р. № 250. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0250609–09](http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0250609-09). (дата звернення: 15.07.2020).

15. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти) редакція 2017 р. / пер. з англ. ВГО «Інститут внутрішніх аудиторів України». Флорида : The Institute of Internal Auditors, 2017. 40 с.

16. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2015 року, частина 1 / пер. з англ. Ольховікова О. Л., Селезньов О. В. Київ : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2016. 1250 с.

17. Основні засоби: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. (дата звернення: 15.07.2020).

18. Запаси: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. (дата звернення: 15.07.2020).

19. Дебіторська заборгованість: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>. (дата звернення: 15.07.2020).

20. Зобов'язання: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>. (дата звернення: 17.07.2020).

21. Витрати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. (дата звернення: 17.07.2020).

22. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник. Житомир: ПП «Рута», 2002. 672 с.

23. Немченко В.В. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник / За ред. Немченко В. В., Редько О. Ю. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 540 с.

24. Петренко С.М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація : автореф. ... дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2010. 39 с.
25. Євдокимова А.В., Пашкіна І.М. Внутрішній аудит і контроль фінансово–господарської діяльності підприємства. Київ : Дашков і Ко, 2009. 325 с.
26. Алборов Л.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК : учебн. пособ. Ижевск: ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА, 2016. 77 с.
27. Белоусов А.А. Облік і внутрішній аудит основних засобів в портах морського транспорту : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ, 2003. 24 с.
28. Белик В.Д. Совершенствование методики проведения внутреннего контроля за использованием автотранспорта. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки*. Житомир, 2006. № 3 (37). С. 13-19
29. Бурцев В.В. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления. *Управление финансами предприятия*. Киев, 2003. № 4. С. 35–49.
30. Філозоф О.В. Суть внутрішнього аудиту та його значення в діяльності підприємства. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки*. Житомир, 2008. № 2 (44). С. 198-206
31. Каменська Т. О. Облік, аналіз та внутрішній аудит витрат виробництва : навч. посіб. / під ред. Т.О. Каменської, І.І. Пилипенко, О.Ю. Редько. Київ : ІВЦ Держкомстату України, 2007. 128 с.
32. Сопко В.В., Гуцайлюк З.В., Щирба М.Т., Бенько М. Бухгалтерський облік : навч. посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Тернопіль : Астон, 2005. 496 с.
33. Каменська Т. О. Роль внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю. *Бухгалтерський облік і аудит*. Київ, 2010. № 9. С. 43–46.
34. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручник 6-те вид. Київ : А.С. К, 2005. 784 с.

35. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація : монографія. Київ : КНЕУ, 2003. 260 с.
36. Редько К.О. Методичні аспекти аудиту фінансової звітності акціонерних товариств : дис. канд. ... екон. наук. 08.06.04. Київ, 2002. 178 с.
37. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні: монографія / за ред. М.С. Пушкаря. Тернопіль : «Карт–бланш», 2012. 220 с.
38. Слюсаренко В.Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку на Україні : монографія. Ужгород : «УжНУ», 2014. 200 с.
39. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: методологія та організація: автореф. дис. ... д–ра. екон. наук. 08.00.09. Київ, 2011. 42 с.
40. Сметанко О.В. Становлення та розвиток внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України: дис. ... д–ра. екон. наук. 08.00.09. Київ, 2015. 558 с.
41. Адамс Р. Основы аудита пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398с.
42. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: сучасний погляд : монографія. Київ : Інформ–аналіт. агенство, 2010. 499 с.
43. Пантелеев В.П., Корінько М.Д. Внутрішній аудит : навч. посібн. Київ : Держ. акад. статистики, обліку та аудиту, 2006. 248 с.
44. Cordos George–Silviu Analysis of internal audit practices on FTSE 100 / Procedia Economics and Finance. 2014. №15. 1265–1272 p.
45. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 224с.
46. Моссаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов. Бухгалтерський облік і аудит. Київ, 2002. №9. С. 29-35.
47. Слободяник Ю.Б. Внутрішній аудит : навч. посіб. Суми : ТОВ «ВПІ «Фабрика друку», 2018. 248 с.
48. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит : навч. посіб. URL: http://uchebnikirus.com/buh-audit/audit_-_ryadska_vv/audit_-_ryadska_vv.htm.

49. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту. URL: http://uchebnikirus.com/buh-audit/organizatsiya_i_metodika_auditu_-_kulakovska_lp/organizatsiya_i_metodika_auditu_-_kulakovska_lp.htm.
50. Філозоп О.В. Внутрішній аудит та внутрішній контроль: розмежування понять. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Житомир, 2009. №4 (50). 38–44 с.
51. Данилюк І. Особливості проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту акціонерних товариств. *Економічний аналіз*. Київ, 2008. № 2 (18). 333–337 с.
52. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2003. 628 с.
53. Дікань Л.В., Голуб Ю.О., Синюгіна Н.В. Державний аудит. URL: http://uchebnikirus.com/buh-audit/derzhavniy_audit_-_dikan_lv/derzhavniy_audit_-_dikan_lv.htm.
54. Чуєнков А.Є. Сутність та організація служби внутрішнього аудиту. *Економічний часопис XXI*. Київ, 2010. №7–8. 38–42 с.
55. Андренко О.А. Аудит: конспект лекцій і завдань до практичних занять. Харків : ХНАМГ, 2011. 88 с.
56. Новосельцев А.А. Функции внутреннего контроля и внутреннего аудита на предприятии. *Социально-экономические явления и процессы*. Київ, 2013. № 4 (050). 121–125 с.
57. Абленов Д. Основы аудита : учебник. Астана : Фолиант, 2008. 448 с.
58. Немченко В.В. Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. Практичний курс внутрішнього аудиту URL: http://uchebnikirus.com/buh-audit/praktichniy_kurs_vnutrishnogo_auditu_-_nemchenko_vv/praktichniy_kurs_vnutrishnogo_auditu_-_nemchenko_vv.htm.
59. Мец В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 1999. 132с.
60. Живко З.Б., Ревах І.О. Контрольно-ревізійна діяльність. URL: http://uchebnikirus.com/buh-audit/kontrolno-reviziyna_diyalnist_-_

_zhivko_3b/kontrolno-reviziyna_diyalnist_-_zhivko_3b.htm. (дата звернення: 13.09.2020).

61. Йовенко І. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: важливі аспекти. *Аудитор України*. Київ, 2015. № 4(233). 30–35 с.

62. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика : монографія. Київ : ДП «Інформ.–аналіт. агентство», 2011. 739 с.

63. Шухман М.Е Сутність ризик–орієнтованого підходу до планування завдань із внутрішнього аудиту *Перспективи розвитку науки*. URL: http://xn--e1aaajfpcds8ay4h.com.ua/files/image/konf%2011/sb_7_10.pdf.

64. Коваленко В.В, Головіна Я.С. Організація системи ризик–орієнтованого внутрішнього контролю банку. *Актуальні проблеми економіки*. Харків, 2012. № 1(127). 209–215 с.

65. Письменна М.С. Ризик–орієнтований підхід у методології державного аудиту. *Інтелект XXI*. Київ, 2017. № 4. 37–41 с.

66. Новикова Ю.А. Методика оцінки ризика при плануванні аудита. *Проблеми учета, аналізу, аудита і статистики*. Мінськ, 2011. №1. 55–62 с.

67. Шостаківська Н.М. Внутрішній аудит : курс лекцій. Тернопіль : ТНТУ імені І. Пулюя, 2016. 176 с.

68. Внутренний аудит : учеб. пособ. URL: https://stud.com.ua/1835/audit_ta_buhoblik/vnutrishniy_audit. (дата звернення: 03.10.2020).

69. Ніколаєнко Н.С. Розробка програми аудиту виробничих запасів для підвищення фінансової безпеки підприємства. *Економічна наука*. Київ, 2017. № 1. 51–55 с.

70. Кухарская Н.А. Формирование стратегии управления развитием предприятия. URL: <https://docplayer.ru/47421444-Formirovanie-strategii-upravleniya-razvitiem-predpriyatiya-formation-of-strategy-development-management-businesses-kuharskaya-n-a.html>. (дата звернення: 03.10.2020).

71. Стратегічний план розвитку громади. Модуль 5. Асоціація міст України. URL: <https://auc.org.ua/sites/default/files/library/mod5web.pdf>. (дата звернення: 03.10.2020).
72. Очеретько Л.М. Удосконалення програми внутрішнього аудиту виробничих запасів на підприємстві. *Сталий розвиток економіки*. Київ, 2013. № 2(19). 233–239 с.
73. Шерстюк О.Л. Аспекти застосування професійних суджень аудитора. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу*. Житомир, 2016. № 2–3 (35). 429–471 с.
74. Овчарик Р.Ю. аудит на базі комп'ютерних програм: продуктивність, рентабельність та тенденції розвитку. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Київ, 2017. № 1(1). 68–72 с.
75. Крышкин О. Настольная книга по внутреннему аудиту: риски и бизнес-процессы. URL: <https://www.cfin.ru/ias/risk-based.shtml>.
76. Hean Tat Keh, Singfat Chu, Jiye Xu. Efficiency, effectiveness and productivity of marketing in services. 2006. URL: <https://ai2-s2-pdfs.s3.amazonaws.com/c277/6a79f4879578c8d7178a9f8ffbf831bba50a.pdf>.
77. Bo Zhou, Carl F. Mela, and Wilfred Amaldoss. Do Firms Endowed with Greater Strategic Capability Earn Higher Profits? 2015. URL: https://faculty.fuqua.duke.edu/~mela/bio/papers/Zhou_Mela_Amaldoss_2014.pdf].
78. S. Sachenko, O. Beley. The Information System of Control Risks. *Proceedings of The first IEEE International Workshop «Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications»*. Foros, 2001. №6. P. 270-274.
79. Robert G. Roy. Agricultural marketing. The Encyclopedia of Saskatchewan: science and technology. URL: http://esask.uregina.ca/entry/agricultural_marketing.html.
80. Taylor M. H., De Zoort F. T.; Munn E., Wetterhall Thomas M. A Proposed Framework Emphasizing Auditor Reliability over Auditor Independence. *Accounting Horizons*. 2003. Vol. 17, No. 3. P. 257–266.

ДОДАТОК А

Періодизація розвитку аудиту за В.Є. Слюсаренком

Таблиця А.1

№ п/п	Країна	Період	Характеристики
1	2	3	4
1	Перший період виникнення		
2	Стародавній Єгипет	3400–2980 рр. до н.е.	Проведення інвентаризацій майна з періодом в два роки
3	Китай	700 р. до н.е.	Створення посади Генерального аудитора на державному рівні
4	Греція	I ст. до н.е.	Створення посади куратора, що контролював фінанси та попереджав злочинні дії на рівні провінцій
5	Англія	1130 р.	Введений правовий контроль облікових книг
6	Великобританія	1285 р.	Виданий перший законодавчий акт, що регулював діяльність аудиторів та сформував наступні вимоги: обережність, чесність, знання справи
7	Італія	1394 р.	Перевірки аудиторами звітів капітанів кораблів, для виявлення можливих розкрадань. Перевірка держслужбовців задля запобігання розкрадань та шахрайства.
8	Другий період виникнення		
9	США	1631 р.	Направлений бухгалтер для контролю надходження податків з колонії
10	Росія	1716 р.	Петро I у військовому статуті відніс до військових чинів аудитора
11	Шотландія	1773 р.	Прийнято перший закон про заборону посадовим особам бути на службі аудиторами
12	Росія	1797 р.	Аудитори переведені в цивільні чини
13	Третій період виникнення		
14	Шотландія	1805 р.	Виданий аудиторський довідник, де наведено імена 17 аудиторів
15	Росія	1833 р.	Заснована школа, яка далі стала Аудиторським училищем
16	Великобританія	1844 р.	Видано закони, за якими компанії повинні були раз на рік запрошувати незалежного аудитора для підтвердження звітності
17	Шотландія	1854 р.	Ухвалено «Спілку бухгалтерів»

Продовження таблиці А.1

1	2	3	4
18	Англія	1880 р.	Засновано інститут присяжних бухгалтерів
19	США	1886 р.	Затверджений закон, що регулював аудиторську діяльність
20	США	1887 р.	Прийнятий закон «Про обов'язковий аудит»; організована асоціація аудиторів
21	Четвертий період виникнення		
22	США	1917 р.	Ухвалено перший стандартний висновок
23	США	1941 р.	Організовано інститут внутрішнього аудиту
24	США	1948 р.	Інститут внутрішніх ревізорів видав «Зобов'язання внутрішнього аудитора»
25	Росія, Україна	1987–1989 рр.	Створено консультаційну фірму та дочірнє підприємство «Інаудит»
26	Україна	1991 р.	Прийнятий закон «Про власність»
27	Україна	1993 р.	Прийнято закон «Про аудиторську діяльність»; створено Аудиторську палату України та Спільку аудиторів України

Примітка. Таблиця А.1 створена автором за джерелом [38].

ДОДАТОК Б

Етапи становлення ВА в Україні за Т.О. Каменською

Таблиця Б.1

№ п/п	Етап	Період	Характеристики
1	2	3	4
1	I	1998–2000 рр.	Становлення ВА в банківській сфері України
2	II	2001–2002 рр.	Впровадження внутрішнього контролю та аудиту в сфері державного фінансового контролю
3	III	2003–2008 рр.	Розвиток ВА, корпоративне управління та управління ризиками
4	IV	2009 р. – теперішній час	Самоорганізація та подальший розвиток ВА

Примітка. Створено автором за джерелом [39].

Етапи становлення ВА за О.В. Сметанко

Таблиця Б.2

№ п/п	Етап	Період	Характеристики
1	2	3	4
1	I	1987–1991 рр.	Зародження аудиторської діяльності. Директивне впровадження аудиту.
2	II	1992–1996 рр.	Становлення незалежного аудиту в Україні. Правова регламентація аудиторської діяльності. Закладено передумови для розвитку ВА.
3	III	1997–2011 рр.	Становлення ВА в банківському секторі економіки, державному секторі та корпоративному секторі. Правова регламентація ВА. Імплементация міжнародних норм права та стандартів аудиту.
3	IV	2012 р. – теперішній час	Самоорганізація ВА в корпоративному секторі економіки. Інкорпорація та трансформація Міжнародних стандартів зовнішнього аудиту та ВА.

Примітка. Створено автором за джерелом [40].

ДОДАТОК В

Порівняльні характеристики зовнішнього та внутрішнього аудиту

Таблиця В.1

№ п/п	Елемент порівняння	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
1	2	3	4
1	Мета	Визначення ступеня довіри зовнішніх користувачів до фінансової звітності	Збереження та збільшення вартості підприємства шляхом ризик-орієнтованого підходу до управління, надання кваліфікованих консультацій, формування професійної думки
2	Завдання	Визначається договором між сторонами: підприємством та аудитором (аудиторською фірмою)	Визначається керівництвом, виходячи з потреб управління та контролю
3	Нормативно-правова база	Національне законодавство та Міжнародні стандарти аудиту	Національне законодавство, МСППВА, внутрішні положення
4	Періодичність	Здійснюється один раз на рік	Здійснюється згідно встановлених планів (систематично)
5	Об'єкти	Система обліку та фінансова звітність підприємства	Окремі функціональні завдання та інформаційні системи підприємства
6	Суб'єкти	Робітники відділу ВА на підприємстві, а також залучені спеціалісти із зовні	Незалежні сертифіковані аудитори (аудиторські фірми).
7	Характер діяльності	Підприємницька діяльність у вигляді аудиторської фірми або само зайнятої особи. Є незалежними від замовника аудиторських послуг	Функціонує у вигляді підрозділу підприємства, що підпорядковується безпосередньо власнику або керівнику
8	Зацікавлені сторони	Зовнішні користувачі	Власники, керівник підприємства, топ-менеджмент. В деяких випадках зовнішні користувачі
9	Відповідальність	Встановлюється у межах посадових інструкцій або контрактів перед власниками, керівником підприємства	Перед замовником і третіми особами, а також регуляторними органами, встановленими законодавством

Продовження таблиці В.1

1	2	3	4
10	Організація роботи	Визначається самостійно, виходячи із правил аудиторської перевірки	Виконання завдань, визначених керівництвом
11	Кваліфікація	Регламентується державою	Визначається за розсудом керівництва
12	Методи аудиту	Можуть бути однаковими при вирішенні однакових задач, проте є відмінності в мірі точності та детальності	
13	Документування	Обов'язкове складання поточної документації та остаточних звітів	
14	Звітність	Аудиторський звіт передається клієнту, аудиторський висновок може бути оприлюднений	Перед керівництвом підприємства у вигляді звітів, аналітичних оглядів, експертиз за перевіреними об'єктами
15	Контроль якості	Є обов'язковим. Проводиться за встановленими Міжнародними стандартами	
16	Моніторинг	Не передбачений	Проводиться за організованою системою моніторингу задля досягнення поставлених цілей завдяки наданим консультаціям
17	Винагорода	Встановлена договором про надання аудиторських послуг	Заробітна плата

Примітка. Таблиця В.1 розроблена автором на основі джерел [47,49,51].

ДОДАТОК Д



Рисунок – Д.1 Класифікація функцій ВА на виробничому підприємстві.

Примітка. Рисунок Д.1 розроблений на основ власних досліджень.

ДОДАТОК Е

Порівняльні характеристики форм ВГК

Таблиця Е.1

№ п/п	Форма контролю	Характеристика	Основні задачі
1	2	3	4
1	Ревізія	Оцінка законності, достовірності та економічної обґрунтованості організації та ведення обліку по всім суттєвим операціям на підприємстві	Здійснення контролю за дотриманням державної дисципліни, використанням засобу, збереженням матеріальних цінностей, правильністю ведення бухгалтерського обліку і звітності та попередження фактів недбайливого ставлення до активів, зловживань і крадіжок.
2	Фінансова експертиза	Оцінка фінансового стану об'єкта, що реалізує проект; обґрунтованість фінансових прогнозів, здатність своєчасного забезпечення покриття платежів по позиках, фінансові наслідки проекту для інвесторів, замовників і підприємства, що реалізують проект.	Дослідження фінансового стану та платоспроможності організації; визначення ступеня забезпеченості організації оборотними коштами; визначення причин утворення дебіторської і кредиторської заборгованості; аналіз фінансових ситуацій, пов'язаних із завищенням ціни продажу, заниженням закупівельних цін, перевищенням граничного рівня рентабельності і отриманням надприбутку організації; визначення реальності і економічної обґрунтованості фінансових показників організації при спотворенні даних про доходи та витрати.
3	Внутрішній аудит	Діяльність направлена на визначення, прогнозування ризиків та попередження їх можливих негативних наслідків, а також покращення економічного становища шляхом розробки стратегічних цілей для ефективного існування підприємства в подальшому за допомогою аналізу	Збереження власності та економічне використання ресурсів завдяки перевіркам та моніторингу на основі індивідуальних розроблених показників; надання повної інформації для прийняття ефективних та обґрунтованих рішень на основі ризик-орієнтованого підходу; дотримання всіма працівниками посадових інструкцій та інших державних і внутрішніх норм; дотримання відповідно стратегії та місії організації, планам та процедурам.

Продовження таблиці Е.1

1	2	3	4
3		інформаційних систем, включаючи систему бухгалтерського обліку, фінансову систему та супутніх видів контролю	

Примітка. Розроблено автором за джерелом [60,49].

ДОДАТОК Ж

Інформаційний зв'язок СВА і структурних підрозділів на СП



Рисунок – Ж.1 Система інформаційних потоків за етапами створення СВА.

Примітка. Рисунок Ж.1 розроблено автором на основі власних досліджень.

ДОДАТОК И

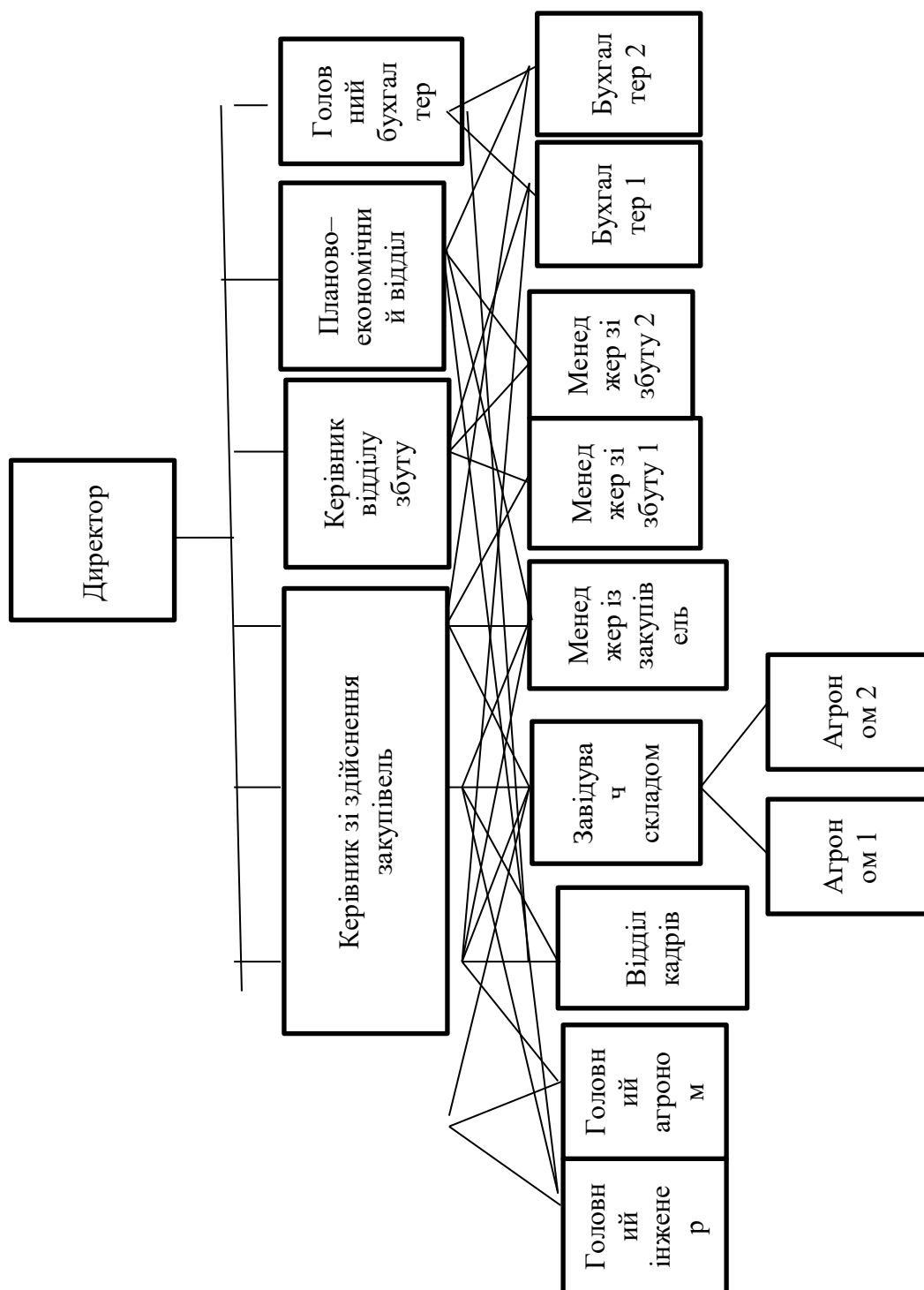


Рисунок – К.1 Організаційна структура ТОВ «Січ-Агро 2012».

Примітка. Розроблено автором на основі власних досліджень.

ДОДАТОК К

Визначення надійності напрямків бізнес–середовища ТОВ «Січ-Агро
2012»

Таблиця К.1

№п/п	Фактор	Оцінка	Роз'яснення
1	2	3	4
1	Тест оцінки філософії та стилю роботи управлінського персоналу		
2	Розподіл обов'язків та повноважень	Середня	Помірний розподіл відповідальності та повноважень
3	Наявність стратегічних цілей розвитку суб'єкта господарювання	Середня	Стратегічні цілі встановлені частково
4	Зв'язок стратегічних цілей і поточної діяльності	Низька	Не пов'язані
5	Ставлення керівництва до підприємницьких ризиків	Низька	Схильність до ризику
6	Ставлення керівництва до внутрішнього контролю	Середня	Керівництво розуміє необхідність внутрішнього контролю
7	Ступінь пріоритетності внутрішнього контролю	Низька	Низька
8	Процедури з метою контролю за бухгалтерськими записами	Низька	Відсутні
9	Розуміння керівництвом значення фінансовій звітності	Висока	Керівництво приділяє велику увагу питанням фінансової звітності
10	Звернення до аудиторів за консультаціями з питань бухгалтерського обліку	Середня	Керівництво іноді звертається за консультаціями до аудиторів
11	Сприйняття та виконання рекомендацій аудиторів	Середня	Керівництво контролює виконання деяких аудиторських рекомендацій
12	Тест організаційної структури підприємства		
13	Відповідність структури ступеню складності діяльності клієнта	Середня	Середня
14	Напрямки відповідальності та повноважень	Середня	Визначені частково
15	Нагляд і контроль за проведенням нетипових операцій	Висока	Постійний
16	Участь вищого керівництва в контролі за обробкою даних	Висока	Активна
17	Нагляд і контроль за бухгалтерським обліком нетипових операцій	Висока	Постійний

Продовження таблиці К.1

1	2	3	4
18	Засідання ради директорів щодо ухвалення операцій, аналізу результатів і підготовки рекомендацій	Низька	Нерегулярні засідання з невідпрацьованим веденням протоколів і непродуманим порядком денним
19	Організаційне закріплення функцій внутрішнього контролю	Низька	Відсутнє
20	Розробка посадових інструкцій	Середня	Розроблені і затверджені в документальному вигляді частково
21	Розробка заходів з попередження конфлікту інтересів	Низька	Не розроблені
22	Встановлення відповідальності і повноважень щодо виявлення протизаконних дій	Середня	Встановлюються нерегулярно чи в обмеженій формі
23	Встановлення відповідальності та підзвітності службовців	Середня	Встановлені, не задокументовані
24	Взаємозв'язки відповідальності керівників	Середня	Взаємопов'язані частково
25	Тест кадрової політики і практики		
26	Встановлення кадрової політики	Висока	Встановлена та дотримується
27	Наявність процедур з добору кадрів	Висока	Встановлена та дотримується
28	Добір персоналу для ведення обліку	Висока	Добір персоналу у відповідальності до цілей і розподілу відповідальності та повноважень
29	Освіта, досвід, кваліфікація і компетенція усього персоналу	Середня	Задовільні
30	Освіта, досвід, кваліфікація і компетенція персоналу, що здійснює облік	Висока	Достатні
31	Розуміння усім персоналом своїх обов'язків	Середня	Задовільне
32	Розуміння персоналом, що здійснює облік, своїх обов'язків	Висока	Добре
33	Нагляд за персоналом	Середня	Несистематичний
34	Навчання усього персоналу	Середня	Випадкове
35	Навчання персоналу, що здійснює облік	Висока	Постійне

Продовження таблиці К.1

1	2	3	4
36	Плинність кадрів, що зайняті в обліку	Висока	Низька
37	Завантаженість персоналу, що здійснює облік	Висока	Розумна
38	Тест порядку підготовки звітності для зовнішніх користувачів		
39	Дотримання термінів підготовки та подання звітності	Середня	Звітність подається в останній день
40	Підготовка робочого плану рахунків і інструкцій по веденню обліку	Висока	Робочий план рахунків відповідає особливостям організації
41	Реакції на зміни в бухгалтерському обліку та звітності	Висока	Необхідні заходи приймаються оперативно
42	Встановлення заходів щодо захисту несанкціонованого доступу до облікової інформації	Висока	Встановлені та дотримуються
43	Заходи щодо вдосконалення системи обліку	Середня	Здійснюються нерегулярно
44	Тест на узгодження з вимогами, встановленими законодавством і зовнішніми регулюючими органами		
45	Наявність заходів, що регулюють облік і звітність	Висока	Встановлені, задокументовані
46	Наявність заходів щодо податкового законодавства	Висока	Встановлені, задокументовані
47	Наявність заходів щодо митного законодавства	Середня	Встановлені, не задокументовані
48	Наявність заходів щодо валютного законодавства	Висока	Встановлені, задокументовані
49	Наявність заходів щодо банків та інших кредитних організацій	Висока	Встановлені, задокументовані
50	Вимоги органів виконавчої влади по контролю за деякими видами діяльності	Середня	Встановлені, не задокументовані
51	Перевірка вище зазначених заходів	Висока	Добра
52	Узагальнена оцінка	Висока	

Примітка. Таблиця К.1 складена на основі джерела [62].

ДОДАТОК Л

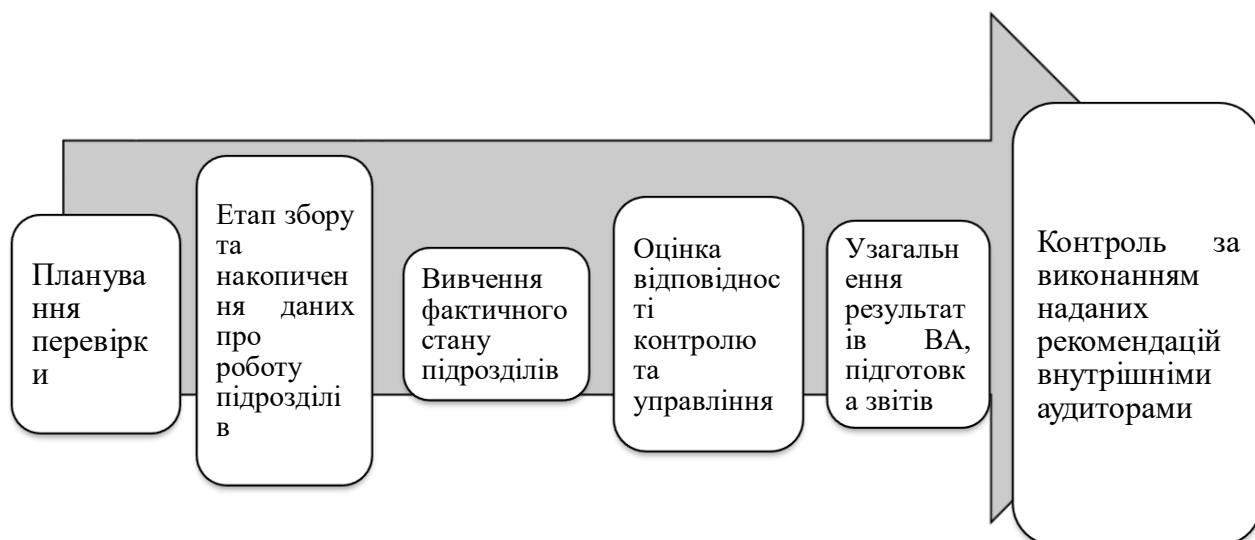


Рисунок – Л.1 Етапи проведення ВА на ТОВ «Січ–Агро 2012»

Примітка. Рисунок Л.1 розроблений автором.

ДОДАТОК М

ПОЛОЖЕННЯ ПРО СЛУЖБУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

1. Загальні положення

1.1. Це Положення є внутрішнім нормативним документом, визначає та регламентує порядок створення і організацію роботи Служби внутрішнього аудиту в Товаристві з обмеженою відповідальністю «Січ-Агро 2012» (далі «Товариство»).

1.2. Дане Положення розроблено на підставі Закону України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні», Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг», Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», Положенням про особливості організації та проведення внутрішнього аудиту (контролю) в професійних учасниках фондового ринку, затвердженого рішенням НКЦПФР № 996 від 19.07.2012 року.

1.3. У всьому, що не передбачено цим Положенням, внутрішній аудит Товариства керується зазначеними вище нормативно-правовими актами та іншими документами, які регулюють діяльність внутрішнього аудиту в професійних учасниках фондового ринку.

1.4. Внутрішній аудит – це оцінка системи внутрішнього контролю Товариства.

1.5. Службою внутрішнього аудиту (контролю) Товариства є посадові особи, що проводять внутрішній аудит (контроль) (далі – внутрішній аудитор).

1.6. Внутрішній аудитор підпорядковується власнику Товариства (вищому органу управління) Товариства та звітує перед ним.

1.7. Внутрішній аудитор призначається за рішення власника Товариства.

1.8. Внутрішній аудитор дає письмове зобов'язання про нерозголошення конфіденційної інформації про діяльність Товариства та збереження комерційної таємниці відповідно до вимог законодавства України.

1.9. Це Положення є обов'язковим не лише для Служби внутрішнього аудиту (контролю), а й для всіх співробітників Товариства.

2. Цілі Служби внутрішнього аудиту (контролю) Товариства

2.1. Внутрішній аудит, як система контролю за діяльністю Товариства має на меті оцінку та вдосконалення системи внутрішнього контролю Товариства.

2.2. Внутрішній аудитор приймає участь в удосконаленні систем управління ризиками, внутрішнього контролю і корпоративного управління з метою забезпечення:

– ефективності процесу управління ризиками;

Продовження ДОДАТКУ Д

- надійності, адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю;
- ефективного корпоративного управління;
- повноти та достовірності фінансової і управлінської інформації;
- дотримання Товариством вимог законодавства України.

2.3. Діяльність внутрішнього аудитора полягає у наданні незалежних і об'єктивних консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності Товариства. Для цього внутрішній аудитор проводить об'єктивний аналіз фактичних даних з метою здійснення незалежної оцінки і висловлення думки про надійність і ефективність систем, процесів, операцій, а також здійснює консультаційну підтримку керівництва і менеджменту Товариства.

3. Основні завдання та функції служби внутрішнього аудиту (контролю)

3.1 Служба внутрішнього аудиту (контролю) Товариства виконує такі функції:

- нагляд за поточною діяльністю Товариства;
- контроль за дотриманням законів, нормативно-правових актів, що регулюють діяльність товариств з обмеженою відповідальністю;
- перевірка результатів поточної фінансової діяльності Товариства;
- аналіз інформації про діяльність Товариства, професійну діяльність працівників, випадки перевищення повноважень посадовими особами Товариства;
- виконання інших передбачених законами функцій, пов'язаних з наглядом та контролем за діяльністю товариств з обмеженою відповідальністю.

3.2. На Службу внутрішнього аудиту (контролю) Товариства покладаються такі завдання:

- сприяння розвитку системи внутрішнього контролю Товариства та операційних процедур;
- здійснення неупередженої та об'єктивної оцінки фінансової, операційної, інших систем і процедур контролю, оцінки та аналізу виконання посадовими особами і персоналом Товариства установчих документів, внутрішніх положень;
- впровадження ефективної, достовірної та повної інформаційної системи управління для своєчасного виявлення та усунення недоліків і порушень у здійсненні фінансових операцій;
- надання на схвалення Власнику (вищому органу управління) Товариства, керівнику Товариства пропозицій з оцінки та управління ризиками;

Продовження ДОДАТКУ Д

- своєчасне виявлення порушень та недоліків у діяльності структурних підрозділів, опрацювання оптимальних рішень щодо їх ліквідації та усунення причин виникнення цих недоліків в процесі діяльності Товариства;
- виявлення в межах своїх повноважень вчинених і запобігання майбутнім порушенням у системі внутрішнього контролю, а також попередження випадків будь-яких ризиків;
- оцінювання розміру, напряму та розподілу ризиків Товариства;
- виявлення сфер потенційних збитків для Товариства, сприятливих умов для шахрайства, зловживань і незаконного присвоєння коштів Товариства;
- надання Власнику Товариства, керівнику Товариства висновків про результати проведеної перевірки і пропозицій щодо поліпшення діючої системи внутрішнього контролю не рідше ніж один раз на рік;
- проведення внутрішніх перевірок діяльності Товариства на предмет дотримання законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.

4. Принципи діяльності служби внутрішнього аудиту (контролю)

4.1. Самостійність та незалежність. Полягає у організаційній незалежності від об'єкта перевірки, яка характеризується в значній мірі рівнем підпорядкованості внутрішнього аудитора. Є фундаментальним принципом. Забезпечується:

- заборонаю Власнику та будь-якому іншому органу чи посадовій особі Товариства встановлювати будь-які обмеження або обов'язкові вимоги щодо внутрішнього аудиту;
- безпосередньою підзвітністю служби внутрішнього аудиту Власнику;
- забезпеченням відповідного рівня компетентності внутрішніх аудиторів;
- правом внутрішнього аудитора звертатися з питань, що знаходяться в межах його компетенції, до Власника;
- забезпеченням захисту від стороннього доступу до інформаційної системи служби внутрішнього аудиту;
- недопущенням конфлікту інтересів внутрішніх аудиторів і Власника.

4.2. Об'єктивність та незаангажованість. Полягає у тому, що внутрішній аудитор незалежний у своїх висновках і оцінках, та зобов'язаний проводити зважену оцінку всіх обставин перевірки, а у своїх судженнях не піддаватися впливу власних інтересів та інтересів третіх осіб.

4.3. Чесність. Полягає у ставленні внутрішнього аудитора до службових обов'язків, на яких ґрунтується довіра до його думки. Внутрішній аудитор повинен:

Продовження ДОДАТКУ Д

– бути чесним, сумлінним та відповідальним під час виконання своїх завдань та обов'язків;

– діяти в рамках законодавства України;

– не брати участь у діях, які дискредитують діяльність Служби внутрішнього аудиту (контролю) та/або Товариства.

4.4. Конфіденційність. Полягає у тому, що внутрішній аудитор зобов'язаний уважно ставитись до отриманої інформації. Внутрішній аудитор не має права розголошувати інформацію, отриману при проведенні перевірок або наданні консультаційних послуг без відповідних на те повноважень. З метою забезпечення дотримання цього принципу внутрішній аудитор розробляє правила зберігання і передачі робочої документації та документів про результати професійної діяльності Служби внутрішнього аудиту (контролю) Товариства, та контролює їх виконання.

4.5. Професійний скептицизм і самостійність мислення. Принципи, які полягають у тому, що внутрішній аудитор не приймає твердження на віру, а самостійно опрацьовує фактичний матеріал, знаходячи потрібні дані та підтвердження, самостійно доходить до суті речей і знаходить відповіді на питання, прислухається до власного досвіду та знань.

4.6. Неухильне дотримання інтересів Компанії. Внутрішній аудит допомагає Товариству досягти поставленої мети, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки й підвищення ефективності процесів управління ризиками, системи контролю й корпоративного управління.

5. Статус і роль служби внутрішнього аудиту (контролю)

5.1. Служба внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор) – це окремий орган (підрозділ), що проводить внутрішній аудит (контроль), який підпорядковується Власнику Товариства.

5.2. Внутрішні аудитори призначаються за рішенням Власника.

5.3. Внутрішні аудитори не можуть суміщувати свою діяльність з обов'язками працівників, на яких покладаються функції відповідального за проведення фінансового моніторингу, контролера.

5.4. Внутрішнім аудитором не може бути призначена особа, яка: має судимість за корисливі злочини і за злочини у сфері господарської діяльності, незняту або непогашену в установленому законом порядку; за вироком суду, який набрав законної сили, позбавлена права обіймати певні посади та займатись певною діяльністю; яка є членом сім'ї будь якого співробітника Товариства, Власника Товариства.

5.5. Внутрішній аудитор звітує перед Власником не рідше ніж один раз на рік, надає їй (йому) висновки та пропозиції за результатами поточних перевірок.

Продовження ДОДАТКУ Д

5.6. Керівництво Товариства несе відповідальність за створення системи внутрішнього контролю, яка б забезпечувала вчасне виявлення тенденцій, що потенційно можуть загрожувати майбутньому Товариства.

6. Права та обов'язки служби внутрішнього аудиту (контролю)

6.1. Внутрішній аудитор має право:

- на ознайомлення з усією документацією Товариства та здійснення нагляду за діяльністю будь-якого підрозділу Товариства, а також вимагати письмові пояснення від окремих посадових осіб щодо виявлених недоліків у роботі;

- визначати відповідність дій та операцій, що здійснюються працівниками Товариства, вимогам законодавства України, рішенням Товариства, які визначають політику та стратегію Товариства, процедуру прийняття і реалізацію рішень, організацію обліку та звітності;

- перевіряти розрахунково-касові документи, правочини Товариства, фінансову і статистичну звітність, іншу документацію, а у разі необхідності – наявність готівки, інших цінностей, які знаходяться у Товаристві;

- перевіряти документи, пов'язані із здійсненням фінансового моніторингу;

- залучати у разі необхідності працівників інших структурних підрозділів Товариства для виконання поставлених перед службою внутрішнього аудиту (контролю) завдань (за згодою керівників структурних підрозділів);

- мати безперешкодний доступ до підрозділу, що перевіряється, а також у приміщення, що використовуються для зберігання документів, матеріальних цінностей, отримувати інформацію, яка зберігається на магнітних та інших носіях інформації;

- з дозволу керівника Товариства знімати копії з одержаних документів, у тому числі копії файлів, копії будь-яких засобів, що зберігаються в локальних обчислювальних мережах і автономних комп'ютерних системах, а також розшифровувати ці записи;

- при виявленні порушень чинного законодавства, випадків розкрадань, допущених працівниками Товариства, рекомендувати Власника усунення їх від виконання обов'язків;

- при встановленні фактів зловживання службовим становищем керівника Компанії повідомляти про такі випадки Власника Товариства;

- брати участь у засіданнях органів управління Компанії з правом дорадчого голосу під час обговорення питань, які прямо або опосередковано стосуються стану бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту (контролю), зовнішнього аудиту, змін у структурі або розвитку Товариства.

Продовження ДОДАТКУ Д

6.2. Органи управління Товариства зобов'язані своєчасно реагувати на рекомендації служби внутрішнього аудиту (контролю).

6.3. Обов'язки внутрішнього аудитора:

- проводити перевірки з метою здійснення оцінки адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю Товариства, її відповідності ступеню потенційного ризику, притаманного діяльності Товариства, а також оцінювати його;

- забезпечувати організацію постійного контролю за дотриманням працівниками Товариства встановлених процедур проведення операцій, функцій та повноважень згідно з покладеними на них обов'язками;

- проводити внутрішні перевірки діяльності Товариства, як суб'єкта первинного фінансового моніторингу на предмет дотримання законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення;

- проводити розгляд фактів порушень працівниками Товариства законодавства, у тому числі внутрішніх документів, які регулюють діяльність Товариства

- інформувати виконавчий орган Товариства про недопущення дій, результатом яких може стати порушення законодавства;

- розробляти рекомендації щодо усунення виявлених порушень, покращення системи внутрішнього контролю та здійснювати контроль за їх виконанням;

- забезпечувати схоронність та повернення одержаних від структурних підрозділів документів на всіх типах носіїв;

- забезпечувати повноту документування кожного факту перевірки, оформлювати письмово висновки, де мають бути відображені усі питання, вивчені під час перевірки, та рекомендації, надані керівництву Товариства;

6.4. Внутрішній аудитор у своїй діяльності зобов'язаний дотримуватися Конституції України, вимог Закону України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні», Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг», Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», інших нормативно-правових актів та цього Положення.

7. Обсяги та напрями роботи служби внутрішнього аудиту (контролю)

7.1. До обсягу роботи внутрішнього аудиту (контролю) належить, але не обмежуючись цим, перевірка та оцінка адекватності й ефективності

Продовження ДОДАТКУ Д

корпоративного управління, управління ризиками та системи внутрішнього контролю, а також якості виконання працівниками покладених на них обов'язків з метою досягнення цілей Товариства.

7.2. Діяльність Служби внутрішнього аудиту (контролю) повинна охоплювати всі напрями роботи Товариства.

7.3. Об'єктами внутрішнього аудиторського контролю повинні бути:

- операції Товариства і їх відповідність законодавству України;
- види операцій Товариства, ефективність їх здійснення та оцінка ризиків;
- правила та процедури, згідно з якими здійснюються операції Товариства, та їх дотримання;
- рівень комп'ютеризації та стан інформаційно–аналітичного забезпечення діяльності Товариства;
- внутрішня та зовнішня бухгалтерська і фінансова звітність Товариства, адекватність відображення в ній діяльності Товариства;
- організація бухгалтерського та управлінського обліку, а також їх відповідність меті та завданням діяльності Товариства;
- управління трудовими та матеріальними ресурсами Товариства тощо.

7.4. В процесі аудиторської перевірки звертається увага на такі фактори:

- компетентність працівників, відповідність посадам, які вони обіймають;
- дотримання законодавства щодо здійснення професійної діяльності, розкриття інформації, повноти та своєчасності підготовки та надання звітності;
- фінансовий стан та дотримання показників фінансового стану Товариства;
- складність та змінюваність видів операцій Товариства;
- доцільність розширення мережі філій Товариства, ефективність роботи окремих філій (представництв)/відокремлених підрозділів;
- раціональність витрат;
- ступінь технічного та інформаційно–аналітичного забезпечення діяльності Товариства;
- адекватність та ефективність процедур внутрішнього контролю;
- організаційні, операційні та економічні зміни в Товаристві.

7.5. Аудиторська перевірка повинна виявляти:

- проблеми контролю і корпоративного управління;
- сфери підвищеного ризику Товариства;
- невикористані витрати Товариства;
- неефективне використання інтелектуального потенціалу працівників;
- неповноцінне використання технічних засобів;
- невідповідність кількості працівників обсягам виконуваних робіт;

Продовження ДОДАТКУ Д

– будь-які фактори, що негативно впливають на виконання завдань Товариства.

8. Обов'язки внутрішнього аудитора із звітування

8.1. Внутрішній аудитор звітує перед Власником Товариства:

– за результатами кожного календарного року – шляхом надання звіту про результати діяльності Служби внутрішнього аудиту (контролю) за рік, у тому числі із стислим описом по виявлених критичних недоліках, рекомендованих внутрішнім аудитом заходах та запланованих діях виконавчого керівництва, та виконання річного плану внутрішнього аудиту;

– про дотримання організаційної незалежності внутрішнього аудитора – щонайменше один раз на три роки;

– про результати проведених спеціальних аудитів та розслідувань – одразу після їх проведення;

– про план діяльності Служби внутрішнього аудиту (контролю) та план внутрішнього аудиту на наступний рік;

– про необхідність внесення змін та доповнень до цього Положення – за результатами кожного календарного року.

8.2. Річні звіти Служби внутрішнього аудиту (контролю) мають містити також питання значних ризиків, на які наражається Товариство, та внутрішнього контролю, у тому числі ризики шахрайства, та інші питання за запитом керівника та Власника.

8.3. Всі звіти та висновки за результатами аудиторських перевірок та рекомендації, надані внутрішнім аудитором, мають доводитися до відома керівника одразу після завершення перевірок для ознайомлення, надання відповідних коментарів/пояснень та виправлення недоліків у роботі підрозділів Товариства.

9. Проведення внутрішнього аудиту (контролю) та оформлення результатів перевірки

9.1. Проведення перевірки діяльності Товариства здійснюється внутрішнім аудитором відповідно до даного Положення.

9.2. Перевірки діяльності здійснюється внутрішнім аудитором згідно річного плану, що складається внутрішнім аудитором та доводиться до відома власника Товариства.

9.3. Перевірки, також, можуть бути здійснені за окремими дорученнями Власника Товариства.

9.4. При проведенні внутрішнього аудиту (контролю) структурних підрозділів Товариства можуть бути передбачені такі етапи перевірки:

Продовження ДОДАТКУ Д

- отримання повної інформації про структурний підрозділ, що перевіряється;
- складання та виконання плану перевірки Служби внутрішнього аудиту (контролю), в якому повинні бути відображені мета та процедури перевірки з урахуванням інформації про підрозділ, що перевіряється;
- проведення перевірки отриманої інформації на суттєвість, оцінка ризику за операціями, що допомагає визначитись, яку фінансову звітність необхідно проаналізувати, який розмір вибірки використати і які види аналітичних процедур провести;
- здійснення документального підтвердження виконання всіх процедур проведення внутрішнього аудиту (контролю) шляхом підготовки робочої документації аудиторської перевірки;
- складання внутрішнім аудитором висновків та пропозицій щодо результатів перевірки відповідних структурних підрозділів Товариства.

9.5. Висновок складається і підписується внутрішнім аудитором Товариства.

9.6. У висновку викладаються виявлені недоліки та порушення, що характеризують проведення відповідних фінансових операцій. Необхідно також викласти причини, що створили умови для здійснення порушень, та надати свої пропозиції про прийняття заходів щодо їх усунення. Висновок повинен містити оцінку стану системи внутрішнього контролю відповідного підрозділу Товариства.

9.7. Для прийняття організаційних заходів висновок направляється Власнику Товариства.

10. Координація діяльності з іншими службами Товариства

10.1. Внутрішній аудитор спілкується і взаємодіє безпосередньо з Власником та керівником Товариства, у тому числі шляхом участі у засіданнях та, за необхідності, між засіданнями.

10.2. Керівництво Товариства зобов'язане своєчасно реагувати на рекомендації внутрішнього аудитора. Керівник має право взяти на себе ризик не виконання рекомендацій у зв'язку з будь-якими міркуваннями. В такому разі внутрішній аудитор невідкладно повідомляє про це Власника Компанії.

10.3. Внутрішній аудитор має залишатися повністю незалежними від підрозділів, що перевіряються та будуть підлягати аудиту в майбутньому, зокрема від контрольних процедур, пов'язаних з поточними операціями.

10.4. Діяльність внутрішнього аудитора має бути вільною від будь-якого втручання з боку інших підрозділів та посадових осіб Товариства, у тому числі щодо питань вибору об'єкту та обсягу аудиту, процедур, частоти, строку проведення перевірок та змісту аудиторських звітів з метою забезпечення незалежності та об'єктивності у діяльності внутрішнього аудитора.

Продовження ДОДАТКУ Д

10.5. Внутрішній аудитор має бути об'єктивним у процесі збору, оцінки та обговорення інформації, що стосується діяльності або процесу, який перевіряється.

10.6. Внутрішній аудитор повинен надавати виважену оцінку з урахуванням усіх відповідних обставин та не перебувати під впливом особистих інтересів або інтересів інших осіб. Це особливе положення внутрішнього аудитора, яке має за мету забезпечити його незалежність, повинно бути взяте до уваги усіма органами та структурними підрозділами Товариства.

10.7. У питаннях управління ризиками Товариства внутрішній аудитор взаємодіє з посадовою особою відповідальною за управління ризиками, зокрема надає пропозиції до проектів документів щодо управління ризиками.

10.8. Працівники інших підрозділів не можуть самостійно брати на себе повноваження внутрішнього аудиту. Проте ті з них, які володіють специфічною інформацією, мають допомагати внутрішньому аудиту.

11. Підзвітність служби внутрішнього аудиту (контролю)

11.1. Внутрішній аудитор звітує перед вищим керівництвом Товариства про діяльність не рідше одного разу на рік. Звіти повинні включати інформацію, передбачену розділом 8 цього Положення, та інші відомості необхідні вищому керівництву для виконання своїх обов'язків.

11.2. Власник Товариства щорічно оцінює діяльність внутрішнього аудитора на підставі наданого звіту та виконання планів діяльності Служби внутрішнього аудиту (контролю).

11.3. Внутрішній аудитор на регулярній основі розробляє плани діяльності Служби внутрішнього аудиту (контролю).

11.4. Внутрішній аудитор не несе відповідальності та не має владних повноважень щодо операцій, за якими він здійснює аудит.

12. Заключні положення

12.1. Внутрішній аудитор щорічно розглядає питання про необхідність внесення змін та доповнень до цього Положення.

12.2. Положення, а також усі зміни та доповнення до нього затверджуються Власником Товариства.

12.3. У випадку, якщо норми цього Положення суперечать вимогам Статуту Товариства, пріоритетними є положення Статуту.

Примітка. Джерело з внутрішніх документів ТОВ «Січ-Агро 2012».

ДОДАТОК Н

Директор ТОВ «Січ-Агро 2012»

Іванов Д.А.

НАКАЗ

20 жовтня 2020 р.

№ 20/10/1–ТД

Про проведення внутрішнього аудиту відповідності

На основі затвердженої програми внутрішніх аудитів на друге півріччя 2020 р. і в цілях виявлення відповідності

НАКАЗУЮ:

1. Провести внутрішній аудит відповідності в строк з 25.10.2020 по 12.11.2020.

2. Внутрішніми аудиторами призначити:

Конєву М.В.,

Петрову Л.В.,

Сладоверху П.А.,

Петренко О.Ю.,

Назаренко Н.С..

3. Представнику вищого керівництва В.В. Керівниковій забезпечити виділення необхідних ресурсів для проведення аудиту.

4. Керівникам перевіряємих структурних підрозділів забезпечити умови для виконання плану аудиту.

5. По визначеним невідповідностям керівникам перевіряємих підрозділів в узгоджені строки спланувати і провести необхідні корегуючи та попереджувальні дії.

6. Контроль за виконанням наказу покладається на представника вищого керівництва В.В. Керівникова.

Директор

Д.А. Іванов

Примітка. Джерело розроблене автором.

ДОДАТОК П

Оцінка ризиків шахрайства на ТОВ «Січ-Агро 2012»

Таблиця П.1

№ 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 внутріфірмового контролю	Присутні	
4	- Відхилення від середніх значень величин деяких показників	Присутні	
5	- Спосіб життя, що виходить за звичайні рамки	Присутній	
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	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	Присутній	

Продовження таблиці П.1

1	2	3	4
	відображенні розміру виручки або росту виторгу		
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 бух 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	

Примітка. Таблиця П.1 розроблена на основі джерела [66].

ДОДАТОК Р

МЕМОРАДУМ УДОСКОНАЛЕННЯ РОБОТИ ТОВ «СІЧ–АГРО 2012» НА 2020 – 2024 РОКИ

1. Загальна характеристика

ТОВ «Січ–Агро 2012» створене у відповідності чинного законодавства України та згідно з рішенням загальних зборів засновників. Основною метою діяльності фермерського господарства є отримання прибутку шляхом здійснення господарської діяльності, спрямованої на виробництво сільськогосподарської продукції з використанням земельної ділянки, наданої для цих цілей, а також переробка, зберігання, транспортування і реалізація виробленої ним сільськогосподарської продукції. Основні предмети діяльності:

- вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур;
- вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів та бульбо–плодів;
- вирощування інших однорічних і дворічних культур;
- вирощування олійних плодів;
- вирощування інших багаторічних культур;
- інші види діяльності, що не заборонені чинним законодавством.

Професійний колектив агрономів, інженеру та керівників готовий ефективно використовувати земельні угіддя. Земля – головний і незамінний ресурс сільськогосподарського виробництва, одночасно є предметом і засобом праці. Від характеру і ефективності її використання залежить кінцевий результат виробництва, а, отже, й діяльності підприємства загалом. За останній рік освоєний цілий ряд нових напрямків в обробці земельних угідь.

Грошові надходження від продажу товарної продукції є грошовим доходом або грошовою виручкою підприємства та такі надходження є

Продовження ДОДАТКУ Р

важливим показником господарської діяльності, на основі якого визначають прибуток по кожній галузі і підприємству в цілому. Рівень товарності по окремих видах продукції залежить, насамперед, від обсягу її виробництва. Керівництво активно запроваджує практику розробки та виготовлення нової продукції мінімальними партіями (на початковому етапі).

2. Результати SWOT-аналізу ТОВ «Січ-Агро 2012»

Проаналізувавши статистичні дані галузі, товариства, спираючись на опитування головних замовників, персоналу товариства, аналіз фінансової звітності підприємства за останні три роки, ми вивчили сильні та слабкі сторони, виявили можливості та загрози розвитку товариства, шляхом проведення загального SWOT-аналізу підприємства.

SWOT-аналіз підприємства став підставою для підготовки реалістичних план дій, які повинні дати можливість товариству максимально вигідно скористатися існуючими порівняльними перевагами та мінімізувати ризики.

Аналіз внутрішніх факторів та використання потенціалу товариства було проведено за наступними категоріями:

- Ресурсний потенціал;
- Економічний потенціал;
- Науково-технічний потенціал;
- Бізнес-середовище.

2.1 Аналіз внутрішніх чинників (сильних і слабких сторін)

Ресурсний потенціал.

Сильні сторони:

1) Виробниче обладнання вищого класу, що надає можливість реалізовувати всі можливі процеси виробництва сільськогосподарської продукції;

Продовження ДОДАТКУ Р

2) Земельні угіддя: рілля, багаторічні насадження, сіножаті та пасовища сіножаті і пасовища (виробничі площі);

3) Підприємство має кваліфікаційних працівників наступних відділів: інженерний, агрономічний, відділ закупівель, планово–економічний відділ, бухгалтерія;

4) Території виробництва знаходяться за містом та на його околиці. Існує можливість розбудування при необхідності;

5) Можливість отримання кредитів під заставу виробничих площ.

Слабкі сторони:

1) Відсутня динамічність в розвитку технологій;

2) Відсутня наявність конкурентоспроможних дій;

3) Демографічний склад працівників є таким, що потребує додаткових витрат на доставку працівників на робочі місця;

4) Недостатня кваліфікація кадрів наступних відділів: виробництво та відділ збуту;

5) Не всі виробничі площі залучені до процесу виробництва, мають місце простої устаткування;

6) Організаційна структура має складні взаємозв'язки. Швидкість проходження впливів низька. Причина – не задокументовані посадові інструкції;

7) Стан підприємства на даний момент такий: коефіцієнт ліквідності 0,91, що говорить про її зниження; коефіцієнт швидкої ліквідності 0,21 – говорить про не покриття по кредиторській заборгованості за рахунок ліквідних активів.

Економічний потенціал.

Сильні сторони:

1) Вигідне економічно–географічне положення в сільськогосподарському регіоні;

Продовження ДОДАТКУ Р

- 2) Зростання обслуговуючих та доповнюючих сфер діяльності завдяки притоку людських ресурсів;
- 3) Головний транспортний зв'язок Харків–Сімферополь надає можливість доставляти продукцію оперативно в східні регіони України;
- 4) Наявність залізничних магістралей в регіоні;
- 5) Наявність повітряних зв'язків в регіоні, що надає можливість переправляти продукції закордон оперативно;
- 6) Інвестиційно–приваблива територія для створення нових площ за проектами;

Слабкі сторони:

- 1) Міграція трудового потенціалу, що погіршує якість структури трудових ресурсів;
- 2) Низький рівень впровадження інноваційних технологій в економіку підприємства;
- 3) Відсутність залучення інвестицій;
- 4) Корупція в органах влади;
- 5) Низький рівень працівників, що відповідають за якість продукції.

Науково–технічний потенціал.

Сильні сторони:

- 1) Наявність кваліфікаційних працівників, що готові розробляти та впроваджувати інноваційні технології.

Слабкі сторони:

- 1) Відсутність бажання власників витратити активи на розробку інновацій та їх впровадження в роботу підприємства;
- 2) Власники не мають обґрунтованого бачення, підтвердженого економічними розрахунками, на впровадження інноваційних технологій;
- 3) Низький рівень інвестиційної діяльності;
- 4) Слабке впровадження ІТ–технологій та автоматизації процесу;

Продовження ДОДАТКУ Р

Бізнес–середовище.

Сильні сторони:

- 1) Збільшення суб'єктів підприємницької діяльності, що мають інтерес до сільськогосподарської продукції;
- 2) 30% кваліфікованих працівників до загальної кількості області працевлаштовуються на середніх та малих підприємствах;
- 3) Можливість праці як з великими корпораціями, так і з малими підприємствами, і ФОП;
- 4) Розвинення підходу до підвищення знань підприємців за допомогою бізнес–тренінгів та освітлювальної роботи податкових органів.

Слабкі сторони:

- 1) Відсутність фінансової підтримки з боку держави;
- 2) Низький рівень проектного менеджменту;
- 3) Низький рівень залучення інвестицій;
- 4) Бюрократія та корупція в органах влади;
- 5) Відсутність дешевих фінансово–кредитних ресурсів;
- 6) Відсутня зацікавленість бізнесу і спеціалізованих навчальних закладів щодо підготовки працівників необхідних спеціальностей та кваліфікацій.

2.2 Аналіз співвідношення потенціалу товариства із зовнішнім середовищем

Аналіз було проведено за наступними категоріями:

- Зовнішньоекономічна та зовнішньополітична ситуація;
- Макроекономічна ситуація;
- Демографічна та соціальна ситуація.

Зовнішньоекономічна та зовнішньополітична ситуація.

Продовження ДОДАТКУ Р

Можливості:

- 1) Визначення зрозумілого зовнішньополітичного державного курсу;
- 2) Інтеграція в ЄС;
- 3) Поліпшення іміджу України;
- 4) Проведення реформ;
- 5) Адаптація систем освіти до європейських стандартів.

Загрози:

- 1) Поглиблення міжнародної політичної кризи;
- 2) Негативні зміни у національному законодавстві;
- 3) Подальше підвищення цін на енергоносії;
- 4) Загострення воєнного конфлікту на сході;
- 5) Корупція у владі.

Макроекономічна ситуація.

Можливості:

- 1) Розвиток альтернативної енергетики;
- 2) Відкритість економіки та ринків;
- 3) Стабільний національний бізнес–клімат;
- 4) Зростання продуктивності підприємств;
- 5) Стабілізація національної валюти;
- 6) Розвиток нових технологій;
- 7) Доступність зовнішніх фінансових ресурсів.

Загрози:

- 1) Висока іноземна конкуренція;
- 2) Високі процентні ставки при отримання кредитів;
- 3) Інфляційні процеси;
- 4) Нестабільна політична ситуація;
- 5) Зростання недовіри до державної влади;

Продовження ДОДАТКУ Р

б) Погіршення конкурентоздатності товарів на внутрішньому ринку через зростання імпорту.

Демографічна та соціальна ситуація.

Можливості:

- 1) Підняття якості послуг до європейських стандартів;
- 2) Підвищення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати;
- 3) Збільшення людських ресурсів за умови зростання внутрішньої міграції;
- 4) Покращення якості освіти.

Загрози:

- 1) Старіння населення;
- 2) Зростання рівня захворюваності населення;
- 3) Зростання кількості правопорушень;
- 4) Штучне розпалювання міжнаціонального конфлікту.

2.4. Узагальнення результатів SWOT-аналізу

Таким чином SWOT-аналіз показав, що серед ключових слабких місць стеном не момент розробки меморандуму є:

- Незадовільний стан автоматизації процесу виробництва та роботи персоналу, відсутність впровадження інновацій, а також відсутність бажання керівництва впроваджувати передові технології на підприємстві;

- Низький рівень кваліфікації працівників виробництва за збуту продукції, відсутність зацікавленості керівництва у підборі молодих кваліфікованих працівників за рахунок освітніх наукових закладів;

- Відсутність економічної обґрунтованості в залученні приміщень та обладнання, що не використовуються в процесі виробництва та використання активів задля покращення виробничого процесу на основі впровадження інноваційних технологій;

-

Продовження ДОДАТКУ Р

- Відсутність залучення інвестицій у сільськогосподарську галузь та процентні ставки на кредити, які досі залишаються досить високими.

Сильними сторонами підприємства виявлено:

- Наявність значних виробничих площ(земельних угідь) та високоякісного обладнання;
- Можливість виготовляти нову продукцію;
- Високий рівень кваліфікації персоналу у технологічній, фінансовій, обліковій сферах;
- Вигідне економічно–географічне розташування;
- Зручне транспортне сполучення;
- Наявність закладів з підготовки персоналу та менеджменту, а також підвищення якості знань управлінського персоналу.

Аналіз зовнішніх чинників показав наступне:

- 1) Загрозами є відсутність реформ розвитку галузі, загострення воєнного конфлікту на сході, нестабільність політичної ситуації, інфляція, зростання недовіри до влади, втрата долі ринку з рахунок імпорту, старіння населення;
- 2) Можливості представляють собою комплексне реформування країни, інтеграція до європейського та світового співтовариства, стабілізація національної валюти, доступ до ринку інших країн, стабільний національний бізнес–клімат, боротьба з корупцією.

3. Обґрунтування стратегічного вибору на 2020–2024 роки

Базовий сценарій

Головне гасло: Хай все залишиться як було!

Таблиця С.1

Основні припущення	Що відбувається
1) Фінансова і податкова база без змін. 2) Кризові явища наростають, кон'юктура негативна.	Показники товарного задоволення залишаються на даному рівні. Підприємство повільно, але неухильно знижує темпи своєї діяльності. Як наслідок, скорочується кількість робочих місць. Кваліфіковані працівники залишають дане підприємство.

Продовження таблиці С.1

3) Підприємницький клімат залишається на місці.	Відсутній вплив інвестицій, економічна структура підприємства незмінна, динаміка розвитку не здатна покрити зобов'язання.
4) Інвестиційна політика без змін.	На підприємстві домінують працівники з низькою кваліфікацією та робітники похилого віку. Працевдатність замала. Підприємство поступово занепадає. В кращому варіанті товариство перетвориться на мале підприємство. Власники виводять капітал.

Оптимістичний сценарій

Головне гасло: Нові впровадження – нові можливості!

Таблиця С.2

Основні припущення	Що відбувається
1	2
1) Буде впроваджено інноваційні технології та економічно обґрунтовані зміни в структурі підприємства.	Ресурсна, в т.ч. фінансова база дозволить суттєво та за короткий час покращити якість діяльності підприємства. Завдяки інвестиціям модернізується підприємство, покращується працевдатність працівників та якість їх роботи.
2) Будуть проведені заходи з покращення кваліфікації всього персоналу.	Товариство виходить на нові ринки збуту, покращується якість виробленої продукції, збільшуються об'єми реалізації та величина прибутку, покращується рівень життя
3) Відбудеться залучення інвестицій, в т.ч. із зовні.	працівників товариства, виростає стимул праці кваліфікованих співробітників. Створюються нові робочі місця завдяки залученню площ та
4) Відбудеться покращення якості продукції, інтеграція до європейських ринків збуту та країн Азії, Африки.	устаткування, що мали застій, а також розбудов підприємства, створенню філій збуту продукції та дочірніх підприємств в інших країнах. Товариство отримує міжнародне ім'я надійного постачальника.

(Примітка. Джерело розроблене автором)

ДОДАТОК С

ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТОРА

1. Загальні положення
 - 1.1 Внутрішній аудитор належить до служби внутрішнього аудиту ТОВ «Січ–Агро 2012»
 - 1.2 Призначення на посаду внутрішнього аудитора та звільнення з неї здійснюється наказом керівника підприємства з дотриманням вимог Кодексу законів про працю України та чинного законодавства про працю.
 - 1.3 Внутрішній аудитор безпосередньо підпорядковується керівнику служби внутрішнього аудиту.
 - 1.4 Внутрішній аудитор не має підлеглих.
2. Кваліфікаційні вимоги
 - 2.1 Внутрішній аудитор повинен мати вищу економічну освіту за фахом бухгалтерський облік та аудит або фінансовий менеджмент.
 - 2.2 Внутрішній аудитор повинен проходити не менш ніж 1 раз на рік підвищення кваліфікації та навчання.
 - 2.3 Внутрішній аудитор повинен мати мінімальний досвід роботи на посаді аудитора чи внутрішнього аудитора не менше 3 років.
3. Посадові обов'язки
Внутрішній аудитор:
 - 3.1 Здійснює перевірки фінансової та управлінської звітності підприємства, перевірки діяльності регіональних підрозділів та дочірніх підприємств.
 - 3.2 Бере участь в уніфікації і стандартизації облікових процесів.
 - 3.3 Здійснює перевірки збереження та ефективності використання активів підприємства.

Продовження ДОДАТКУ С

3.4 Здійснює експертну оцінку проектів контрактів на предмет виявлення та оцінки рівня податкових ризиків.

3.5 Здійснює перевірки підприємств-контрагентів перед співробітництвом та надає керівництву рекомендації.

3.6 Виявляє внутрішні резерви підприємства і визначає шляхи їх ефективного використання.

3.7 Визначає і аналізує можливі зовнішні і внутрішні ризики при розробці та впровадженні нових проектів на підприємстві.

3.8 Здійснює нагляд за роботою персоналу в частині фінансів, аналізує посадові інструкції, визначає відповідність розподілу обов'язків вимогам виробничого, управлінського і фінансового процесу, здійснює розмежування повноважень, вносить пропозиції менеджеру з персоналу щодо внесення об'єктивних змін до положень про підрозділи, посадові інструкції.

3.9 Розробляє регламенти для облікової політики підприємства в цілому, окремих процедур, інструкцій та іншої документації.

3.10 Консультує керівництво підприємства з питань бухгалтерського обліку, оподаткування, внутрішнього контролю та аудиту.

3.11 Складає звіти про виконану роботу, аналітичні та доповідні записки, дає експертні висновки, тощо.

3.12 Запобігає розповсюдженню інформації, що наносить шкоду репутації підприємства та її працівникам, сприяє підвищенню позитивного іміджу підприємства.

4. Повинен знати

Внутрішній аудитор повинен знати:

4.1 Внутрішні нормативні акти, розпорядчі та регламентуючі документи підприємства.

Продовження ДОДАТКУ С

4.2 Правила користування обладнанням, матеріалами та використання ресурсів, що належать підприємству.

4.3 Правила внутрішнього трудового розпорядку.

4.4 Правила і норми охорони праці та протипожежної безпеки.

4.5 Положення про структурний підрозділ.

4.6 Положення даної посадової інструкції.

4.7 Чинне законодавство України, що регламентує організацію та ведення бухгалтерського обліку та оподаткування, аудиторську діяльність.

4.8 Профіль, особливості структури та спеціалізацію діяльності компанії.

4.9 Основи роботи в операційній системі Windows, з пакетом Microsoft Office, 1С 8.3

4.10 Методологію проведення аудиторських перевірок.

4.11 Бухгалтерський та податковий облік.

5. Права

Внутрішній аудитор має право:

5.1 На доступ до всіх приміщень та підрозділів підприємства, до будь-якої інформації підприємства, необхідної для проведення аудиту.

5.2 На робоче місце і доступ до корпоративної комп'ютерної мережі при проведенні перевірок у регіональних підрозділах.

5.3 Брати участь у будь-яких нарадах з метою оцінки системи внутрішнього контролю та надання рекомендацій щодо вдосконалення управлінських процедур.

5.4 Давати обов'язкові до виконання вказівки персоналу з приведення звітної документації у відповідність з внутрішніми документами та законодавством, щодо виправлення помилок і неточностей, вжиття заходів у зв'язку з виявленими недоліками.

Продовження ДОДАТКУ С

5.5 Отримувати від відповідальних працівників усні та письмові пояснення з питань, що виникають у ході проведення аудиту.

5.6. Давати рекомендації керівництву щодо зміни системи контролю на підприємстві, а також зміни управлінської політики на підприємстві.

5.7 Знайомитися з документами, що визначають його права та обов'язки на займаній посаді, критерії оцінки якості виконання посадових обов'язків.

5.8 Вносити на розгляд керівництва пропозиції щодо покращення роботи, пов'язаної з передбаченими даною інструкцією обов'язками.

5.9 На забезпечення належними умовами для виконання службових обов'язків.

5.10 На забезпечення технічними засобами, матеріалами та обладнанням, необхідними для виконання службових обов'язків.

5.11 Самостійно приймати рішення та вирішувати питання, що стосуються його безпосередньої діяльності та делегуються фінансовим директором.

5.12 Ознайомлюватись з рішеннями та проектами рішень керівництва щодо своєї діяльності.

5.13. Залучати до виконання своїх обов'язків спеціалістів інших відділів за попереднім узгодженням з їх керівництвом.

5.14 Права, передбачені трудовим законодавством України.

6. Відповідальність

Внутрішній аудитор несе відповідальність:

6.1 За неналежне виконання або невиконання своїх посадових обов'язків, передбачених цією посадовою інструкцією, в межах, визначених чинним законодавством України.

Продовження ДОДАТКУ С

6.2 За правопорушення, скоєні в процесі своєї діяльності, в межах, визначених чинним адміністративним, кримінальним та цивільним законодавством України.

6.3 За завдання матеріальної шкоди підприємству в межах, встановлених чинним цивільним законодавством України.

7. Взаємовідносини

7.1 Внутрішній аудитор отримує завдання та вказівки від керівника служби внутрішнього аудиту.

7.2 З метою виконання завдань та вказівок має право отримувати будь-яку інформацію та дані у всіх працівників підприємства.

7.3 Враховуючи особливості внутрішнього контролю, внутрішній аудитор зобов'язаний надавати результати перевірок (звіти, висновки, аналітичні записки і т.д.) виключно керівнику служби внутрішнього аудиту або власникові підприємства за відсутності керівника.

7.3 Внутрішній аудитор не має обов'язку надавати результати перевірок та будь-яку інформацію, що стосується перевірок, іншим працівникам підприємства, крім керівника служби внутрішнього аудиту та власника підприємства.

8. Документи, з якими працює працівник

У своїй діяльності внутрішній аудитор користується та розробляє наступні документи:

8.1 Запити про надання інформації (для всіх працівників та регіональних підрозділів).

8.2 Звіти та записки керівництву за результатами перевірок.

8.3 Довідки за результатами аудиту та аналізу окремих питань.

8.4 Доповідні та службові записки.

Продовження ДОДАТКУ С

8.5 Письмові консультації та відповіді на запитання з питань бухгалтерського, податкового обліку та подання звітності.

8.6 Рекомендації щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків.

8.7. Проекти Розпоряджень, Наказів, Положень з питань організації та ведення бухгалтерського та податкового обліку, а також з питань функціонування системи внутрішнього контролю та оптимізації бізнес-процесів.

8.8 Тести для перевірки рівня професійних знань облікових працівників.

8.9. Електронні листи під час переписки з іншими працівниками підприємства.

Примітка. Джерело розроблено автором на основі джерела [68].

ДОДАТОК Т

Тест-запит внутрішнього контролю запасів

Таблиця Т.1

№ п/п	Питання	Відповідь	
		Так	Ні
1	2	3	4
1	1. Організаційна структура підприємства		
2	Розроблена та затверджена схема організаційної структури відділу із роз'ясненням підлеглості та взаємозв'язків		
3	Розроблена та затверджена система бюджетування в частині операцій із запасами		
4	Наявність на підприємстві: положення про СВА, положення про структурні підрозділи, положення про облікову політику, посадових інструкцій.		
5	2. Розподіл обов'язків, повноважень, відповідальності		
6	Встановлені та задокументована інформація про посадові особи, що мають право підписувати первинні документи на відпуск ТМЦ		
7	Можливість ведення контролю за працівниками, які здійснюють облік запасів у структурному підрозділі		
8	Визначені матеріально-відповідальні особи, з ними укладено договір про повну матеріальну відповідальність		
9	Усі договори про повну матеріальну відповідальність укладені правомірно згідно діючому законодавству		
10	Чи є можливість взаємозаміни працівників, що відповідальні за ТМЦ на період відпусток і хвороб?		
11	2. Забезпечення умов збереження запасів, облікових реєстрів, документів		
12	Наявність належно обладнаних складів для збереження запасів		
13	Наявність охорони та сигналізації		
14	Обмеження доступу до складів на період відсутності особи, що несе відповідальність за ТМЦ (короткостроково)		
15	Чи проводиться опломбування?		
16	Приміщення складів забезпечує збереження ТМЦ в їх первинному вигляді, без функціональних втрат		
17	Різні ТМЦ закріплені за коморами у відповідності з їх функціональним призначенням		
18	Встановлений порядок розміщення запасів (за номенклатурою і партіями)		

Продовження таблиці Т.1

1	2	3	4
19	Існує порядок складування запасів		
20	Затверджений та діє порядок приймання запасів від постачальників для кожного виду ТМЦ		
21	Затверджений та діє порядок приймання запасів від перевізників		
22	Існує система лабораторних досліджень запасів за вимогою		
23	Документи обігу запасів зброшуровані та послідовно пронумеровані		
24	3. Регламентація та діяльність внутрішніх контролюючих органів		
25	Затверджені та діють внутрішні контролюючі органи: СВА, інвентаризаційна комісія		
26	Внутрішні контролюючі органи проводять планові перевірки на предмет відповідності даних бухгалтерського обліку фактичній наявності певних запасів		
27	Внутрішні контролюючі органи проводять непланові перевірки на предмет відповідності даних бухгалтерського обліку фактичній наявності певних запасів		
28	Інвентаризації запасів проводяться регулярно – не рідше 1 разу на квартал		
29	Про початок проведення інвентаризації працівники попереджаються		
30	На період проведення інвентаризації приміщення закриваються та опломбовуються		
31	Перерахунок (переважування, перемірювання тощо) здійснюють матеріально-відповідальні особи		
32	Оформлюються інвентаризаційні описи		
33	Оформлюються злічу вальні відомості		
34	Оформлюються акти інвентаризації		
35	Оформлюються протоколи за результатами інвентаризацій		
36	Ведеться книга реєстрації інвентаризацій		
37	За попередній рік були наявні нестачі, крадіжки		
38	За попередній рік були виявлені лишки запасів		
39	За попередній рік траплялись випадки псування ТМЦ		
40	За попередній рік траплялись випадки псування ТМЦ за форс-мажорними обставинами		
41	За попередній рік були виявлені неліквідні запаси		

Продовження таблиці Т.1

1	2	3	4
42	За попередній рік мали місце списання запасів		
43	В попередньому році мали місце пересортування		
44	В попередньому році проводилася дооцінка запасів		
45	В попередньому році проводилася уцінка запасів		
46	В попередньому році мала місце заміна складу інвентризаційної комісії		
47	Наявність розбіжності між фактичною наявністю запасів та задокументованою знаходять своє відображення в обліку		
48	В попередньому році траплялись випадки недостачі запасів з вини матеріально-відповідальних осіб		
49	В попередньому році проводився контроль виконання заходів за результатами інвентаризації		
50	Виявлені порушення виникають через безвідповідальність		
51	Виявлені порушення виникають через невірні судження або невірне розуміння інструктивних матеріалів		
52	Виявлені порушення виникають через змову працівників підприємства між собою або з працівниками інших		
53	Виявлені порушення виникають через зловживання з боку керівництва		
54	Аудиторські перевірки, в т.ч. і зовнішні, проводяться не рідше 1 разу на рік		
55	Наявне виправлення викривлень за наслідками аудиторських перевірок		
54	4. Кадрова політика		
54	Здійснюються заходи по навчанню, підвищенню кваліфікації кадрів, які безпосередньо займаються обліком запасів		
55	Розроблено систему матеріального стимулювання (покарання) за позитивні (негативні) наслідки контролю		
56	5. Система бухгалтерського обліку		
57	Наявність робочого плану рахунків у частині обліку запасів		
58	Кореспонденція рахунків з обліку запасів контролюється головним бухгалтером або особою на те уповноваженою з метою контролю достовірності відображення в обліку господарських операцій із запасами		

Продовження таблиці Т.1

1	2	3	4
59	Кореспонденція рахунків з обліку запасів контролюється головним бухгалтером або особою на те уповноваженою з метою контролю відповідності бухгалтерських проведення діючій методології		
60	Всі господарські операції із запасами відображаються в обліку тільки на підставі наявності первинних документів		
61	Відсутні виправлення в первинних документах і регістрах синтетичного обліку		
62	Операції відображаються в момент їх здійснення		
63	6. Система комп'ютерної обробки інформації		
64	Бухгалтерський облік автоматизовано		
65	Наявність паролів та інших заходів від несанкціонованого втручання		
66	Всі дані автоматично дублюються на випадок знищення або псування		

Примітка. Таблиця Т.1 розроблена на основі джерела [69].

ДОДАТОК У

ПЛАН

проведення внутрішнього аудиту у відділі матеріально–виробничих запасів на ТОВ
«Січ-Агро 2012»

1 Підстава для проведення аудиту: _____

2 Термін аудиту: з _____ до _____

3 Цілі аудиту:

4 Об'єм перевірки:

Дата аудиту	Час аудиту	Найменування документа, дотримання вимог якого перевіряється в процесі аудиту	Елементи, що перевіряються
1	2	3	4

5 Ризик–регістр

№ п/п	Чинник	Відповідає на особа	Загальна сукупність документів за чинником, шт	Сукупність документів за вибіркою, шт	Суттєвість чиннику	Оцінка ризику
1	2	3	4	5	6	

6 Аудитор _____

7 План аудиту:

— початкова нарада

— проведення перевірки

— остаточна нарада

— складання Акту невідповідності

Листа повідомлень

— оформлення звіту за результатами перевірки

Дата

Представник керівництва

З якості

_____ підпис _____

(_____ ПП _____)

Примітка. Джерело розроблено автором.

ДОДАТОК Ф

Оцінка аудиторського ризику ТОВ «Січ-Агро 2012»

Таблиця Ф.1

№ п/п	Фактор оцінки ризику	Рівень ризику	Значення ризику	Коефіцієнт значущості	Кінцеве значення
1	2	3	4	5	6
1	Ризик викривлення				
2	Факти можливого шахрайства з боку найманих працівників.	Високий	16,1	0,059	0,95
3	Факти можливого шахрайства з боку управлінського персоналу, пов'язані з викривленнями в результаті несумісного складання фінансової звітності.	Високий	16,1	0,059	0,95
4	Факти можливого шахрайства з боку управлінського апарата, пов'язані з викривленням в результаті незаконного присвоєння активів.	Середній	10	0,059	0,59
5	Основний вид діяльності	Середній	10	0,059	0,59
6	Кількість видів діяльності	Високий	16,1	0,059	0,95
7	Зовнішньоекономічна діяльність	Середній	10	0,059	0,59
8	Плинність кадрів, що зайняті в обліку	Низький	0	0,059	0
9	Автоматизація обліку	Середній	10	0,059	0,59
1	Стан програмного забезпечення	Низький	0	0,059	0
11	Стаж роботи головного бухгалтера	Низький	0	0,059	0
12	Ризик контролю				
13	Повнота системи внутрішнього контролю	Високий	16,1	0,059	0,95
14	Реакції на зміни в бухгалтерському обліку та звітності	Низький	0	0,059	0
15	Заходи щодо вдосконалення системи обліку	Середній	10	0,059	0,59
16	Частота зовнішнього контролю	Високий	16,1	0,059	0,95

Продовження табл. Ф.1

1	2	3	4	5	6
17	Наявність штрафних санкцій за останні три роки	Високий	16,1	0,059	0,95
18	Система внутрішнього обігу документів	Середній	10	0,059	0,59
19	Основні джерела інформації	Низький	0	0,059	0
20	Оцінка ризику вагомого викривлення	Низький			9,24
21	Ризик невиявлення				
22	Спеціалізація кадрів СВА співпадає з видом діяльності підприємства	Середній	10	0,167	1,67
23	Доступність інформації	Середній	10	0,167	1,67
24	Використання фінансово–господарського аналізу кадрами	Високий	16,1	0,167	2,69
25	Наявність планів перевірок	Високий	16,1	0,167	2,69
26	Погроза незалежності аудитора	Низький	0	0,167	0
27	Кількість спеціалістів, що мають сертифікат аудитора	Високий	16,1	0,167	2,69
28	Оцінка ризику невиявлення	Середній			11,41
29	Оцінка аудиторського ризику	Високий			16,95

Примітка. Таблиця Ф.1 розроблена на основі джерела [66]

ДОДАТОК X

Форма Акту про невідповідність

АКТ № _____ про невідповідність

№	Об'єкт	Опис невідповідності	Категорія невідповідності	Приклад невідповідності	Рекомендації з усунення невідповідностей	Запис аудитора про виконання рекомендацій
1	2	3	4	5	6	7

Аудитор _____

Підпис
ПІБ
Дата

Начальник відділу (підрозділу) _____

Підпис
ПІБ
Дата

Примітка. Джерело розроблене автором.