

**ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА
ІМЕНІ ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА**

ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ЕКОНОМІКИ

Кафедра: менеджменту, фінансів, банківської справи та страхування

МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на здобуття освітнього ступеня магістра

на тему:

«Управління внутрішнім аудитом на підприємстві (на матеріалах ДП «Новоушицьке лісове господарство»)»

Виконала: студентка магістратури за спеціальністю 073 Менеджмент
Денної форми навчання
Хрустінська А.Ю.
(прізвище та ініціали)

Керівник: к.е.н., доцент, доцент
кафедри
Арзянцева Д.А.
(науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

Рецензент: д.е.н., професор, професор
кафедри публічного управління та адміністрування
Пила В.І.
(науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

Анотація

Хрустінська А. Управління внутрішнім аудитом на підприємстві (на матеріалах ДП «Новоушицьке лісове господарство». Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису. Магістерська робота на здобуття освітнього ступеня магістра за спеціальністю 073 Менеджмент. Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, Хмельницький, 2021. __ с.

Метою магістерської роботи є узагальнення теоретичних підходів та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення системи управління внутрішнім аудитом на підприємстві.

Запропоновано варіанти побудови системи внутрішнього аудиту на лісогосподарських підприємствах, а саме: формування підрозділу внутрішнього аудиту, здійснення відповідних дій посадовими особами згідно до посадових інструкцій, впровадження посади внутрішнього аудиту чи здійснення аудиту на засадах аутсорсингу, дозволить підприємствам різних розмірів організувати ефективну систему внутрішнього аудиту. За умови створення відокремленого підрозділу внутрішнього аудиту, його місце в організаційно-управлінській структурі підприємства повинно полягати в тому, що це самостійний підрозділ, який підпорядковуватиметься виключно власнику з метою забезпечення самостійності діяльності, неупередженості та об'єктивності діяльності. Наведені економічні розрахунки підтверджують економічну доцільність створення такої служби на ДП «Новоушицьке лісове господарство», що забезпечить попередження непродуктивних втрат та підвищення ефективності господарської діяльності.

Ключові слова: внутрішній аудит, процедуриконтролю, ефективність, управління ризиками, управління підприємством.

Annotation

Hrustynska A. Management of internal audit in the company (based on SE "Novoushitskiy forestry." Scholarly qualification ppatsya on a rule pukopycu. Mahictepcka pobota on zdobuttya ocvitnoho ctupenya mahictpa for 073 cpetsialnictyu Management. Khmel'nitsky univepcytet uppavlinnya and a rule behalf Leonida Yuzkova, Khmel'nitsky, 2021. __p.

The purpose of the master's work is to generalize theoretical approaches and develop practical recommendations for improving the management system of internal audit in the enterprise.

Options for building an internal audit system in forestry enterprises are proposed, namely: formation of an internal audit unit, implementation of appropriate actions by officials in accordance with job descriptions, introduction of internal audit position or outsourcing audit, will allow enterprises of different sizes to organize an effective internal audit system. Subject to the creation of a separate internal audit unit, its place in the organizational and management structure of the enterprise should be that it is an independent unit, which will be subordinated exclusively to the owner to ensure independence, impartiality and objectivity. These economic calculations confirm the economic feasibility of creating such a service at SE "Novoushitskoe Forestry", which will prevent unproductive losses and increase the efficiency of economic activity.

Key words: internal audit, control procedures, efficiency, risk management, enterprise management.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВНУТРІШНІМ АУДИТОМ НА ПІДПРИЄМСТВІ	8
1.1. Поняття та призначення внутрішнього аудиту на підприємстві	8
1.2. Система управління внутрішнім аудитом на підприємстві	15
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН УПРАВЛІННЯ ВНУТРІШНІМ АУДИТОМ НА ДП «НОВОУШИЦЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО».....	22
2.1. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві.....	22
2.2. Оцінка ефективності системи внутрішнього аудиту підприємства	35
РОЗДІЛ 3 НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ДП «НОВОУШИЦЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО»	42
3.1. Організаційні засади впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві	42
3.2. Економічне обґрунтування заходів із впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві	54
ВИСНОВКИ	63
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	66
ДОДАТКИ	73

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасний світ відрізняється стрімким розвитком, обумовлює необхідність використання сучасних підходів до управління організацією. Це однаково актуально як до господарюючих суб'єктів приватної форми власності, так державної або комунальної. Від того, наскільки організація здатна трансформувати методи управління в залежності від викликів часу, критично переглядати функціональні процеси, наскільки вона готова кардинально міняти напрям діяльності, залежить її виживання в конкурентному середовищі. Одним з механізмів, здатним забезпечити розвиток підприємства, без впровадження якого всі інші інструменти не дадуть бажаного результату, є внутрішній аудит.

Вагомий внесок у дослідження теоретичних і практичних питань щодо організації та методики внутрішнього аудиту зробили такі українські та зарубіжні вчені як: Э. А. Аренс, Ф. Бутинець, Н. Виговська, Дж. К. Лоббек, С. Олійник, Дж. Робертсон, О.Петрик, В.Савченко, Т. Сугак, О. Тимофеев, Ю.Цаль-Цалко та ін. Недостатня розробленість організаційних підходів функціонування внутрішнього аудиту, зростання його ролі в підвищенні ефективності управління діяльністю сучасних підприємств обумовили актуальність і вибір теми роботи.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є узагальнення теоретичних підходів та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення системи управління внутрішнім аудитом на підприємстві. Досягнення зазначеної мети зумовило необхідність вирішення комплексу взаємопов'язаних завдань:

- розглянути поняття та призначення внутрішнього аудиту на підприємстві;
- охарактеризувати систему управління внутрішнім аудитом на підприємстві;

- проаналізувати практичні аспекти організації внутрішнього аудиту на наДП «Новоушицьке лісове господарство»;
- здійснити оцінку ефективності системи внутрішнього аудиту на ДП «Новоушицьке лісове господарство»;
- представити організаційні засади впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві;
- обґрунтувати заходи із впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві.

Об'єктом дослідження є система управління внутрішнім аудитом на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти управління внутрішнім аудитом наДП «Новоушицьке лісове господарство».

Методи дослідження. У проведеному дослідженні застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Використання методів теоретичного узагальнення, системного підходів забезпечило вивчення історичних передумов розвитку внутрішнього аудиту та його сутності. При дослідженні організації внутрішнього аудиту в практиці сучасних лісогосподарських підприємств застосовували методи аналізу та синтезу, порівняння, економічного аналізу. Обґрунтування місця внутрішнього аудиту в системі управління господарською діяльністю підприємства, етапи створення та напрями застосування на лісогосподарському підприємстві здійснювали на основі системного підходу, методу наукової абстракції, узагальнення. Застосування розрахунково-економічних методів, аналізу та дозволило обґрунтувати економічну доцільність створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві, представити напрями пошуку резервів підвищення ефективності функціонування підприємства.

Інформаційною базою дослідження послуговували наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених з теоретичних проблем організації та методики ведення внутрішнього аудиту, вітчизняні й нормативно-правові

документи, монографічні дослідження, публікації в періодичних виданнях, фінансова звітність ДП «Новоушицьке лісове господарство» та спостереження автора тощо.

Апробація результатів дослідження. Окремі положення та отриманні результати магістерської роботи були оприлюднені на V Міжнародній науково-практичній конференції «Priority Directions of Science and Technology Development», 24-26 січня 2021 року, Київ, Україна [59].

Практичне значення одержаних результатів. Опрацьовані автором теоретичні положення та практичні рекомендації щодо удосконалення внутрішнього аудиту можуть використовуватись в практичній діяльності підприємств різних форм власності.

Структура роботи. Відповідно до мети та завдань дослідження робота складається зі вступу, 3 розділів, 6 підрозділів, висновків, списку використаних джерел із 62 найменувань та 5 додатків. Основний обсяг роботи викладений на 60 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВНУТРІШНІМ АУДИТОМ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Поняття та призначення внутрішнього аудиту на підприємстві

В процесі функціонування суб'єкти господарювання постійно знаходяться під впливом різних факторів ризику невизначеності. Внутрішній аудит дозволяє виявити і мінімізувати можливі перешкоди ризиків, що впливають на фінансово-господарську діяльність, забезпечуючи її безперервність, збільшення вартості бізнесу в конкурентному середовищі. В умовах ризику внутрішнім аудиторам, перш за все, має бути поданий ключовим замовникам (раді директорів, вищому керівництву, засновникам) оцінку найбільш серйозним ризикам і виробити рекомендації щодо управління ризиками. Нині західна концепція має на увазі, що внутрішній аудитор - це, свого роду, «третє око» керівника або власника організації, який вказує йому на те, що потрібно оптимізувати в роботі очолюваного ним складного механізму.

Внутрішній аудит виник ще в XIX столітті: перші внутрішні аудитори з'явилися у великих компаніях, бізнес яких був особливо схильний до загрози зловживань. Передумови виникнення внутрішнього аудиту пов'язані з ростом розмірів компаній і збільшенням складності процесів управління. Бурхливий розвиток внутрішнього аудиту почалося в 1941, коли відбулося відразу дві важливі події: поява міжнародного Інституту внутрішніх аудиторів році і публікація книги Віктора Брінка «Внутрішній аудит» (перша книга з аудиту операцій) [1]. Гучні корпоративні скандали, що відбулися в 2000-2001 роки, пов'язані з фінансовим шахрайством в різних компаніях (компанії WorldCom, Enron (США) і ін.), прийняття Закону Сарбейнса - Окслі в 2002 року дали новий поштовх розвитку внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит дозволяє забезпечити надання гарантій і консультацій керівництву, спрямованих на максимізацію цінності і оптимізацію діяльності компанії.

Слід зазначити, що протягом досліджуваних періодів діяльність внутрішніх аудиторів зазнала трансформацію з простої перевірки фінансових операцій до перевірки, спрямованої на досягнення трьох взаємопов'язаних цілей, які полягають в забезпеченні дотримання діючого законодавства, достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності та ефективності діяльності господарюючого суб'єкта. Еволюцію призначення та завдань внутрішнього аудиту відображено у додатку А. На першому етапі внутрішній аудит пов'язаний з підтвердженням фактичної наявності активів та відображення їх у бухгалтерській звітності. Другий етап переорієнтував внутрішній аудит на оцінку системи внутрішнього контролю. А третій етап - пов'язує внутрішній аудит з процесами ризик-менеджменту і оцінкою зовнішніх і внутрішніх ризиків, яким піддається організація в ході своєї діяльності. На думку деяких економістів зараз аудит вступає в наступну стадію, звану етапом комплексного внутрішнього аудиту з орієнтацією на виявлення внутрішньовиробничих резервів [56]. Він спрямований на максимізацію цінності господарюючого суб'єкта та пов'язаний з функцією "додана вартість". В процесі збору даних для ідентифікації та оцінки ризиків, внутрішні аудитори досліджують економічну діяльність і виробляють комплекс заходів щодо підвищення ефективності управління організацією на основі виявлення внутрішньовиробничих резервів і шляхів їх реалізації. На даному етапі внутрішній аудит націлений на зростання доданої вартості організації і підвищення ефективності управління в цілому, управління ризиками, і управління бізнес-процесами зокрема.

Поняття внутрішнього аудиту містить явний дуалізм, що проявляється в подвійності ставлення до системи внутрішнього контролю підприємства. Огляд визначення поняття «внутрішній аудит» наведено у табл. 1.1. Внутрішній контроль та внутрішній аудит - це поняття, які тісно пов'язані між собою, але вони мають різне значення. Внутрішній аудит - це діяльність, основна мета якої - оцінка системи внутрішнього контролю економічного суб'єкта і проведення контрольних заходів.

Таблиця 1.1 Поняття внутрішнього аудиту

Джерело / автор	Зміст поглядів
Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів [33]	Діяльність надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації. Внутрішній аудит допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління
Бутинец Ф.Ф. [3]	Внутрішній аудит – це організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва або власників і регламентована внутрішніми нормативними актами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу, та надійністю функціонування всієї системи внутрішнього контролю
Петрик О.А. [44]	Внутрішній аудит – це незалежна діяльність в організації з перевірки і оцінювання її роботи в її інтересах, тобто це діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на удосконалення господарської діяльності організації.
Вітюк Л.М., Гайдай Л.П. [13]	Внутрішній аудит – це регламентована внутрішніми документами підприємства сукупність процедур внутрішнього контролю ланок управління і різних аспектів діяльності підприємства, які здійснюються спеціалізованим відділом або окремою посадовою особою з метою допомоги органам управління в ефективному внутрішньому контролі
Е.А. Аренс, Дж.К. Лоббек [2]	Внутрішній аудит - це внутрішньогосподарський аудит, що забезпечує адміністрацію цінною інформацією для прийняття рішень, що стосуються ефективного функціонування їх бізнесу. Предметна область внутрішнього аудиту не повинна обмежуватися лише бухгалтерським обліком, вона також може включати оцінку організаційної структури економічного суб'єкта, комп'ютерних операцій, що застосовуються методів виробництва, маркетингу і будь-який інший області, в якій аудитор має відповідну компетентність
Р. Додж [20]	Внутрішній аудит є складовою частиною внутрішнього контролю, здійснюється за рішенням органів управління фірми для цілей контролю і аналізу господарської діяльності
Р. Адамс [1]	Внутрішній аудит - елемент системи внутрішнього контролю, створений адміністрацією для перевірки, оцінки та подання звітності про бухгалтерський облік та інших складових контролю господарської діяльності
Дж.К. Робертсон [50]	Внутрішній аудит - незалежна діяльність з перевірки та оцінки роботи організації в її інтересах. Мета внутрішнього аудиту - надання послуг організації, а не тільки її керівникам або вузькому колу зацікавлених осіб усередині цієї організації в цілому, хоча представляти цю організацію можуть Рада директорів, фінансовий директор або інші керівники

Таким чином, в результаті дослідження поняття «внутрішній аудит» можна виявити декількох базових підходів до його трактування. Більшість вчених вважає, що внутрішній аудит є складовою частиною внутрішнього

контролю, яка полегшує контроль різних ланок управління збоку вищого керівництва. Визначення місця внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю показує його спільність з іншими формами, але при цьому він є самостійним напрямком, обслуговуючим інтереси вищого керівництва.

У вузькому розумінні поняття внутрішнього аудиту найчастіше ототожнюють з термінами «внутрішній контроль» і «ревізія». Відповідно до першого підходу, поняття внутрішнього аудиту ототожнюють з ревізією, під якою розуміється всебічна і глибока документальна і фактична перевірка виробничо-фінансової та комерційної діяльності суб'єкта господарювання за певний період [17, с.35]. Як відомо, ці два поняття мають багато спільного, а саме: оцінка та звірка достовірності бухгалтерської звітності проводяться за однаковими методиками ведення податкового і фінансового обліку, однаково здійснюються документальний і фактичний контроль. Однак ревізія є формою контролю над підприємством з боку держави з метою перевірки бюджетних правовідносин, а внутрішній аудит виконує не тільки контрольні функції, а й орієнтує сучасний бізнес на отримання інформації для прийняття управлінських рішень. Тому різниця між ревізією і внутрішнім аудитом очевидна, хоча на перший погляд ці поняття дуже схожі. Це твердження підтверджується даними, наведеними в додатку Б.

В іншому трактуванні внутрішній аудит розглядається як частина загального аудиту, який організовується в суб'єктах господарювання. У цьому визначенні відображено один із напрямів внутрішнього аудиту - оцінка достовірності звітності та виявлення спотворень, властивих в звітності організації, а незгадуються інші завдання, такі, як: аудит на відповідність, оцінка ефективності бізнес-процесів і системи внутрішнього контролю та управління ризиками [62].

У широкому сенсі ряд вчених розглядають внутрішній аудит як спосіб незалежної оцінки ефективності діяльності організації та

органівуправління, але не акцентують уваги на розробці заходів щодо вдосконалення та підвищення ефективності діяльності організації вцілому.

Тому, вважаємо, найбільш точним таке визначення внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит - це регламентована внутрішніми документами і здійснювана в інтересах власників і керівництва діяльність на економічному суб'єкті, спрямована на здійснення контролю та аналізу за всіма фактами господарської діяльності на предмет дотримання чинного законодавства, оцінки системи внутрішнього контролю з метою підвищення ефективності діяльності, розробки різних рекомендацій, спрямованих на зниження ризиків до допустимого рівня, і проведення консультацій з персоналом по різних питаннях господарського життя.

Метою внутрішнього аудиту є складання експертної оцінки прореальний стан справ в організації за певний часовий інтервал і системний аналіз всіх ланок управління і виробництва [23, с.32]. При цьому аналізується раціональність функціонування як системи в цілому, так і кожного елемента, рівень взаємозв'язку між ними, виявляються слабкі місця в роботі організації і даються рекомендації щодо усунення наявних недоліків.

Для досягнення мети виділимо основні завдання процесу [32, с.145]:

- виявлення невідповідностей в області обліку організації;
- розробка коригувальних і запобіжних дій щодо виявлених невідповідностей;
- перевірка бухгалтерської, податкової та фінансової звітності на відповідність вимогам зовнішніх і внутрішніх документів з розробкою рекомендацій щодо поліпшення;
- виявлення і розрахунок ризиків менеджменту та інвестицій організації;
- перевірка раціонального використання і збереження активів організації;
- контроль в області бюджетування організації;

- протидія корпоративному шахрайству: виявлення іреагування, профілактика, запобігання.

Потреба в системі внутрішнього аудиту обумовлена тим, що дана діяльність дозволяє виявляти ризики та ініціювати всередині організації різні зміни, які будуть спрямовані на підвищення ефективності. Необхідність таких змін може бути продиктована результатами проведення внутрішніх перевірок або оцінок системи внутрішнього контролю.

Не менш важлива функція внутрішнього аудиту, яка безпосередньо пов'язана з системою внутрішнього контролю на підприємстві, це - організація контролю з метою запобігання втрати активів організації. Кожен співробітник бере участь той чи інший спосіб в системі внутрішнього контролю. У зв'язку з цим виникає ризик необ'єктивності при проведенні контрольних заходів. Тому присутність в структурі організації незалежного підрозділу або співробітника, який буде оцінювати систему внутрішнього контролю і проводити перевірки по завданням керівництва або власників, дозволяє знизити цей ризик до допустимого і прийняттого значення.

Внутрішній аудит також покликаний формувати інвестиційну привабливість юридичної особи. проведення контрольних заходів, спрямованих на виявлення різних невідповідностей чинному законодавству, зниження ризиків до допустимих перед проведенням зовнішніх аудиторських та інших перевірок, консультування співробітників інших структурних підрозділів - це ті заходи, які дозволяють побічно залучати інвестиції.

Крім контрольної і аналітичної функції, внутрішній аудит може виконувати інформаційну та консультаційну. В даному випадку мається на увазі консультування співробітників всіх структурних підрозділів і керівників організації з питань з різних сфер діяльності. Наприклад, консультування в галузі фінансів, економіки, оподаткування і т.д.

У сучасних організаціях внутрішній аудит відіграє роль зворотного зв'язку, яка робить систему контролю стійкою і сприяє адаптації як всього механізму внутрішнього контролю, так і його окремих елементів до умов, що

змінюються і характеру внутрішнього і зовнішнього середовища, адекватного реагування і відображенню даних змін в методиці і процедурах внутрішнього контролю. При цьому створення системи внутрішнього контролю та її підтримання на належному рівні є однією з найважливіших задач менеджменту організації. Завдання внутрішнього аудиту полягає в незалежній оцінці ефективності цієї системи і вироблення рекомендацій щодо її вдосконалення.

Аналіз публікацій і практики здійснення внутрішнього аудиту показав, що в останні десятиліття він істотно еволюціонував [19; 31; 52; 61]. Його цільова функція змінилася з контрольної-ревізійної на контрольну-оціночну. Сучасний внутрішній аудит не здійснює функцію внутрішнього контролю як таку, а в якості основного завдання забезпечує об'єктивну оцінку надійності та ефективності різних систем організації (перш за все, внутрішнього контролю і управління ризиками) і оптимізацію прийнятих управлінських рішень.

Велика роль внутрішнього аудиту в питанні управління ризиками. Здатність виявляти ризики і управляти ними вважається сьогодні в світі бізнесу ключовим фактором успіху. Заходи, що вживаються протягом тривалого часу, для інтеграції заходів в галузі управління ризиками та впровадження процедур контролю в рамках загальної діяльності компаній дозволяють службам внутрішнього аудиту трансформувати свою роль, охоплюючи сферу управління ризиками і набуваючи більш важливе в стратегічному плані значення для організації. Виконання цієї ролі реалізується через вирішення наступних завдань [38]:

- сприяння менеджменту організації у виявленні та оцінці ризиків, а також вироблення конкретних рекомендацій, що дозволяють контролювати ці ризики;

- сприяння менеджменту в розробці і впровадженні системи управління ризиками організації; у рамках вирішення даного завдання внутрішній аудит може ініціювати створення системи управління ризиками, організувати

навчання співробітників компанії методології і концепціям ризик-менеджменту;

- забезпечення ефективності функціонування процесу управління ризиками за допомогою проведення моніторингу якості його застосування.

Внутрішній аудит повинен виходити на рівень оцінки якості управління стратегічними ризиками. Мова йде не про вироблення стратегії і участь в управлінні стратегічними ризиками. Роль внутрішнього аудиту полягає в оцінці процесу виявлення зазначених ризиків. Безумовно, вивчення і обговорення з вищим керівництвом підприємства питань, що мають відношення до стратегічних ризиків і прийняття стратегічних рішень, є надзвичайно відповідальним кроком для будь-якого керівника служби внутрішнього аудиту. У практиці іноземних компаній на служби внутрішнього аудиту не прийнято покладати рішення таких задач, як розробка методології бухгалтерського, податкового та інших видів обліку, впровадження різного роду операційних процедур і регламентів, оскільки це може привести, по-перше, до неефективного використання потенціалу внутрішнього аудиту, по-друге, до конфлікту інтересів і ризику зниження об'єктивності при подальших перевірках, що проводяться службою внутрішнього аудиту [40].

Моделювання процесів організації функціонування служби внутрішнього аудиту становить ключове завдання для стейкхолдерів, учасників і керівництва, оскільки представляє основу всього бізнес-процесу з управління і контролю. У зв'язку з цим розглянемо основні вимоги до побудови ефективною системи управління внутрішнім аудитом на підприємстві.

1.2. Система управління внутрішнім аудитом на підприємстві

Система внутрішнього аудиту органічно вбудовується в систему управління підприємством і повинна бути орієнтована на цільові установки

організації. Ефективно організована система внутрішнього аудиту на підприємстві дозволить виявити резерви господарської діяльності, обґрунтувати економічну доцільність управлінських рішень, сприятиме підвищенню показників фінансової стійкості та конкурентоспроможності підприємства.

Побудову ефективної системи внутрішнього аудиту підприємства можна звести до наступних постулатів [12; 22;40].

1. Має бути чітке розуміння, що система внутрішнього аудиту націлена, в першу чергу, не стільки на пошук «вузьких місць» або порушень, скільки на забезпечення якісної і стійкої роботи організації в цілому. Це один з основних, на наш погляд, принципів побудови системи внутрішнього аудиту.

2. Внутрішній аудит повинен вибудовуватися відповідно до загальноприйнятих міжнародних стандартів, які пройшли свою апробацію протягом вже досить тривалого часу.

3. Функціональна незалежність і безпосередня підпорядкованість власнику (засновнику) організації. Це неодмінна умова якісного функціонування системи внутрішнього аудиту, оскільки в іншому випадку можливі складнощі у відображенні об'єктивної картини подій і процесів, пов'язаних з потенційним конфліктом інтересів при підпорядкуванні системи внутрішнього аудиту проміжним управлінським ланкам, особливо якщо в сферу їх координації входять функціональні напрями діяльності.

4. Розмежування відповідальності при фіксуванні результатів аудиту. Якщо в організації створено підрозділ внутрішнього аудиту, при цьому безпосередньо аудиторські дії здійснюються співробітниками, підлеглими начальнику (керівнику) такого підрозділу, то ці посадові особи повинні самостійно підписувати різні документи, що містять результати внутрішнього аудиту, в залежності від рівня прийняття рішень.

5. Необхідним є колегіальне обговорення результатів аудиту за участю функціональних фахівців до доведення їх довідома керівника організації із

збереженням зааудиторським підрозділом (аудитором) права на особливедумку з питань, що розглядаються.

6. Необхідний ризикоорієнтований підхід до планування і здійснення діяльності з внутрішнього аудиту. З урахуванням обмеженості трудових, тимчасових і фінансових ресурсів, необхідних для здійснення внутрішнього аудиту, в організації повинні бути вироблені критерії, залежно від яких повинен здійснюватися вибір об'єктів і предмета аудиту.

7. Необхідна стандартизація діяльності з внутрішнього аудиту всередині організації. Незважаючи на наявність ряду загально визнаних міжнародних стандартів, вони не в змозі описати всі особливості функціонування окремо взятої організації.

8. Внутрішній аудит повинен бути не тільки фінансовим, оскільки підприємства, зокрема, державної форми власності, створюються не для того, щоб просто витрачати фінансові ресурси. У кожній з них є строга певна мета діяльності, і завдання внутрішнього аудиту, в тому числі, ідентифікувати, наскільки організація досягає мети її створення, і що необхідно зробити для підвищення ефективності та стійкості її функціонування. У зв'язку з цим наведемо підходи до проведення внутрішнього аудиту (таблиці 1.2).

Таблиця 1.2. Підходи до проведення внутрішнього аудиту

Підхід	Предмет дослідження в рамках підхід
1	2
Операційний підхід	Аналіз структури і змісту бізнес-процесів, а також систем їх контролю
Бухгалтерський підхід	Аудит фінансової звітності для підтвердження її достовірності. Виділення бухгалтерських сегментів для перевірки (наприклад, аудит операцій з основними засобами, нематеріальними активами, МТЗ)
Комплаєнс- підхід	Оцінка повноти і правильності дотримання нормативних актів діючого законодавства, різного роду зовнішніх і внутрішніх правил
Ревізійний підхід	Оцінка системи забезпечення збереження майна підприємств
Ризик-орієнтований підхід	Передбачає оцінку ризиків, що впливають на реалізацію стратегії підприємства
Стратегічний підхід	Передбачає оцінку стратегії і стратегічних аспектів реалізації окремих напрямків діяльності організації

Управлінський підхід	Передбачає комплексну оцінку функціонування господарюючого суб'єкта в цілому з точки зору ефективності його функціонування
Інформаційний підхід	Перевірка стану безпеки (захищеності) інформаційних систем суб'єкта господарювання, їхньої раціональності та ефективності використання
Соціальний підхід	Передбачає отримання об'єктивної інформації про характер соціально-економічних відносин в заданій області досліджень (Оцінка здатності організації вирішувати соціальні проблеми, що виникли всередині та за її межами, а також управління проблемами, надають безпосередній вплив на трудову діяльність людини).
Екологічний підхід	Аудит у сфері охорони навколишнього середовища, передбачає перевірку виконання суб'єктом господарювання нормативів щодо захисту навколишнього середовища від шкідливих впливів, вимог щодо захоронення відходів та інших

Джерело : [15; 44].

9. Відомий вислів «кадри вирішують все» в повній мірі відноситься до системи внутрішнього аудиту. До співробітників цієї сфери пред'являються підвищені вимоги, бо крім професійної компетентності вони повинні бути об'єктивними, незалежними, чіткими при формулюванні результатів аудиту.

10. Для територіально розподілених систем особливої актуальності набуває використання камеральних заходів з отриманням віддаленого доступу до об'єктів аудиту, що поряд з оптимізацією ресурсних витрат, істотно скорочує період безпосередньої взаємодії об'єкта і суб'єкта внутрішнього аудиту.

До інституціональних одиниць внутрішнього аудиту відносяться ревізори, ревізійні комісії, внутрішні аудитори або групи внутрішніх аудиторів, діяльність яких підпорядкована формальним і неформальним правилам поведінки при проведенні аудиту [21, с.134].

Розвиток внутрішнього аудиту багато в чому залежить від розмірів і складності фактів господарського життя, що впливають з них господарських операцій, здійснюються в господарюючих суб'єктах. Дослідження факторів,

що впливають на розвиток внутрішнього аудиту, дозволило виявити наступні групи факторів, представлених в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 - Зовнішні та внутрішні фактори, що впливають на систему внутрішнього аудиту в організації

Агреговані фактори	Деталізовані фактори	Їх вплив на систему внутрішнього аудиту
1	2	3
Внутрішні чинники		
Організаційні чинники	Розміри і структурна розгалуженість організації	Створення служби внутрішнього аудиту в організації. Зростання чисельності працівників служби внутрішнього аудиту в організації
	Організація бухгалтерського обліку	
	Нові організаційні форми господарювання	
	Рівень ризиків, властивих діяльності організації	
Управлінські чинники	Зрілість контрольного середовища організації.	Розширення ролі внутрішнього аудиту в забезпеченні відповідності господарюючого суб'єкта зовнішнім і внутрішнім вимогам.
	Поділ функцій володіння і управління	
	Стратегічний менеджмент	
Персональні чинники	Наявність кваліфікованих кадрів.	Підвищення ефективності роботи внутрішнього аудиту
Зовнішні чинники		
Економічні чинники	Нестабільна економічна ситуація. Збільшення економічного інтересу або очікування зацікавлених у внутрішньому аудиті	Створення служби внутрішнього аудиту в організації. Зростання чисельності працівників служби внутрішнього аудиту в організації. Розширення ролі внутрішнього аудиту в забезпеченні відповідності господарюючого суб'єкта зовнішнім і внутрішнім вимогам.
Політичні чинники	Ускладнення нормативно-правового регулювання. Зміна державної політики	Перегляд регламентів, процедур служби внутрішнього аудиту
Науково-технічне середовище	Поява нових підходів до внутрішнього аудиту. Впровадження нових технологій	Сприяє підвищенню ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту
Галузеві особливості	Специфіка галузі.	Розробка методик внутрішнього аудиту, враховують специфіку різних видів економічної діяльності.

Інформаційні чинники	Безпека і конфіденційність даних.	Сприяє підвищенню ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту
----------------------	-----------------------------------	--

Джерело: [11, с.243].

Таким чином, дані фактори сприяють зростанню ролі внутрішнього аудиту в умовах невизначеності і застосування креативних інструментів, які використовуються в рамках внутрішнього аудиту. Сучасна економіка потребує розвитку внутрішнього аудиту для вдосконалення діяльності організації, фактори зовнішнього та внутрішнього середовища впливають на необхідність постійної трансформації служби внутрішнього аудиту, її адаптації до змін.

Організація системи внутрішнього аудиту на підприємстві є досить складним процесом. Необхідно врахувати чинники, які дозволять створити раціональну, надійну і ефективну систему. Створення раціональної та ефективної системи внутрішнього аудиту на підприємстві залежить від наступних факторів [37, с.120]:

1. Організаційно-правова форма підприємства.
2. Галузева приналежність.
3. Форма власності.
4. Розмір підприємства.
5. Особливості структури юридичної особи.

Одним з головних питань щодо побудови служби внутрішнього аудиту є створення структури підпорядкування з досягненням максимального ефекту. Об'єктивність внутрішнього аудиту в значному ступеню визначається підпорядкованістю функцій. Питання підпорядкованості керівника служби внутрішнього аудиту як способу забезпечення незалежності внутрішнього аудиту є одним з найбільш дискусійних в практиці діяльності як іноземних, так і вітчизняних аудиторів [25, с.56]. Моделі структури підпорядкування служби внутрішнього аудиту, що використовуються в зарубіжній практиці, представлені у додатку В.

Залежно від характеру взаємовідносин і ступеня взаємодії ради директорів, засновників і виконавчих органів підприємств, розмірів і структури кожного підприємства самостійно розробляє свою структуру підпорядкування внутрішнього аудиту. Доцільність створення та впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві повинна бути порівнянна з витратами на його організацію та здійснення.

Таким чином, внутрішній аудит - незалежна і об'єктивна діяльність консультативного характеру, що забезпечує конкретні результати, спрямовані на підвищення вартості та поліпшення роботи компанії [26, с.63]. Внутрішній аудит визначає сильні та слабкі сторони діяльності підприємства, є джерелом його життєвої сили, містить в собі той потенціал, який дає можливість організації функціонувати і виживати в умовах ринку. Підводячи підсумки, можна сказати, що роль внутрішнього аудиту зводиться до того, щоб він дозволяє оцінити ефективність діяльності менеджменту; сприяє вдосконаленню системи внутрішнього контролю шляхом розробки рекомендацій щодо поліпшення; є об'єктивним джерелом інформації; спрямований на вдосконалення системи управління; надає гарантії, що система внутрішнього контролю ефективна, співробітники дотримуються правил і процедур, керівництво отримує надійну інформацію, активи захищені, ризики оцінюються та визначено заходи з управління ними, завдання, що стоять перед організацією, успішно виконуються; націлений на рішення проблем; орієнтований на надання консультацій [46, с.86].

В цілому можна відзначити, що внутрішній аудит націлений на підвищення ефективності діяльності компанії в цілому. Наявність служби внутрішнього аудиту підвищує довіру зацікавлених сторін, підвищує їх впевненість в раціональному використанні підприємством ресурсів, збереження активів, оптимізації ризиків діяльності, прозорості компанії.

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН УПРАВЛІННЯ ВНУТРІШНІМ АУДИТОМ НА ДП «НОВОУШИЦЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО»

2.1. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві

ДП «Новоушицьке лісове господарство» було організоване в 1977 році згідно наказу Міністерства лісового господарства №7 від 13.01.77 р. на базі частини лісів Ярмолицького та Кам'янець-Подільського держлісгоспів з метою проведення лісовідновлювальних заходів вздовж Дністровського водосховища та здійснення заходів боротьби з водною ерозією.

ДП «Новоушицьке лісове господарство» створене з метою:

організації ведення лісового господарства включаючи питання охорони та захисту, раціонального використання лісових ресурсів і відтворення лісів;

охорони, відтворення та раціонального використання державного мисливського фонду на території мисливських угідь, закріплених за держлісгоспом.

ДП «Новоушицьке лісове господарство» постачає продукцію у вигляді круглого лісу, а також продукцію деревообробки (переробка круглого лісу) споживачам як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку. Основним споживачем продукції за кордоном є країни ЄС та США.

Крім того, ДП «Новоушицьке лісове господарство» задовольняє потреби господарського комплексу регіону на 28%. Наявні в лісовому фонді сінокоси використовуються для задоволення потреб підсобного господарства. Продукція підприємства ефективно та раціонально використовується будівельними підприємствами міста, деревину, яку постачає ДП «Новоушицьке лісове господарство» постійно використовують у виробництві меблів.

Проаналізуємо основні техніко-економічні показники діяльності ДП «Новоушицьке лісове господарство» за 2015-2019 рр. і відобразимо результати в формі таблиці (додаток Г).

Величина чистого доходу від реалізації продукції протягом 2015-2019 рр. збільшились у 2,5 рази у зв'язку зі збільшенням обсягу виробництва продукції (надання послуг) та зростанням закупівельних цін.

Аналізуючи показники середньоспискової чисельності працівників та робітників, спостерігається протягом 2015-2018 рр. збільшення їх чисельності до 93 та 71 особи відповідно, проте у 2019 році відбулось скорочення працівників на 4 особи. Одночасно спостерігається зростання виробітку працівників у 2018 р. порівняно з 2016 р. на 83,8%; відбувається збільшення середньомісячної заробітної плати одного працівника. Так, оплата праці одного працівника у 2018 р. порівняно 2016 р. збільшилась з 6180,87 грн. до 11288,13 грн. або на 82,63%, що обумовлено зростанням фонду заробітної плати на підприємстві та збільшенням мінімального рівня оплати праці по країні в цілому. У свою чергу фонд заробітної плати за п'ять років збільшився у 2,6 рази, при цьому середньомісячна заробітна плата одного працівника збільшилась у 2,1 рази, таким чином у 2019 рр. зросла на 2263,1 грн. становила 12535 грн., що навіть вище за середню заробітну плату по області.

Проаналізувавши собівартість реалізованої продукції можна вказати на значний її ріст протягом 2015-2019 рр., що перевищував темп росту виручки за цей самий період, що призвело до уповільнення темпів зростання чистого прибутку. Так, чистий прибуток у 2019 році порівняно із 2018 роком збільшився лише на 1%, тоді як у 2018 році порівняно із 2017 збільшено становило 30%.

Досліджуючи показник витрат на 1 грн. реалізованої продукції спостерігається збільшення протягом 2016-2018 рр. на 20 коп. та досягло рівня 0,97 у 2018 році, що фактично не залишає резерву для формування прибутку. Однак, впровадження ресурсозберігаючих заходів у 2019 році дозволило знизити витрати порівняно із попереднім роком, тому показник витратності знизився до 0,76 грн. Це відобразилось на динаміці показників рентабельності: так у 2016 р. рентабельність продукції складала 1,5%, у 2017

р – 2,58%, в наступні роки показник також не перевищував 3%. Практично аналогічні тенденції спостерігаються при аналізі рентабельності продаж. Підприємству необхідно вживати заходи пов'язані із зростанням обсягів виробництва прибуткової продукції та скороченням витрат.

Протягом досліджуваного періоду відбувається зростання середньорічної вартості основних фондів порівняно з базовим роком (у 2017 р. на 20,08%, 2018 р. – на 19,36%). Одночасне зростання обсягів виробництва продукції та середньорічної вартості основних засобів зумовило зміни фондоддачі: у 2017 р. порівняно з 2016 р вона зросла на 0,66 грн., а у 2018 р. зросла на 0,1 грн., що свідчить про підвищення ефективності використання основних засобів. В той же час, фондоддачу ми розраховували по первісній вартості, тоді як залишкова вартість основних засобів становить лише 25% від первісної вартості, що свідчить про значний знос техніко-технологічної бази підприємства, що є однією з причин підвищення витрат та зниження прибутковості.

Таким чином, варто відзначити, що техніко-економічний стан підприємства протягом 2015-2019 рр. покращується за рахунок зростання виручки, однак перевищення темпів росту витрат над темпом росту доходів знижує потенційну можливість підприємства до нарощування прибутку, що є основним джерелом розвитку підприємства в умовах обмеженого бюджетного фінансування.

В умовах обмеженості фінансування бюджетних установ зростає роль внутрішнього фінансового контролю, оскільки потрібно здійснювати постійний контроль за цільовим ефективним та законним використанням бюджетних коштів. Тому для ДП «Новоушицьке лісове господарство» внутрішній аудит відіграє подвійну роль – з одного боку його проведення спрямовано на зниження ризиків нецільового та неефективного використання бюджетних коштів, з іншого – сприяє підвищенню ефективності функціонування підприємства в цілому, адже є основою для виявлення резервів для забезпечення прибутковості та конкурентоспроможності.

Організація внутрішнього аудиту в державному секторі України (зокрема на досліджуваному підприємстві) базуються на Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту, розроблених Інститутом внутрішніх аудиторів (ІА). Для державного сектору України (у тому числі державних підприємств) адаптовано Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту (ІА) у Національні стандарти внутрішнього аудиту, які включають (аналогічно міжнародним стандартам): Стандарти якісних характеристик (Attribute Standards), що визначають властиві ознаки, які притаманні діяльності як підрозділам, так і окремим посадовим особам, що здійснюють діяльність із внутрішнього аудиту; а також Стандарти діяльності (Performance Standards), які описують сутність внутрішнього аудиту та містять критерії якості, у відповідності до яких може оцінюватись функція внутрішнього аудиту.

Цільовими завданнями для здійснення внутрішнього аудиту ДП «Новоушицьке лісове господарство» є:

- оцінка діяльності підприємства, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи;
- встановлення основних і супутніх причин виявлених невідповідностей стандартам, інструкціям, правилам та іншим регламентам діяльності;
- визначення потенціалу (наявних ресурсів) для усунення невідповідностей;
- надання консультацій керівнику з усунення виявлених невідповідностей;
- проведення наглядового (контрольного) аудиту за результатами усунення невідповідностей та впровадження запобіжних дій [60, с. 22, 30-31].

У практичній діяльності ДП «Новоушицьке лісове господарство» більша увага під час внутрішнього аудиту традиційно відводиться фінансовому контролю в управлінні майном бюджетної організації:

- організація документообігу та виконання наказів щодо матеріальної відповідальності;
- виконання бюджетного кошторису;
- організація і проведення інвентаризацій;
- дотримання вимог, встановлених законодавством щодо організації розміщення замовлень на поставку товарів (робіт, послуг) для задоволення державних потреб;
- організація ведення обліку матеріального майна;
- своєчасність, повнота і достовірність відображення операцій по рахунках;
- обґрунтованість кошторису на господарські операції;
- своєчасність, повнота і достовірність складання та подання звітності;
- виконання планових показників результатів діяльності;
- виявлення і аналіз причин відхилення фактичних показників від планових;
- стан розрахунків по дебіторської та кредиторської заборгованості бюджетної установи;
- дотримання касової дисципліни: ліміту готівки в касі, термінів проведення планових і раптових інвентаризацій грошових коштів;
- дотримання законодавства з оплати праці;
- дотримання податкового законодавства тощо [54].

Окремий підрозділ внутрішньогосподарського контролю на ДП «Новоушицьке лісове господарство» відсутній. У зв'язку з тим, що переважна частина контролюючих функцій зосереджена у сфері діяльності підприємства таких суб'єктів контролю як головні директор, головний бухгалтер, керівники структурних підрозділів, технологи тощо, здійснимо детальний аналіз контрольних функцій цих суб'єктів для подальшого їх

перерозподілу з метою створення оптимальної моделі внутрішньогосподарського аудиту на підприємстві.

Директор ДП «Новоушицьке лісове господарство» контролює виконання виданих наказів і розпоряджень, прийняття рішень, збереження та ефективне використання майна підприємства, а також фінансово-господарські результати його діяльності, відповідальність кожного працівника за покладені на нього обов'язки та результати роботи всього колективу відповідно до посадової інструкції.

Начальник зі збуту та матеріально-технічного забезпечення здійснює контроль стану готової продукції на складах, своєчасне надходження коштів за реалізовану продукцію, здійснює керівництво працівниками відповідного відділу, здійснює контроль за виконанням плану реалізації продукції, матеріально-технічного забезпечення підприємства, припиненням виробництва продукції, що не має збуту, забезпечує контроль за виконанням зобов'язань за поставками продукції (номенклатурою, асортиментом, кількістю та якістю, строками та іншими умовами поставок).

Начальник виробництва здійснює контроль за додержанням проектної, конструкторської і технологічної дисципліни, правил та норм з охорони праці, виробничої санітарії та пожежної безпеки, вимог органів державного нагляду за охороною праці, природоохоронних, санітарних та інших органів, контролює діяльність технічних служб підприємства, результати їх роботи, стан трудової і виробничої дисципліни в підпорядкованих підрозділах, організовує контроль спеціалізованого устаткування.

Головний лісничий здійснює контроль за раціональним веденням лісового, а також мисливського господарства; здійснює державний контроль за станом, використанням, відтворенням, охороною й захистом лісів у зоні розташування підприємства; контроль за здійсненням заходів щодо підвищення продуктивності та якісного складу лісів.

Головний механік контролює виконання планів огляду, випробувань та профілактичних ремонтів устаткування згідно з положеннями системи

планово-запобіжного ремонту, забезпечує контроль за якістю робіт із монтажу устаткування, раціональними витратами коштів на капітальний ремонт, за правильністю зберігання устаткування, своєчасністю перевірки та пред'явлення інспекції державного технічного нагляду підйомних механізмів та інших об'єктів, внесенням змін у паспорти устаткування.

Начальник планово-економічного відділу здійснює контроль за реалізацією продукції, прибутками, правильністю застосування встановлених цін і тарифних ставок, розрядів, посадових окладів, доплат, надбавок до заробітної плати працівників, використання чисельності працюючих і фонду споживання, контролює підготовку і підвищення кваліфікації робітників, здійснює контроль за статистичним обліком за всіма виробничими і техніко-економічними показниками роботи підприємства тощо.

Інспектор з кадрів згідно посадової інструкції контролює розстановку і правильне використання праці працівників у підрозділах підприємства; організовує перевірку стану роботи з кадрами у підрозділах підприємства, контролює втрати робочого часу, за станом табельного обліку в підрозділах підприємства, за дотриманням вимог Кодексу законів "Про працю", а також здійснює контроль за станом трудової дисципліни, за виконанням керівниками підрозділів підприємства постанов, наказів і розпоряджень вищестоячих органів з питань роботи з кадрами.

На підприємстві ДП «Новоушицьке лісове господарство» є юридичний відділ, до складу якого входить один юрисконсульт. Він бере участь в укладанні господарських договорів; контролює своєчасність представлення довідок, розрахунків, пояснень та інших матеріалів для підготовки відповідей на претензії, виконує інші обов'язки, покладені на нього відповідно до посадової інструкції.

Переважна кількість контрольних процедур здійснюється за рахунок бухгалтерського контролю, тобто знаходиться у виконанні працівників бухгалтерії. Зокрема, працівники бухгалтерської служби здійснюють:

– контроль за достовірністю бухгалтерського обліку та звітності;

- контроль за дотриманням чинного законодавства та вимог облікової політики, норм і нормативів витрачання сировини і матеріалів;
- контроль за виконанням фінансових планів, дотриманням касової та платіжної дисципліни;
- контроль за своєчасними погашеннями усіх зобов'язань, виявленням та списанням нестач і втрат;
- контроль за збереженням і раціональним використанням активів, ресурсів, документації;
- звірку даних первинного та зведеного обліку;
- своєчасне проведення інвентаризацій тощо.

Контроль за збереженістю активів також полягає в охороні підприємства в цілому. Охоронці ведуть Книгу прийому та здачі службових приміщень, відповідно до якої відповідальність переходить до певного охоронця, та Книгу контролю несення чергування на об'єкті, в якій робляться певні зауваження та вказівки. Охоронець чергує біля вхідних дверей до адміністративного корпусу підприємства. Періодично здійснює патрулювання по всій території підприємства. Слідкує за збереженням матеріальних цінностей та майна у будівлях підприємства, справністю дверей, вікон, ґрат. Постійно перебуває на об'єкті охорони, спостерігаючи за збереженням автомобілів на майданчику біля адміністративної будівлі, підтримує громадський порядок, тримає під контролем дії осіб, які перебувають на об'єкті, що охороняється. Особисто веде облік відвідувачів і клієнтів. Контролює пропускний режим і винесення (внесення) матеріальних цінностей, майна підприємства. При цьому пропускний режим здійснюється: для співробітників – за списками та на підставі документів, що засвідчують особу, а для клієнтів та відвідувачів – на основі заявок, оформлених заздалегідь, – безперешкодно, після запису даних про них до Книги обліку відвідувачів; незапланованих – із дозволу осіб, до яких вони прибули, після запису даних у зазначену Книгу. Також відділ охорони здійснює контроль за вивозом готової продукції та ввозом сировини.

Таким чином, робимо висновок, що керівні особи у відповідності до своїх посадових інструкцій здійснюють контролюють за певними ділянками діяльності підприємства, а нерозподілення контрольних функцій не забезпечує ефективний внутрішньогосподарський аудит. Місце суб'єктів внутрішнього аудиту в організаційній структурі ДП «Новоушицьке лісове господарство» відображено на рис.2.1.



Рисунок 2.1 – Місцесуб'єктів внутрішнього аудиту в організаційній структурі ДП «Новоушицьке лісове господарство»

Примітка. Складено автором на основі штатного розпису підприємства.

В результаті вивчення організації внутрішнього аудиту нами сформовано матрицю розподілу завдань між суб'єктами здійснення (табл.2.1). Це підтверджує тезу щодо дублювання окремих контрольних функцій, здійснення контрольних дій суб'єктом на основі інформації про об'єкт, яка ним же і формується. Це, більшою мірою стосується бухгалтерії, що здійснює перевірку багатьох аспектів, в тому числі і власної діяльності.

Також, значне навантаження спостерігається на начальника планово-економічного відділу та на начальника виробничої ділянки, які одночасно і надають інформацію щодо стану об'єкту перевірки і забезпечують контроль, а також розробку та реалізацію заходів усунення невідповідностей.

Таблиця 2.1 Матриця розподілу завдань внутрішнього аудиту міжсуб'єктами їх здійснення наДП «Новоушицьке лісове господарство»

№ з/п	Напрями внутрішнього аудиту	директор	головний лісничий	начальник виробничої дільниці	головний бухгалтер	начальник планово-економічного відділу	інспектор з кадрів	спеціаліст із збуту	спеціаліст із матеріально-технічного забезпечення	юрист-консульт	відділ охорони	Кількість суб'єктів
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1.	Контроль достовірності бухгалтерського обліку та звітності			I	K	K		I	I			5
2.	Контроль за дотриманням вимог діючого законодавства	K			I	I				K, I		4
3.	Контроль за дотриманням вимог облікової політики				K, I							1
4.	Контроль за дотриманням фінансових планів, касової та платіжної дисципліни	K			K, I	K, I						3
5.	Контроль за своєчасним стягуванням і повернень зобов'язань	K			K, I					K, I		3
6.	Контроль за нарахуванням заробітної плати та проведенням утримань			I	K, I	I	I					4
7.	Контроль за збереження активів, ресурсів, документації		K, I	K, I	K, I	K, I		K, I	K, I		K, I	7
8.	Розробка та впровадження заходів із попередження нестач, крадіжок, втрат	K	K, I	K, I				K, I	K, I	K, I	K, I	7
9.	Перевірка ефективності використання робочого часу			K, I		K, I	K, I					3
10.	Контроль за раціональним витрачанням сировини, матеріалів, дотриманням норм		K, I	K, I	I	K, I			K, I		K, I	5
11.	Контроль якості продукції та дотримання санітарних умов виробництва		K, I	K, I			K, I		K, I			4
12.	Контроль витрат та собівартості продукції			K, I	I	K, I	K, I					3
13.	Перевірка дотримання норм трудового законодавства та положень колективного договору	K		K, I			K, I			K, I		4
14.	Прогнозування результатів діяльності, виявлення внутрішніх резервів	K	K, I	K, I	K, I	K, I						5
15.	Оцінювання виявлених відхилень і прийняття відповідних рішень	K	K, I	K, I	K, I	K, I						5
16.	Виявлення помилок та шахрайства, вживання заходів щодо їх попередження	K	K, I	K, I	K, I	K, I	K, I	K, I	K, I	K, I	K, I	10
17.	Здійснення екологічного аудиту		K, I	K, I						I		3
	Кількість завдань на одного суб'єкта	8	8	13	12	11	6	4	6	6	4	-

K - контрольні функції; I – функції інформаційного забезпечення. Примітка. Систематизовано автором.

Якщо проаналізувати питання, що розглядалось під час внутрішніх перевірок, то також бачимо, що основне їх спрямування – перевірки з питань дотримання вимог податкового законодавства та ведення бухгалтерського обліку (рис.2.2).

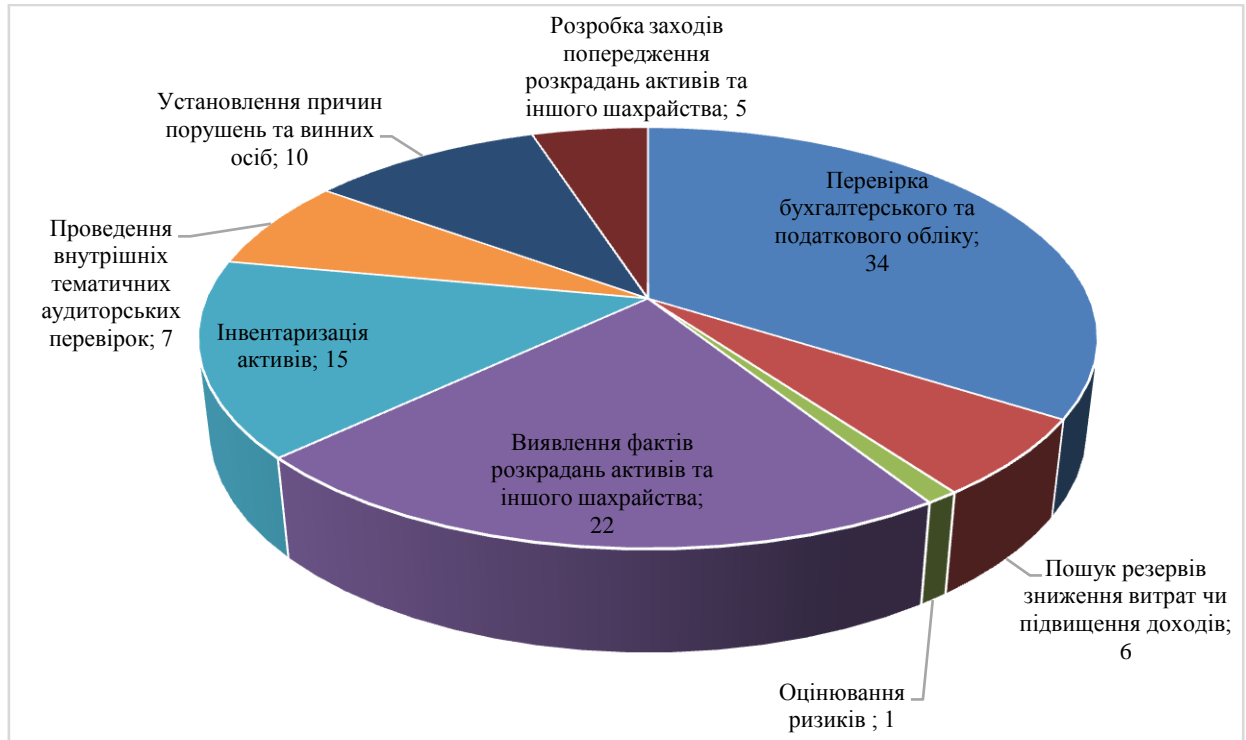


Рисунок 2.2 – Структура завдань, що ставились при здійсненні внутрішніх перевірок ДП «Новоушицьке лісове господарство» у 2019 році (%)

Примітка. Систематизовано автором.

Як бачимо переважною метою внутрішніх перевірок є контроль у сфері податкового та бухгалтерського обліку, інвентаризація активів, встановлення причин перевитрат чи витрат ресурсів тощо. Однак, для запобігання впливу ризиків на підприємство, для їх виявлення, аналізуюможливостей їх уникнення та напрямів зниження, вважаємо, що підприємству варто розширити коло питань, що підлягають внутрішнім аудиторським – контроль витрат з метою пошуку резервів зниження витрат чи підвищення доходів, ідентифікація ризиків тощо.

Виявлені недоліки свідчать про недосконалість організації внутрішнього контролю в ДП «Новоушицьке лісове господарство»,

необхідність розробки заходів покращення цього процесу. Основним причинами є те, що в організації відсутній окремий відділ внутрішнього аудиту, а окремі функції розподілені між головним бухгалтером, начальником планово-економічного відділу та іншими працівниками. До того ж повноті реалізації функції з внутрішнього аудиту не сприяє значна завантаженість працівників виконанням своїх прямих функцій. Внутрішні аудити здійснювались лише у спосіб, аналогічний ревізіям та перевіркам фінансово-господарської діяльності, та обмежувалися викладенням описової інформації. Також при проведенні внутрішніх аудитів цими працівниками не завжди визначались причини невідповідностей та механізми їх попередження і недопущення у подальшій діяльності. Як наслідок, суттєві недоліки у ефективності господарської діяльності залишались поза увагою внутрішніх перевірок.

На підставі цього, одним із головних завдань підприємства є не тільки суворе дотримання законності та правомірності витрачання бюджетних фінансових ресурсів, а й пошук ефективних механізмів управління ними в умовах ринку, поряд з освоєнням інструментів ринкового управління, пошуком додаткових позабюджетних ресурсів і джерел їх поповнення з урахуванням раціонального їх використання в умовах зростаючої конкуренції на ринку. Таким чином, внутрішній аудит у ДП «Новоушицьке лісове господарство» є головним джерелом інформації для встановлення законності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів. Для цього державному підприємству необхідний дієвий механізм, який дозволив збільшити обґрунтованість та якість управлінських рекомендацій щодо виявлених порушень законодавства (у тому числі, бюджетного); знизити ступінь невизначеності та ризику при проведенні внутрішнього контролю та підвищити його ефективність і якість.

Як було підкреслено, аналіз стану внутрішнього аудиту в ДП «Новоушицьке лісове господарство» показав, що в даний час використовується переважно практика реагування на виявлені недоліки

зовнішнього контролю і проведення традиційного (фінансового) внутрішнього аудиту, які не вирізняються комплексністю, а стосуються переважно фінансових питань (табл.2.2).

Таблиця 2.2 Пріоритетні об'єкти внутрішнього аудиту Державного агентства лісових ресурсів України та його територіальних органів

Об'єкт внутрішнього аудиту	Зміст	Орієнтовний обсяг дослідження
Бухгалтерський облік	Проведення внутрішніх аудитів щодо правильності ведення бухгалтерського обліку в повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах).	Облікова політика та організація бухгалтерського обліку; визначення доходів та витрат, прибутків (збитків); облік зобов'язань; заготівля лісопродукції; операції з необоротними активами; облік матеріалів; збереження державного майна; фінансові плани; фінансова
Лісогосподарська діяльність	Проведення внутрішніх аудитів щодо дотримання нормативно-правових актів законодавства України в повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах)	Лісовий фонд; рубки головного користування; рубки формування і оздоровлення лісів та інших заходів, які пов'язані з веденням лісового господарства; лісовідновлення та лісорозведення; охорона і захист лісів; використання лісових ресурсів; матеріали лісовпорядкування; виконання виробничих планів; електронний облік деревини; незаконні рубки.
Ефективність управління державним майном	Проведення внутрішніх аудитів щодо оцінки ефективності діяльності територіальних органів, підприємств, установ і організацій, що входять до сфери управління Держлісагентства.	Акти законодавства, плани, процедури, стан збереження активів та управління державним майном.

Джерело: [41].

Однак, сучасні тенденції вимагають впровадження міжнародних підходів до організації внутрішнього аудиту[34], основними темами перевірок яких є аудит ефективності, екологічний аудит, аудит бізнес-процесів та інші сучасні види внутрішнього аудиту, що розглядалось нами вище (табл.1.3). Прагнення до найбільш високого рівня розвитку обумовлює

необхідність перегляду в досліджуваному закладі практики організації системи внутрішнього аудиту, що буде напрямом подальших досліджень. Існування служби внутрішнього аудиту підвищує якісні характеристики інформації, яка використовується в управлінні. Серед загальних і часткових завдань внутрішнього аудиту витрат на лісопродукцію особливу увагу варто зосередити на дотриманні вимог екологічних норм і безпеки. При виділенні об'єктів необхідно враховувати особливості лісового господарства - поєднання промислової та лісогосподарської діяльності, а саму перевірку здійснювати з виділенням двох циклів.

2.2. Оцінка ефективності системи внутрішнього аудиту підприємства

Ефективність функціонування системи внутрішнього аудиту на підприємстві також оцінюється тим, наскільки повно контрольна діяльність регламентована, що підтверджується наявністю нормативно-правових актів та відповідних організаційно-розпорядчих документів. Відповідне законодавства на підприємстві повинно бути трансформовано у систему організаційно-розпорядчих документів підприємства, що чітко визначають права та обов'язки усіх суб'єктів внутрішнього аудиту. Реалізація контрольних дій на ДП «Новоушицьке лісове господарство» також не повною мірою закріплена документально. Підтвердженням цього є результати анкетування та опитування, що дозволило встановити відсутність організаційно-розпорядчих документів та їх якість на досліджуваному підприємстві (табл.2.3).

Відсутність на ДП «Новоушицьке лісове господарство» розробленого та затвердженого графіку документообігу у формі переліку робіт щодо створення, перевірки та обробки документів, що виконуються відповідними підрозділами підприємства та окремими виконавцями із визначенням їх взаємозв'язку та конкретних строків виконання, є причиною несвоєчасного відображення відповідних фінансово-господарських операцій у

бухгалтерському обліку, що свідчить про порушення комунікаційних зв'язків між працівниками та структурними підрозділами підприємства, слабку інтеграцію контрольних функцій з іншими ланками та функціями управління.

Таблиця 2.3 Результати обстеження регламентування внутрішнього аудиту у ДП «Новоушицьке лісове господарство»

Елементи регламентування внутрішнього аудиту	Наявність	Відсутність
Організаційно-розпорядчі документи:		
Положення про службу внутрішнього аудиту		√
Посадові інструкції контролюючого персоналу служби внутрішнього аудиту		√
Наказ про інвентаризаційну комісію	√	
Наказ про облікову політику	√	
Графік документообігу		√
Графік інвентаризацій	√	
Інструкція з проведення інвентаризації	√	
Графіки тематичних перевірок		√
Інструкції тематичних перевірок		√
<i>Кількість балів</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Якість організаційно-розпорядчих документів		
Визначення відповідальних осіб за організацію внутрішнього аудиту		√
Визначення вимог до відповідальних осіб за організацію внутрішнього аудиту		√
Визначення осіб, що реагують на сигнали, надані в результаті перевірок внутрішнього аудиту		√
Визначення осіб, відповідальних за удосконалення системи внутрішнього аудиту		√
Виокремлення контролюючих функцій у посадових інструкціях	√	
<i>Кількість балів</i>	<i>1</i>	<i>4</i>

Примітка. Систематизовано автором.

Вивчаючи організацію системи внутрішнього аудиту підприємства, необхідно систематизувати інформацію про недоліки з метою їх усунення та визначення методики і обсягу зовнішнього аудиту. Система внутрішнього аудиту вважатиметься ефективною, якщо вона зможе вчасно попередити

виникнення недостовірної інформації і своєчасно виправити виявлену недостовірну інформацію.

Для оцінки ефективності системи внутрішнього аудиту використовується так званий кумулятивний ефект позитивних і негативних його сторін. Однією з найпростіших форм дослідження результатів системи внутрішнього аудиту є описи та анкети, які передбачають перелік традиційних основних питань про суб'єкти і прийоми контролю з відповіддю «так» чи «ні». Використаємо анкети для аналізу трьох базових складових внутрішнього аудиту:

- анкета вивчення середовища аудиту;
- анкета вивчення системи бухгалтерського обліку;
- анкета процедур внутрішнього аудиту.

Проведемо таке обстеження на підприємстві, а його результати відобразимо у додатку Д.

Таким чином, вивчення середовища аудиту ДП «Новоушицьке лісове господарство» дало змогу виявити наступний перелік проблем у сфері організації внутрішнього аудиту: не проводиться оцінка підприємницьких ризиків; відсутній спеціалізований підрозділ із здійснення внутрішнього аудиту; немає критеріїв та результатів оцінки діяльності структурних підрозділів; не використовується колективна (бригадна) матеріальна відповідальність; посадові інструкції розроблені не для всіх категорій посад, а лише для ключових; не здійснюється оперативне планування та звітність; не встановлюються причини і винуватці відхилень від встановлених показників; не передбачені процедури попередження і виявлення несанкціонованих операцій, помилок у документах. Такий стан справ вимагає в першу чергу організаційного закріплення функцій внутрішнього аудиту за окремим підрозділом або посадовою особою.

Тепер перейдемо безпосередньо до вивчення системи бухгалтерського обліку (табл. 2.3). Отже, проведене обстеження системи бухгалтерського обліку свідчить про відсутність значних недоліків. Однак, має місце

відсутність графіку документообігу, що в подальшому може спричинити проблеми, пов'язані із невчасною подачею, систематизацією та синхронізацією руху фінансових документів на підприємстві.

Таблиця 2.3. Вивчення системи бухгалтерського обліку ДП «Новоушицьке лісове господарство»

Запитання	Відповідь	Примітка
1. Чи достатня кваліфікація облікового персоналу?	Так	
2. Чи здійснюється спеціалізація облікових робіт?	Так	
3. Чи контролюється виконання старшим за посадою?	Так	Частково, оскільки контролюються лише головні процеси
4. Чи висока плинність облікових працівників?	Ні	
5. Чи визначена облікова політика на звітний період?	Так	
6. Чи змінилася облікова політика порівняно з попереднім періодом?	Ні	
7. Чи виконуються встановлені процедури контролю достовірності облікової інформації:		
– арифметична перевірка;	Так	
– перевірка за змістом;	Так	
– оборотні відомості аналітичного обліку до синтетичних рахунків;	Так	
– оборотні відомості синтетичних рахунків;	Так	
– інвентаризація та інше?	Так	
8. Чи були встановлені суттєві недоліки у системі обліку попередньою перевіркою:		
– перевіркою податкових органів;	Ні	
– іншими уповноваженими органами?	Ні	
9. Чи застосовується графік документообігу?	Ні	
10. Чи розроблений робочий план рахунків?	Так	
11. Чи застосовується адекватна форма бухгалтерського обліку?	Так	

Примітка. Складено автором на основі власних спостережень

Ініціативний характер прийняття рішення щодо впровадження внутрішнього аудиту у діяльність ДП «Новоушицьке лісове господарство» та необхідність понесення у зв'язку з цим витрат ресурсів зумовлюють пошук засобів аргументації доцільності організації та проведення даної форми контролю. Це можливо здійснити шляхом оцінювання ефекту та ефективності внутрішнього аудиту.

Ефективність внутрішнього аудиту полягає у властивості, здатності такої системи у цілому чи окремого контрольного заходу найбільш

раціональним способом досягати визначеної мети. Якісний аспект ефективності впливає на формування ефекту у його якісному та кількісному вираженні. Ефективність у кількісному вираженні є констатацією того, наскільки раціональним способом було здійснено розв'язання визначених завдань та досягнуто мети і, відповідно, є величиною відносною.

Якісний аспект ефективності внутрішнього аудиту може бути оцінено за допомогою відповідних якісних показників. Окремі вимоги до якісних характеристик внутрішнього аудиту встановлюють Міжнародні стандарти підготовки проведення внутрішнього аудиту (далі – МСППВА), де вказано, що лише повне їх дотримання дозволяє зазначати у звітних документах внутрішнього аудиту, що він проведений у відповідності до даних стандартів [55].

Сформульовані у нормативному документі [55] положення рекомендують розробляти програму забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту. Така програма має максимально охоплювати суттєві аспекти функціонування аудиту та передбачати перевірку відповідності діяльності внутрішнього аудиту критеріям якості такої функції.

В основу розробки показників, які пропонуються до застосування з метою якісного оцінювання внутрішнього аудиту, покладено вимоги МСППВА у частині якісних характеристик функції внутрішнього аудиту та підхід до перевірки відповідності якісним критеріям за стадіями організації та функціонування/ проведення системи аудиту чи окремого контрольного заходу, розроблений на основі принципів аудиту та представлений у працях [9, с. 461-462;10].

Оцінку кожного якісного показника ефективності системи внутрішнього аудиту ДП «Новоушицьке лісове господарство», представленого у табл. 2.4, пропонуємо здійснювати шляхом ранжування балів. Якщо твердження повністю відповідає дійсності (фактичній ситуації) даному показнику присвоюємо 3 бали; частково відповідає дійсності – 2 бали; не відповідає дійсності – 1 бал. Сумарний підрахунок балів за якісними

показниками становить від 1 до 18 – низький рівень ефективності внутрішнього аудиту; від 19 до 36 – середній рівень ефективності; від 37 до 54 – високий рівень ефективності за якісними критеріями.

Таблиця 2.4. Якісні показники ефективності внутрішнього аудиту ДП «Новоушицьке лісове господарство»

№ з/п	Показник	Бали
1	2	3
1	Наявність офіційних регламентів функціонування внутрішнього аудиту (статуту, посадових інструкцій тощо)	1
2	Наявність чіткого розподілу контрольних повноважень між ініціатором та виконавцем внутрішнього аудиту	2
3	Існування налагодженої взаємодії та взаємозв'язку між ініціатором та виконавцем внутрішнього аудиту (інформування про результати та заходи реагування на них)	1
4	Забезпечення організаційної та функціональної незалежності суб'єкта-виконавця внутрішнього аудиту	1
5	Високий рівень кваліфікації, професійної компетентності та ретельності суб'єкта-виконавця внутрішнього аудиту	2
6	Об'єктивність (неупередженість при здійсненні професійних суджень суб'єктом-виконавцем внутрішнього аудиту)	2
7	Використання систематичного та послідовного підходу при здійсненні внутрішнього аудиту	2
8	Виявлення порушень щодо об'єктів внутрішнього аудиту на засадах компаративності	1
9	Достовірність результатів внутрішнього аудиту	2
10	Повнота охоплення системою внутрішнього аудиту підсистем управління господарською діяльністю підприємств менеджерами	1
11	Адаптивність та постійне вдосконалення підсистеми внутрішнього аудиту	1
12	Самодостатність підсистеми внутрішнього аудиту (оптимальність конструкції підсистеми, встановлення норм функціонування об'єкта внутрішнього аудиту, стандартизація процесу внутрішнього аудиту)	1
13	Існування відповідальності за проведення та наслідки внутрішнього аудиту та поінформованість про це суб'єкта-виконавця	2
14	Інформування про результати внутрішнього аудиту відповідальних за функціонування об'єкта осіб (керівників/ менеджерів, бухгалтерів підприємства)	3
15	Раптовість та оперативність здійснення процедур внутрішнього аудиту	1
16	Адекватність процедур та методичних прийомів внутрішнього аудиту реальним потребам у їх застосуванні	2
17	Здійснення планування діяльності відділу підрозділу внутрішнього аудиту та окремих контрольних заходів	1
18	Участь суб'єкта-виконавця внутрішнього аудиту у розробленні норм господарювання щодо недопущення порушень та удосконалення управління господарською діяльністю підприємства	2
	Разом	28

Примітка. Складено автором на основі власних спостережень

Отже, результати якісного оцінювання внутрішнього аудиту ДП «Новоушицьке лісове господарство» вказують на середній ступінь його здатності до виконання поставлених завдань та досягнення визначеної мети, зокрема, свідчать про відсутність регламентів і норм його проведення, деяку суб'єктивність і залежність контролерів, тощо. Все це підтверджує необхідність організаційного удосконалення внутрішнього аудиту на підприємстві.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ДП «НОВОУШИЦЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО»

3.1. Організаційні засади впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві

Наявність діючої ефективної системи внутрішнього аудиту в умовах обмеження бюджетних коштів є основою для дієвого управління державним підприємством через підтвердження достовірності бухгалтерської інформації і законності діяльності суб'єкта господарювання, а також забезпечення економічної безпеки не лише підприємства, а й власників – тобто держави.

Необхідність удосконалення організації внутрішнього аудиту викликана прагненням власника економічного суб'єкту - держави - отримати об'єктивну і незалежну оцінку дій керівників усіх рівнів управління; необхідністю вчасного виконання державних замовлень; підвищенням ступеню довіри з боку ділових партнерів та забезпеченням рівня задоволеності споживачів; зниженням підприємницького ризику тощо. В нових умовах внутрішній аудит повинен активно інтегрувати в усі функції менеджменту, організаційну діяльність підприємства, забезпечуючи не лише інформацію про якість облікової та управлінської діяльності, але й формування пропозицій щодо удосконалення процесів управління, покращення фінансового стану підприємства та попередження ризиків.

Місія внутрішнього аудиту підприємств лісового господарства - покращувати менеджмент лісогосподарських підприємств, зменшувати еколого-економічні ризики, надавати гарантії й консультації з усіх питань корпоративного управління. При цьому місія внутрішнього аудиту екологічних витрат - вдосконалити управлінський облік, зокрема його екологічну складову, запровадити дієвий екологічний менеджмент, надавати

гарантії й консультації щодо організації обліку екологічних витрат і відображення їх у внутрішньовідомчій і фінансовій звітності.

Питання організації внутрішнього аудиту на підприємстві потребує вирішення наступного кола питань: форми організації, функціональних обов'язків осіб, що здійснюють внутрішній аудит, підпорядкованість внутрішнього аудиту в системі управління підприємством, напрями контрольної діяльності на підприємстві. Вирішення цих питань повинно здійснюватися із врахуванням інтересів всіх зацікавлених сторін.

Ми пропонуємо такі варіанти створення служби внутрішнього аудиту на ДП «Новоушицьке лісове господарство»: включення функцій аудиту в посадові інструкції існуючих посад та встановлення надбавки за виконання цих функцій; формування окремого підрозділу (служби) внутрішнього аудиту, що підпорядковується безпосередньо власнику підприємства; впровадження посади – внутрішнього аудитора [51]. Альтернативним варіантом також може бути укладання угоди на надання відповідних послуг незалежним аудиторським фірмами (аутсорсинг), однак на нашу думку такі підприємства не повною мірою можуть враховувати специфіку діяльності підприємства лісогосподарського комплексу, крім того враховуючи наявність територіально відокремлених підрозділів та значну чисельність працівників, послуги можуть бути значними та перевищувати витрати на утримання внутрішнього підрозділу.

Перший варіант організації внутрішнього аудиту (включення функцій аудиту в посадові інструкції існуючих посад) не вирішить проблеми, яка притаманна контрольній діяльності ДП «Новоушицьке лісове господарство» на сьогоднішній день – розпорощення функцій аудиту між різними посадами та підрозділами, а головне – поєднання як функцій інформаційного забезпечення аудиту, так і контрольних процедур і заходів усунення проблем в межах одного суб'єкта.

Враховуючи, що ДП «Новоушицьке лісове господарство» відноситься до середніх за чисельністю працівників підприємств, найбільш адекватним

варіантом є введення в організаційну структуру окремого відділу/служби внутрішнього аудиту. Головним аргументом на користь такого рішення є те, що внутрішній аудит є важливою складовою частиною господарського механізму і використовує сучасні інструменти планування, обліку, контролю, інформаційних систем з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Забезпечити ґрунтовний аналіз та контроль різних систем, що забезпечують виконання різновидів господарювання спроможний лише структурно відокремлений підрозділ внутрішнього аудиту. Для забезпечення об'єктивності оцінок та неупередженості висновків під час перевірок така служба повинна підпорядковуватись безпосередньо власнику підприємства - Державному агентству лісових ресурсів України.

Підпорядкованість та сфера впливу підрозділу внутрішнього аудиту зображено на рис. 3.1.



Рисунок 3.1 – Підпорядкованість служби внутрішнього аудиту в організаційній структурі ДП «Новоушицьке лісове господарство»

Примітка. Запропоновано автором.

Створення підрозділу внутрішнього аудиту на підприємстві дозволить керівництву та власнику підприємства децентралізувати функції управління, створити окремий підрозділ, що акумулює відповідальність за результати роботи; забезпечить концентрацію необхідної інформації для планування, прогнозування та прийняття рішень в одному структурному підрозділі; гарантуватиме оперативність збору інформації; швидкість реалізації цілей планування, обліку, аналізу та управління; що в кінцевому рахунку дозволить підвищити конкурентоздатність та прибутковість підприємства.

Місце підрозділу внутрішнього аудиту в організаційно-управлінській структурі підприємства виходить з того, що це самостійний підрозділ, який підпорядковуватиметься виключно власнику (Державному агентству лісових ресурсів України), що забезпечить його функціонування на основі принципів об'єктивності та незалежності. У випадку підпорядкування власнику (а не директору) служба за своїми повноваженнями не лише безпосередньо контролює стан захищеності об'єктів аудиту, але і опосередковано контролює дії керівництва підприємства, інших структурних підрозділів тощо. При такій організації внутрішні аудиторі набувають широких повноважень, право оперативного та прямого втручання в діяльність всіх підрозділів підприємства.

Згідно зі Наказом Мінфіну про Стандарти внутрішнього аудиту [49] основними внутрішніми документами щодо організації внутрішнього аудиту на підприємстві є Положення про службу внутрішнього аудиту та посадові інструкції внутрішніх аудиторів (працівників відділу внутрішнього аудиту).

Необхідні організаційні процедури створення на ДП «Новоушицьке лісове господарство» служби внутрішнього аудиту можливо представити таким чином (табл. 3.1).

На початковому етапі повинні бути забезпечені необхідні умови для ефективного функціонування служби внутрішнього аудиту (або окремої посадової особи). Так, мають бути розроблені та затверджені регламенти щодо діяльності та правового статусу підрозділу внутрішнього аудиту або посади внутрішнього аудитора/контролера, сформовано методичне

забезпечення його проведення. Підрозділ внутрішнього аудиту або внутрішній контролер повинні бути забезпечені необхідними технічними засобами для належного виконання своїх обов'язків. Разом з тим, на цьому етапі необхідним є здійснення оцінки ризиків, які властиві діяльності підприємств лісового господарства.

Таблиця 3.1. Організаційні процедури створення служби внутрішнього аудиту ДП «Новоушицьке лісове господарство»

Етап	Характеристика
Початковий етап	Регламентування діяльності служби внутрішнього аудиту (визначення місця в організаційній структурі, встановлення чітких завдань і функцій служби)
	Методичне та технічне забезпечення служби (Стандартів ВСА, планів, програм, робочих документів, посадових інструкцій працівників служби, графіків аудиторських перевірок тощо; програмне та інформаційне забезпечення)
	Оцінка ризиків на основі ризикоутворюючих факторів
Планування діяльності	Визначення та вибір об'єктів внутрішнього аудиту
	Вибір показників, які будуть використані при здійсненні внутрішнього аудиту
	Розробка плану, програми внутрішнього аудиту
	Визначення термінів здійснення внутрішнього аудиту певного об'єкту
	Вибір джерел інформації
	Визначення робочих документів
Здійснення	За допомогою прийомів документального або фактичного контролю
Оцінка та аналіз результатів	Визначення факторів та причин відхилень (помилка чи шахрайство); винних осіб, які призвели до відхилень
	Вивчення отриманих результатів, їх систематизація, аналіз та оцінка
	Розробка рекомендацій
Підготовка пропозицій	Оформлення та представлення результатів користувачам інформації у вигляді аналітичний звітів із пропозиціями по усуненню виявлених невідповідностей.
Моніторинг упровадження рекомендацій	Подальший контроль, згідно з прийнятим календарним графіком, завпровадженням змін.

Примітка. Запропоновано автором на основі власних досліджень.

Система стандартів підприємства повинна включати три ієрархічних рівня стандартів, представлених в таблиці 3.2. Перший ієрархічний рівень представлений загальними стандартами, що застосовуються як по підприємству в цілому, так і стосовно до різних рівнів

його управління. В цих стандартах прописана концепція розробки стандартів внутрішнього аудиту, і вони носять системоутворюючий характер.

Таблиця 3.2 Трирівнева система стандартів ДП «Новоушицьке лісове господарство»

Рівень	Складові частини рівня
1. Загальні стандарти.	1.1. Концепція розробки стандартів внутрішнього аудиту. 1.2. Глосарій. 1.3. Цілі, повноваження і відповідальність. 1.4. Кодекс етики внутрішнього аудитора. 1.5. Положення про внутрішній аудит. 1.6. Стандарт підготовки кадрів. 1.7. Стандарт підвищення кваліфікації. 1.8. Стандарт в області підвищення якості внутрішнього аудиту. 1.9. Стандарт у сфері внутрішніх і зовнішніх оцінок
2. Робочі стандарти	2.1. Стандарти планування. 2.2. Стандарти, виконання аудиту (документування аудиту, оцінка системи внутрішнього контролю, аудиторські докази, виконання завдання, використання роботи третіх осіб, контроль за виконанням завдання). 2.3. Стандарти, звітності (інформування про результати внутрішнього аудиту, повідомлення результатів аудиту, звітність за результатами аудиту).
3. Спеціалізовані стандарти	2.4. Стандарти, що розробляються в розрізі видів діяльності. 2.5. Стандарти, що розробляються в розрізі об'єктів обліку. 2.6. Стандарти, що розробляються за окремими напрямками внутрішнього аудиту (зокрема, екологічний аудит, аудит екологічних витрат, аудит бізнес-процесів).

Примітка. Запропоновано автором

З метою забезпечення єдності термінологічної бази доцільно використовувати глосарій, в якому загальною та систематизовано понятійний апарат, який використовується в стандартах внутрішнього аудиту. Ряд стандартів присвячений особливостям організації та функціонування внутрішнього аудиту. Зокрема, необхідно мати: стандарт, в якому розкриваються цілі, повноваження та відповідальність, Кодекс етики внутрішніх аудиторів, а також Положення про внутрішній аудит. У даній групі є ряд стандартів, що регламентують підготовку кадрів і підвищення кваліфікації, а також контроль і підвищення якості внутрішнього аудиту.

Окремий стандарт повинен регламентувати зовнішні і внутрішні оцінки внутрішнього аудиту.

Друга група стандартів, (робочі стандарти) викладає уніфікований підхід до проведення внутрішнього аудиту в розрізі його основних етапів і включає стандарти планування, стандарти, виконання аудиту, які регламентують документування аудиту, оцінку системи внутрішнього контролю, процес отримання аудиторських доказів, виконання завдань, використання роботи третє, контроль за виконанням завдань, а також стандарти, звітності, які регламентують процедуру інформування про результати внутрішнього аудиту, повідомлення результатів аудиту, а також формування звітності за результатами аудиту. Дана група стандартів може успішно застосовуватися на всіх рівнях управління підприємством. Перша і друга групи стандартів більшою мірою відображають методологічні аспекти проведення внутрішнього аудиту.

Третя група стандартів (спеціалізовані стандарти), має прикладний, методичний характер. У даній групі доцільно розробити стандарти, що регламентують методику перевірки з урахуванням галузевої специфіки, тобто в розрізі видів діяльності підприємства, у зв'язку з об'єктами обліку. Можливий і підхід, при якому стандарти розробляються в розрізі об'єктів обліку, а також в розрізі окремих бізнес-процесів. З точки зору виявлення внутрішньовиробничих резервів особливе значення мають стандарти, що розробляються за окремими напрямками внутрішнього аудиту, наприклад, у сфері управлінського аудиту.

Таким чином, розробка стандартів, повинна вестися відповідно до виділених ієрархічних рівнів. Для того, щоб внутрішній аудит був ефективним, необхідним є здійснення планування діяльності, формування плану-графіку перевірок тощо. На даному етапі необхідно здійснити вибір об'єктів контролю, визначити обсяг та складність роботи відповідно до мети, поставленої перед підрозділом внутрішнього аудиту та специфіки діяльності підприємства лісового господарства. Етап планування внутрішнього аудиту

включає також розробку планів-графіків, програми та форм робочих документів для здійснення перевірок на підприємстві, що затверджуються власником підприємства.

За результатами планування відбувається безпосереднє здійснення внутрішнього аудиту за допомогою методичних прийомів фактичного та документального контролю. Дані, що отримані в наслідок здійснення внутрішнього аудиту, підлягають подальшому систематизації, дослідженню, аналізу та оцінці. Ідентифікуються чинники, причини відхилень (шахрайство чи помилка) та винні особи, дії або бездіяльність яких стали причиною відхилень, розробляються відповідні рекомендації по усуненню та попередженню у майбутньому.

Завершальним етапом є оформлення та презентація результатів внутрішнього аудиту користувачам інформації та суб'єктам прийняття відповідних управлінських рішень з метою виправлення відхилень та контролю за виконанням розроблених рішень.

Відмітимо, що основна відмінність між службою внутрішнього аудиту та іншими службами (наприклад, бухгалтерський відділ) ДП «Новоушицьке лісове господарство» полягає в тому, що завдання, які вона вирішуватиме, будуть спрямовані на покращення економічної роботи на оперативному на рівнях. Для попередження конфліктів між службою внутрішнього аудиту та працівниками інших підрозділів, на підприємстві повинні бути чітко визначені і розмежовані права служби та доведені до відома всіх інших працівників. Так, працівники служби внутрішнього аудиту повинні мати право: отримувати інформацію від керівників і працівників підрозділів – ДП «Новоушицьке лісове господарство», необхідну для виконання своїх посадових обов'язків; контактувати з іншими суб'єктами господарювання з питань, що входять до компетенції служби; розробляти обов'язкові для підрозділів рекомендації за результатами перевірок; готувати пропозиції керівництву підприємства про стимулювання працівників, які приймали активну участь у розробці заходів усунення виявлених

невідповідностей та покращення показників фінансово-господарської діяльності вцілому.

Сучасна служба внутрішнього аудиту має укомплектовуватися представниками інших спеціальностей, крім бухгалтерів, наприклад спеціалістами по аудиту з використанням комп'ютерів та з безпеки і захисту інформаційних систем, а також представниками технічних і економічних спеціальностей залежно від галузі підприємства (табл.3.3).

Таблиця 3.3 Перспективна структура служби внутрішнього аудиту ДП «Новоушицьке лісове господарство»

Посада	Вимоги	Сфера діяльності	Результат
внутрішній аудитор	Сертифікат внутрішнього аудитора	удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у господарській діяльності підприємства	підвищення ефективності діяльності, довіри зацікавлених сторін, збереження активів, нарощування вартості активів, оптимізації ризиків діяльності, забезпечення прозорості діяльності
екологічний аудитор	Сертифікат екологічного аудитора [48]	оцінка еколого-економічної спрямованості господарювання і управління природними ресурсами з позиції зниження негативного впливу виробничих процесів на навколишнє середовище і формування оптимальних управлінських рішень.	підвищення екологічної безпеки підприємства, зменшення екологічних податків і платежів, штрафних санкцій
внутрішній аудитор у сфері бізнес-процесів*	Сертифікат внутрішнього аудитора	оцінювання бізнес-процесів з точки зору ефективності, керованості, функціональності, ступеня задоволеності клієнтів, розробка	підвищення якості здійснення бізнес-процесів і їх ефективності, стандартизація процесів. Підвищення керованості бізнесу

		рекомендації вдосконалення реінжинірингу процесів	щодо і бізнес-	
--	--	--	----------------------	--

* - пропонується виділення цих функцій в окремий напрямок аудиту у перспективі.

Примітка. Пропозиція автора

Аудит бізнес- процесів підприємства являє собою процес ідентифікації, аналізу та оцінювання рівня ефективності бізнес-процесів та усунення проблемних моментів і/або слабких сторін організації з метою визначення якісно нового рівня розвитку підприємства в перспективі, підвищення рівня його конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості [52; 53]. Такий напрям аудиту на етапі створення служби внутрішнього аудиту ДП «Новоушицьке лісове господарство» може не виділятися в окремий (з метою економії витрат), а відповідні функції – покладені на внутрішнього аудитора. Однак, враховуючи територіально розгалужену структуру підприємства, важливість реалізації державної політики у сфері збереження лісового фонду, а також забезпечення економічної ефективності підприємства, рекомендованим є впровадження такого напрямку аудиту, що сприятиме підвищенню якостівнутрішнього аудита на підприємстві в цілому, підготовки до сертифікації тощо.

Враховуючи специфіку діяльності ДП «Новоушицьке лісове господарство», вважаємо, що до складу такого підрозділу повинен бути включений екологічний аудитор. Завдання, що стоять перед лісовим господарством області обумовлюють необхідність забезпечити організацію безперервного багатоцільового використання лісів, обліку та оцінки ресурсів, підвищення інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності галузі на міжнародному рівні. Для цього необхідно використання сучасних механізмів внутрішнього аудиту: екологічного аудиту, що забезпечує дотримання норм екологічного законодавства та включає сукупність

організаційних заходів, методик і процедур в якості засобів контролю для забезпечення сталого ефективного розвитку, правильного і своєчасного прийняття управлінських рішень з охорони довкілля.

Складовими елементами підсистеми внутрішнього аудиту – екологічний аудит є мета та завдання, об'єкти, інформаційне забезпечення, аналітичні процедури (рис. 3.2).

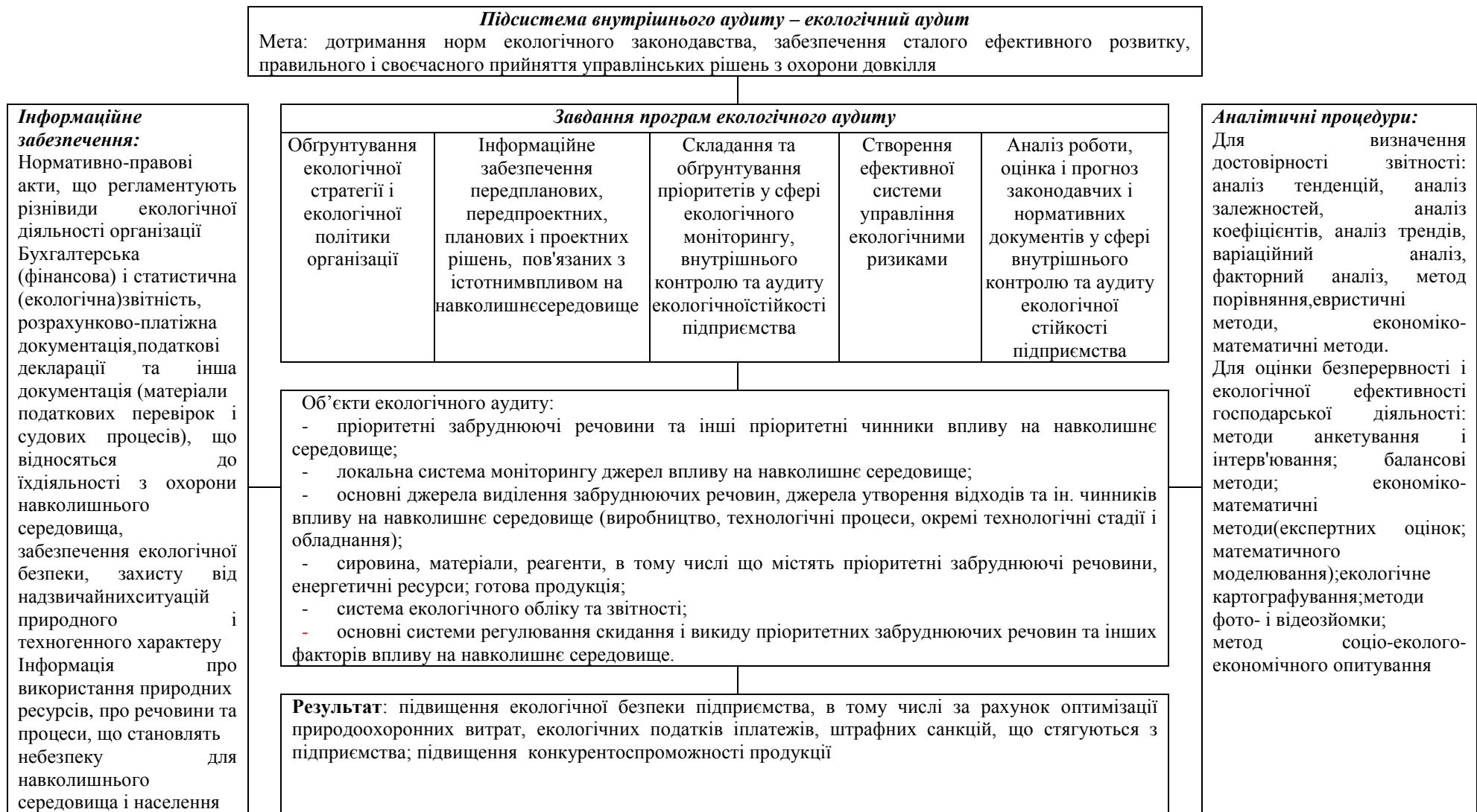


Рисунок 3.2. Складові підсистеми внутрішнього аудиту – екологічний аудит

Примітка. Узагальнено автором.

Завданнями внутрішнього екологічного аудиту є забезпечення спостереження і перевірки функціонування підприємства в цілому, його підрозділів, інших об'єктів внутрішнього контролю та аудиту на предмет відповідності їх діяльності екологічному законодавству, стандартам, планам, нормам, правилам, наказам, управлінським рішенням. Встановлюючи відхилення від вимог цих документів і рішень і виявляючи причини їх виникнення, екологічний аудит сприяє своєчасній розробці ефективних заходів управління охороною навколишнього середовища і реалізації спрямованих на його оптимальне функціонування заходів.

Ефективна система внутрішнього аудиту має величезне значення і дозволяє визначити сфери ризику (у тому числі екологічні), щоб розробити необхідні аудиторські процедури (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4 Аналітичні процедури перевірки системи управління ризиками

Етапи	Критерії	Джерела	Аудиторські процедури
1	2	3	4
ідентифікація і оцінка ризиків	профіль ризику складений з виявленням всіх ризиків. правильність оцінки ризиків.	- Політика управління ризиками, стандарт по управлінню ризиками. - Положення про оцінку ризиків і порогах прийняття рішення. - Методологічні рекомендації з управління ризиками. - Класифікатор ризиків, реєстр ризику, паспорт ризику, карта ризиків, динаміка ключових індикаторів ризику.	- Переконатися, що існує методичний підхід до управління ризиками в організації. - Переконатися, що всі ключові ризики були визначені в карті ризиків. - Встановити, чи часто здійснюється перегляд перелік ризиків. - Переконатися, що всі ризики були ідентифіковані і оцінені.
реагування на ризик	ефективність методів управління ризиками.	- Стандарт з управління ризиками. - Звіт по управлінню ризиками.	- Переконатися, що існують методи реагування на ризики і вони ефективно застосовуються в організації стосовно ключових ризиків. - Переконатися в економічній доцільності методів управління ризиками

1	2	3	4
Моніторинг	Здійснення оцінки впливу ризику на діяльність організації.	- Звіт по управлінню ризиками. - Управлінська та фінансова звітність.	-Оцінити ефективність організації в цілому і окремих бізнес-процесів.

Примітка. Узагальнено автором.

При використанні ризик-орієнтованого підходу, доцільно вибрати об'єкт аудиту за видами ризиків, які мають найбільший ступінь загроз на діяльність організації. Для економії часу і ресурсів служби внутрішнього аудиту та підвищення якості його проведення необхідно розробити стандарт з аудиту системи управління ризиками.

Таким чином, у процесі діяльності служба внутрішнього аудиту виконує різноманітні аудиторські завдання. Нами виділено найбільш актуальні на сучасному етапі на прями аудиту для ДП «Новоушицьке лісове господарство», а саме: внутрішній екологічний аудит; внутрішній аудит бізнес-процесів на основі ризик-орієнтованого підходу.

3.2. Економічне обґрунтування заходів із впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві

У швидко мінливих умовах ведення сучасного бізнесу існують велика потреба у внутрішньому аудиті і великі можливості для внутрішнього аудиту. Важливим є спрямування внутрішнього аудиту на найбільш значущі ризики, які можуть визначити успіх чи невдачу організації.

Для реалізації планів удосконалення системи організації внутрішнього аудиту ДП «Новоушицьке лісове господарство» необхідно врахувати витрати на створення та функціонування такої служби, зокрема: заробітна плата та нарахування; витрати на придбання ЕОМ та програмного забезпечення для служби; інші поточні витрати (електроенергія, канцелярія), пов'язані з діяльністю служби.

Зведені річні витрати на створення та функціонування служби внутрішнього аудиту на ДП «Новоушицьке лісове господарство» (табл. 3.5).

Таблиця 3.5 Витрати на створення і функціонування служби внутрішнього аудиту на ДП «Новоушицьке лісове господарство», грн.

№ п/п	Витрати	Витрати на 1 міс., грн.	Альтернативні варіанти організації ВА		
			посада аудитора	Служба ВА	
			Річна сума витрат (1 працівник), грн.	Річна сума витрат (2 працівника), грн.	Річна сума витрат (3 працівника), грн.
1	Початкові (разові інвестиції на створення служби) ¹ , у тому числі	-	44500	61500	78500
1.1	Комп'ютер з встановленою операційною системою	15800	15800	31600	47400
1.2	Придбання офісних меблів	1200	1200	2400	3600
1.3	Придбання програмного забезпечення	27500	27500	27500	27500
2	Фонд оплати праці за рік, у тому числі ² :	-	135457,2	270914,4	406371,6
2.1	- внутрішній аудитор	11288,1	135457,2	135457,2	135457,2
2.2	- екологічний аудитор	11288,1	-	135457,2	135457,2
2.3	- внутрішній аудитор у сфері бізнес-процесів	11288,1	-	-	135457,2
3.	Нарахування (у розрахунку на 1 ставку)	2483,4	29800,584	59601,2	89401,8
4.	Інші витрати на забезпечення діяльності служби ³ , у тому числі:	-	14900	18300	24700
4.1	Канцелярські витрати	300	3600	3600	5400
4.2.	Електроенергія	200	2400	2400	3600
4.3.	Амортизація	-	8900	12300	15700
	Витрати всього	-	180157,8	348815,6	520473,4
	Середньомісячні витрати	-	15013,1	29068,0	43372,8

Примітка:

1. Розраховано автором на основі середньо ринкових цін на відповідні основні засоби.
2. Розраховано автором на основі середньорічної заробітної плати підприємства
3. Розраховано автором на основі аналогічних витрат підприємства.

При розширенні штату завжди виникає питання оцінки ефективності функціонування служби та інструменту внутрішнього аудиту в цілому. Як бачимо, витрати суттєво збільшуються при створенні служби внутрішнього аудиту в розмірі 2-3 працівників. Нами проаналізовано вартість послуг, що

надаються аудиторськими компаніями в Україні [5-7; 28]. Зокрема вартість послуг визначається аудиторськими компаніями для кожного виду послуги, так 1 послуга - аудит фінансової звітності - в середньому коштує 36 тис.грн., при цьому жодна з проаналізованих компаній не пропонує комплексного (окрім фінансового) аудиту діяльності. Враховуючи, що аудиторською групою Хмельницького обласного управління лісового та мисливського господарства здійснюється плановий фінансовий аудит оцінки діяльності державного підприємства «Новоушицьке лісове господарство» щодо законності та достовірності фінансової звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку, в залученні сторонніх компаній для здійснення такого аудиту немає потреби. Як вже було обґрунтовано, необхідним є саме комплексний аудит за всіма фактами господарської діяльності з метою підвищення ефективності діяльності, розробки різних рекомендацій, спрямованих на зниження ризиків до допустимого рівня, проведення консультацій з персоналом по різних питань господарського життя.

Оцінювання ефективності управлінських витрат є складним методичним завданням, оскільки виникає необхідність представити результати діяльності у вартісному виразі з метою визначення чистої вигоди. Оцінка ефективності внутрішнього аудиту може бути здійснена як результат впровадження заходів усунення або попередження невідповідностей, шахрайств чи інших прогалин в діяльності підприємства, що можуть викликати економію витрат на підприємстві. Для порівняння величини витрат на організацію служби внутрішнього аудиту визначимо величину окремих непродуктивних витрат, що були встановлені під час роботи аудиторською групою Хмельницького обласного управління лісового та мисливського господарства (табл.3.6). у таблиці нами зазначено лише деякі з недоліків, виявлені під час аудиту, що призвели до загальної величини втрат у сумі 1392,5 тис.грн. за 2017-2018 роки та 9 місяців 2019 року. Слід зазначити, що такі втрати мають ретроспективний характер – вони виявлені за майже трирічний період, тобто становлять упущену вигоду для

підприємства протягом цього періоду. Це є аргументом на користь власної служби внутрішнього аудиту, адже пошук невідповідностей (у тому числі непродуктивних витрат, упущеної вигоди) буде здійснюватися на постійній основі згідно затверджених графіків, а тому заходи попередження таких ризиків можливо реалізувати в найкоротші строки.

Таблиця 3.6 Окремі напрями непродуктивних витрат, що були визначені в діяльності ДП «Новоушицьке лісове господарство» Аудиторською групою Хмельницького обласного управління лісового та мисливського господарства (за 2017-2018 роки та 9 місяців 2019 року)

Напрями непродуктивних витрат	Сума втрат, тис.грн.
Незаконна рубка дерев сторонніми особами	613,6
Не застосування штрафних санкцій до дебіторів за порушення строків виконання зобов'язання	87,2
Утримання понаднормативної чисельності працівників (єгерів)	360,5
Завищена вартість придбаних добрив, палива	120,5
Наявність значної кількості основних засобів, які не приймають участі в виробничій діяльності (нарахування амортизації на зазначені об'єкти)	15,4
Не достатні виробничі потужності для переробки деревини (витрати на залучення сторонніх суб'єктів)	195,3
Разом за період аудиту	1392,5
Середньорічні втрати	464,2
Середньомісячні втрати	38,7

Джерело: виділено автором на основі [8].

Для порівняння, в розрахунку на рік та місяць зазначені втрати покривають витрати на створення служби внутрішнього аудиту на ДП «Новоушицьке лісове господарство» у складі двох працівників. Однак, ці невідповідності могли б бути усунені в короткі строки та забезпечити підвищення ефективності діяльності вже в поточному періоді.

У таблиці 3.7 відображено алгоритм пошуку працівниками новоствореної служби напрямів аналізу ризиків шляхом проведення контрольних процедур.

Результатом перевірки витрат має стати ліквідація проблеми: в наведеному випадку зменшення (попередження зростання) витрат матеріальних ресурсів. Отримана економія повинна покривати не лише витрати на усунення невідповідностей, але і покривати частину витрат на функціонування служби внутрішнього аудиту.

Таблиця 3.7. Розробка заходів зниження непродуктивних витрат ДП «Новоушицьке лісове господарство» службою внутрішнього аудиту

Причини непродуктивних витрат	Заходи служби внутрішнього аудиту	Виконавці
1	2	3
Завищена вартість придбаних ТМЦ		
Розглянуті не всі пропозиції потенційних постачальників	Розробити алгоритм формування бази постачальників. Розробити критерії вибору постачальників	Заступник з комерційних питань, спеціаліст із матеріально-технічного забезпечення Тендерний комітет
При оцінці постачальників використана не вся інформація або є спотворення інформації про потенційних постачальників	Провести звірку даних про постачальника і умов роботи з ним за даними інших клієнтів Рішення про вибір постачальника приймати колегіально або за підсумками тендера.	Заступник з комерційних питань, спеціаліст із матеріально-технічного забезпечення Тендерний комітет
Не дотримана оптимальна процедура вибору потенційного постачальника для укладення угоди	Рішення про вибір постачальника приймати колегіально або за підсумками тендера.	Заступник з комерційних питань, спеціаліст із матеріально-технічного забезпечення Тендерний комітет
	Провести внутрішнє розслідування	Юрист, директор, комісія з службового розслідування
Свідомо обраний неоптимальний постачальник	Договір купівлі-продажу укласти після перевірки наявності колегіального рішення і позитивної оцінки умов поставки.	Заступник з комерційних питань, спеціаліст із матеріально-технічного забезпечення Тендерний комітет
	Провести внутрішнє розслідування	Юрист, директор, комісія з службового розслідування
Обраний постачальник неблагонадійний	Встановити наявність шахрайства або криміналу, Сумнівні постачальники виключаються зі списку альтернативних клієнтів	Юрист, директор, комісія з службового розслідування Заступник з комерційних питань, спеціаліст із матеріально-технічного забезпечення Тендерний комітет

Продовж.табл.3.7

1	2	3
Зростання витрат матеріальних ресурсів		
Зміна споживання матеріальних ресурсів через зміни у виробничій програмі	Планування оптимальної структури номенклатурних позицій (із застосування АВС-аналізу, СVP- аналізу, оптимізаційні моделі)	Начальник виробництва Начальник виробничої дільниці Начальник планово-економічного відділу
Зміна споживання матеріальних ресурсів через використання застарілих технологій	Оцінка технічного стану основних засобів Аналіз прогресивних технологій у галузі Оцінка економічної ефективності впровадження ресурсозберігаючих технологій	Начальник виробничої дільниці Начальник планово-економічного відділу
Несанкціоноване вивезення МТЗ	Встановлення засобів контролю: датчиків контролю палива, навантаження на вісь, відеокамер, датчиків руху	Відділ охорони
	Провести внутрішнє розслідування	Юрист, директор, відділ охорони, комісія з службового розслідування
Не повне використання виробничих потужностей підприємства		
Наявність основних засобів, які не приймають участі в виробничій діяльності	Порівняння економічної доцільності альтернативних варіантів: продажу основних засобів або їх залучення у виробництва	Начальник виробництва Начальник виробничої дільниці Начальник планово-економічного відділу Бухгалтер Спеціаліст із збуту, спеціаліст із матеріально-технічного забезпечення
Обмежений перелік платних послуг, що надаються підприємством	Моніторинг платних послуг, що надаються іншими підприємствами галузі. Економічне обґрунтування альтернативних варіантів платних послуг	Начальник виробництва, головний лісничий, начальник виробничої дільниці Начальник планово-економічного відділу Бухгалтер Спеціаліст із збуту

Примітка. Розроблено автором.

Важливо не тільки виявити ризики і упущення в роботі, але і надати проект заходів щодо їх усунення та недопущення. Подібні до представлених у таблиці 3.7 заходів можуть сприяти купності витрат в короткостроковому періоді, більш масштабні можуть потребувати довшого часу для забезпечення ефективності. Як ми вже говорили, що з метою зменшення супротиву

працівників підприємства діяльності служби внутрішнього аудиту варто запропонувати виплачувати працівникам як самої служби, так і працівникам, що виступили ініціатором тих чи інших заходів усунення невідповідностей, премію у відсотках до отриманої економії, колектив буде зацікавлений у пошуку джерел економії.

Таким чином, організація служби внутрішнього аудиту, сприяє підвищенню ефективності функціонування суб'єкта господарювання і захисту інтересів засновника, єзоною відповідальності управлінського персоналу. Аленавіть добре вибудована і організована служба внутрішнього контролюмає потребу в оцінці своєї ефективності як з точки зору досягнення поставлених цілей, так і з точки зору економічності, тому обґрунтуємо окремі із запропонованих заходів. Зокрема на нашу думку, важливим є пошук резервів нарощування прибутку підприємства за рахунок розширення платних послуг, що надаються підприємством. такі заходи не завжди супроводжуються значними капітальними вкладеннями, адже специфіка підприємства обумовлює можливість використання ним унікальних ресурсів. Так, дослідження діяльності підприємств туристичного комплексу вказує на значний потенціал розвитку ринку рекреаційних послуг та організованого туризму. Можливі нові послуги для ДП «Новоушицьке лісове господарство» відображено у табл.3.8.

Таблиця 3.8Пропозиції до розширення переліку платних послуг ДП «Новоушицьке лісове господарство»

Послуги	Витрати	
	Капітальні	Поточні
1	2	3
1. Туристичні маршрути	Організація санітарних зон для відвідувачів(використовуються і для інших запропонованих послуг)	Оплата праці персоналу, що доглядає територію Вивіз, утилізація сміття Витрати на рекламу
2. Організація зон відпочинку: - намети та розкладання	Витрати на спортивний інвентар як для оснащення спортивних зон, так і для	Оплата праці персоналу, що доглядає територію

вогниць спеціальнооблад-	у	захисного	
--------------------------	---	-----------	--

Продовж.табл.3.8

1	2	3
наних місцях (збільшення відповідних місць); - мотузковий парк; - площадка для пейнтболу	спорядження для відвідувачів	Оплата праці персоналу, що забезпечує надання відповідних послуг Витрати на рекламу
3. Оснащення фотозон на території підприємства	Витрати на декор (може бути вироблений власними засобами)	-
4. Розміщення, проживання та харчування мисливців, туристів	Оплата будівельних послуг (у тому числі власному персоналу) Покупні матеріали Обладнання	Оплата праці персоналу, що забезпечує надання відповідних послуг Електроенергія Вода Покупні матеріали Витрати на рекламу
5. Організація лазні	Оплата будівельних послуг (у тому числі власному персоналу) Покупні матеріали Обладнання	Оплата праці персоналу, що забезпечує надання відповідних послуг Електроенергія Вода Витрати на рекламу
7. Прокат спортивного та туристичного спорядження	Закупівля спортивного та туристичного спорядження Будівництво приміщення для зберігання, у т.ч. оплата будівельних послуг (зокрема власному персоналу)	Оплата праці персоналу, що забезпечує надання відповідних послуг Витрати на рекламу

Примітка. Розроблено автором.

Найбільш витратними з запропонованих заходів є будівництво будинків відпочинку, лазні, місць харчування тощо. Такі заходи можуть реалізовуватись в перспективі за рахунок отримання прибутку від інших бізнес-ідей. Крім економічного ефекту для підприємства, такі заходи будуть сприяти вирішенню соціальних проблем області – задоволенні потреб населення у рекреаційних та спортивних послугах, зростанні культури відпочинку за рахунок ознайомлення із унікальною флорою та фауною, сприяння сімейного відпочинку з метою оздоровлення тощо. Слід відмітити,

що пропозиції реалізації таких заходів може виходити від різних підрозділів підприємства, а завдання служби внутрішнього аудиту – здійснити перевірку економічної доцільності та обґрунтованості витрат, дотриманні вимог екологічної політики держави тощо.

Внутрішній аудит в тому стані, в якому перебуває сьогодні, не відповідає інформаційним потребам управління і не забезпечує адекватних прямих і зворотних зв'язків у системі управління, надання об'єктивної інформації для засновника щодо ефективності діяльності підприємства. Запропоновано варіанти побудови системи внутрішнього аудиту на лісогосподарських підприємствах, а саме: формування підрозділу внутрішнього аудиту, здійснення відповідних дій посадовими особами згідно до посадових інструкцій, впровадження посади внутрішнього аудиту чи здійснення аудиту на засадах аутсорсингу, дозволить підприємствам різних розмірів організувати ефективну систему внутрішнього аудиту. За умови створення відокремленого підрозділу внутрішнього аудиту, його місце в організаційно-управлінській структурі підприємства повинно полягати в тому, що це самостійний підрозділ, який підпорядковуватиметься виключно власнику з метою забезпечення самостійності діяльності, неупередженості та об'єктивності діяльності. Наведені економічні розрахунки підтверджують економічну доцільність створення такої служби на ДП «Новоушицьке лісове господарство», що забезпечить попередження непродуктивних втрат та підвищення ефективності господарської діяльності.

ВИСНОВКИ

У роботі узагальнено теоретико-методичні основи внутрішнього аудиту та особливості організації на вітчизняному підприємстві. Основні висновки і пропозиції, що впливають з рішення поставлених завдань, зводяться до наступного:

1. Аналіз досліджень з проблем внутрішнього аудиту показав існуючі протиріччя у поглядах на його сутність та призначення, що, зокрема, проявляється з ототожненням з внутрішнім контролем, недооціненням власниками та керівниками суб'єктів господарювання його практичного значення. Систематизація підходів вітчизняних і зарубіжних науковців дозволила визначити внутрішній аудит як регламентовану внутрішніми документами підприємства діяльність з контролю, оцінювання різних сторін функціонування суб'єкта господарювання та консультування всіх ланок управління, що здійснюється представниками спеціального підрозділу. Метою внутрішнього аудиту є надання необхідної релевантної інформації органам управління підприємства (і, перш за все, власникам) для підтримання ефективного стану системи управління ризиками та внутрішнього контролю, для досягнення стратегічних та оперативних цілей підприємства доцільними й ефективними способами.

2. Визначено, що спосіб забезпечення незалежності внутрішнього аудиту є одним з найбільш дискусійних в практиці діяльності як іноземних, так і вітчизняних аудиторів, у зв'язку з чим розглянуто основні моделі структури підпорядкування служби внутрішнього аудиту, систематизовано зовнішні та внутрішні фактори, що впливають на організацію системи внутрішнього аудиту. Узагальнено теоретичні засади побудови ефективної системи внутрішнього аудиту на підприємстві, визначено сучасні напрями його здійснення.

3. Дослідження практичних аспектів управління внутрішнім аудитом здійснювалось на матеріалах ДП «Новоушицьке лісове

господарство». Особливістю організації внутрішнього аудиту на підприємстві є відсутність відділу внутрішнього аудиту, а окремі функції розподілені між головним бухгалтером, начальником планово-економічного відділу та іншими працівниками. Повноті реалізації функції з внутрішнього аудиту не сприяє значна завантаженість працівників виконанням своїх прямих функцій. Внутрішні аудити здійснювались лише у спосіб, аналогічний ревізіям та перевіркам фінансово-господарської діяльності; при проведенні внутрішніх аудитів працівниками не завжди визначались причини невідповідностей та механізми їх попередження і недопущення у подальшій діяльності.

4. Вивчення системи внутрішнього аудиту ДП «Новоушицьке лісове господарство» дало змогу виявити наступний перелік проблем у цій сфері: не проводиться оцінка підприємницьких ризиків; відсутній спеціалізований підрозділ із здійснення внутрішнього аудиту; немає критеріїв та результатів оцінки діяльності структурних підрозділів; не встановлюються причини і винуватці відхилень від встановлених показників. Такий стан справ вимагає в першу чергу організаційного закріплення функцій внутрішнього аудиту за окремим підрозділом або посадовою особою. Результати якісного оцінювання внутрішнього аудиту ДП «Новоушицьке лісове господарство» вказують на задовільний ступінь його здатності до виконання поставлених завдань та досягнення визначеної мети, зокрема, свідчать про відсутність регламентів і норм його проведення, деяку суб'єктивність і залежність контролюючих осіб від керівництва.

5. Процес упровадження служби внутрішнього аудиту в систему управління ДП «Новоушицьке лісове господарство» систематизовано у відповідній організаційній моделі. Для чіткого планування, здійснення внутрішнього аудиту та прийняття своєчасних управлінських рішень запропоновано такі етапи здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві: початковий етап та етапи планування, здійснення, оцінки та аналізу результатів, а також оформлення та представлення його результатів користувачам інформації. У роботі складено трирівневі ієрархічні

стандартів внутрішнього аудиту, які необхідно сформувавши на підприємстві для належної регламентації. Обґрунтовано доцільність впровадження в діяльність підприємства екологічного аудиту та аудиту бізнес-процесів як сучасного напрямку внутрішнього аудиту, визначені основні складові цих підсистем - мета та завдання, об'єкти, інформаційне забезпечення, аналітичні процедури.

б. Обґрунтовано необхідність створення служби внутрішнього аудиту з прямою підпорядкованістю засновнику (не директору) підприємства. У роботі визначено перспективну структуру служби внутрішнього аудиту підприємства, розраховано величину витрат, пов'язаних із її створенням та функціонуванням. Запропоновано зробити окупність витрат на функціонування служби оцінювати через ефективність впровадження певних заходів, що можуть викликати економію витрат на підприємстві. Ефектом від діяльності служби внутрішнього аудиту є впевненість керівництва та засновника (власника), що системи підприємства правильно побудовані, адаптовані до визначених цілей та функціонують належним чином.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамс Р. Основы аудита / пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398 с
2. Аренс Э. А., Лоббек Дж. К. Аудит / пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 2003. 558 с
3. Аудит і ревізія підприємницької діяльності : [навч. посібник] / [Ф.Ф. Бутинець, Б.Ф. Усач, Н.Г. Виговська]. Житомир : Рута, 2001. 416 с.
4. Аудит: методика і організація : навчальний посібник Н.І. Гордієнко а ін. ; 2-е вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2017. 319 с.
5. Аудиторська фірма «Аудит плюс». URL: <http://auditplus.net.ua/ciny>
6. Аудиторська фірма «Консул». URL: <http://consul-audit.com.ua/%D1%86%D1%96%D0%BD%D0%B8/>
7. Аудиторська фірма «ОЛЗА». URL: https://www.olza.com.ua/tariff_audit
8. Аудиторський звіт оцінки діяльності державного підприємства «Новоушицьке лісове господарство» щодо законності та достовірності фінансової звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку, дотримання актів законодавства, планів, процедур з питань ведення лісового господарства за період з 01.01.2017 по 30.09.2019 року. Державне агентство лісових ресурсів України. Нова Ушиця, 2019. 45 с.
9. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні : системний підхід : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 656 с.
10. Бардаш С.В., Осадча Т.С. Окремі аспекти якісного і кількісного оцінювання ефекту та ефективності внутрішнього контролю. *Економіка і держава*. 2011. № 11. С. 16–19.
11. Беренда Н.І., Дьякова Н.І. Організація внутрішнього аудиту на підприємствах України. *Економіка*. 2015. Вип. 1(45). Т. 1. С. 242–245

12. Буравцова К.І. Особливості організації внутрішнього аудиту на підприємстві. *Управління розвитком*. 2013. №11. С. 139-141.
13. Вітюк Л.М., Гайдай Л.П. Внутрішній аудит як вид економічного контролю. *Вісник ЖІТІ*. 1999. № 10. С. 22-27.
14. Внутрішній аудит : навчальний посібник / за ред. Ю. Б. Слободяник. Суми :ТОВ «ВПП «Фабрика друку», 2018. 248 с.
15. Гевлич Л.Л. Організація внутрішнього аудиту фінансових інвестицій вітчизняного підприємства / за ред. Гевлич Л.Л. та ін. *Економіка та суспільство: Елект. Наук. Фахове видання*. Мукачєво: Мукачєвський державний університет. 2016. Вип.7. С. 893–899.
16. Гільорме Т.В. Організація обліку та аудиту на підприємствах в умовах інформаційного простору: Монографія. Дніпро : ФОП Дробязко С.І., 2018. 188 с.
17. Гуляєва Д.О. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві. *Управління розвитком*. 2011. № 2. С. 34-36.
18. Гуцаленко Л.В., Мулик Т.О. Внутрішній аудит та діагностика в системі державного фінансового контролю та управління діяльністю бюджетної установи. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. № 4. 2018 (32). С. 31—45.
19. Дмитренко О. М. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку підприємства. *Ефективна економіка*. 2017. № 5. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2017_5_28
20. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. Москва : Финансы и статистика, 1992.
21. Долбнева Д.В. Сучасні форми організації внутрішнього аудиту та доцільність їх використання у діяльності підприємств України. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Випуск 47-2.С.133-137.
22. Єрмолова М.С., Кеворкова Ж.А. Шляхи організації внутрішнього аудиту в економічному суб'єкті. *Молодий вчений*. 2017. № 12. С. 281–283.

23. Йовенко І. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: важливі аспекти. *Аудитор України*. 2015 №4. С. 30-35.
24. Каменська Т. О. Внутрішній контроль і аудит в управлінні : практ. посіб. Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2015. 375 с.
25. Каменська Т.В. Ризик-орієнтований характер сучасного внутрішнього аудиту. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2019. № 6. С. 49-53
26. Кизилов А. Н., Иванеско К. А. Система внутреннего контроля в зарубежной практике. *Проблемы экономики и юридической практики*. 2017. № 6. С. 62–64.
27. Ключ Ю.І., Іжболдіна А.В. Визначення місця і ролі внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю підприємств в умовах конкуренції. *Вісник східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2020. № 1 (257). С.41-48.
28. Компанія «Аудит. Бухгалтерія. Аутсорсинг». URL: <https://www.buhuslugi.com.ua/ua/vartist-poslug/vartist-auditorskikh-poslug.html>
29. Коркушко О.Н., Кушнір Л.А. Внутрішній аудит на підприємстві: суть та особливості організації. *Інфраструктура ринку: Електронний науково-практичний журнал*. 2020. №42. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5790/1/6054_IR.pdf
30. Лозовицький С.П. Внутрішній аудит: теоретичні основи, організація та методика : навчальний посібник. Львів : Растр-7, 2015. 339 с.
31. Марина А. С. Внутрішній аудит в системі управління сучасними підприємствами. *Менеджер*. 2016. № 4. С. 90-99.
32. Михальчишина Л. Г. Оцінка ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2014. № 2. С. 144-148.
33. Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors) : офіційний сайт. URL: <https://na.theiia.org/Pages/ПАНHome.aspx>

34. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 р., частина 1 / Пер. з англ. О.Л. Ольховікова та ін. К.: «Вид-во «Фенікс», 2010. 409 с.
35. Мулик Я. І. Методичні та організаційні підходи до системи внутрішнього контролю на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 17-18. С. 28–38.
36. Ризик-орієнтоване планування діяльності з внутрішнього аудиту. Методичний посібник. Київ, 2020. 103 с.
37. Назаренко Т.П. Служба внутрішнього аудиту: особливості організації. *Економічний аналіз*. 2016. Том 23. № 2. С.119-125.
38. Наконечна. В., Мельник С. І. Роль внутрішнього аудиту в системі економічної безпеки підприємства. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2018. №2. URL: https://www.lvduvs.edu.ua/en/documents_pdf/visnyky/nvse/nvse_02_2018/20.pdf
39. Олійник С. О. Внутрішній аудит в системі економічної безпеки підприємства. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес*. 2013. Вип. 181 (3). С. 213–218
40. Олійник С. О. Роль внутрішнього аудиту в управлінні підприємством. *Журнал науковий огляд*. 2018. № 6(49). URL: <http://oaji.net/articles/2017/797-1537550116.pdf>
41. Операційний план діяльності з внутрішнього аудиту на 2020 рік (із змінами) Державного агентства лісових ресурсів України та його територіальних органів http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=206443&cat_id=34185
42. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: [навч. посіб.] / Петрик О.А., Савченко В.Я., Свідерський Д.Є. / За ред. О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2008. – 472с.
43. Офіційний сайт ДП «Новоушицьке лісове господарство». URL: <https://novadlg.com.ua/golovna.html>

44. Петрик О.А. Особливості внутрішнього аудиту інвестиційних проектів / за ред. О.А. Петрик та ін. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 797. С. 292–299
45. Петрицька О.С. Організація внутрішнього аудиту на підприємствах. Приазовський економічний вісник. 2019. Випуск 5(16). С.356-359.
46. Пономарьова Н.А. Внутрішній аудит: сутність та значення у діяльності суб'єктів господарювання/ за ред. Н.А. Пономарьова та ін. Молодий вчений, 2016. № 6. 85–88 с.
47. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
48. Про затвердження Положення про сертифікацію екологічних аудиторів : Наказ Міністерства охорони навколишнього природного середовища України від 29.01.2007 № 27. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0295-07#n163>
49. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України 04.10.2011 № 1247. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text>
50. Робертсон Дж. Аудит / пер. с англ. М.: KPMG, Контакт, 1993
51. Роева О. С. Проблемні питання визначення економічної сутності виробничих запасів. Економічний аналіз. 2017. Т. 27. С. 224-229
52. Скриньковський Р. М. Внутрішній аудит системи корпоративного управління та діагностика ринкової вартості підприємства. Бізнес Інформ. 2015. № 9. С. 180-187.
53. Скриньковський Р. М., Павловські Г., Воробйов В. В. Діагностика ефективності контролінгу бізнес-процесів підприємства. http://business-inform.net/export_pdf/business-inform-2016-8_0-pages-154_159.pdf

54. Стандарти внутрішнього аудиту: Закон України від 04.10.2011 No 1247. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>
55. Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту. URL: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf>
56. Сугак Т., Тимофеев О. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності функціонування підприємства. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2019. URL: https://eco-science.net/archive/2019/APE-10-2019/10.19_topic_Sugak%20Т.М.,%20Тумофеєв%20О..pdf
57. Українська група «Бізнес Рішення». <https://www.ug.com.ua/ukr/audit/priceaudit>
58. Фінансова звітність за 2015-2019 рр. ДП «Новоушицьке лісове господарство». URL: <https://novadlg.com.ua/informacija/plani-ta-zviti-shchod-roboti-pidprijemstva/finansovo-ekonomichni.html>
59. Хрустінська А. Ю., Арзянцева Д. А. Управління внутрішнім аудитом на підприємстві. *Priority directions of science and technology development. Abstracts of the 5th International scientific and practical conference. SPC "Sci-conf.com.ua". Kyiv, Ukraine. 2021. Pp. 1663- 1673.* URL: <https://sci-conf.com.ua/v-mezhdunarodnaya-nauchno-prakticheskaya-konferentsiya-priority-directions-of-science-and-technology-development-24-26-yanvary-2021-goda-kyiv-ukraina-arhiv/>.
60. Цаль-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Мельник Т. Ю. Облік, статистика, аналіз та аудит в системі контролювання фінансових результатів підприємства: монографія. Житомир : Рута, 2016. 291 с.
61. Шигун М. М. Поточне планування внутрішнього аудиту з оцінки ризиків діяльності підприємства. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2020. № 1-2.С. 47-56.

62. Chambers A. D. New guidance on internal audit – an analysis and appraisal of recent developments. *Managerial Auditing Journal*. 2014. Vol. 29. Issue 2. PP. 196–218.

ДОДАТКИ

Додаток А

Етапи розвитку внутрішнього аудиту

Період	Назва	Зміст
Етап підтверджуючого внутрішнього аудиту		
3 кінця 19 століття до 1950 року	Перевірка рахунків бухгалтерського обліку.	Невелика група створювалася в бухгалтерії з метою перевірки економічних операцій. Ефективність внутрішнього аудиту пов'язується з кількістю виявлених спотворень в періоді аудиту: чим більше виявлено помилок, тим ефективніше аудит. Вперше термін «внутрішній аудит» використовував Брінк В. В. в своїй книзі «Сучасний внутрішній аудит» в 1941 році.
до 1960 року	виконання оціночної функції.	Внутрішній аудит проводить оцінку рівня дотримання діючого законодавства та внутрішніх регламентів, положень господарюючого суб'єкта.
до 1970 року	Перевірка процедур.	В середині 1960-х, аудиторі необхідно розглянути дотримання процедур, встановлених регламентами і положеннями. Аудитор перевіряє документи, рахунки та виявляє недоліки в регламентах і положеннях в частині прозорості норм або недоліки, що виникають в результаті неефективного контролю і управління
Етап системно-орієнтованого внутрішнього аудиту		
до 1980 року	Оцінка і контроль стадія стандартизації діяльності внутрішнього аудиту.	Зосередженість на дослідженні внутрішніх операцій у всіх сферах на основі оцінки основних елементів СВК (контрольне середовище, оцінка ризиків, інформація і комунікації, контрольні процедури, моніторинг). Внутрішні аудиторі не тільки виявляють спотворення в бухгалтерській (фінансовій) звітності, випадки недотримання норм чинного законодавства і регламентів організації, а й надають рекомендації, спрямовані на підвищення ефективності діяльності. У 1978 році випущені міжнародні стандарти внутрішнього аудиту.
до 1990 року	оцінка системи внутрішнього контролю.	Аудиторі висловлюють незалежну думку про систему внутрішнього контролю організації.
Етап ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту		
до 2000	Період «Оцінка	У 1990-і з'явилася концепція ризик-

року	ризик-менеджменту ».	менеджменту, яка використовується, втому числі, і з метою запобігання недобросовісних дійі краху організації. В результаті, багато організаційзвертаються до внутрішнього аудиту, щоб оцінити реалізаціюстратегії управління ризиками та виробити рекомендації щодо їївдосконалення.
до 2001 року	Період «Створеннясприятливих умов для управління ризиком ».	Управління ризиками вимагає наявності у людей навичок поідентифікації, оцінки ризиків та активного управління ризиками,пов'язаними з реалізацією стратегії в бізнесі. Деяківнутрішні аудиторі є лідерами в цій сфері, в тойчас як інші фахівці організації виявляютьобережність
до 2003 року	період вироблення підходів доформуванню звітності про ризики.	Формуються підходи до формування звітності про ризики задля їх контролю.
з 2003 року	Періодвикористання концепції «ризикоорієнтованої аудиту ».	Орієнтований на управління ризиками за допомогою сприяння їхвиявлення, оцінки та побудови ефективної СВК,охоплює всі структурні рівні компанії (активнийпідхід).
Етап комплексного внутрішнього аудиту з орієнтацією на виявлення внутрішньовиробничихрезервів		
з 2013 року	період побудови СВК на базі моделі COSO, використання ризикоорієнтованої підходу ізастосування креативних інструментів внутрішнього аудиту.	Орієнтований на досягнення цілей компанії за допомогою оцінкипроцесів внутрішнього контролю, корпоративного управління іуправління ризиками, сприяння в їх вдосконаленні.Відмінною особливістю є використання різнихкреативних інструментів внутрішнього аудиту, за своєю природоющо представляють різні види аудиту (стратегічний аудит,управлінський аудит, операційний аудит, соціальний аудит).

Джерело: [14;16;30].

Порівняльна характеристика особливостей інститутів внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю

Ознаки відмінності	Служба внутрішнього контролю	Служба внутрішнього аудиту
1	2	3
Ціль здійснення діяльності	Оцінка переважно минулої діяльності, виконання показників планових	Оцінка в загальному аспекті фінансово-господарської діяльності, ефективності та результативності, розробка рекомендацій щодо поліпшення функціонування основних систем управління підприємством
Методи та прийоми які застосовуються при перевірці	Документальні та комплексні ревізії, вибіркові перевірки схоронності активів та достовірності звітності	Застосування ризико- та системноорієнтовного аудиту, що вивчає не тільки своє підприємство зсередини, але й навколишнє економічне та юридичне середовище
Основні функції перевіряючих осіб	Контрольна, інформаційна, мобілізуюча	Контрольна, інформаційна, мобілізуюча, контрольно-аналітична, консультативна
Головні напрямки перевірок	Контрольні дії та процедури, які пов'язані з забезпеченням збереження активів, документальної та фактичної перевірки законності та доцільності фінансово-господарських операцій	До наведених процедур ревізії додаються оцінка ефективності основних систем управління підприємством: управління ризиками, корпоративне управління, контроль
Підхід до організації контрольної діяльності	Жорстка централізація та відповідність дій встановленим вимогам щодо проведення ревізій	Розробка стратегії проведення кожного аудиторського завдання, планування завдання, відповідність професійним стандартам, постійний контроль якості
Аналітичні процедури	Переважно використовуються для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності, розрахунку відхилень	Також використовуються для наступного аналізу діяльності, крім цього в якості процедур для проведення тестування засобів контролю та процедур оцінки ризиків
Оцінка управлінської діяльності	Перевірка законності та правильності дій посадових осіб при здійсненні операцій	Крім перевірки законності дій посадових осіб, здійснюється оцінка якості управління з розробкою рекомендації щодо його поліпшення

1	2	3
Звітність та відповідальність	Перед керівництвом підприємства	Перед вищим колегіальним органом управління Незалежність Визначається службовими відношеннями з керівництвом та системою оплати праці Визначається організаційним статусом та системою оплати праці
Ступінь надійності інформації за результатами перевірок	Визначається багатьма факторами, у тому числі незалежністю, об'єктивністю,компетентністю, особливими якостями, наявністю стандартів діяльності і кодексу етики (внутрішніх аудиторів)	
Точність інформації	Максимальна точність, виявлення винних осіб та визначення розміру збитків.	Оцінки базуються на розумній достатності, з урахуванням принципу «витрат-вигід», виявлення винних осіб здійснюється за рішенням органів управління

Джерело: [3;29].

Моделі структури підпорядкування служби внутрішнього аудиту, що використовуються за кордоном

Параметри порівняння	Модель 1	Модель 2	Модель 3	Модель 4
Сутність	Керівник СВА функціонально підпорядковується комітету з аудиту, а комітет з аудиту працює незалежно від ради директорів	Керівник СВА функціонально підпорядковується аудиторського комітету при раді директорів, а адміністративна діяльність здійснюється генеральним директором компанії	Керівник СВА функціонально підпорядковується вищому виконавчому керівництву компанії - генеральному директору	Керівник СВА функціонально підпорядковується фінансовому директору
Переваги	Максимальна ступінь незалежності СВА від менеджменту компанії.	забезпечення незалежності і об'єктивності СВА.	є інструментом контролю над діяльністю менеджера з боку вищого виконавчого керівництва.	зниження втрат від розкрадань і нецільового використання коштів, а також скорочення запасів
Недоліки	Рада директорів через комітет з аудиту не завжди може здійснювати поточний контроль дій СВА	несвоєчасність контролю діяльності СВА, багато залежать від керівника СВА або головного аудитора	менша ступінь незалежності і об'єктивності СВА.	менша ступінь незалежності і об'єктивності аудиторських оцінок
Особливості	Модель поширена в розвинених країнах	Внутрішній аудит розглядається як компонент системи корпоративного управління	Основне завдання СВА - здійснення контрольної-ревізійної діяльності.	Застосовується компаніями з філіями та підрозділами

Джерело: [25; 45, с.357].

Додаток Г

Аналіз основних техніко-економічних показників підприємства за 2015-2019 рр.

№ з/п	Показники	Роки					Темп росту 2019 р. до 2015 р, %
		2015	2016	2017	2018	2019	
1.	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, робіт, послуг, тис.грн.	8828	11302	17735	21955	22833	258,64
2.	Середньоспискова чисельність, осіб:	72	88	98	93	89	123,61
	- працівників						
	- робітників	51	66	74	71	70	137,25
3.	Середньорічний виробіток, тис.грн:	122,61	128,43	180,97	236,08	256,55	209,24
	- одного працівника						
	- одного робітника	173,10	171,24	239,66	309,23	326,19	188,44
4.	Фонд оплати праці, тис.грн	4974,1	6527	10563,7	2597,6	3387,1	269,13
5.	Середньомісячна заробітна плата одного працівника, грн	5757,1	5180,87	8982,740	11288,1	2534,74	217,73
6.	Собівартість реалізованої продукції, тис.грн	6235	8220	13722	16850	17416	279,33
7.	Чистий прибуток (збиток) всього, тис.грн	714	169	457	594	653	91,46
8.	Витрати на 1 грн. товарної продукції, грн	0,71	0,99	0,97	0,97	0,76	108,00
9.	Рентабельність продукції, робіт, послуг, %	11,45	1,50	2,58	2,71	2,86	24,97
10.	Рентабельність продажу, %	8,09	1,50	2,58	2,71	2,86	35,36
11.	Середньорічна вартість основних засобів, тис.грн.	4847,5	5240,5	6293	7511,5	7822,1	161,36
12.	Фондовіддача, грн./грн.	1,82	2,16	2,82	2,92	2,92	160,29

Примітка. Складено автором на основі даних фінансової звітності ДП «Новоушицьке лісове господарство».

Вивчення середовища аудиту ДП «Новоушицьке лісове господарство»

Запитання	Відповідь	Примітка
1	2	3
Філософія і стиль управління		
Чи є одноосібними прийняття рішень і оперативне управління?	Так	
Чи оцінюється підприємницький ризик і чи вдається керівництво до адекватного управління ним?	Ні	
Чи є у керівництва підстави для перекручення фінансової звітності?	Ні	
Чи діє на підприємстві система внутрішнього контролю?	Ні	Є окремі елементи системи та розподіл деяких функцій між працівниками та структурними підрозділами
Організаційна структура підприємства		
Чи узгоджений розподіл прав, обов'язків і відповідальності з організаційною структурою підприємства?	Так	
Чи вдається керівництво відповідного рівня до санкціонування господарських операцій?	Так	
Чи проводиться аудит з боку вищих керівників за виконанням делегованих прав і обов'язків?	Так	
Чи відповідає організаційна структура розмірові підприємства?	Так	
Органи управління		
Чи регулярно проводяться збори засновників, наради?	Так	
Чи оформлені рішення зборів (нарад) протоколами?	Так	
Чи існує спеціальний орган (посада) внутрішнього аудиту?	Ні	
Методи делегування прав і обов'язків		
Чи враховує існуючий розподіл прав і обов'язків особливості господарської діяльності?	Так	
Чи можливі конфлікти інтересів підрозділів (осіб)?	Ні	
Чи встановлені:		
а) показники оцінки результатів діяльності підрозділів (осіб)?	Ні	
б) заходи заохочення (стягнення)?	Так	
Чи укладені договори про матеріальну відповідальність:		
а) індивідуальні (повна, часткова);	Так	
б) колективні?	Ні	
Чи розроблені на підприємстві:		
а) положення про структурні підрозділи;	Так	
б) посадові інструкції?	Ні	Наявні на ключові посади керівників структурних підрозділів
Методи управління аудитом		
Чи застосовується система оперативного планування і звітності підрозділів?	Ні	
Чи встановлюються причини і винуватці відхилень від встановлених показників?	Ні	
Чи здійснюється аналіз господарської діяльності:		

Продовження додатку Д

1	2	3
а) оперативний;	Ні	
б) періодичний?	Так	
Чи передбачені процедури попередження і виявлення несанкціонованих операцій, помилок у документах?	Ні	
Чи здійснюється інвентаризація у всіх випадках, передбачених законодавством?	Так	
Внутрішній аудит		
Чи здійснюються на підприємстві функції внутрішнього аудиту?	Так	Частково, оскільки відсутній спеціалізований структурний підрозділ
Яка підпорядкованість органу внутрішнього аудиту?	Ні	Підрозділ відсутній
Чи застосовується письмова звітність про роботу органу внутрішнього аудиту?	Ні	Підрозділ відсутній
Кадрова політика		
Чи має персонал підприємства відповідний професійний рівень?	Так	
Чи виконує персонал покладені на нього обов'язки?	Так	
Чи висока плинність кадрів на підприємстві?	Ні	
Зовнішній вплив		
Чи підпорядковане підприємство міністерству, об'єднанню?	Так	
Чи здійснюється контроль вищестоящою організацією?	Так	

Примітка. Складено автором на основі власних спостережень

Виконала студентка магістратури
спеціальності 073 Менеджмент
денної форми навчання
« ____ » лютого 2021 р.

Підпис

А.Ю. Хрустінська
Ініціали, прізвище

Науковий керівник
доцент кафедри
к.е.н., доцент
« ____ » лютого 2021 р.

Підпис

Д.А. Арзянцева
Ініціали, прізвище

Робота допущена до захисту:
завідувач кафедри
д.е.н., професор
« ____ » лютого 2021 р.

Підпис

В.П. Синчак
Ініціали, прізвище