

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

СЕНІВ ЮРІЙ БОГДАНОВИЧ

**ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПРОЦЕСУ ЗБУТУ ТА МАРКЕТИНГОВОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА / INTERNAL AUDIT OF ENTERPRISE
SALES AND MARKETING**

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма «Економічна експертиза та аудит бізнесу»
випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

ЗМІСТ

Вступ.....	5
РОЗДІЛ 1 Теоретичні основи внутрішнього аудиту	8
1.1 Еволюція становлення та розвитку внутрішнього аудиту.....	8
1.2 Сучасний стан внутрішнього аудиту в Україні.....	13
1.3 Проблеми впровадження внутрішнього аудиту в практику вітчизняних підприємств.....	20
Висновки до розділу 1.....	27
РОЗДІЛ 2 Організаційні аспекти внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності	30
2.1 Загальна характеристика внутрішнього аудиту бізнес-процесів підприємства.....	30
2.2 Особливості внутрішнього аудиту збуту та маркетингової діяльності підприємства.....	38
2.3 Організація внутрішнього аудиту збуту та маркетингової діяльності...43	
Висновки до розділу 2.....	59
РОЗДІЛ 3 Методичні аспекти внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності	61
3.1 Інформаційна база та методичні прийоми внутрішнього аудиту збуту та маркетингової діяльності	61
3.2 Особливості проведення внутрішнього аудиту збуту та маркетингової діяльності на підприємстві.....	66
3.3 Оцінка ефективності внутрішніх аудиторських перевірок	75
Висновки до розділу 3.....	80
Висновки.....	83
Список використаних джерел.....	87
Додатки.....	95

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. У сучасних економічних умовах, коли діяльність підприємств супроводжується різноманітними ризиками, а зовнішній фінансовий контроль не задовольняє потреб власників та керівників підприємств, виникає необхідність налагодити інші, більш дієві види контролю, одним з яких є внутрішній аудит.

Внутрішній аудит дає змогу вчасно виявити й усунути ті умови та чинники, які не сприяють ефективності діяльності підприємства і перешкоджають досягненню поставленої мети.

Особливе місце відводиться внутрішньому аудиту в управлінні бізнес-процесами, зокрема за напрямками, які спрямовані на збільшення обсягів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та ефективне управління маркетинговою діяльністю підприємства.

Питання внутрішнього аудиту стосовно вирішення проблем забезпечення стабільності обсягів збуту продукції й ефективності маркетингової діяльності підприємств розглядаються в працях відомих вітчизняних та зарубіжних учених-економістів: Л.Алборова, Н.Андрєвої, І.Голяш, Ю.Гофербера, С.Кучіної, О.Мельниченко, П.Хадріана, О.Шафалюк та інших.

На даний час наявні проблеми вирішуються не у повній мірі, що потребує досліджень теорії та практики внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності підприємства й підтверджує актуальність обраної теми магістерської роботи.

Мета та завдання дослідження. Метою магістерського дослідження є вивчення і оцінка питань організації та методики внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності та розробка на цій основі висновків щодо ефективного управління підприємством.

Досягнення поставленої мети можливе за умови виконання низки завдань:

- розглянути історичний розвиток внутрішнього аудиту та сучасні напрями його еволюції;
- дослідити проблеми впровадження внутрішнього аудиту в практику вітчизняних підприємств;
- обґрунтувати переваги застосування внутрішнього аудиту для ефективного управління;
- розкрити роль та значення внутрішнього аудиту в управлінні бізнес-процесами підприємства;
- дослідити особливості організації внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності;
- виокремити релевантні джерела інформації для проведення внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності підприємства;
- розробити пропозиції стосовно використання методів внутрішнього аудиту для досягнення запланованих обсягів реалізації продукції та покращення маркетингової діяльності.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти організації внутрішнього аудиту.

Об'єктом дослідження є процес збуту та маркетингової діяльності у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз».

У процесі дослідження використано такі методи:

- аналіз та синтез – при дослідженні проблем впровадження внутрішнього аудиту в практику вітчизняних підприємств;
- індукція та дедукція – для визначення загальних тенденцій розвитку внутрішнього аудиту;
- групування – при вивченні інформаційної бази внутрішнього аудиту;
- конкретизація – для обґрунтування змісту проведених досліджень;
- узагальнення – при розкритті суті та значення внутрішнього аудиту;
- спостереження – для визначення стану контролю на досліджуваному підприємстві;

- порівняння – для вивчення особливостей функціонування внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності;
- аналізу – для дослідження можливостей ефективної діяльності підприємства тощо.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в узагальненні теоретичних засад та вирішенні комплексу практичних питань, пов'язаних з використанням інструментів внутрішнього аудиту для побудови ефективної системи збуту на підприємстві та удосконалення маркетингової діяльності підприємства.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що результати дослідження можуть бути використані у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» та інших вітчизняних підприємствах для забезпечення стабільності їх функціонування покращення ефективності діяльності.

Апробація результатів магістерської роботи. Основні положення та результати магістерської роботи представлені в двох наукових працях: «Проблеми функціонування системи внутрішнього контролю та шляхи їх вирішення» (травень 2019р.), «Проблеми впровадження внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах» (листопад 2019р.), які опубліковані в збірниках наукових праць студентів, Тернопіль 2019.

Структура та обсяг магістерської роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи становить 100 сторінок друкованого тексту, у тому числі 5 рисунків, 5 таблиць. У роботі міститься 4 додатки. Список використаних джерел налічує 80 найменувань.

РОЗДІЛ 1

Теоретичні основи внутрішнього аудиту

1.1.Еволюція становлення та розвитку внутрішнього аудиту

Поняття внутрішнього контролю з'явилося ще на початку XVIII століття та змінювалося з часом. На початку XXI століття сфера застосування внутрішнього контролю перетворили його на інструмент контролю за ризиками, а його функції тісно переплелися з функціями управління ризиками.

У літературних джерелах виокремлюють 5 основних цілей внутрішнього контролю:

- повнота і надійність і інформації;
- відповідність політиці, планам, процедурам та законодавству;
- забезпечення збереження всіх активів;
- ефективне використання всіх ресурсів;
- досягнення підрозділами підприємств намічених завдань [32, с. 64].

У структурі внутрішнього контролю виділився внутрішній аудит. Цей вид контролю почав швидко розвиватися після Другої світової війни.

Як свідчать історичні джерела, у 1941 році в США була заснована міжнародна професійна організація, що отримала світове визнання. Її метою став розвиток, а також популяризація професії внутрішнього аудитора, а також розробка стандартів професійної діяльності. Ця організація була названа Інститутом внутрішніх аудиторів (ІВА). До складу ІВА зараз входять члени із 165 країн та регіонів. Загалом у всьому світі нараховується близько 1 млн. людей, які займаються внутрішнім аудитом.

Інститут внутрішніх аудиторів є професійною організацією, якою керують її члени, що обрані в раду директорів та виконавчий комітет. ІВА є некомерційною неприбутковою організацією.

Кількість членів цієї організації збільшувалася упродовж всього часу її існування. Близько 50% всіх членів організації є представниками країн Північної Америки та Карибських країн. Налічується близько 250 національних відділень ІВА, які діють в більш, чим 100 країнах світу.

Головне завдання ІВА визначається таким чином: «бути головною міжнародною професійною асоціацією, яка організована на міжнародній основі і яка спрямована на забезпечення розвитку внутрішнього аудиту» [8, с.137].

В 1967-1968 роках були вперше ухвалені етичний кодекс та стандарти внутрішнього аудиту, а в 1973 році була запроваджена програма сертифікації. Чинні на даний час визначення, етичний кодекс та стандарти були ухвалені в 1999-2001 роках.

ІВА здійснює навчання та сертифікацію, має знак сертифікації внутрішніх аудиторів.

Сертифікація здійснюється за такими кваліфікаціями:

- «Дипломований внутрішній аудитор» (Certified Internal Auditor, CIA);
- «Дипломований аудитор фінансових організацій» (Certified Financial Services Auditor, CFSA);
- «Дипломований аудитор державних організацій» (Certified Government Auditing Professional, CGAP);
- «Дипломований спеціаліст по самооцінці контролю» (Certified in Control Self-Assessment, CCSA).

Сертифікат Внутрішнього аудитора від ІВА визнається в усіх країнах світу. Він видається 12 мовами. Цей сертифікат існує вже більше 25 років і за цей час його отримали більше 32 тис. внутрішніх аудиторів.

Інститут внутрішніх аудиторів в Україні представлений Всеукраїнською громадською організацією «Інститут внутрішніх аудиторів України», що функціонує з 2001 року.

Члени ІВА України мають змогу:

- спілкуватись з колегами, обмінюватись досвідом та знаннями;
- брати участь в презентаціях та їх обговореннях на зустрічах Інституту;
- покращувати свою професійну майстерність;
- підвищувати свій статус в якості члена міжнародної професійної асоціації;

- отримувати інформацію стосовно професійного розвитку аудитора;
- мати доступ до інформаційних ресурсів ІВА;
- на пільгових умовах брати участь в заходах, які організовує та проводить ІВА;
- отримувати організаційну та методичну допомогу при створенні відділів внутрішнього аудиту;
- користуватись підтримкою ІВА при вирішенні спірних питань;
- користуватись бібліотекою Всеукраїнського Інституту внутрішніх аудиторів;
- в установленому порядку користуватись символікою ІВА;
- члени ІВА України отримують членську карту та сертифікат відповідного зразка.

На сьогоднішній час внутрішні аудитори здійснюють експертне оцінювання управлінських функцій підприємств. Вони здійснюють аналіз, оцінку, формують рекомендації, готують інформацію про діяльність підприємства, а також дають поради щодо безпеки його діяльності.

Загалом, завдання внутрішнього аудитора полягає в допомозі працівникам підприємства кваліфіковано виконувати свої обов'язки.

Внутрішній аудит привернув до себе особливу увагу на початку нового тисячоліття. Це було зумовлено низкою чинників:

- внутрішній аудит є недооціненим ресурсом, використання якого може підвищити ефективність роботи підприємства;
- гучні корпоративні скандали, які прокотилася США та західною Європою, дали підстави вважати, що зовнішній аудит може даватиме виконувати свого призначення, внаслідок чого можуть зазнавати банкрутства навіть найбільші фірми;
- наявність на підприємстві належного корпоративного управління, невід'ємним елементом якого стає внутрішній аудит, є позитивним сигналом для потенційних інвесторів та кредиторів.

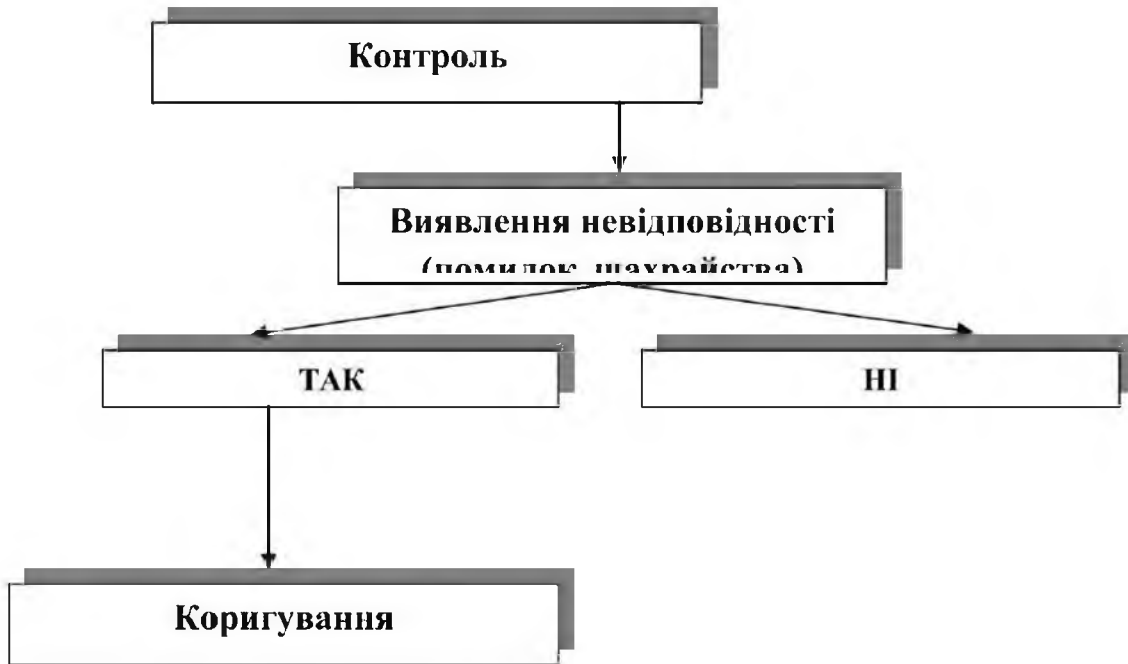


Рис.1.1. Модель циклу управління відносно функцій внутрішнього аудиту

Для України поняття внутрішнього аудиту є досить новим і потребує ґрунтовного дослідження як у теоретичному, так і у практичному планах.

Сьогодні існує багато тлумачень внутрішнього аудиту. У додатку А наведено визначення терміну «внутрішній аудит». Різноманіття визначень пояснюється відсутністю єдиного нормативного документа, який регулював би відносини у сфері внутрішнього аудиту.

У сучасному світі модель внутрішнього аудиту змінилася. На даний час завдання внутрішнього аудиту спрямовані на ефективність управління ризиком та на системний підхід в управлінні.

Набула розвитку теорія систем, в основі якої розвивається два напрями: кібернетичний та ризикоорієнтований підхід.

Використання кібернетичного підходу дозволить вивчити внутрішній аудит як складну систему, що утворена з окремих елементів з багаточисельними внутрішніми та зовнішніми зв'язками і як підсистему внутрішньогосподарського контролю, що дасть змогу отримати більш повне

уявлення про нього, виявити причинно-наслідкові зв'язки між окремими частинами цього об'єкта.

Концепція ризик-орієнтованої діяльності, що ґрунтується на теорії ризиків, розглядає контроль як діяльність, спрямовану на зниження ризиків, що виникають у процесі досягнення мети бізнесу.

Сучасні умови господарювання характеризуються збільшенням числа користувачів звітної та поточної економічної інформації на зовнішньому і на внутрішньому рівнях, ускладненням оцінки діяльності підприємств, ефективності його управління, динамічними змінами бізнес-середовища, появою нових ризиків. За таких умов внутрішній аудит став одним із важливих інструментів для прийняття управлінських рішень щодо подальшої діяльності підприємства.

1.2. Сучасний стан внутрішнього аудиту в Україні

В Україні на даний час більше уваги надається зовнішньому аудиту, який здійснюється незалежними аудиторськими фірмами, порівняно з внутрішнім аудитом підприємств. Свідченням цього є результати дослідження теорії і практики аудиту в Україні, які висвітлені в численних наукових джерелах.

Питання внутрішнього аудиту в публікаціях вітчизняних авторів розглядаються поверхово, а його практичне застосування на українських підприємствах є досить обмеженим. Наразі здійснення внутрішнього аудиту в Україні законодавчо врегульованим є лише для банків, міністерств, та центральних органів виконавчої влади.

Внутрішній аудит постійно удосконалюється та адаптується до потреб власників підприємств залежно від ринкової ситуації. На даний час в Україні діяльність внутрішнього аудиту не врегульована, проте на ринку є всі необхідні умови для його розвитку.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 року регламентує як і зовнішній (аудит фінансової звітності), так і внутрішній аудит.

Проведення зовнішнього аудиту на підприємстві не завжди повністю може задовольнити потребу власників та адміністрацію в інформації про реальний стан підприємства. Ретельно організована система внутрішнього контролю і аудиту дає змогу збільшити кількість необхідної інформації, яка в подальшому впливатиме на прийняті управлінські рішення.

Під поняттям «внутрішній аудит» зазвичай розуміють незалежну діяльність суб'єкта господарювання, пов'язану з оцінкою і перевіркою діяльності в інтересах підприємства або його керівництва.

В економічній літературі та нормативних актах, що стосуються внутрішнього аудиту існує безліч трактувань.

Велика кількість існуючих визначень пояснюється відсутністю єдиного нормативного документа, який б здійснював регламентацію внутрішнього аудиту в усіх секторах економіки нашої країни разом, що сприяє суперечкам науковців, протиріччям у термінах.

У міжнародному стандарті аудиту № 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» регламентованого визначення терміну також немає. Відповідно до цього стандарту, термін «внутрішній аудит» розглядається як «оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктом господарювання, функціями якої є: перевірка, оцінювання та моніторинг системи бухгалтерського обліку й звітності».

Здійснення внутрішнього аудиту в банках та кредитних організаціях регулюється Національним банком України. Згідно Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України, «внутрішній аудит є незалежною об'єктивною діяльністю з надання впевненості та консультаційних послуг щодо оцінки системи та процесів банку, що мають приносити користь банку та покращувати його діяльність» [79, с.18]

Щодо внутрішнього аудиту у державному секторі економіки, то КМУ затвердив концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового

контролю. Цим ж документом подається наступне тлумачення терміну: «Внутрішній аудит – діяльність з надання незалежних та об’єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонування системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій» [34]

На наш погляд, усіх вчених-аудиторів можна поділити на дві групи.

Перша група розглядає внутрішній аудит, як діяльність, яка спрямована на оцінку й перевірку роботи підприємства.

Друга група розглядає внутрішній аудит, як підсистему фінансового відділу (департаменту).

Кожна з функцій, що виконує внутрішній аудит, має свою специфіку.

До основних функцій належать:

- контрольна функція – забезпечує перевірку правильності й відповідності обліку вимогам чинного законодавства;
- координаційна функція – організація роботи внутрішнього аудитора на основі запиту, потреби адміністрації, інвесторів;
- аналітична функція полягає у аналізі, експертній оцінці господарської діяльності підприємств, установ (організацій);
- інформаційна функція інформування адміністративно-управлінського персоналу про стан обліку, виявленні помилки, проблеми;
- консультаційна функція – надання консультацій щодо вирішення наявних нестандартних ситуацій, помилок чи ліквідації порушень норм законодавства;
- захисна функція – розробка захисних механізмів від шахрайства, крадіжок майна або інших ресурсів господарюючого суб’єкта;
- профілактична – запобігання негативним явищам [35, с. 370-375].

З метою розмежувань різних поглядів авторів здійснено аналіз наявних функцій внутрішнього аудиту (див. табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Функції внутрішнього аудиту

Функції внутрішнього аудиту	Верхлядова Н.І.	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг	Калінінська К.О.	Скулінець І.П.
Контрольна	*	*	*	*
Координаційна				*
Аналітична	*	*	*	*
Інформаційна			*	*
Консультативна				*
Захисна			*	*
Профілактична			*	

Для успішної реалізації своїх функцій усі суб'єкти внутрішнього аудиту, повинні виконувати такі обов'язки:

- встановлювати порядок використання отриманої інформації;
- визначати методи і джерела отримання інформації щодо діяльності підприємства;
- визначати чинники, що впливають на фінансово-господарську діяльність підприємства.

Якщо оцінювати сучасний стан внутрішнього аудиту на підприємствах України щодо виконання всіх його функцій, то він є незадовільним.

Найчастіше виникають такі порушення:

- зловживання службовим становищем;
- неякісне виконання службових обов'язків;
- неправильна оцінка операцій;
- надання недостовірного висновку [20, с.270].

Проведення внутрішнього аудиту державою не контролюється, а тому не має чітко визначених умов щодо його організації, завдань та цілей.

Необхідність внутрішнього аудиту та порядок його організації розглядається в індивідуальному порядку кожним підприємством, адже, утримання нової штатної одиниці в особі аудитора або ж окремої служби збільшує величину адміністративних витрат.

Необхідність запровадження внутрішнього аудиту існує, у першу чергу, на великих підприємствах з багаторівневою структурою управління, з філіями та іншими відокремленими підрозділами, для контролю з боку керівництва вищого рівня за діяльністю керівників нижчих рівнів у поточному, наступному та стратегічному періодах часу.

У цьому контексті внутрішній аудит дає змогу спостерігати за ефективністю поточного функціонування підприємства та його можливостей розвитку на перспективу [31].

Основне завдання внутрішнього аудиту полягає у забезпеченні ефективності функціонування всіх підрозділів підприємства, на всіх рівнях управління, а також захисти законних майнових інтересів підприємства та його власників. Крім того, внутрішній аудит може вирішувати й інші завдання:

- перевірки виконання наказів і розпоряджень власника та керівництва підприємства;
- перевірки правильності складання та виконання умов договорів;
- перевірки стану фінансового обліку та звітності, їх достовірності і законності, доцільності господарських операцій;
- перевірки наявності, стану, правильності оцінки майна, ефективності використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів;
- перевірки порядку дотримання діючих цін, тарифів, розрахунково-платіжної дисципліни, своєчасності сплати платежів до бюджету та позабюджетних фондів;
- проведення аналізу діяльності підприємства та його підрозділів;
- розробка проектів, експертних висновків та інших матеріалів;

- проведення перевірок фінансової звітності;
- розробка та надання керівництву пропозицій щодо удосконалення організації обліку та розрахункової дисципліни;
- консультування керівників підрозділів, спеціалістів та працівників підприємства та власників;
- організація підготовки до перевірок органами зовнішнього контролю тощо;
- проведення наукових досліджень [52, с. 24-25].

Об'єктами внутрішнього аудиту є матеріальні, трудові та фінансові ресурси.

Внутрішній аудит організовується з урахуванням його специфіки на кожному підприємстві, тому на практиці існують різні види внутрішнього аудиту:

- операційний) аудит;
- аудит на відповідність вимогам;
- аудит фінансової звітності.

Зазначимо, що обсяг і мета внутрішнього аудиту змінюються залежно від розміру, структури суб'єкта господарювання й вимог його управлінського персоналу. Як правило, внутрішній аудит складається з одного, або декількох наведених елементів:

1) Моніторинг.

Впровадження адекватного внутрішнього контролю належить до обов'язків управлінського персоналу. Управлінський персонал покладає, як правило, на внутрішній аудит відповідальність щодо перевірки внутрішнього контролю, моніторингу його функціонування, а також надання рекомендацій щодо його вдосконалення;

2) Перевірка інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Цей елемент може включати перевірку способів, що застосовуються для визначення, виміру, класифікації інформації і складання звітності про неї відповідно до конкретного запиту щодо окремих статей;

3) Перевірка продуктивності діяльності.

Дана перевірка за своєю організаційно-методичною суттю досить складна, оскільки вона охоплює як фінансові, так і нефінансові заходи контролю суб'єкта господарювання;

4) Перевірка дотримання законів, нормативних актів та інструкцій управлінського персоналу.

Така перевірка є важливим елементом внутрішнього аудиту та підкреслює його важливе значення для мікро- та макроекономіки.

Цілі внутрішнього аудиту є значно ширшими за цілі зовнішнього аудиту. Це надає гнучкості внутрішнім аудиторам. Різні підприємства відрізняються обсягом, спрямованістю та сферами дослідження внутрішнього аудиту.

Доцільним є постійно діючий відділ внутрішнього аудиту, що дозволить керівництву здійснювати ефективний контроль за окремими підрозділами, виявити резерви виробництва і найбільш перспективні напрямки розвитку, слідкувати за ефективним здійсненням функцій підприємства, а також давати рекомендації фінансово-економічним та бухгалтерським відділам стосовно покращення результатів їх роботи.

1.3. Проблеми впровадження внутрішнього аудиту в практику вітчизняних підприємств

У сучасному світі головним ресурсом розвитку стали творчі здібності людини, її енергія, ініціатива. Це призводить до ускладнення управління організаціями, необхідності розумного поєднання виробничої стратегії і ризик-менеджменту, облікової та податкової політики, якісної обліково-аналітичної підтримки управлінських рішень. Усе це потребує створення надійної системи внутрішнього контролю та її важливого і невід'ємного елемента – внутрішнього аудиту.

Глобалізаційні процеси, пов'язані з поширенням нових технологій виробництва товарів і послуг не оминули проблем відповідного реформування контрольного середовища в нашій країні, одним з елементів якого є професійний внутрішній аудит.

Зниження поточних витрат та впровадження заходів з підвищення рівня доходів підприємства в умовах економічної кризи є особливо актуальним питанням, тому підприємства ставлять за мету підвищити контроль за виробничо-господарською діяльністю. А в умовах кризи дуже важливо не тільки планувати та контролювати свої доходи та витрати, але й управляти результатами такого контролю. Отже, якщо фактичні витрати перевищують рівень запланованих у бюджеті витрат, належна увага приділяється управлінню грошовими потоками: посилюється контроль за витрачанням коштів, додатково розроблюються процедури внутрішнього контролю задля попередження фактів розтрачання грошових коштів по незапланованих статтях витрат підприємства.

Виникають проблеми з прогнозуванням та оцінкою ризиків, саме тому на підприємстві максимально посилюють контроль за використанням наявних коштів й інших ресурсів з метою покращення економічних показників.

Таким чином, ефективність діяльності підприємства суттєво залежить від організації самої системи системи внутрішнього аудиту. Адже внутрішній аудит є одним із видів внутрішньогосподарського контролю суб'єктів підприємницької діяльності. Існуючі методи і форми економічного контролю не можуть задовольнити інформаційні потреби керівників підприємств, тому що керівники прагнуть отримувати більш якісну та системну фінансову оцінку внутрішньогосподарських процесів, а також мати можливість своєчасно попереджати фінансові зловживання та протистояти фактам шахрайства, що є дуже важливим.

Сьогодні все більше уваги керівники підприємств повинні приділяти питанню інституалізації служби внутрішнього аудиту, тобто перетворенню певних управлінських процесів та явищ до заснування організованого інституту внутрішнього управління та контролю, впорядкуванню та формалізації

внутрішніх процесів, які пов'язані із забезпеченням виконання службою внутрішнього контролю сподівань, покладених управлінським персоналом на такий відділ.

Багато підприємств у світі страждають від неефективного використання людських, фінансових, матеріальних ресурсів, від браку інформації, яка необхідна для прийняття ефективних управлінських рішень, від викривлення показників фінансової звітності, шахрайства та фінансових зловживань з боку управлінського персоналу, тому належно організована робота служби внутрішнього аудиту повинна фіксувати й відслідковувати дотримання суб'єктами контролю вимог чинних законодавчих та нормативних актів щодо ефективності та цільового використання бюджетних або власних коштів, збереження майна, правомірність та ефективність використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, достовірності обліку і звітності тощо [52, с.163].

В умовах економічної кризи, належно організована робота служби внутрішнього аудиту спонукатиме працівників дотримуватися чинного законодавства та нормативних актів, а також розробленої підприємством політики, внутрішніх правил та процедур, планів, вчасно виявляти та знижувати ризик непередбачених витрат чи втрати репутації підприємством. Тому на сьогодні усі керівники підприємств різних організаційно-правових форм власності, що розвиваються в Україні, повинні приділяти увагу формуванню належної системи внутрішнього аудиту.

Підвищення ефективності контролю полягає як в його своєчасності, так і повноті операцій і процесів, розробці внутрішніх стандартів контролю.

Побудова належної системи внутрішнього аудиту є складною проблемою для багатьох вітчизняних підприємств. Чимало керівників підприємств України не розуміють потреби у внутрішньому аудиті та досить часто ототожнюють поняття внутрішнього аудиту із зовнішнім аудитом, який проводиться незалежними аудиторами.

Через нерозуміння сенсу й цінності роботи аудитора, економічну неграмотність замовників у питаннях сутності та значення даного поняття,

аудитори вимушені погоджуватись на важкі умови виконання роботи в екстремальних умовах (за оцінками вчених не менше, ніж в 70% випадків на здійснення аудиту фінансової звітності замовники згодні укласти договір на мінімальну кількість робочих днів(на малих підприємствах 1-3 дні, середніх - 5 днів, великих - 10-15 днів) мотивуючи це тим, що вони можуть запросити іншого аудитора і за меншу плату. За таких умов працівники аудиторських фірм вимушені шукати нетрадиційних (креативних) методів організації та методики виконання великого обсягу роботи в умовах жорстко обмеженого часу [58, с.158].

У результаті формується імідж українського аудитора, що перевіряє досить поверхнево лише фінансову звітність і не визначає сильні чи слабкі сторони бізнесу, не дає порад і не консультує працівників підприємства з точки зору підвищення ефективності роботи персоналу.

Слід також зазначити, що присутність на підприємстві ефективного внутрішнього аудиту може знизити витрати підприємства на зовнішній аудит, але не може скасувати необхідність зовнішнього аудиту для компанії. Важливо також врахувати, що не рекомендується користуватися послугами зовнішнього аудитора для проведення внутрішніх аудитів на підприємстві, оскільки подібне поєднання може призвести до втрати принципу незалежності, що є одним із головних чинників у роботі зовнішнього аудитора. У законодавстві деяких країн таке поєднання заборонено (наприклад, закон Сарбейнса-Окслі в США) [60, с.226].

Організація ефективної системи внутрішнього аудиту на підприємстві повинна базуватися на наступних принципах та вимогах:

- надійності;
- динамічності;
- адаптивності;
- саморегуляції;
- постійності ;
- безперервності розвитку;
- застосування комплексного підходу;

- адекватність організаційної структури системи внутрішнього аудиту;
- регламентація внутрішнього аудиту;
- інформаційна безпека та захист інформації [66, с.232].

Отже, побудова належної системи внутрішнього аудиту підприємства має базуватися на певних методологічних конструкціях - принципах та вимогах.

Мета впровадження і підтримки на належному рівні ефективної системи внутрішнього аудиту підприємства повинна відповідати концепції діючого підприємства, конкретним питанням стратегічного управління, які змінюються під впливом факторів зовнішнього середовища.

Незважаючи на очевидні переваги впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві, керівники не поспішають створювати службу внутрішнього аудиту, аргументуючи це, насамперед, нестачею коштів. В усіх галузях економіки та на кожному підприємстві варто запровадити систему внутрішнього аудиту з тим, щоб за цю роботу відповідала конкретна особа, група чи спеціальний відділ. Асигнування на утримання такої аудиторської служби слід здійснювати за рахунок виявлених внутрішнім аудитом резервів підвищення ефективності роботи підприємства, зниження собівартості й збільшення прибутків.

Ефективність діяльності підприємства може підвищитися внаслідок інтеграції внутрішнього аудиту з управлінським обліком та функціонально-вартісним аналізом. [66, с.232].

З точки зору аудитора, який оцінює заходи внутрішнього аудиту підприємства, засоби аудиту можна класифікувати таким чином:

- аудит запобігання, який застосовується для попередження чи перешкодження небажаним діям;
- аудит, націлений на виявлення або розкриття небажаної дії;
- аудит виправлення, призначений для усунення помилок або небажаних дій.

Найбільш поширеними засобами внутрішнього аудиту є компетентність персоналу, адекватний розподіл обов'язків, наявність ефективного порядку санкціонування (розпорядливі підписи на документах керівника чи інших уповноважених осіб), ведення документації та системних записів, зустрічні взаємоперевірки записів, перевірку правильності документообігу, у тому числі суцільну нумерацію створених документів, реєстрація документів у спеціальних журналах, брошурування документів, перевірка порядку їх зберігання і архівування. До них можуть також відноситися контроль облікових записів та реалізації заходів, спрямованих на обмеження доступу не уповноважених на те осіб до системи документообігу і ведення обліку, а також контроль з боку головного бухгалтера за якістю роботи підпорядкованих їм співробітників.

Впровадження внутрішнього аудиту потребує досить великої роз'яснювальної роботи, насамперед серед керівників вищого рівня управління. Стан впровадження внутрішнього аудиту, пов'язаний із наявністю однакових для всіх відомих проблем, а саме:

- переведення штату контрольно-ревізійних працівників до складу підрозділу внутрішнього аудиту;
- розширення обов'язків працівників внутрішнього аудиту при одночасній втраті певних пільг, статусу, частини заробітної плати (доходу);
 - відсутність кваліфікаційних вимог до внутрішніх аудиторів;
 - недостатність методичних розробок з аудиторського контролю;
 - неефективність діючої нормативно-правової бази в питаннях внутрішнього аудиту;
- недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів;
- відсутність типових форм документів з аудиту в цілому та внутрішнього аудиту зокрема;
- відсутність методичних рекомендацій з питань автоматизації внутрішнього аудиту ;
- відсутність державної політики в галузі внутрішнього аудиту;

- неадекватне розуміння місії внутрішнього аудиту, як власниками так і більшістю менеджмента;
- неефективне використання існуючих структур внутрішнього аудиту або звужене використання фахівців;
- відсутність досконалої системи та процедури підготовки професійних внутрішніх аудиторів;
- невизначеність стану контролерів в державному секторі економіки.

Вказані проблемні аспекти призводять до меншої ефективності здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві та до недовіри щодо такої системи на підприємстві, хоча із впровадженням внутрішнього аудиту підприємство має істотні переваги, зокрема:

- виявлення резервів засобів та джерел підприємства;
- оцінка використання наявного на підприємстві програмного забезпечення;
- розробка рекомендацій щодо удосконалення системи обліку на підприємстві;
- ефективна система внутрішнього аудиту на підприємстві значно підвищує інтерес інвесторів до таких підприємств.

Для належної побудови системи внутрішнього аудиту на підприємстві потрібно застосувати інформаційні технології («Помічник аудитора», Abacus Professional, Abacus Designer та ін.).

Поширення інформаційних технологій у аудиті принесло із собою масштабні революційні зміни. Безумовно, застосування комп'ютерів значно впливає на ефективність аудиторських процедур та якість проведення контролю. Однак слід пом'ятати, що контрольні функції автоматизуються найважче.

Основними напрямками побудови і розвитку системи внутрішнього аудиту на підприємстві, застосовуючи комп'ютерні інформаційні системи є:

- трансформація елементів обліку при використанні комп'ютерних інформаційних систем;

- удосконалення комп'ютерних форм та системи обліку;
- контроль якості електронного документообігу;
- розробка методологічного забезпечення внутрішнього контролю підприємств;
- налагодження комп'ютеризованих процедур внутрішнього контролю;
- нагляд щодо якості внутрішнього контролю.

Отже, ситуація, що склалася в Україні, потребує вирішення проблем, які мають місце в організації внутрішнього аудиту і роблять неможливим успішний розвиток внутрішнього аудиту.

Важливе значення як при обліку, так і при здійсненні аудиту, має документальне відображення. Якби існували типові форми з аудиту, це значно полегшувало б роботу самих аудиторів та керівництва підприємства при прийнятті на основі інформації аудитора ефективних управлінських рішень.

На сучасному етапі розвитку жодне підприємство не обходиться без комп'ютерних технологій, а відсутність окремого програмного забезпечення для здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві значного погіршує його ефективність.

Отже, першочерговими завданнями, які потрібно виконати для впровадження внутрішнього аудиту є:

- усвідомлення власниками підприємств необхідності, ефективності і корисності внутрішнього аудиту;
- удосконалення законодавчого регулювання внутрішнього аудиту в Україні;
- подальша розробка і впровадження нормативів внутрішнього аудиту;
- поліпшення методики та організації внутрішнього аудиту, його якості та розробка оптимальної методики, питання аудиторської етики та інші.

Вирішення таких проблем спрямоване на зміцнення позицій та авторитету аудиту в цілому та внутрішнього аудиту в Україні зокрема.

Висновки до розділу 1

Внутрішній аудит почав стрімко розвиватися після Другої світової війни. У 1941 році в Altamonte Springs, США було засновано Інститут внутрішніх аудиторів (ІВА) - міжнародну професійну організацію, яка отримала світове визнання її метою є розвиток та популяризація професії внутрішнього аудитора та розробка стандартів професійної діяльності.

Особливістю розуміння суті внутрішнього аудиту є те, що необхідність його запровадження існує на великих і середніх підприємствах з багаторівневою структурою управління, з філіями та іншими відокремленими підрозділами, для контролю з боку керівництва вищого рівня за діяльністю керівників нижчих рівнів у поточному, наступному та стратегічному режимах.

Внутрішній аудит виступає як процес спостереження за ефективністю поточного функціонування підприємства та його можливостей розвитку на перспективу. Система такого контролю повинна бути підпорядкована завданням стратегічного розвитку, адже внутрішній аудитор володіє інформацією про всі важливі аспекти діяльності підприємства та інструментарієм для узагальнення і аналізу даних. Саме тому внутрішній аудит стає джерелом інформації, для об'єктивної оцінки реального стану справ та прогнозу на майбутнє.

Проблеми дослідження, тлумачення та впровадження в практику внутрішнього аудиту в Україні пояснюється відсутністю досліджень самої категорії «внутрішній аудит» з позиції різних концептуальних підходів до його визначення.

Впровадження внутрішнього аудиту потребує досить великої роз'яснювальної роботи, насамперед серед керівників вищого рівня управління.

Стан впровадження внутрішнього аудиту знаходиться на початковій стадії, через нерозуміння керівниками підприємств необхідності у створенні відділу внутрішнього аудиту і корисності від його діяльності.

Для успішного впровадження внутрішнього аудиту потрібно виконати такі завдання:

- усвідомлення власниками підприємств необхідності, ефективності і корисності внутрішнього аудиту;
- удосконалення законодавчого регулювання внутрішнього аудиту в Україні;
- подальша розробка і впровадження нормативів внутрішнього аудиту;
- поліпшення методики та організації внутрішнього аудиту, його якості та розробка оптимальної методики, питання аудиторської етики та інші.

Вирішення таких проблем спрямоване на зміцнення позицій та авторитету аудиту загалом та внутрішнього аудиту в Україні зокрема.

РОЗДІЛ 2

Організаційні аспекти внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності

2.1 Загальна характеристика внутрішнього аудиту бізнес-процесів підприємства

Вітчизняні підприємства потребують безперервного вдосконалення своїх систем управління. Одним із напрямів створення ефективної системи управління є орієнтація діяльності підприємства на бізнес-процеси.

Світовий досвід засвідчує, що найбільш успішними стають ті підприємствами, чий бізнес-процеси є добре продуманими та чітко визначеними, а методи реалізації цих процесів є ефективними та надійними.

Ефективність функціонування бізнес-процесів впливає на успіх бізнесу підприємства загалом. На підприємствах, котрі створені за функціональним принципом, працівники наділені відповідальністю за діяльність підрозділів, проте ніхто з них не несе відповідальності за якісне і вчасне виконання процесів загалом.

На вітчизняних підприємства попроцесний підхід до управління не є новим явищем.

Бізнес-процес - це одне із понять менеджменту, що відображає процеси діяльності підприємства. Менеджмент розглядає бізнес-процес як послідовність дій, що перетворюють на «вході» одержувані ресурси з метою отримання результату, який в подальшому буде мати цінність для споживача. Таке формулювання дає загальну характеристику процесів підприємства як бізнес-системи, діяльність якої спрямована на задоволення потреб споживача [40, с.120].

Бізнес-процеси важко піддаються опису, тому при їх класифікації доцільно дотримуватись певних принципів:

- назва кожного процесу повинна починатись із дієслова, що визначає конкретний продукт процесу;
- кожний процес повинен мати чітко визначені початок та закінчення;
- кожний процес повинен мати вхід та вихід;
- кожний процес повинен мати продукт, постачальників та клієнтів;
- всі процеси повинні бути вимірюваними та такими, що управляються;
- необхідно чітко відділяти основні процеси від допоміжних: основні виробляють «продукти» для клієнтів, допоміжні - для інших процесів в організації;
- ефективність кожного процесу необхідно оцінити.

Основні бізнес-процеси зорієнтовані на виробництво та реалізацію продукції або ж надання послуг, вони створюють можливість отримання доходу для підприємства.

Основних бізнес-процесів, як правило, на підприємстві небагато. Окрім основних, є ще підтримуючі бізнес-процеси. Підтримуючі бізнес-процеси є допоміжними і призначені для допомоги при виконанні основних бізнес-процесів. На відміну від основних, кількість підтримуючих процесів може досягати кількох десятків. Існують також процеси розвитку, тобто процеси вдосконалення продукту, що виготовляється, або послуги, що надається.

Внутрішня аудиторська перевірка бізнес-процесів повинна включати заходи, що складаються із збирання, оцінки та аналізу аудиторських доказів в межах системи внутрішнього контролю бізнес-процесу і висловлення думки аудитора стосовно його надійності.

Метою внутрішньої аудиторської перевірки бізнес-процесів є:

1. Формування висновку про надійність системи внутрішнього контролю досліджуваного процесу:

- оцінка форми внутрішнього контролю та виявлення істотних недоліків системи внутрішнього контролю;
- аналіз виконання контрольних процедур.

2. Контроль за виконанням управлінським персоналом підприємства коригувальних заходів щодо результатів попередніх перевірок.

3. Спільна розробка з управлінським персоналом підприємства рекомендацій щодо усунення недоліків системи внутрішнього контролю, виявлених у ході аудиту.

4. Контроль за виконанням вироблених рекомендацій.

Для виробничого підприємства характерні типові бізнес-процеси, до яких належать: постачання, виробництво, збут (див. рис.2.1).

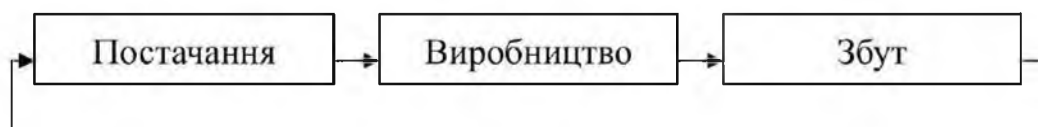


Рис 2.1 Взаємозв'язок бізнес-процесів підприємства

Як свідчить рис. 2.1, бізнес-процеси підприємства мають циклічний характер і перебувають у тісному взаємозв'язку.

Кількість та послідовність бізнес-процесів є різними, проте основними є такі бізнес-процеси, котрі відображені на рис. 2.1.

Бізнес-процес постачання включає господарські операції з купівлі і заготівлі виробничих запасів в обмін на зобов'язання перед постачальниками зі сплати грошових коштів.

Бізнес-процес виробництва є сукупністю господарських операцій з виробничого споживання засобів праці, предметів праці і самої праці з метою виготовлення і випуску готової продукції.

Бізнес-процес збуту охоплює операції з прийняття замовлення, надання кредитів, поставки товарів та послуг, оформлення рахунків покупцям та отримання грошей.

У бізнес-процесі постачання підприємство отримує виробничі запаси, витрачає грошові кошти, працю, виникають кредиторські зобов'язання перед постачальниками та підрядниками.

Аудиторськими доказами цього бізнес-процесу є:

- внутрішня фінансова звітність керівництва підприємства та його підрозділів;
- фінансова звітність підприємства, призначена для зовнішніх користувачів;
- первинні документи на оприбуткування запасів;
- нарахування оплати праці працівникам;
- перерахування грошових коштів постачальникам;
- облікові реєстри;
- відповіді постачальників на запити аудиторів;
- комерційні публікації (про ціни ринку, наприклад);
- інструкції посадових осіб тощо.

Від розуміння особливостей даного бізнес-процесу залежить професійність аудитора. З точки зору процедур контролю, бізнес-процес постачання можна поділити на частини: купівля товарів і послуг, оплата товарів і послуг, повернення товарів постачальнику.

Перевіряючи купівлю товарів і послуг, аудитор повинен впевнитися, що всі угоди з постачальником санкціоновані і зареєстровані (вибірково перевіряють наявність санкцій на документах-замовленнях та записів у реєстрах цих документів, для чого використовують копії замовлень-угод з постачальниками, оглядають записи). Типовим порушенням можуть бути дії стосовно закупівлі товарів в обхід відділу закупок чи іншої спеціальної служби.

Наступним контрольним моментом є перевірка повноти, своєчасності та правильності оприбуткування окремих товарів, а також дотримання всіх

необхідних для цього процедур приймання товару відповідно до кількості, якості, оформлення претензій у разі порушення угоди, заповнення прибуткових документів або оформлення спеціальних звітів чи записів у рахунках-фактурах.

Внутрішній аудит передбачає зіставлення інформації рахунків-фактур і замовлень на поставку. Рахунки-фактури до сплати повинні перевірятися на відповідність їх угодам та реєструватися у розрізі аналітичного та синтетичного обліку. Аудитор повинен проконтролювати наявність випадків здійснення платежів до отримання товару та уточнення суми до сплати (несанкціонованих виплат), використання повторно рахунків та документів на оприбуткування, правильність здійснення виплат тощо. У разі повернення товарів постачальнику слід зіставити кількість товару, його ціну, котрі є в товарному документі з відповідними даними платіжного документа.

Закінчується перевірка бізнес-процесу постачання простежуванням записів на облікових рахунках. Думка аудитора фіксується в робочих документах у вигляді відповідей на поставлені перед аудитором запитання.

Наступним кроком після перевірки процесу постачання є дослідження аудитором процесу виробництва. Даний процес тісно пов'язаний із технологією виготовлення готової продукції. Зазначимо, що аудит процесу виробництва є найбільш складним і трудомістким, оскільки кожний господарюючий суб'єкт має чимало особливостей. Аудитор повинен добре розуміти суть виробничого процесу і його технологічні особливості.

Крім первинних документів та реєстрів обліку, у процесі аудиту в якості джерел інформації використовуються виробничі плани, норми, регламенти, звіти посадових осіб тощо. Одне з найважливіших завдань аудитора полягає у висловленні впевненості в тому, що всі витрати підприємства, які пов'язані з виробництвом продукції, повністю включені у витрати звітного періоду, а потім згідно з нормативними актами, правильно відображені у собівартості готових виробів.

Аудитор мусить впевнитися у відсутності приписок в обсязі витрат як власних, так і витрат, що не стосуються даного клієнта. Аудитор повинен

зробити огляд стану внутрішнього контролю на всіх стадіях виробничого процесу (планування виробництва, робота виробничого відділу, системи руху сировини від складів через робочі місця і до здавання готових виробів на складі). При цьому звертається увага на документування (вимоги на отримання сировини, наряди на роботу, накладні на відпуск зі складів, звіти складів про отримання продукції) та на відхилення з різних причин у витратах (перевитрати за кількістю чи вартістю).

Окремим об'єктом аудиту є розміри та вартість незавершеного виробництва, яке не належить до випущеної продукції і не повинно якимось незаконно впливати на її фактичну собівартість. Обсяг незавершеного виробництва в натурі має встановлюватися шляхом переліку, зважування та застосування інших прийомів інвентаризації.

Подання інформації про обсяги незавершеного виробництва у натурі за даними оперативного обліку містить у собі загрозу змішування фактичних залишків незавершеного виробництва та прихованого браку деталей чи виробів, знятих з виконання замовлень тощо. Не менш важливо аудиторі правильно оцінити залишки незавершеного виробництва, тобто визначити частину прямих та непрямих витрат підприємства на виготовлення та обробку незакінчених деталей, вузлів та напівфабрикатів.

Аудитор повинен уважно перевірити розрахунки вартості незавершеного виробництва. Під час аудиту довгострокового незавершеного виробництва виконуються додаткові процедури, котрі б переконали у тому, що немає підміни короткострокового виробництва довгостроковим, не було додаткових витрат, непередбачених проектами та кошторисами, немає загрози втрати прибутку з інших причин, та правильно розподілено прибуток від реалізації довгострокового контракту.

Наступним після процесу виробництва йде процес збуту продукції, виготовленої підприємством.

Аудит збуту являє собою перевірку бізнес-процесу, при якому підприємство отримує доходи від продажу.

Внутрішній аудит процесу збуту має встановити таке:

- товари продавалися санкціоновано та із прийнятними кредитними ризиками;
- рахунки-фактури оформлені на усі види відвантажених товарів;
- усі рахунки-фактури правильно відображені в Головній книзі;
- повернення товарів покупцем, а також виправлення помилок при розрахунках з покупцями взяті під належний контроль;
- кошти, котрі отримані за товари, контролюються і відображаються на відповідних рахунках;
- ведеться контроль за дебіторською заборгованістю покупців.

Аудитор на етапі попереднього огляду оцінює ефективність внутрішнього контролю, визначає сильні і слабкі місця.

Для подальшої перевірки визначаються джерела доказів (накладні на випуск продукції, банківські документи, угоди з покупцями, реєстри обліку тощо), аудиторські процедури залежно від розміру попередньо визначеного ризику. У процесі огляду робочі документи аудитора набувають вигляду опису, блоку-схеми, переліку запитань. Процес продажу може бути оформлений багатьма документами клієнта, тому аудитори мають право застосовувати вибіркового метод.

Простежуючи номери документів, аудитор може виявити втрату бланків замовлень, транспортних документів, рахунків-фактур. У системі обліку аудитор перевіряє правильність і повноту відображення операцій, зафіксованих у первинних документах. Зіставляючи записи в журналах реалізації з дублікатами (копіями) рахунків-фактур, перевіряються обсяги оборотів, їх перенесення в Головну книгу.

Отримання грошей від покупців та їх зберігання повинно бути відмежованим від ведення обліку цих грошей через розподіл функцій окремих посадових осіб. Якщо розмежування функцій немає, то аудитор фіксує це як

великий недолік у системі внутрішнього контролю, який може вилитися в привласнення виручки, її втрату для клієнта.

Аудитор також повинен установити повноту і правильність відображення обсягу та вартості продукції, що реалізована, зобов'язань покупців, отриманих від них авансів, розрахунку собівартості реалізованої продукції, сум витрат у зв'язку з реалізацією, тотожність оборотів і сальдо аналітичних рахунків та рахунків у Головній книзі, а також показників звітності. Фінансовий результат від реалізації повинен визначатися на основі всіх фактичних даних.

Аудитор також перевіряє, чи збігаються суми, відображені в рахунках-фактурах, у тому числі ПДВ, із сумами, зазначеними в договорах, накладних на відпуск, облікових рахунках. Аудитор перевіряє величину дебіторської заборгованості покупців та замовників, яка має бути відображена в обліку реально і підтверджуватися даними проведеної інвентаризації, а також пересвідчується, чи у належний спосіб класифікована дебіторська заборгованість за її видами та строками погашення, а також чи виручка від реалізації відображалась в обліку на момент переходу права власності на продукцію. Аудитор повинен перевірити й інші ознаки, зібрати достатні для аудиторського звіту докази стосовно даного бізнес-процесу.

За підсумками аналізу отриманої інформації про кожний бізнес-процес і формування адекватного розуміння його фактичного функціонування, керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен прийняти рішення про подальше проведення аудиту або про припинення перевірки.

У разі ухвалення позитивного рішення про проведення перевірки бізнес-процесу в даний час за підсумками попереднього обстеження аудитор повинен точно визначити найголовніші аспекти майбутнього аудиту.

Усі результати внутрішнього аудиту бізнес-процесів аудитор повинен відобразити в аудиторському звіті.

2.2 Особливості внутрішнього аудиту збуту та маркетингової діяльності підприємства

Дочірнє підприємство «Газпостач» створене за рішенням Наглядової ради Засновника від 22 жовтня 2014 р (Протокол засідання Наглядової ради ПАТ «Тернопільміськгаз» № 3 від 22.10.2014 року).

Підприємство є самостійним господарюючим суб'єктом, метою якого є постачання природного газу. Засновником та власником підприємства є ПрАТ «Тернопільміськгаз».

ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» з 01.07.2015 - газопостачальне підприємство, яке утворене в результаті відокремлення діяльності з розподілу та постачання природного газу у відповідності до вимог Закону України «Про засади функціонування ринку природного газу» та діючих рішень НКРЕКП.

Підприємство отримало ліцензію на право провадження господарської діяльності з постачання природного газу на території України.

ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» здійснює постачання природного газу для побутових споживачів (населення) та релігійних організацій на території м. Тернополя та Тернопільського району.

На даний час збут продукції у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» визначають як основний бізнес-процес.

У ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» функціонує відділ реалізації, який здійснює облік природного газу, використаного споживачем, членами його сім'ї та іншими особами, зареєстрованими у квартирі, житловому будинку, для побутових потреб (приготування їжі, підігріву води та опалення житлових приміщень), а також контролює своєчасність та суму оплати за надані послуги з газопостачання.

Загалом, збут (реалізація) на досліджуваному підприємстві – це момент надання послуги постачальником та «споживання» її замовником, у результаті чого виробник (постачальник) отримує дохід, тобто приріст капіталу, ресурси для покриття понесених витрат та модернізації виробничих потужностей, або ж інвестування в нові проекти.

Організація збуту залежить від потенціалу підприємства та обраної ним збутової політики та комплексу заходів з ціноутворення, стимулювання збуту, укладання договорів, транспортування та інших організаційних аспектів збуту.

Загалом, збутовий процес на підприємстві є доволі складним й багатограним, а тому на ділянці обліку, що його охоплює, виникає чимало ризиків і помилок. Ефективність реалізації, величина доходу від її здійснення залежить від правильності обраних стратегій і організації декількох систем, котрі, так чи інакше, впливають на збут продукції.

Планування, організація та методика проведення внутрішнього аудиту збуту залежить від особливостей галузі, в котрій функціонує підприємство, виду діяльності та типу виробництва.

Основним завданням внутрішнього аудиту збуту є перевірка правильності визначення собівартості наданих послуг, достовірності відображення витрат й доходів, пов'язаних з виготовленням та реалізацією.

Вважається, що внутрішній аудит збуту необхідно проводити в такій послідовності:

- перевірка оптимальних умов організації обліку;
- система діючого контролю;
- організація виробництва.

Аудитору необхідно перевірити додержання бухгалтерією основних вимог щодо достовірності і комплексності організації обліку збуту.

Будь-яку аудиторську перевірку доцільно розпочинати з оцінювання системи внутрішнього контролю. Зокрема, слід звернути увагу на такі питання:

- наявність усіх підтверджуючих документів з реалізації продукції;
- проведення систематичних звірок розрахунків з дебіторами;
- порядок зберігання та відпуску продукції зі складів;
- проведення звірки документів, котрі свідчать про оплату продукції;
- участь у проведенні інвентаризації;
- контроль документообігу реалізації продукції;
- перевірка документації на наявність помилок;
- проведення звірки складської та бухгалтерської документації;

- перевірка на наявність можливих помилок, неточностей або ж фактів шахрайства з боку матеріально-відповідальних осіб;
- звірка даних синтетичного, аналітичного обліку з показниками, відображеними у фінансовій звітності підприємства та перевірка їх достовірності;
- вибіркова перевірка договорів з поставок продукції та аналіз виконання плану договірних зобов'язань.

На основі отриманих результатів оцінювання системи внутрішнього контролю аудитор чи уповноважена особа, яка проводить внутрішній аудит, може більш точно підібрати комплекс процедур і визначити найважливіші напрямки проведення аудиту.

Якщо збут на підприємстві вважається основним бізнес-процесом, то маркетинг вважається його управлінською сферою.

Здійснення внутрішнього аудиту маркетингової діяльності є одним із найскладніших управлінських завдань будь-якого підприємства. Необхідність його обумовлена отриманням інформації, яка характеризує фінансово-господарську діяльність підприємства, а також складових елементів середовища, яке його оточує та координації на цій основі діяльності системи управління з метою досягнення поставлених цілей.

Мета внутрішнього аудиту маркетингової діяльності полягає у виявленні тих напрямків діяльності, де існують проблеми, та видачі рекомендацій щодо розробки плану підвищення ефективності такої діяльності.

Загалом, застосування внутрішнього аудиту маркетингової діяльності на підприємствах дає змогу: уникнути витрат на виготовлення незатребуваної ринком продукції, оптимізувати діапазон цін, усунути неякісні товари із асортименту, а також адаптувати збут підприємства до вимог ринку тощо.

Внутрішній аудит маркетингової діяльності є технологічним процесом, який складається з етапів.

На першому етапі здійснюється вивчення:

- особливостей підприємства:
- його видів діяльності, організації управління, структурної побудови

управлінського апарату, асортименту продукції, ринків збуту тощо;

- перспектив розвитку підприємства;
- облікового, аналітичного та контрольного процесів на підприємстві;
- проблемних напрямків аудиторської перевірки;
- оцінки появи можливих ризиків;
- визначення обсягів конкретних робіт, призначення виконавців, а також

встановлення рівня суттєвості.

Другий етап зосереджує увагу на таких напрямках:

- узгодження плану перевірки, обсягу робіт, термінів її проведення, форми представлення результатів аудиту;
- визначення рівня відповідальності аудитора
- підготовка необхідної нормативно-правової бази для проведення перевірки.

Третій етап внутрішнього аудиту маркетингової діяльності передбачає безпосереднє проведення аудиту та підготовку підсумкової аудиторської документації.

На четвертому етапі внутрішнього аудиту маркетингової діяльності готується підсумкова документація, обговорюється можлива додаткова документація.

Таким чином, внутрішній аудит маркетингової діяльності охоплює збір найважливішої інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства, яка використовуються при розробці конкретних цілей і стратегій бізнесу.

Внутрішній аудит досліджує макросередовище і мікросередовище підприємства, а також аспекти його діяльності, включаючи всі основні операції, котрі здійснюються у процесі руху товарів і послуг через матеріально-технічне постачання, виробництво, відправлення продукції, продаж, маркетинг і післяпродажне обслуговування.

Організацію маркетингової діяльності розглядають як комплекс заходів, методів та процедур, котрі спрямовані на управління маркетинговими функціями та виконання маркетингових завдань.

До них належать:

- дослідження кон'юнктури ринку;
- моніторинг життєвого циклу;
- зміцнення і розширення наявних позиції на ринку;
- «завойовування» нових сегментів і ринків. [36, с.132-135]

Ефективність організації маркетингової діяльності залежить від багатьох чинників:

- пошук й підбір працівників відповідної кваліфікації маркетингового відділу;
- правильність розподілу завдань й відповідальності між працівниками маркетингової служби та їх виконання;
- побудова організаційної структури відділу;
- розробка і впровадження маркетингових рішень і стратегії.

Сучасна економічна ситуація країни та діяльність великих підприємств передбачає здійснення комплексу заходів щодо удосконалення їхньої діяльності для підтримки конкурентоспроможності на ринку та підвищення прибутковості. Покращення становища підприємства та підтримки його в конкурентоспроможному стані можливі за рахунок внутрішнього аудиту, основним завданням якого є виявлення відхилень в діяльності підприємства та розробка рекомендацій щодо їх усунення. В результаті виконання цього завдання, визначається ефективність функціонування внутрішнього аудиту, яка залежить від рівня його організації та здійснення на підприємстві.

2.3 Організація внутрішнього аудиту збуту та маркетингової діяльності

Досягнення ефективності системи управління можливе лише за умови застосування внутрішнього аудиту. Саме внутрішній аудит здатний вчасно зосередити увагу власників і керівництва підприємства на проблемах в системі

менеджменту і на ризиках, з якими може воно зіткнутися у майбутньому, а також допомогти в пошуку шляхів уникнення небажаних наслідків.

У ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» періодично здійснюється внутрішній аудит. Підприємство вважає внутрішній аудит основною ділянкою функціонування системи внутрішнього контролю, яка полягає в перевірці діяльності бізнес-процесу підприємства та її удосконалення.

Якісне здійснення внутрішнього аудиту залежить передусім від вдалої організації його процесу, який слід покласти на керівника підприємства та службу внутрішнього аудиту, при взаємодії яких можливо створити необхідне внутрішнє нормативне забезпечення та порядок організації внутрішнього аудиту, необхідних для здійснення внутрішнього аудиту, який би внаслідок своєї діяльності приносив би максимальну користь підприємству.

Організація процесу внутрішнього аудиту у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» зумовлена необхідністю надання користувачам результатів діяльності служби внутрішнього аудиту достовірної інформації про діяльність підприємства та розробки пропозицій щодо удосконалення діяльності підприємства.

Вона повинна визначити межі та засоби діяльності служби внутрішнього аудиту при здійсненні перевірки, і забезпечити внутрішніх аудиторів:

- необхідним матеріальним та технічним оснащенням для обробки матеріалів перевірки;
- методами раціонального використання робочого часу;
- способами досягнення високої якості здійснення перевірки;
- інструкціями щодо можливості отримання максимального результату від здійснення перевірки з мінімальними витратами.

В економічній літературі розглядаються передумови ефективної організації процесу внутрішнього аудиту. Їх необхідно враховувати при організації внутрішнього аудиту:

- впровадження нових форм контролю;
- потреба управлінського персоналу в інформації про стан діяльності підприємства;

- оперативний взаємозв'язок між підрозділами підприємства та управлінським персоналом [35, с. 370-375].

У процесі організації внутрішнього аудиту слід пам'ятати, що він повинен бути організований на такому рівні, щоб результат діяльності служби внутрішнього аудиту об'єктивно відображав діяльність підрозділу, який перевіряється, а також був доступний для розуміння всім користувачам такої інформації. Для виконання даної умови внутрішнім аудиторам необхідно дотримуватись принципів організації внутрішнього аудиту.

- спеціалізації;
- кооперування;
- пропорційності;
- паралельності;
- точності;
- безперервності;
- ритмічності.

Розглянуті принципи організації процесу внутрішнього аудиту є основою раціональної його побудови.

При організації внутрішнього аудиту необхідно також враховувати вимоги управлінського персоналу, адже здебільшого головним користувачем результатів діяльності служби внутрішнього аудиту є управлінський персонал.

При організації процесу внутрішнього аудиту на підприємстві слід забезпечити правильність та послідовність проведення перевірки, а саме:

1. Здійснення перевірок відповідно до річного плану та завдань керівника із забезпеченням законності дій внутрішніх аудиторів.
2. Забезпечення працівників служби внутрішнього аудиту чинними нормативними документами.
3. Забезпечення надання достовірної інформації, необхідної для здійснення перевірки;
4. Забезпечення збереженості комерційної таємниці підприємства шляхом накладення на внутрішнього аудитора відповідальності за розголошення комерційної таємниці підприємства.

Оскільки основним користувачем результатів діяльності служби внутрішнього аудиту є управлінський персонал, то цілком логічно, що її робота покликана виконувати завдання управлінського персоналу з дотриманням нормативно-правових актів України та внутрішніх розпорядчих документів.

Для ефективного здійснення перевірок управлінському персоналу кожного підприємства необхідно забезпечити службу внутрішнього аудиту необхідними нормативно-правовими актами та довідковою літературою з предмету дослідження.

Під час проведення внутрішнього аудиту у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» видається розпорядчий документ, який визначає відповідальність керівника структурного підрозділу та межі його відповідальності.

Організація внутрішнього аудиту включає дві стадії, без яких неможливе здійснення жодної перевірки:

1. Організаційне забезпечення внутрішнього аудиту полягає у видачі наказу про проведення внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит в підрозділах підприємства може бути плановим та позаплановим. Характер перевірки впливає на швидкість організації внутрішнього аудиту на підприємстві, оскільки оперативність організації даного процесу може вплинути на якість проведеної перевірки та якість прийнятих управлінських рішень. Ця стадія процесу організації внутрішнього аудиту включає основні моменти:

- визначення об'єкту перевірки (об'єкт перевірки повинен бути регламентований річним планом проведення перевірок, за виключення позапланових перевірок);
- визначення суб'єктів перевірки (формування аудиторської групи, яка буде проводити перевірку, із врахуванням особливостей та спеціалізації підрозділу);
- визначення методів перевірки: даний аспект визначається в залежності від підрозділу, який перевіряється.

- визначення строків проведення перевірки: даний аспект необхідно враховувати задля організації роботи служби внутрішнього аудиту, а саме оплати праці, відпустки тощо.

2. Технічне забезпечення полягає у забезпеченні служби внутрішнього аудиту всіма необхідними засобами для здійснення перевірки, наприклад: канцелярське приладдя (папір, ручки, олівці, коректори тощо), довідкові матеріали (нова база законодавства, примірники стандартів та інших регламентуючих внутрішню аудиторську діяльність документів), комп'ютерне обладнання (комп'ютер, принтер, сканер, ксерокс). Даний вид забезпечення непрямо впливає на діяльність служби внутрішнього аудиту, проте забезпечує її зручну діяльність, а також підрозділу, який підлягає перевірці.

Процес здійснення внутрішнього аудиту складається з трьох стадій: початкової, дослідної та завершальної.

Початкова стадія передбачає такі етапи:

- вибір об'єктів і мети внутрішнього аудиту;
- ознайомлення з бізнесом підприємства та станом обліку;
- вибір інформації та її систематизація;
- складання плану аудиторської перевірки;
- визначення аудиторських процедур і складання робочої програми аудиту.

Стадія дослідження включає такі етапи:

- вибір методики перевірки;
- побудова таблиць, графіків, діаграм;
- перевірка господарських операцій та облікових записів;
- коригування плану і програми аудиторської перевірки;
- аналіз фінансової звітності;
- систематизація розрахунків обробки контрольної інформації і

визначення недоліків.

Також можна виділити такі етапи завершальної стадії:

- оцінка та аналіз отриманих результатів перевірки;

- групування і систематизація виявлених недоліків;
- обговорення результатів аудиту з керівництвом підприємства;
- написання звіту про здійснені внутрішніми аудитором перевірки і розробка заходів щодо усунення недоліків та порушень;
- контроль за виконанням рішень керівництва підприємства за результатами аудиту (див.рис.2.2).



Рис. 2.2. Етапи здійснення внутрішнього аудиту

Слід зазначити, що планування - це важливий етап роботи внутрішнього аудитора. Аудитор повинен спланувати свою роботу так, щоб правильно і своєчасно завершити аудиторську перевірку. Плани складають із врахуванням бізнесу підприємства, його облікової системи та діючого внутрішнього контролю.

Метою планування аудиту є концентрація уваги аудитора на найважливіших його напрямках, виявленні проблем, котрі слід перевірити найбільш детально. Планування допомагає аудитору належним чином організувати свою роботу та здійснювати нагляд за роботою асистентів, котрі беруть участь у перевірці, а також координувати роботу, яка здійснюється іншими аудитором та фахівцями інших професій.

План може супроводжуватися необхідними коментарями щодо організації перевірки і координації роботи персоналу підприємства та

аудиторів. Коментарі містять мету аудиту, опис основних методів і прийомів, котрі використовуватимуться аудиторами (опитування, інспекція, спостереження, запити, вибіркова перевірка, тестування, документальна перевірка тощо). На основі плану складається аудиторська програма, де встановлюються роботи, робочі документи та виконавці аудиторських процедур.

Необхідно ретельно контролювати час виконання аудиторських робіт, що дасть змогу використовувати його найефективніше.

Для виконання плану аудитор повинен підготувати в письмовій формі програму аудиторської перевірки.

Програма аудиту - це документ, що містить:

- завдання аудиту для конкретного об'єкта;
- процедури, необхідні для виконання поставлених завдань;
- обсяги і терміни їх виконання.

Сьогодні в ділових колах часто підкреслюють факт важливості якісного внутрішнього аудиту для здійснення керівництва фірмою загалом. Так, Європейська комісія випустила в липні 1996 року Зелений Листок (Green Paper) про роль, позицію і зобов'язання аудитора в країнах, котрі належать до ЄС. Там зазначено: «Компанії, де існує слабкий внутрішній аудит, будуть неспроможні справлятися з відповідальністю надавати достатньо суттєву інформацію до аудиторського комітету. Оцінки ефективності інформаційних систем керівництва компанії і оцінка систем внутрішнього контролю мають здійснюватися на постійній основі» [71, с.48-50].

Якість внутрішнього аудиту визначає такі основні поняття, як професійна компетентність і відповідність професійним при складанні підсумкових документів за результатами внутрішнього аудиту або при наданні інших послуг.

Першим кроком у забезпеченні високої якості виконання робіт відділом внутрішнього аудиту є включення у процес внутрішнього аудиту заходів щодо контролю якості. Хоча конкретні напрямки кожного окремо взятого відділу внутрішнього аудиту стосовно документації, використання практичних

посібників, консультацій і рецензування, а також способів їх обов'язкового впровадження значною мірою залежать від розмірів організаційної структури й стилю або філософії управління підприємством, кожен з цих елементів повинен тією чи іншою мірою бути наявним.

Якість внутрішнього аудиту складається з багатьох елементів, об'єднаних залежно від їх змісту й призначення у відповідні складові частини.

Показники якості можна класифікувати за рядом ознак:

- змістом;
- джерелами утворення;
- повнотою визначеності;
- оцінкою дотримання та якості складників процесу, що досліджується;
- призначенням і способом вираження.

Здійснення організаційних та виконавчих заходів внутрішнього аудиту передбачає:

- встановлення мети - досягнення певного рівня збереження ресурсів, збільшення капіталу тощо;
- планування - вибір засобів для досягнення мети, визначення необхідної кваліфікації аудиторів, складання планів, графіків, підготовка робочої документації, підготовка відповідної нормативної бази;
- організація - забезпечення необхідними ресурсами, адміністративна регламентація, підбір, тестування, виховання кадрів, визначення порядку здійснення контрольних заходів, узагальнення та реалізація результатів перевірок;
- управління персоналом - надання наказів, розробка власних стандартів з внутрішнього аудиту. Такими стандартами можуть бути організаційний статус служби внутрішнього аудиту, вимоги до компетентності внутрішнього аудиту, взаємовідносини з користувачами послуг, навчання працівників підрозділу, планування та здійснення внутрішнього аудиту, види підсумкових документів за результатами внутрішнього аудиту, процедури доведення результатів внутрішнього аудиту до зацікавлених осіб і наступні дії

управління внутрішнього аудиту, регламентація прав та обов'язків внутрішнього аудитора, критерії та показники якості роботи внутрішніх аудиторів. Управління передбачає також впровадження сучасних технологій аудиту, складання програм та планів проведення аудиторських перевірок, визначення обліку роботи служби, організація документального забезпечення управління та виконання прийнятих рішень, контроль за ефективним використанням робочого часу аудитором.

- координація - узгодженість контрольних заходів з підрозділами підприємства, надання їм консультаційних послуг, забезпечення взаємодії з зовнішнім аудитом та іншими представниками з фінансового контролю, координування планів, програм, графіків;
- контроль - розробка методів та організації контролю якості роботи аудиторів, контроль і аналіз результативності перевірок та виявлення резервів підвищення роботи, підвищення ефективності контрольних заходів, підтримки контактів з підрозділами після внутрішнього аудиту.

Одним з основних й істотних відмінностей внутрішнього аудиту є те, що він повинен проводитися як попередньо ретельно спланований процес. Попереджувальний характер внутрішнього аудиту є психологічним фактором. Це означає, що кожна перевірка планується, а персонал підрозділу, що перевіряє, повідомляється про час, об'єкт і критерії перевірки для того, щоб забезпечити аудиторам необхідний рівень довіри й виключити можливість відхилення персоналу від надання й демонстрування всіх необхідних даних. Несподіванка внутрішніх аудитів може перешкоджати виробничій діяльності. Можна виділити два варіанти проведення робіт внутрішніми аудитором: горизонтальна модель і вертикальна.

Горизонтальна модель використовується для перевірки відповідності окремого виду діяльності або процесу вимогам систем менеджменту й оцінювання їхньої результативності й ефективності.

Вертикальна модель використовується для перевірки відповідності діяльності окремого підрозділу компанії. При цьому необхідно звернути увагу на те, що горизонтальна модель є більш трудомісткою і тривалою, однак і

більш значимою, оскільки включає в поле зору діяльність на стиках різних підрозділів і посадових осіб, котрі беруть участь у виконанні вимог до об'єкта перевірки. Крім того, горизонтальна перевірка «ламає» комунікаційні бар'єри між підрозділами й заохочує учасників систем менеджменту до взаємодії один з одним.

Найбільш важливим етапом у проведенні внутрішнього аудиту є планування. Планування, як і кожен етап аудиту, документується. Основним документом, що використовує керівник служби, є піврічна програма, що затверджується керівником підприємства.

Програма повинна розроблятися з урахуванням статусу й значимості видів діяльності та процесів (див. табл.2.1). Першорядне значення має приділятися ключовим видам діяльності та процесам, що роблять вирішальний вплив на успіх підприємства, досягнення його цілей, а також критичним видам діяльності, процесам, неналежне виконання яких на певному етапі часу може представляти реальну або потенційну небезпеку для підприємства.

Типовими процесами, котрі можна віднести до ключових, є вивчення попиту, очікувань споживачів, керування закупівлями, взаємодія зі споживачами, реалізація продукції, підготовка й компетентність персоналу.

Таблиця 2.1

Програма внутрішнього аудиту

№ з/п	Об'єкт (вид діяльності, процес)	Суб'єкт ВА		Критерії перевірки	Ціль перевірки	П. І. Б. головного аудитора	П.І.Б. аудитора	Ресурси
		Підрозділ	Місяць, тиждень					

Ранжирування ключових процесів проводять за допомогою оцінок.

Критичними є такі процеси, у яких неналежна організація, або недотримання вимоги можуть представляти фактичну чи потенційну небезпеку для ефективності діяльності. Такі процеси вимагають втручання у вигляді

коригувальних або попереджувальних дій і повинні перебувати під особливим контролем.

У розряд критичних може потрапити будь-який бізнес-процес внаслідок причин внутрішнього характеру.

На підставі піврічної програми аудиту складається календарний графік аудиторських перевірок, а також план на кожну окрему аудиторську перевірку.

На підставі піврічної програми аудиту розробляється план внутрішнього аудиту на кожну перевірку з урахуванням необхідності в ресурсах (див. табл. 2.2). Він повинен кваліфікувати об'єкт аудиту як організаційно (аудит відділу, групи відділів й ін.), так і функціонально (аудит фінансів, маркетингу й т.д.).

План внутрішнього аудиту складатися на календарний рік, час початку перевірки не доводиться до відома керівництва, передбачається можливість позапланових дій у відповідності до завдання, яке стоїть перед підприємством.

Таблиця 2.2

План внутрішньої аудиторської перевірки (для конкретного об'єкта)

Аудитори	Планування	Аудиторські процедури	Формування висновків	Разом
Керівник СВА				
Головний (старший) аудитор				
Аудитор				
Молодший аудитор				
Інші фахівці				

При складанні плану потрібно враховувати таку інформацію:

- попередній досвід проведення аналогічних аудиторських перевірок;
- рівень компетенції і складність функцій об'єкта, що перевіряється;

- рівень кваліфікації персоналу, ступенів залучення старших аудиторів;
- строк виконання робіт і підготовка підсумкових документів.

План аудиторської перевірки повинен розробляти аудитор, відповідальний за проведення перевірки, а затверджує його керівник служби внутрішнього аудиту .

У календарних планах (графіках) аудиторських перевірок доречно вказувати, котрі саме види діяльності підлягають перевірці, коли буде проводитись аудит, скільки часу потребує перевірка.

Плани повинні бути гнучкими та враховувати можливість незапланованих перевірок.

Керівник служби внутрішнього аудиту також повинен розробити план розвитку служби внутрішнього аудиту.

На підставі плану аудиту і плану розвитку служби розробляється бюджет служби внутрішнього аудиту. Він містить перелік витрат, необхідних для забезпечення виконання плану аудиту і плану розвитку.

Бюджет також повинен передбачати можливість проведення позапланових перевірок і залучення сторонніх профільних фахівців для проведення перевірок.

При підготовці до внутрішнього аудиту необхідно:

1. Учасникам групи ознайомитися із планом і чітко визначити межі перевірки, проаналізувати всі стосовно його обов'язків документи та матеріали з метою виявлення найбільш істотних питань, що підлягають кваліфікованому обговоренню з персоналом підрозділу.

2. Головному аудиторіві одержати в служби внутрішнього аудиту всі зазначені в плані документи, відповідно до яких повинна проводитися перевірка, а також документи, що ставляться до об'єкта перевірки: організаційно-розпорядницькі, посадові інструкції, карти процесів, детальний їхній опис, матриці розподілу відповідальності й повноважень; зробити необхідні призначення в групі й скласти графік аудиторської перевірки;

підготувати опитувальний листок; забезпечити аудиторів робочими матеріалами - контрольними запитальниками, журналами аудитора, бланками протоколів невідповідності і т.д. [2, с.30].

Тому, підвищення ефективності внутрішнього аудиту багато в чому залежить від правильної організації та планування його роботи.

Планування робіт зі внутрішнього аудиту повинно організовуватися в заздалегідь визначених сферах суттєвого ризику.

У професійному світі ця концепція відома під назвою «концепція COSO». Вона розроблена американським Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредвея (COSO) в 1992 р. і визначена як основа побудови внутрішнього контролю й управління ризиками організації в багатьох країнах світу [57, с.52].

Функціонування цього підходу покликане зводити до мінімуму різного роду ризику в діяльності корпорації та підвищувати ймовірність того, що встановлені цілі підприємства будуть досягнуті.

Планування робіт зі внутрішнього аудиту на базі ризик-орієнтованого підходу має проводитися в межах концепції «Управління ризиками організації. Інтегрована модель» Комітету COSO з урахуванням певних умов.

Встановлення місії та цілей підприємства дозволяє внутрішнім аудиторам виявити дотримання стратегії розвитку з урахуванням можливого впливу зовнішніх і внутрішніх ризиків.

У першу чергу, внутрішньому аудиту необхідно звернути увагу на управління внутрішніми ризиками підприємства, оскільки їх простіше виявити, оцінити, обрати оптимальні методи управління ризиками, тобто ними можна реально й ефективно управляти. Зовнішні ризики важко достовірно оцінити та організувати управління ними, що потребує великих матеріальних витрат [57, с.52].

Внутрішні аудитори повинні встановити наявність чітко сформульованих оперативних і стратегічних цілей і завдань, оцінити ступінь їх відповідності цілям і завданням підприємства.

Недотримання поставлених цілей підприємства є передумовою виникнення ризиків та можливих ризикових подій, котрі можуть призвести до

банкрутства. Основні зусилля внутрішніх аудиторів необхідно спрямувати на перевірку внутрішніх ризиків бізнес-процесів підприємства, бо саме джерела внутрішніх ризиків спричиняють виникнення ризикових подій, котрі помітно впливають на результати фінансово-господарської діяльності корпорації.

Для виявлення джерел ризиків та ризикових зон і визначення переліку ризиків, актуальних для корпоративного управління, необхідно встановити послідовність дій під час проведення внутрішнього аудиту, визначити ризикові зони й ідентифікувати ризики з бізнес-процесами, встановити причинно-наслідкові зв'язки між цими ризиками й у результаті виокремити ключові ризики, актуальні для корпоративного управління.

На етапі оцінки ризиків внутрішні аудитор проводять якісну й кількісну оцінку ризиків бізнес-процесів підприємства. Визначення оцінки бізнес-ризиків полягає в наданні власникам її об'єктивної інформації про значущі ризики, що виникають в неї для ухвалення управлінських рішень стосовно реагування на ризик.

В основі якісної оцінки ризиків бізнес-процесів підприємства є рейтингова оцінка ключових ризикових подій із урахуванням імовірності їх настання й суттєвості наслідків, а також побудова лінійної карти ризиків із показниками значущості, з урахуванням оцінки ймовірності та суттєвості ризикових подій.

Для оцінки ймовірності й суттєвості ризиків бізнес-процесів підприємства може застосовуватися рейтингова (від одного до п'яти) оцінка ризикових подій (табл.2.3).

Таблиця 2.3

Рейтингова оцінка ризикових подій

Рівень імовірності	Опис	Пояснення	Рівень суттєвості	Опис
5	Висока ймовірність	Подія обов'язково відбудеться	5	Катастрофічна
4	Ймовірно	Вірогідність того, що подія відбудеться, є великою	4	Значна
3	Суттєво	Можливо, що подія відбудеться	3	Велика

2	Низька ймовірність	Низька вірогідність того, що подія відбудеться	2	Помірна
1	Віддалена ймовірність	Подія відбудеться тільки за виняткових обставин	1	Незначна

Під незначною суттєвістю ризику бізнес-процесу розуміють наслідки від ризику, котрі є відсутніми або малими. Таким ризиком можна нехтувати.

Під помірною суттєвістю розуміють наслідки від ризику, що є незначними й легко усуваються.

Під великою суттєвістю ризику розуміють наслідки, що суттєво впливають на здійснення бізнес-процесу, в якому він виявлений, але ліквідація наслідків не пов'язана з крупними витратами.

Значна істотність представляє такі наслідки, котрі істотно впливають на результати діяльності підприємства в цілому й ліквідація яких пов'язана з великими витратами.

Катастрофічна суттєвість ризику представляє такі наслідки, котрі можуть не дозволити досягти стратегічних цілей бізнесу підприємства (призвести до банкрутства).

Внутрішній аудитор на підставі оцінки ключових ризиків бізнес-процесів підприємства починає складати раціональний план виконання завдань зі внутрішнього аудиту з урахуванням виявлених ключових ризиків і слабких місць у внутрішньогосподарському контролі на рівні відповідного персоналу та менеджменту підприємства.

Отже, планування внутрішнього аудиту на базі ризик-орієнтованого підходу полягає у визначенні ключових ризиків бізнес-процесів підприємства та дає чітке уявлення про зміст контрольних процедур для подальшого виконання в процесі внутрішнього аудиту (див. рис. 2.3).

Обґрунтування й оцінка ключових ризиків підприємства дозволяє розподілити пріоритетність у плані аудиторської перевірки, затвердити програми робіт служби внутрішнього аудиту та графіки їх здійснення, мінімізувати витрати, пов'язані з внутрішнім аудитом.

Ризик-орієнтований підхід внутрішнього аудиту передбачає:

- вивчення внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства;
- визначення ризикових подій;
- оцінка ризиків та інформування (якісна і кількісна оцінка ризиків бізнес-процесів);
- визначення аудиторських процедур для мінімізації виявлених ризиків.

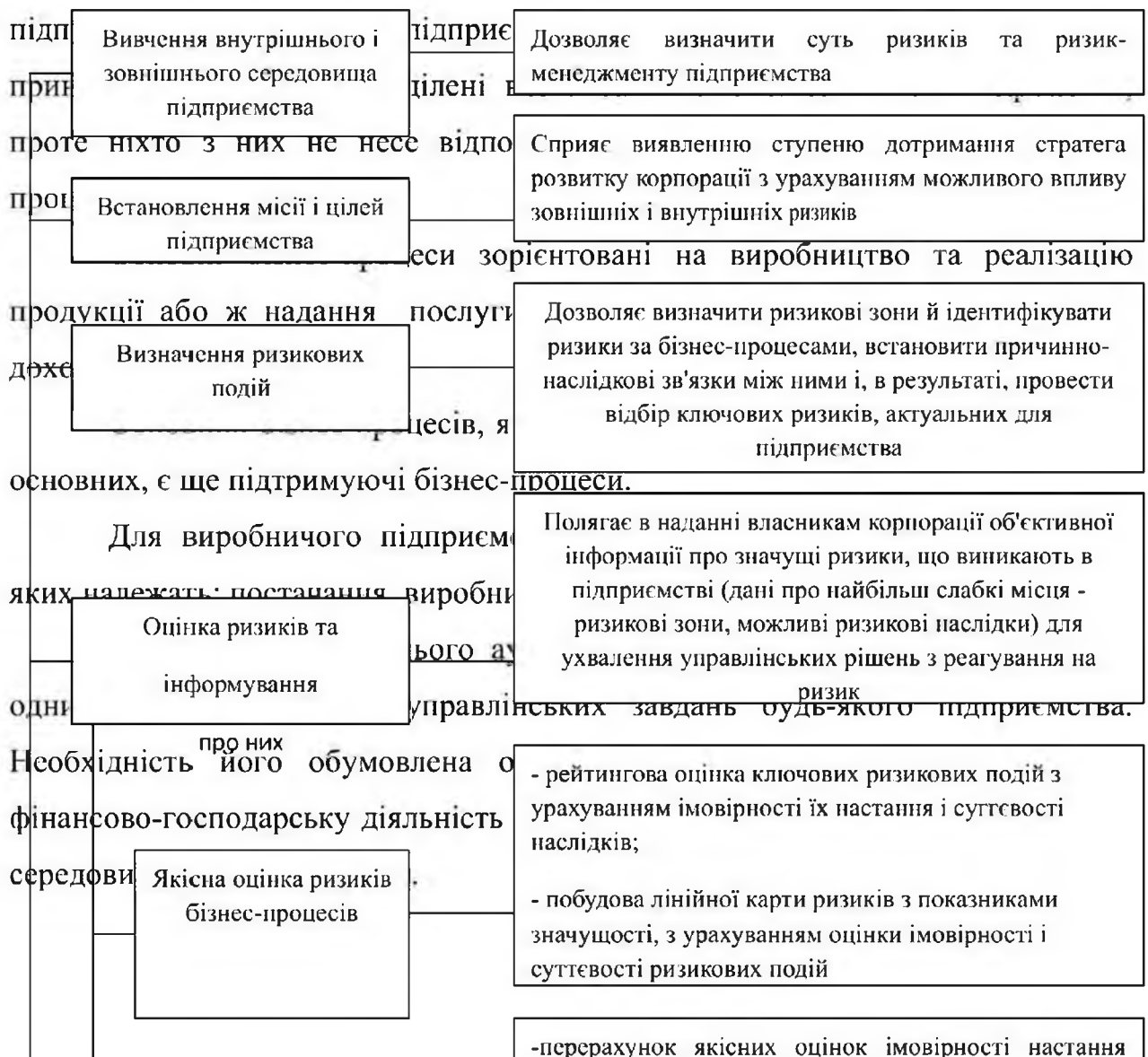
Рис. 2.3. Схема організації робіт при плануванні внутрішнього аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу [52, с. 221]

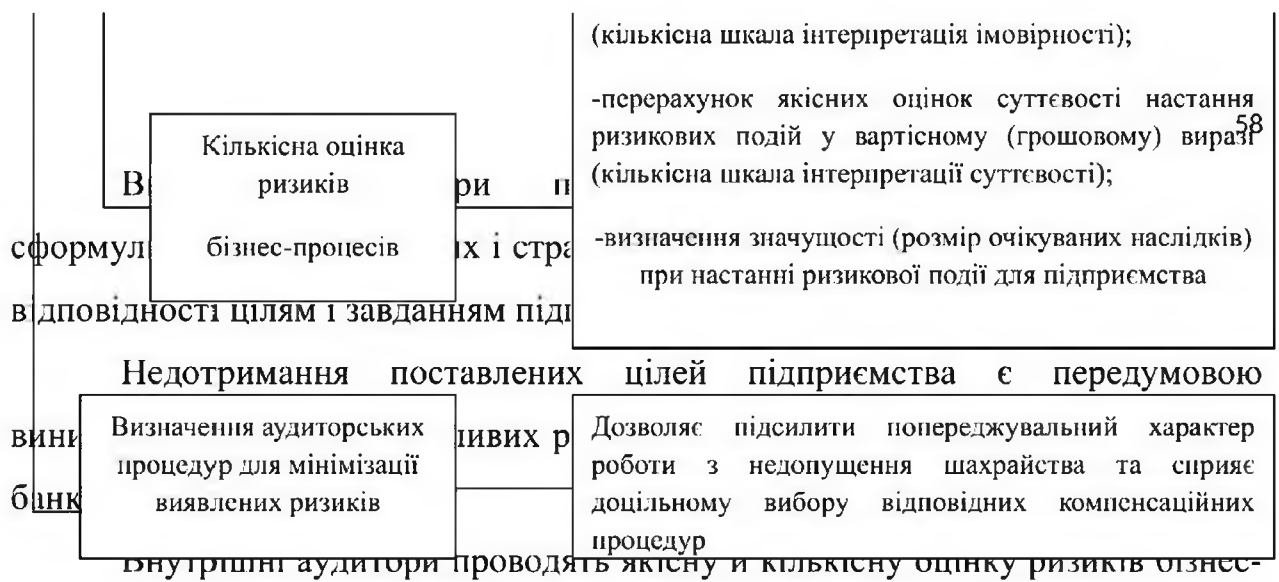
Зазначена методика в плануванні діяльності служби внутрішнього аудиту дозволяє організувати роботу щодо визначення та подальшого виконання контрольних процедур компенсаційного характеру й тим самим якісно підвищує ефективність роботи внутрішніх аудиторів під час виконання завдань.

Висновки до розділу 2

Найбільш успішними стають ті підприємствами, чії бізнес-процеси є добре продуманими та чітко визначеними, а методи реалізації цих процесів є ефективними та надійними.

Ефективність функціонування бізнес-процесів впливає на успіх бізнесу





процесів підприємства. Визначення оцінки бізнес-ризиків полягає в наданні власникам її об'єктивної інформації про значущі ризики, що виникають в неї для ухвалення управлінських рішень стосовно реагування на ризик.

В основі якісної оцінки бізнес-ризиків підприємства є рейтингова оцінка ключових ризикових подій із урахуванням імовірності їх настання й суттєвості наслідків, а також побудова лінійної карти ризиків із показниками значущості, з урахуванням оцінки ймовірності та суттєвості ризикових подій.

Обґрунтування й оцінка ключових ризиків підприємства дозволяє розподілити пріоритетність у плані аудиторської перевірки, затвердити програми робіт служби внутрішнього аудиту та графіки їх здійснення, мінімізувати витрати, пов'язані з внутрішнім аудитом.

РОЗДІЛ 3

Методичні аспекти внутрішнього аудиту процесу збуту та маркетингової діяльності

3.1. Інформаційна база та методичні прийоми внутрішнього аудиту збуту та маркетингової діяльності

Система інформації для оперативного управління економічними процесами на підприємствах з газопостачання будується, перш за все, на даних обліку. У процесі внутрішнього аудиту збуту та маркетингової діяльності у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» збираються докази.

Джерелами аудиторських доказів, є:

- ✓ дані первинних документів;
- ✓ облікові реєстри;
- ✓ фінансова, оперативна, статистична, податкова звітність;
- ✓ інвентаризаційні матеріали;
- ✓ розрахунки, декларації, кошториси, калькуляції, договори, контракти, засновницькі документи, статут, накази, розпорядження, бізнес-плани;
- ✓ матеріали перевірок, проведених іншими контролюючими органами;
- ✓ матеріали внутрішньогосподарського контролю;
- ✓ дані документального й фактичного контролю, експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних вимірювань, проведених за участю аудиторів тощо.

Слід зазначити, що більшість інформації при збиранні аудиторських доказів, має форму показників. Уся система показників дає кількісні характеристики різних сторін господарської діяльності підприємства або

окремих процесів, тому при зборі необхідних для аудиту даних приділяється увага:

- проведенню всебічної оцінки досягнутого рівня і виконання планів на підприємстві;
- визначенню базових показників планування у наступному періоді;
- здійсненню контролю за ходом виконання планів;
- оцінці обґрунтованості формування портфеля замовлень на матеріальні ресурси та готову продукцію;
- виявленню і вимірюванню впливу різних факторів на показники, що аналізується;
- вивченню причин відхилень;
- прогнозуванню очікуваних результатів господарської діяльності підприємства;
- підготовці аналітичних матеріалів для опрацювання і прийняття управлінських рішень;
- перевірці оптимальності та обґрунтованості управлінських рішень на всіх стадіях управління;
- узагальненню результатів, формуванню шляхів і пропозицій щодо використання виявлених резервів, ліквідації недоліків у роботі підприємства.

Аудиторські докази у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» відповідають вимогам, які надають оптимально необхідну кількість інформації для оцінки реального стану об'єкта перевірки.

До цих вимог відносять: достатність, достовірність, обґрунтованість, своєчасність, надійність, доречність.

У процесі отримання доказів внутрішній аудитор використовує тестування систем контролю, а також процедури перевірки на суттєвість.

Основними процедурами одержання аудиторських доказів у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» є такі:

- перевірка;
- спостереження;

- опитування;
- підтвердження;
- підрахунок;
- аналітичні процедури.

Процедура перевірки починається із вивчення облікових реєстрів, документів чи матеріальних активів.

Процедура спостереження полягає в нагляді за процесами, які виконуються іншими особами.

Опитування полягає в пошуку потрібної інформації, яку можна отримати від компетентних осіб на підприємстві, чи за його межами. Опитування може видозмінюватися від формальних письмових записів, адресованих третім особам, до неформального усного опитування працівників підприємства. Процедура опитування може дати інформацію, якою аудитор раніше не володів чи яка підтверджує наявні аудиторські докази.

Підтвердження полягає в отриманні аудиторами підтверджуючої інформації, яка міститься в обліковій документації.

Процедура підрахунку полягає у перевірці арифметичної точності первинних документів і реєстрів обліку, або ж у самостійному здійсненні аудиторською фірмою підрахунків.

Аналітичні процедури передбачають аналіз найважливіших показників і співвідношень, включаючи підсумкове дослідження відхилень і взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації, що стосується об'єкта перевірки, або відхиляються від очікуваних показників [74,с. 479-487].

Розглядаючи методичні основи проведення аудиторських перевірок, зазначимо, що для зовнішнього аудиту характерний переважно метод вибіркової перевірки, а для внутрішнього - метод суцільної перевірки (див.рис.3.1).

Метод суцільної перевірки під час проведення внутрішнього аудиту застосовують для збирання доказів, які мають бути основою для формування підсумкової думки аудитора.

Методологічна складова внутрішнього аудиту у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» полягає у можливості застосування тих, чи інших методичних прийомів.

Внутрішній аудит дозволяє використовувати як загальнонаукові так і спеціалізовані методи. Останні в свою чергу можна розділити на дві підгрупи. Перша група методи проведення аудиторської перевірки, а друга група - методи її організації.

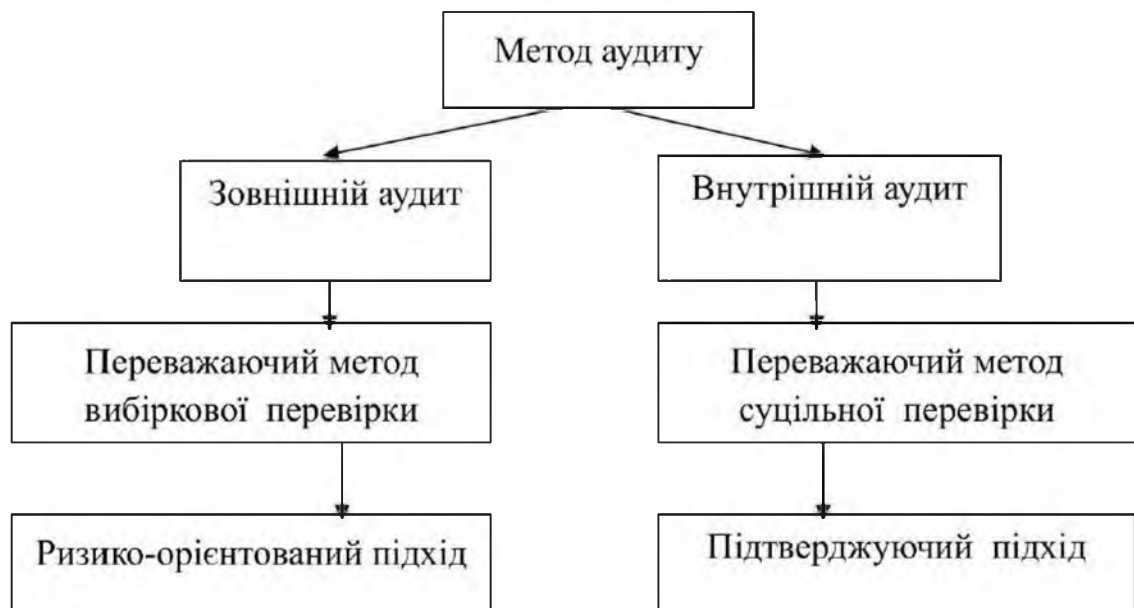


Рис. 3.1 Характеристика метода аудиторської перевірки

При проведенні внутрішнього аудиту у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» використовують загальнонаукові й власні методичні прийоми контролю.

Власні методичні прийоми контролю можна об'єднати в такі групи:

1. Прийоми документального контролю.
2. Прийоми фактичного контролю.
3. Розрахунково-аналітичні прийоми.
4. Способи узагальнення і реалізації результатів контролю.

Документи перевіряють за різними ознаками, використовуючи методичні прийоми документального контролю:

- перевірку документів за змістом;
- перевірку документів за формою;
- арифметичну перевірку;
- юридичну перевірку документів;
- зустрічну перевірку;
- спосіб зворотного рахунку;
- балансовий спосіб;
- прийом порівняння;
- оцінку законності і обґрунтованості господарських операцій.

До прийомів фактичного контролю відносять:

- інвентаризацію;
- контрольний обмір виконаних робіт;
- контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво;
- дослідження об'єкту;
- контрольні перевірки;
- лабораторний аналіз.

В практиці внутрішнього аудиту широко застосовуються аналітичні процедури.

Аналітичні процедури аудитори використовують на стадіях планування і завершення аудиту. Їх можна застосовувати і на інших стадіях аудиту.

Аналітичні процедури використовуються з метою:

- допомоги аудитору при плануванні характеру і часу роботи;
- одержання інформації про незвичайні відхилення різних показників та виявлення зон можливих навмисних і ненавмисних помилок в обліку і звітності;
- виявлення несподіваних співвідношень між статтями звітності за поточний період та неочікуваної динаміки їх розвитку;

- об'єктивної оцінки фактичного стану і тенденцій розвитку підприємницької діяльності клієнта;
- оцінки фінансового стану і перспектив неперервності діяльності об'єкта перевірки;
- надання науково-обґрунтованих рекомендацій щодо підвищення ефективності діяльності підприємства на основі використання методичних прийомів економічного аналізу.

Використання розглянутих методів та прийомів внутрішнього аудиту дає змогу висловити аудиторську думку та сформувані підсумкові документи.

Результати внутрішнього аудиту у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» слугують для прийняття ефективних управлінських рішень, зорієнтованих на підвищення обсягів збуту та покращення ефективності маркетингової діяльності підприємства.

3.2 Особливості проведення внутрішнього аудиту збуту та маркетингової діяльності на підприємстві

Внутрішній аудит збуту та маркетингової діяльності ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» базується на знаннях аудитора щодо обліку витрат та результатів підприємства.

Різне зменшення дохідної частини, нестача коштів для проведення певних експлуатаційних витрат, вплив об'єктивних, незалежних від газового господарства причин на господарську діяльність, приводить до збитковості підприємства.

Так, за даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за 2018 рік, у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» отримано збитків в розмірі 2484 тис.грн. Порівняно з попереднім роком, фінансовий результат підприємства погіршився на 4365 тис.грн., оскільки в 2017 році прибуток становив 1881 тис.грн. (див.додаток В)

Результати внутрішніх аудиторських перевірок підтвердили, що в ДП «Газпостач» зменшилася сума операційних доходів на 311 тис.грн. та

збільшилася загальна сума адміністративних витрат на 3120 тис.грн., що мало суттєвий вплив на чистий фінансовий результат у 2018 році.

На підприємстві важливим є вивчення технологічних та організаційних особливостей, які в подальшому мають вплив на збут та маркетингову діяльність підприємства.

Загалом, технологічні процеси видобутку нафти й газу, транспортування природного газу мають ряд характерних особливостей, які опосередковано впливають на процес збуту та маркетингової діяльності і на досліджуваному підприємстві, а саме:

- значна віддаленість об'єктів один від одного й від головного підприємства;
- масовий характер виробництва;
- безперервність виробничих процесів;
- однотипність технологічних процесів;
- необхідність здійснення систематичного контролю за процесами;
- відмінності, пов'язані з різними геологічними й кліматичними умовами;
- різна тривалість технологічних циклів;
- відсутність незавершеного виробництва;
- поділ технологічного процесу на етапи.

Для газотранспортних підприємств зазначений перелік можна доповнити такими ознаками:

- різноманітність учасників технологічного процесу;
- високий ступінь ризику;
- швидкий оборот капіталу;
- значна тривалість послуг із транспортування (декілька років);
- заздалегідь відомі покупці.

Важливою характеристикою є якість природного газу.

Якість природного газу – це відповідність значень його фізико-хімічних показників встановленим нормативними документами.

Щодо калорійності природного газу, чинними стандартами встановлено: теплота згоряння нижча повинна бути не нижчою за 7600 ккал/куб.м (традиційно основний показник якості в Україні), а число Воббе вище - у межах 9850-13000 ккал/куб.м (основний показник в більшості країн ЄС).

Контроль газу здійснюється Центром з контролю якості газу.

За даними АТ «Укртрансгаз», яке здійснює транспортування газу магістральними газопроводами, середньозважена теплота згоряння нижча природного газу, що подається споживачам України, становить більше 8200 ккал/куб.м.

Перевірка якості газу, що надходить з газотранспортної системи до газорозподільних мереж проводиться один раз на тиждень. Результати аналізу оформлюються у вигляді протоколу якості газу, який затверджується керівником лінійно-виробничого управління АТ «Укртрансгаз», один екземпляр якого надається газорозподільним підприємствам.

Такі якості зумовлюють необхідність виконання облікових процедур, які не характерні для інших галузей.

Поточні витрати газоексплуатаційних підприємств на транспортування та постачання газу пов'язані з використанням в процесі виробничої діяльності природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, трудових ресурсів.

Виробнича собівартість продукції ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» включає :

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати, які включають амортизацію, орендну плату, послуги банку, опалення, водопостачання, водовідведення та інше;

- загальновиробничі витрати, які пов'язані з організацією виробництва.

За даними «Звіту про фінансові результати» (Звіту про сукупний дохід) загальна собівартість газу у 2019 році становила 736145 тис. грн., що на 25056 тис. грн. більше, ніж у 2018 році.

Дані про собівартість газу, розраховані на одиницю реалізованої продукції, є важливою інформацією для подальшого ціноутворення та встановлення фіксованих тарифів. Тому у процесі внутрішнього аудиту перевіряється, яким чином здійснювалося планування собівартості продукції у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» і чи економічно обґрунтованим є визначення вартості постачання газу і його транспортування до споживачів, що відповідають вимогам щодо якості обслуговування за найбільш раціонального використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів і забезпечують нормальні умови роботи систем газопостачання.

З 1 листопада по 30 листопада 2019 року, відповідно до Постанови КМУ №867 від 19.10.2018 р. «Про затвердження Положення про покладення спеціальних обов'язків на суб'єктів ринку природного газу для забезпечення загальносуспільних інтересів у процесі функціонування ринку природного газу» (зі змінами), Постанови КМУ №293 від 03.04.2019р. (зі змінами внесеними ПКМУ №485 від 05.06.2019), Постанови НКРЕКП №2001 від 21.12.2018р. встановлено роздрібну ціну для побутових споживачів:

1. Ціна на газ, за якою НАК "Нафтогаз України" здійснює продаж/постачання природного газу для побутових споживачів– 4899,00 грн. за 1000 куб.м без врахування ПДВ.
2. Торгівельна націнка постачальника, на якого покладено спецобов'язки (ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз») – 122,48 грн. за 1000 куб.м без врахування ПДВ.
3. Тариф на розподіл природного газу ПрАТ «Тернопільміськгаз» становить– 355,80 грн. за 1000 м.куб. без ПДВ

4. Тариф на транспортування природного газу для точки виходу з газотранспортної системи АТ «Укртрансгаз» –157,19 грн. за 1000 м.куб. на добу без ПДВ

Загалом, вартість природного газу для побутових споживачів та релігійних організацій, з урахуванням тарифів на транспортування та розподіл природного газу становить 5534,47 грн., крім того ПДВ 1106,89 грн., разом з ПДВ 6641,36 грн. за 1000 м³.

Однак, роздрібна ціна на природний газ для комунально-побутових, бюджетних установ та організацій, об'єктів промисловості з врахуванням вартості транспортування газу магістральними газопроводами (за умови оплати протягом або після періоду (календарний місяць) поставки газу) складає 7 728,00 грн. (Сім тисяч сімсот двадцять вісім гривень 00 копійок).

Формування обліку витрат у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» передбачає роздільний облік витрат за елементами. Одна частина елементів витрат формує їх сукупність за виробничими ознаками, тобто входить до складу тих витрат, що формують виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), друга частина елементів формує групу затрат періоду – адміністративних, зі збуту та інших операційних затрат. Тому до завдань внутрішнього аудиту збуту і маркетингової діяльності у ДП «Газпостач» відносять також перевірку:

- методики планування прибутку;
- визначення економічної ефективності окремих заходів маркетингу;
- визначення базових значень для планування тарифів.

Визначення вартості транспортування і постачання газу у ДП «Газпостач» зумовлює застосування особливих методів планових розрахунків, основними з яких є нормативний, пофакторний методи і калькулювання собівартості продукції.

Під факторами розуміють технічні, економічні та інші причини у збутової діяльності підприємства, наслідком яких є зміна абсолютної величини вартості продукції транспортування і постачання газу.

Внутрішній аудит повинен враховувати такі планові показники:

- планові обсяги транспортування природного та скрапленого газу;
- планові обсяги реалізації газу в натуральному і вартісному виразі;
- норми витрат з надання послуг щодо обслуговування систем газопостачання і розрахунки потреби в ресурсах у натуральному виразі;
- плани організаційно-технічних заходів щодо технічного переоснащення та удосконалення роботи систем газопостачання.

У процесі внутрішнього аудиту у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» важливо врахувати, що за ступенем впливу на рівень обсягу виробництва продукції витрати поділяються на умовно-змінні та умовно-постійні.

До умовно-змінних витрат належать витрати, абсолютна величина яких зростає із збільшенням обсягу випуску продукції і знижується з його зменшенням.

Умовно-постійні – це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) випуску продукції істотно не змінюється.

До умовно-постійних належать витрати, безпосередньо пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю та експлуатацією систем газопостачання і споруд на них, структурних підрозділів, цехів, служб підприємств, загальноексплуатаційні витрати, крім частини, яка пропорційна обсягу робіт тощо, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

Рекомендації внутрішньої перевірки у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» спрямовані на удосконалення управління збутом та маркетинговою діяльністю для підвищення їх оперативності.

Оперативне управління спрямовано на забезпечення надійної безперебійної і ритмічної роботи підприємств з постачання та газифікації на

всіх стадіях транспортування та постачання газу і потребує постійного контролю за господарськими процесами.

Обсяг доставленого природного газу ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» визначає за показниками приладів обліку газу.

Важливо врахувати, що обсяг поставленого споживачам природного газу визначається за показниками приладів обліку газу, а, за відсутності приладів (для населення) - за встановленими нормами споживання, для інших споживачів - за даними технічних характеристик фактично встановлених виробничих потужностей і часу їх роботи.

Кількість природного газу, використаного на власні потреби, виробничо-технологічні витрати та втрати (технічно неминучий природний убуток) за встановленими нормами визначається за розрахунками (згідно із затвердженими нормативами).

Внутрішній аудит у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» повинен відслідковувати втрати природного газу понад встановлені граничні норми шляхом визначення різниці між кількістю газу, яка подана в мережу, і кількістю газу, яка поставлена, доставлена усім споживачам та використана на власні потреби, виробничо-технологічні втрати за встановленими нормативами. Вартість природного газу, витраченого понад встановлені граничні норми, у ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» до собівартості не включається. Понаднормовані витрати природного газу покриваються тільки за рахунок прибутку.

Обсяги транспортування природного газу розподільчими трубопроводами приймаються у відповідності з договірними, плановими обсягами а розрахунку на рік без врахування власних нормованих виробничо-технологічних витрат та втрат природного газу.

У випадках, якщо договірна компанія не завершена до моменту затвердження тарифів, то обсяги транспортування природного газу визначаються як середній фактичний обсяг за попередні три роки з урахуванням прогнозних змін.

Величина тарифу на послуги транспортування 1000 м³ природного газу розподільчими мережами повинна забезпечувати покриття виправданих витрат на утримання і розвиток газотранспортної розподільчої системи, отримання обґрунтованого прибутку, сплату податків, обов'язкових платежів, зборів та відрахувань в залежності від доставленого природного газу, виходячи з необхідності повного відшкодування усіх витрат протягом планового періоду.

Витрати ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» з постачання споживачам природного газу в значній мірі залежать від обсягу робіт при обслуговуванні, кількості споживачів природного газу та від кількості укладених договорів на постачання природного газу.

Кінцевим результатом діяльності ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» є доставлений споживачам природний газ, або реалізований скраплений газ, що визначається:

- природний газ – в тис. м.3;
- скраплений газ – в тонах.

При перевірці визначається правильність залишку скрапленого газу на початок звітного періоду.

Фактично отриманий скраплений газ зараховується на підставі товарно-транспортних та інших документів постачальника. Крім того, окремим рядком відображається кількість скрапленого газу, повернутого від споживачів (товарний газ).

Кількість реалізованого скрапленого газу визначається за витратними накладними. Планові витрати визначаються в межах затверджених норм.

Плановий прибуток ДП «Газпостач» встановлюється таким чином, щоб забезпечити :

- фінансування економічно обґрунтованих програм технічного переоснащення, капітального ремонту, заміни, модернізації, реконструкції, консервації і технічної ліквідації основних виробничих засобів у частині, що не покривається амортизаційними відрахуваннями;

- фінансування економічно обґрунтованих соціальних програм.

При здійсненні внутрішньої аудиторської перевірки враховуються особливості обліку ДП «Газпостач», який базується на використанні комп'ютерних програм, і ведеться відповідно до вимог законодавчих актів та нормативних документів з питань його організації.

У ДП «Газпостач» облік доходів від реалізації продукції, послуг здійснюється в залежності від видів нарахованих доходів на окремих субрахунках рахунку 70 «Доходи від реалізації».

На сьогоднішній день незважаючи на критичне становище в газовій галузі, підприємство безперебійно забезпечує повне і своєчасне задоволення потреб усіх користувачів.

Застосування програмного забезпечення дає можливість внутрішнім аудиторам отримувати інформацію з різним ступенем її деталізації, що необхідно для здійснення перевірки збуту та маркетингової діяльності.

Використання складних інформаційних систем і технологій в обліку спричинює суттєві зміни в методиці й характері облікової роботи та в процесі проведення внутрішнього аудиту, оскільки вдосконалює і прискорює процес обробки даних, розширює і доповнює інформаційну базу даних.

3.3 Оцінка ефективності внутрішніх аудиторських перевірок

Ефективність внутрішніх аудиторських перевірок визначається шляхом оцінки. Оцінка ефективності може здійснюватися як для окремого аудиту, так і для аудиту за відповідний період.

Показники ефективності аудиторського завдання мають визначати ефективність використання залучених людських ресурсів в рамках окремої послуги (аудиторського завдання), а показники ефективності аудиту, як діяльності групи аудиторів за період, мають визначати економічний ефект від самої діяльності за цей період часу.

Критерії та методика оцінки ефективності відрізняється, залежно від того, для якого виду аудиту виконується оцінка.

Оцінку окремих аудиторських завдань слід проводити з метою планування і контролю часу виконання завдання.

Термін «ефективність аудиту» трансформується в оцінку часу, який витрачається при виникненні додаткових процедур аудитора. Такий додатковий час може виникнути у разі, якщо аудитор визнав викривлення в облікових документах, або недооцінив засоби контролю тоді, коли він мав можливість покладатись на засоби контролю та скоротити обсяг своїх процедур.

Оптимальним рівнем ефективності виконання завдання при проведенні внутрішнього аудиту можемо визнати такий рівень, при якому обґрунтованість аудиторських висновків досягається з використанням мінімального часу не впливаючи на якість цих висновків.

Оцінка мінімального обсягу часу на виконання аудиту здійснюється на основі показника обсягу діяльності підприємства (сума сукупних активів (валюта балансу), чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), іншого операційного доходу та інших доходів). Таким чином, враховується масштаб діяльності клієнта та обсяг генеральної сукупності статей обліку, які необхідно перевірити та підтвердити (або спростувати) аудиторам.

Основа для розрахунку вартості виконання аудиторського завдання може варіюватись залежно від складності суб'єкта господарювання, звітного періоду, організації системи внутрішнього контролю на підприємстві, обсягу діяльності клієнта та багатьох інших факторів.

Головний критерій під час визначення мінімальної кількості годин роботи аудиторів під час виконання завдання – обсяг діяльності клієнта з аудиту, який розраховується як сума його сукупних активів (А), чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД), іншого операційного доходу (ІОД) та інших доходів (ІД). Формула розрахунку показника обсягу діяльності (3.1):

$$\text{ОДк}=\text{А}+\text{ЧД}+\text{ІОД}+\text{ІД} \quad (3.1)$$

де ОДк – обсяг діяльності клієнта, грн;

А – вартість активів клієнта на дату балансу як сума кінцевих сальдо за всіма рахунками наявних оборотних і необоротних активів клієнта, грн;

ЧД – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) як сума оборотів за кредитом рахунку 70 (ст. 2000 звіту про фінансові результати), грн;

ІОД – інший операційний дохід як сума кредитових оборотів рахунку 71 (рядок 2120 звіту про фінансові результати), грн;

ІД – інші доходи як сума кредитових оборотів рахунків 72, 73 і 74 .

Залежно від розрахункового значення обсягу діяльності клієнта, визначається мінімальний обсяг часу (людино-години), достатній для якісного виконання аудиторського завдання (див.табл. 3.1).

Вказаний мінімальний обсяг часу включає не тільки години роботи аудиторів як членів групи із завдання, але й враховують витрати часу осіб, відповідальних за огляд і контроль якості завдання з обов’язкового аудиту.

Таблиця 3.1

Оцінювання мінімального обсягу часу, достатнього для якісного виконання завдання

Обсяг діяльності клієнта з аудиту, млн. грн.	Мінімальний обсяг часу, людино-години
До 5	40
Від 5 до 10	60
Від 10 до 50	80
Від 50 до 100	120
Від 100 до 500	250
Від 500 до 1000	400
Від 1000	600

Якщо в процесі виконання завдання аудиторів досліджують незвичайне складне питання, що розширює обсяг аудиту, то кількість людино-годин

може бути збільшено. Кількість часу для досягнення високої якості аудиту визначає безпосередньо аудитор на основі професійного судження з відповідним обґрунтуванням.

Відповідно до цього можемо визначати ефективність аудиту як окремого аудиторського завдання за формулою 3.2:

$$E_{аз} = \frac{ОЧ_{факт}}{ОЧ_{мін}} \quad (3.2)$$

де $E_{аз}$ – ефективність аудиту як окремого аудиторського завдання, що виконується групою аудиторів або одноосібно;

$ОЧ_{факт}$ – обсяг часу, який був витрачений при виконанні аудиторського завдання, людино-години;

$ОЧ_{мін}$ - мінімальний обсяг часу, який необхідно витратити на завдання з урахуванням обсягу діяльності клієнта та відповідно до рекомендацій професійної організації аудиторів.

Значення показника $E_{аз}$ має прямувати до 1, що буде підтверджувати виконання аудиторського завдання максимально ефективно. Але використання такого розрахунку має свої особливості, оскільки передбачає використання мінімального обсягу часу для досягнення достатньої впевненості у достовірності показників звітності клієнта. Тому доцільно коригувати показник на коефіцієнт невизначеності.

У реальній практиці не завжди аудиторська перевірка може здійснюватись за мінімальним обсягом часу, оскільки існує специфіка діяльності та обліку на різних підприємствах. Доречно застосовувати запропоновані показники щороку, або ж двічі на рік. Це допоможе в динаміці оцінити якість аудиторських послуг.

Результати розрахунку ефективності аудиту для ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» за умов мінімального ризику суттєвого викривлення наведено в додатку Д.

Показник ефективності аудиторського завдання без врахування коефіцієнту невизначеності засвідчує, що у всіх роках аудит був проведений на достатньо якісному рівні ($E_{аз} > 1$). Але, в дійсності, результати засвідчують лише те, що кількість часу, витраченого на аудит, була більшою за рекомендовану. Інтерпретація результатів оцінки ефективності аудиторського завдання за показником $E_{аз}$ наведено у додатку Д.

Разом із оцінкою ефективності аудиторського завдання для аудиторів доцільно використання оцінки результативності виконання аудиторського завдання, який дозволяє оцінити ефект від виправлення помилок, які були виявлені в ході аудиту. Показник результативності аудиторського завдання доцільно розраховувати за формулою 3.3:

$$P_{аз} = \frac{\sum Ш - \sum ПЗ}{V_a} \quad (3.3)$$

де $P_{аз}$ – показник оцінки результативності виконання аудиту, грн/грн;
 $\sum Ш$ – сума штрафів, яких вдалося уникнути, завдяки виявленим в ході аудиту помилкам в обліку, грн;

$\sum ПЗ$ – сума податкових зобов'язань, які були донараховані за результатами виправлення виявлених аудитором помилок, грн;

V_a – вартість аудиту, грн.

Інтерпретація результатів оцінки показника результативності аудиту буде такою:

$0 \leq P_{аз} \leq 1$ - аудит звітності підприємства не надає економічних вигід;

$P_{аз} = 1$ - уникнуті економічні втрати (отримані економічні вигоди) покрили витрати підприємства на замовлення аудиту. Вартість аудиту виправдана з економічної точки зору;

$P_{аз} > 1$ - виконання аудиту дозволило уникнути додаткових втрат (отримати додаткові економічні вигоди) підприємству, звітність якого перевірялась.

Оцінку ефективності внутрішнього аудиту можна також визначати через співвідношення результатів виконання рекомендацій внутрішнього аудитора та вартості на утримання відділу внутрішнього аудиту за період.

Показник ефективності діяльності відділу внутрішнього аудиту пропонується розраховувати за формулою 3.4:

$$P_{\text{вн}} = \frac{\sum Ш - \sum ПЗ + \sum E + \sum B_{\text{за}}}{Oч} \quad (3.4)$$

де $E_{\text{вн}}$ – показник оцінки ефективності діяльності відділу внутрішнього аудиту, грн/людино-година;

$\sum Ш$ – сума штрафів, яких вдалося уникнути, завдяки виявленим в ході аудиту помилкам в обліку, грн;

$\sum ПЗ$ – сума податкових зобов'язань, які були донараховані за результатами виправлення виявлених аудитором помилок, грн;

$\sum E$ – сума отриманої економії у господарській діяльності підприємства за рахунок рекомендацій внутрішніх аудиторів, грн;

$\sum B_{\text{за}}$ – сума отриманої економії вартості часу зовнішніх незалежних аудиторів за рахунок інформаційної взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиторів, грн;

$Oч$ – обсяг часу, витрачених за аналізований період, людино-години.

Для оцінки результатів діяльності відділу внутрішнього аудиту також є доцільним застосування показника завантаженості внутрішнього аудитора (формула 3.5):

$$Z_{\text{вн}} = \frac{Oд}{Kа} \quad (3.5)$$

де $Z_{\text{вн}}$ – показник завантаженості відділу внутрішнього аудиту, грн/особу;

$Oд$ – обсяг діяльності підприємства, грн;

$Kа$ – кількість працівників відділу внутрішнього аудиту, осіб.

Діяльність відділу внутрішнього аудиту може бути використана і зовнішнім незалежним аудитором для скорочення обсягу своїх аудиторських процедур, що дозволяє отримувати додаткову економію підприємству, яке замовляє аудит.

Висновки до розділу 3

Система інформації для оперативного управління економічними процесами на підприємствах з газопостачання будується, перш за все, на даних обліку. У процесі внутрішнього аудиту збуту та маркетингової діяльності збираються докази.

Аудиторські докази повинні відповідати вимогам, які надають оптимально необхідну кількість інформації для оцінки реального стану об'єкта перевірки. До цих вимог відносять: достатність, достовірність, обґрунтованість, своєчасність, надійність, доречність.

У процесі отримання доказів із метою виявлення суттєвих викривлень у фінансовій звітності аудитор використовує тестування систем контролю, а також процедури перевірки на суттєвість.

Під час проведення внутрішнього аудиту для збирання доказів, які мають бути основою для формування підсумкової думки аудиторам застосовують метод суцільної перевірки.

Враховуючи результати внутрішньої аудиторської перевірки визначено, що для покращення фінансово-господарської діяльності газових господарств необхідно вирішити низку проблемних питань:

- Діючі тарифи на транспортування та постачання природного газу слід привести у відповідність з економічно обґрунтованими витратами газорозподільних підприємств з метою забезпечення необхідних витрат на експлуатаційну діяльність, врахувати наявність сезонного виробництва в газовій галузі з надання послуг по транспортуванню та постачанню газу споживачам.

- Своєчасно проводити перегляд тарифів відповідно з внесеними змінами в ціновій політиці держави, а також введення нових законодавчих актів.
- Обрахування тарифів підпорядковувати обсягам виконання виробничо-експлуатаційних робіт.
- Вчасно проводити коригування тарифів при:
 - а) різкому зменшенні обсягів, більш ніж на 5%, споживання природного газу в динаміці;
 - б) різкому зростанню витрат за статтею «Газ на технологічні та власні потреби» у зв'язку зі зміною вартості природного газу на цілі і збільшенням цільової надбавки до ціни газу з 2% до 4%.
- Докладати максимуму зусиль для своєчасності розрахунків споживачів за спожитий газ.

Ефективність внутрішніх аудиторських перевірок визначається шляхом оцінки.

Оптимальним рівнем ефективності аудиторського завдання визнано такий рівень, при якому обґрунтованість аудиторських висновків досягається з використанням мінімального часу не впливаючи на якість висновків.

У реальній практиці не завжди аудиторська перевірка може здійснюватись за мінімальним обсягом часу, оскільки існує специфіка діяльності та обліку на різних підприємствах.

Доречно застосовувати показники оцінки ефективності щороку, що допоможе в динаміці оцінити якість аудиторських послуг загалом.

ВИСНОВКИ

1. Динамічне ринкове середовище вимагає від українських підприємств створення ефективної системи управління, тому в сучасних умовах необхідне посилення контрольних функцій всередині підприємства, що зумовлює використання внутрішнього аудиту. Основними завданнями внутрішнього аудиту є створення умов для підвищення ефективності функціонування всіх підрозділів підприємства на всіх рівнях управління, а також управління ризиками та системний підхід в управлінні.

2. В Україні немає єдиних вимог щодо створення підрозділів внутрішнього аудиту, а також системи з підбору кадрів для внутрішнього аудиту. Професія «внутрішній аудитор» не передбачена навіть Класифікатором професій, який містить професії та назви робіт, що стосуються аудиту загалом. Користуючись світовим досвідом, пропонуємо здійснювати сертифікацію внутрішніх аудиторів. Це дасть змогу підвищити професійний рейтинг внутрішніх аудиторів.

3. У світовій практиці зовнішньому аудиту приділяється більше уваги, ніж внутрішньому. Разом з тим, функції внутрішнього аудиту не можуть бути замінені ні на які інші. Вони потрібні для нейтралізації негативних чинників, що виникають внаслідок відсутності стратегічного планування, некваліфікованого управління, недостатності контролю всередині самого підприємства, що вимагає об'єктивної оцінки як реального, так і прогнозованого стану справ. Тому внутрішній аудит має орієнтуватися не лише на здійснення ретроспективного контролю, але й на дослідження потенційних можливостей підприємства та його майбутнього розвитку.

4. Здійснення внутрішнього аудиту в Україні є законодавчо врегульованим лише для банків, міністерств, та центральних органів виконавчої влади. Регламентація внутрішнього аудиту для вітчизняних підприємств є недосконалою. Така ситуація вимагає розробки нової нормативно-правової бази, адекватної ринковим умовам господарювання.

5. Організація процесу внутрішнього аудиту зумовлена необхідністю надання користувачам достовірної інформації про підприємство та розробки пропозицій щодо удосконалення його діяльності. Належно організована робота внутрішнього аудиту, а особливо в умовах економічної кризи, спонукає працівників підприємства дотримуватися чинного законодавства та нормативних актів, а також внутрішньої політики, правил та процедур, дає змогу вчасно виявляти та знижувати ризик непередбачених витрат чи втрату репутації підприємством. Тому підприємствам різних організаційно-правових форм власності в Україні, потрібно приділяти увагу створенню належного рівня організації внутрішнього аудиту.

6. На досліджуваному підприємстві сформована досконала система внутрішнього контролю, до складу якої входить і внутрішній аудит. Така система дає змогу реагувати на появу різноманітних загроз, виявляти причини їх виникнення, а також розробляти антикризові заходи. Вона сигналізує керівництву підприємства про потенційні ризики, які можуть виникати як із зовнішнього, так і з внутрішнього середовища. Внутрішній аудитор при цьому за допомогою системи показників допомагає виявляти, підтримувати і

поширювати позитивні явища та найефективніші напрямки діяльності на підприємстві.

7. У сучасних умовах вітчизняні підприємства потребують вдосконалення своєї системи управління. Одним із напрямів створення ефективної системи управління є орієнтація діяльності підприємства на бізнес-процеси. Від ефективності бізнес-процесів підприємства залежить успіх бізнесу в цілому. Світовий досвід свідчить, що найуспішнішими компаніями стають ті, чий бізнес-процеси є добре продуманими та чітко визначеними, а методи реалізації цих процесів є ефективними та надійними.

Спільна робота внутрішнього аудиту і управлінського персоналу сприяє належному формуванню надійних бізнес-процесів, що забезпечує впевненість підприємства у досягненні його стратегічних цілей.

8. Система інформації для оперативного управління на підприємствах з газопостачання будується, перш за все, на даних обліку. У процесі внутрішнього аудиту збуту та маркетингової діяльності збираються докази.

Аудиторські докази повинні відповідати вимогам, які надають оптимально необхідну кількість інформації для оцінки реального стану об'єкта перевірки. Для збирання доказів застосовують метод суцільної перевірки.

9. Ефективність внутрішніх аудиторських перевірок визначається шляхом оцінки. Оптимальним рівнем ефективності аудиторського завдання визнано такий рівень, при якому обґрунтованість аудиторських висновків досягається з використанням мінімального часу не впливаючи на якість висновків.

У реальній практиці не завжди аудиторська перевірка може здійснюватись за мінімальним обсягом часу, оскільки існує специфіка діяльності та обліку на різних підприємствах.

Доречно застосовувати показники оцінки ефективності щороку, що допоможе в динаміці оцінити якість аудиторських послуг загалом.

10. Враховуючи результати внутрішньої аудиторської перевірки визначено, що для покращення збуту та маркетингової діяльності у ДП

«Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» та загалом в газових господарствах необхідно вирішити низку проблемних питань:

- діючі тарифи на транспортування та постачання природного газу слід привести у відповідність з економічно обґрунтованими витратами газорозподільних підприємств з метою забезпечення необхідних витрат на експлуатаційну діяльність, врахувати наявність сезонного виробництва в газовій галузі з надання послуг по транспортуванню та постачанню газу споживачам;
- своєчасно проводити перегляд тарифів відповідно з внесеними змінами в ціновій політиці держави, а також введення нових законодавчих актів;
- розрахунок тарифів підпорядковувати обсягам виконання виробничо-експлуатаційних робіт;
- вчасно проводити коригування тарифів при:
 - а) різкому зменшенні обсягів, більш ніж на 5%, споживання природного газу в динаміці;
 - б) різкому зростанню витрат за статтею «Газ на технологічні та власні потреби» у зв'язку зі зміною вартості природного газу на цілі і збільшенням цільової надбавки до ціни газу з 2% до 4%;
- докладати максимуму зусиль для своєчасності розрахунків споживачів за спожитий газ.