

**Наталія Миколаївна ПИЛИПЧУК**

здобувач,  
кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг,  
Тернопільський національний економічний університет  
E-mail: ngolub@inbox.ru

## **КОНЦЕПТУАЛЬНА МОДЕЛЬ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ДОХОДІВ**

Пилипчук, Н. М. Концептуальна модель організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту доходів [Текст] / Наталія Миколаївна Пилипчук // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2015. – Том 19. – № 1. – С. 193-199. – ISSN 1993-0259.

### **Анотація**

*Мета статті полягає у дослідженні елементів організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності*

*У результаті дослідження було запропоновано систему критеріїв функціонування системи внутрішнього аудиту, яка дасть змогу застосовувати ключові вимоги до ефективної діяльності служби та посилити на цій основі достовірність обліку і транспарентність інформації суб'єкта господарювання.*

**Ключові слова:** внутрішній аудит; дохід; контроль; аудиторська діяльність; основна діяльність; концептуальна модель.

**Nataliia Mykolaivna PYLYPCHUK**

Department of accounting in the state sector of economy and the sphere of services,  
Ternopil national economic university  
E-mail: ngolub@inbox.ru

## **CONCEPTUAL MODEL OF ORGANIZATIONALLY-METHODICAL PROVIDING OF INTERNAL AUDIT OF INCOME**

### **Abstract**

*The purpose of the article is to investigate the elements of organizationally methodical support of internal audit from main activity income.*

*As a result of research the system of criteria of functioning of the system of internal audit was offered, that will enable to apply key requirements to effective activity and to strengthen authenticity of account and transparency of information of subject of enterprise.*

*The prospects for further research in this direction is to develop an effective system of internal audit from main activity income and strengthening of competitiveness of enterprise in the conditions of economic crisis*

**Keywords:** internal audit; income; control; auditing; main activity; conceptual model.

**JEL classification:** M42

### **Вступ**

В умовах глобалізації та інтеграції до світового економічного простору, поглиблення ринкових перетворень та подолання наслідків фінансово-економічної кризи розвиток економіки України вимагає підвищення якості інформаційно-аналітичного забезпечення підприємств. Важливість удосконалення управління господарськими процесами зумовлює критичний перегляд інструментів підготовки комплексної інформації. Ці фактори посилюють значення внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит сприяє формуванню потоку науково обґрунтованої контрольної-аналітичної інформації, перевірці й оцінці несприятливих ситуацій за допомогою аудиторських засобів, прогнозуванню майбутнього розвитку суб'єкта господарювання. Наявність у структурі управління

---

фірми служби внутрішнього аудиту та контролю, що розвивається на основі міжнародних стандартів, є необхідним атрибутом виходу на світові фінансові ринки.

У зв'язку з цим зростає науковий та практичний інтерес до обґрунтування організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту, яке сприятиме комплексному вирішенню проблем менеджменту й створить підґрунтя для відображення якісних і кількісних характеристик діяльності підприємства у сучасних економічних умовах.

Розгляд проблематики становлення та розвитку контролю й аудиту знайшов своє відображення у наукових працях вітчизняних учених та закордонних фахівців, зокрема Р. Адамса, В. Андрєєва, А. Аренса, М. Баришнікова, С. Бичкової, М. Білухи, А. Богомолова, В. Бондаря, Ф. Бутинця, А. Герасимовича, Г. Давидова, Н. Дорош, Д. Кармайкла, М. Корінька, Дж. Лоббека, М. Лучка, В. Максимової, Н. Малюги, Є. Мниха, Л. Нападовської, В. Пантелеєва, О. Петрик, І. Пилипенка, М. Пушкаря, О. Редька, Дж. К. Робертсона, В. Рудницького, Я. Соколова, В. Сопка, В. Шевчука та у працях інших авторів.

Проте в динамічних економічних умовах виникає необхідність у розгляді деяких аспектів внутрішнього аудиту у контексті забезпечення стабільності суб'єкта господарювання у кризовій ситуації.

### **Мета та завдання статті**

Метою статті є дослідження елементів організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності. Поставлена мета обумовлює розв'язання таких завдань: формування системи критеріїв функціонування системи внутрішнього аудиту та розробка концептуальної моделі організаційно-методичного забезпечення, що посилить конкурентоспроможність підприємства в умовах економічної кризи.

### **Виклад основного матеріалу дослідження**

Процеси розробки та діагностики альтернативних рішень, а також добору оптимальних з них для практичної реалізації базуються на оцінці істотної економіко-управлінської інформації, основна частина якої формується в системі бухгалтерського обліку та уніфікується в бухгалтерській (фінансовій) звітності. Якість системи бухгалтерського обліку, правдивість бухгалтерської звітності та первинної документації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень, лежать в основі методології внутрішнього аудиту. Це дає підстави розглядати його як оптимальний метод зниження інформаційного ризику в управлінні.

Внутрішній аудит повинен сприяти вирішенню проблем, пов'язаних з розробкою науково обґрунтованої, відповідної динамічним сучасним вимогам, системи формування первинної інформації та своєчасних оптимальних управлінських пропозицій для прийняття ефективних управлінських рішень з розвитку суб'єктів господарювання не тільки нині, але й у довгостроковій перспективі. Кваліфікована служба внутрішнього аудиту здатна за допомогою інструментів, властивих ексклюзивно аудиту, не тільки перевіряти та діагностувати проблемні ситуації, але й прогнозувати їхню майбутню динаміку, а також формувати управлінські рекомендації, відповідні до змін середовища.

Проте дієвий внутрішній аудит для здійснення таких функцій повинен бути не структурним елементом, що тільки констатує, контролює та підтверджує інформацію, що вже відбулась (історичні факти), а органом, що проводить різновекторні дослідження, надає консультації та є орієнтованим на перспективу.

Тому, на нашу думку, функціонування служби внутрішнього аудиту повинно відповідати таким критеріям:

- оптимальності складу (не порушувати організаційну структуру суб'єкта господарювання);
- ефективності (не лише виконувати покладені функції оперативно, але й не переобтяжувати адміністративні витрати);
- фаховості (залучати компетентних працівників або організації, що характеризуються належною репутацією);
- синергетики (служба внутрішнього аудиту є елементом підприємства, тому лише у співпраці з іншими структурами суб'єкта господарювання можливе досягнення бажаного ефекту діяльності).

Таким чином запропоновано систему критеріїв (оптимальності складу, ефективності, фаховості та синергетики) функціонування системи внутрішнього аудиту, що дасть змогу застосовувати ключові вимоги до ефективної діяльності служби та посилити на цій основі достовірність обліку та звітності і транспарентність інформації суб'єкта господарювання.

Виконання зазначених критеріїв при формуванні служби внутрішнього аудиту, однак, не означає, що робота цього відділу забезпечить миттєвий ефект та буде налагоджена оптимально. Для ефективного функціонування служби внутрішнього аудиту необхідно врахувати, що її діяльність – це комплекс взаємопов'язаних факторів, що забезпечують виконання покладених на неї функцій. Пропонуємо зобразити реалізацію повноважень служби внутрішнього аудиту у вигляді моделі (рис. 1).

---

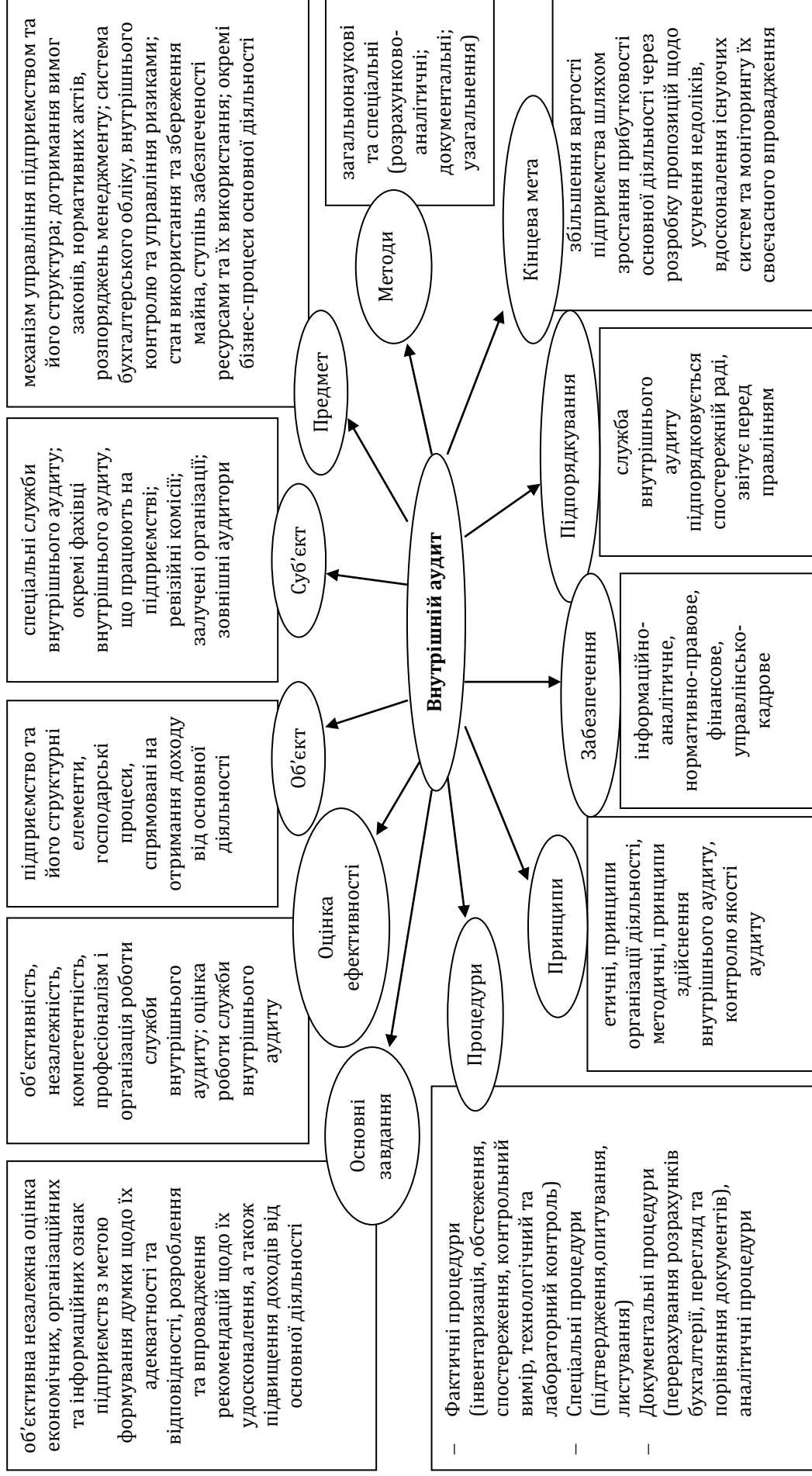


Рис. 1. Концептуальна модель організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності\*

\*Авторська розробка

---

Вважаємо, що результативна діяльність служби внутрішнього аудиту можлива за умови наявності всіх атрибутів організаційно-методичного забезпечення: об'єкта, суб'єкта, предмета, методів, кінцевої мети, вертикалі підпорядкування, забезпечення, принципів та процедур діяльності, основних завдань та оцінки ефективності.

Охарактеризуємо елементи концептуальної моделі організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності.

Отже, об'єктом внутрішнього аудиту є господарюючий суб'єкт та його окремі структурні елементи, господарські, в тому числі технологічні, процеси, що здійснюються на підприємстві та спрямовані на отримання доходу. При цьому увага може акцентуватися на окремих сегментах роботи суб'єкта господарювання, наприклад, його основній діяльності, залежно від ключових завдань, які ставляться перед аудитором.

Функції внутрішнього аудитора (суб'єкта) можуть виконувати як фахівці внутрішнього аудиту, що є працівниками підприємства, так і ревізійні комісії, сторонні організації чи зовнішні аудитори. Приймаючи рішення про організацію внутрішнього аудиту, необхідно врахувати напрям і специфіку діяльності, обсяги фінансово-економічної діяльності та сформованість системи управління суб'єкта господарювання, стан внутрішнього контролю тощо.

При цьому об'єктивно потребують створення служби внутрішнього аудиту підприємства зі складною організаційно-правовою структурою та ті, що мають численні групи пов'язаних контрагентів, наприклад: фінансово-промислові та банківські структури, холдинги загалом та їх окремі члени, а також інші об'єднання, де наявний контроль однієї юридичної одиниці над іншими [1, с. 86].

Серед вітчизняних економістів існують різні бачення щодо місця та ролі внутрішнього аудиту в системі контролю господарюючого суб'єкта або в системі його менеджменту. Однак практично всі вони сходяться на тому, що внутрішній аудит є елементом внутрішнього контролю, складовою системи внутрішнього контролю або способом його організації; наголошують також на високій ефективності, але й значній вартості засобів внутрішнього контролю.

Питання організаційної форми служби внутрішнього аудиту має вирішуватися самостійно кожним підприємством з урахуванням специфіки його діяльності. Однак можна виділити основні, найбільш загальні, вимоги та підходи, що існують в Україні та за кордоном [2]:

1. *Перший спосіб* передбачає створення власної служби внутрішнього аудиту. Такий підхід володіє наступними перевагами:

- співробітники суб'єкта господарювання обізнані з внутрішньою структурою підприємства та галузевою специфікою бізнесу;
- коли аудиторські завдання реалізують співробітники підприємства, то фахові навички та досвід, отримані в процесі, залишаються в підприємстві та можуть використовуватися надалі;
- менеджмент суб'єкта господарювання може застосовувати внутрішніх аудиторів у будь-який час для здійснення завдань;
- зберігається конфіденційність щодо інформації, отриманої у процесі надання аудиторських послуг;
- існує можливість проведення постійного моніторингу за впровадженням пропозицій внутрішніх аудиторів та корегування результатів їх застосування.

2. *Другий спосіб* організації системи внутрішнього аудиту – це застосування аутсорсингу (англ. outsourcing – здійснення усіх або частини функцій менеджменту підприємства сторонніми фахівцями), тобто передати функції внутрішнього аудиту повністю або частково зовнішньому консультантові або спеціалізованій компанії.

3. *Врешті, третій спосіб* – ко-сорсинг, що передбачає створення служби внутрішнього аудиту в межах підприємства, але з можливістю за потреби залучати зовнішнього консультанта чи експертів спеціалізованої компанії.

Використання аутсорсингу та ко-сорсингу дає такі потенційні переваги:

- можливість використання послуги фахівців різних галузей;
- доступ до фахових аудиторських кадрів;
- доступ до новітніх технологій і методик здійснення внутрішнього аудиту;
- гнучкість використання аудиторських ресурсів (наприклад, за умови впровадження нової системи або потреби у проведенні позапланового аудиту не доведеться збільшувати штат внутрішніх аудиторів або відволікати їх від виконання інших проектів).

Аутсорсинг та ко-сорсинг застосовують різні підприємства: як невеликі суб'єкти господарювання (малі та середні фірми, у яких для створення власної служби внутрішнього аудиту обмежені фінансові ресурси), так і великі компанії. Останні вдаються до таких послуг за умови необхідності аудиту специфічної області (наприклад, капітального будівництва або інформаційних технологій тощо) чи в періоди, коли навантаження на власних аудиторів суттєво зростає.

Створення служби внутрішнього аудиту як структурного елемента є досить складним процесом, що вимагає вирішення низки організаційно-технічних та методологічних проблем. Зокрема, на підприємстві

---

---

можуть діяти кілька служб і підрозділів, що реалізують різні види контролю, здійснюють внутрішній контроль різних операційних напрямів та рівнів, на різних етапах операційної діяльності тих або інших видів операцій.

Предметом внутрішнього аудиту є механізм управління підприємством та його структура; дотримання вимог законів, нормативних актів, розпоряджень менеджменту; система бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та управління ризиками; стан використання та збереження майна, ступінь забезпеченості ресурсами та їх використання; окремі бізнес-процеси основної діяльності. У такому випадку предмет конкретизуватиме безпосередні об'єкти дослідження внутрішніх аудиторів.

Методи внутрішнього аудиту – це сукупність конкретних методичних прийомів, що у взаємозв'язку із загальнонауковими методами використовуються для проведення аудиторських процедур. Так розвиток бухгалтерського обліку, статистики, ревізії й контролю, аналізу господарської діяльності, судово-бухгалтерської експертизи та юриспруденції стимулювали формування нових методичних прийомів аудиту.

Методи внутрішнього аудиту об'єднують у загальнонаукові та спеціальні (розрахунково-аналітичні, документальні та методи узагальнення).

Розрахунково-аналітичні методи – це класичні прийоми економічного аналізу (групування, порівняння, ланцюгові підстановки, балансові ув'язування тощо), статистичні й економіко-математичні методи, аналітична перевірка.

Найпоширенішими методичними прийомами одержання аудиторських свідчень є аналітичні процедури: оцінка співвідношень різного виду фінансових даних (наприклад, собівартості реалізованих товарів і доходу від реалізації товарів) або динаміка фінансових і нефінансових показників (наприклад, чисельності персоналу й заробітної плати); зіставлення фактичних даних із прогностичними показниками; аналіз зміни останніх звітних даних щодо аналогічних даних минулих періодів, показників аналогічних підприємств, середньогалузевих показників; оцінка несподіваних відхилень; дослідження дії форс-мажорних факторів; аналіз результатів оцінки у контексті інформації, отриманої від інших осіб.

Документальні методичні прийоми містять інформаційне нормативно-правове регулювання, моделювання, перевірку (дослідження) облікових документів.

Нормативно-правове регулювання передбачає аналіз діяльності об'єкта аудиторської перевірки на предмет дотримання норм і правил, передбачених законодавством, нормативними документами (положеннями, інструкціями), правилами (внутрішнього розпорядку, розподілу обов'язків тощо).

Інформаційне моделювання здійснюється шляхом фіксування на певному носії інформації сукупності даних про об'єкт дослідження (первинні облікові документи, облікові реєстри й фінансова звітність, нормативні карти). При створенні інформаційної моделі служба внутрішнього аудиту відштовхується від необхідності створення масиву даних, що комплексно і достовірно з урахуванням впливу середовища відображає об'єкт дослідження. Наприклад, інформаційна модель підприємства торгівлі міститиме інформацію про асортимент продукції, динаміку постачань, структуру продажів, залишки на складах, відсотки націнки відносно видів продукції, терміни та умови зберігання, пропозиції постачальників щодо нових продуктів, попит споживачів тощо.

Перевірка (дослідження) облікових документів полягає у встановленні достовірності проведення господарських операцій, їхньої ефективності й доцільності прийомами документального контролю, фактичного контролю, обчислення, спостереження, опитування, інспекції тощо.

Методологія аудиту містить метод як загальний підхід до досліджень і конкретну методіку як сукупність спеціальних прийомів, що використовуються при аудиторських перевірках. Все різноманіття прийомів і методів аудиту в практичній діяльності застосовується почергово (визначення реального стану, аналіз, оцінка).

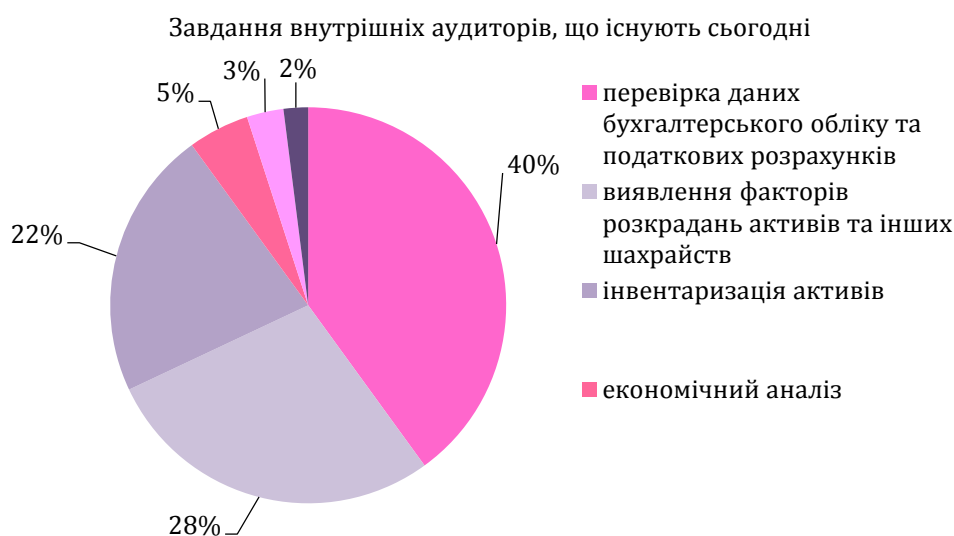
Кінцевою метою проведення внутрішнього аудиту є збільшення вартості підприємства шляхом зростання прибутковості основної діяльності через розробку рекомендацій з усунення недоліків, вдосконалення існуючих систем та моніторингу їх своєчасного впровадження. Ця мета реалізується шляхом ефективного використання наявних у підприємства ресурсів. Українські суб'єкти господарювання, що звертають значну увагу на питання внутрішнього аудиту, покращують фінансові показники та швидкість реагування на ринкові зміни, а тому стають привабливішими для довгострокових інвесторів, отримують конкурентні переваги на зовнішніх ринках.

Менеджмент суб'єкта господарювання є відповідальним за формування та підтримку надійної і результативної системи внутрішнього аудиту. При цьому служба внутрішнього аудиту підпорядковується спостережній раді, звітує перед правлінням, основною метою внутрішнього аудиту є допомога управлінцям підприємства у ефективному виконанні покладених на них обов'язків, надання менеджерам підприємства достатньої впевненості у тому, що активи фірми використовуються найефективнішим чином для досягнення цілей і завдань підприємства загалом та його окремих підрозділів [2].

Можна виокремити такі напрями роботи служби внутрішнього аудиту:

- контрольна та ревізійна діяльність (найбільш поширена на вітчизняних суб'єктах господарювання) – оскільки служба внутрішнього аудиту підпорядковується управлінцям як орган контролю за діяльністю менеджменту та працівників з боку вищого керівництва, тобто функціонально виконує роботу контролера-ревізора, а саме: виявляє господарські, фінансові та інші порушення, факти розкрадань активів та інших шахрайств, причини порушень та винних осіб і залучає їх до відповідальності; розробляє пропозиції з усунення виявлених порушень;
- моніторинг діючої системи внутрішнього контролю підприємства за умови дотримання принципу незалежності (притаманний підприємствам розвинених країн) – внутрішній аудит є компонентом системи управління ризиками та підпорядковується безпосередньо наглядовій раді суб'єкта господарювання, тобто відповідає вимогам Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) і Кодексу етики Інституту внутрішніх аудиторів [3].

Розглядаючи основні функції внутрішнього аудиту у практиці України (рис. 2), можемо побачити два основних напрями роботи: ревізія та власне внутрішній аудит (забезпечення достовірності бухгалтерсько-фінансової звітності, мінімізація оподаткування та сприяння збереженості активів підприємства). При цьому вітчизняний внутрішній аудит фактично виконує функції зовнішнього аудиту та не розкриває усіх своїх можливостей.



**Рис. 2. Основні функції внутрішнього аудиту у практиці України**

Забезпечення аудиторської діяльності полягає у створенні умов для здійснення максимально ефективно функцій служби внутрішнього аудиту. Зокрема, інформаційно-аналітичне забезпечення полягає у тому, що необхідна інформація повинна бути доступна тому, хто має у ній потребу відповідно до покладених на нього функцій та обов'язків. Як і будь-яка структурна одиниця підприємства, служба внутрішнього аудиту потребує належного фінансування та забезпечення кваліфікованими кадрами, що сприятимуть безперервному виконанню повноважень.

Процедури, які забезпечують реалізацію аудиту, можна поділити на фактичні (огляд, інвентаризація, спостереження, обстеження, контрольний вимір, технологічний контроль, лабораторний контроль), спеціальні (опитування, підтвердження, листування), документальні (перегляд документів, порівняння документів, перерахування розрахунків бухгалтерії), аналітичні процедури.

Основним завданням внутрішнього аудиту є об'єктивна незалежна оцінка економічних, організаційних та інформаційних ознак підприємств з метою формування думки щодо їх адекватності та відповідності, розроблення та впровадження рекомендацій щодо їх удосконалення, а також підвищення доходів від основної діяльності.

Важливо наголосити, що метою підприємства має бути не створення системи контролю, яка б сприяла відсутності помилок, відхилень і неефективності, а системи, що сприяла б їх вчасному виявленню та усуненню, таким чином підвищуючи ефективність роботи, оскільки ресурси, спрямовані підприємством на формування служби внутрішнього аудиту, могли б бути застосовані для фінансування інших цілей. Тому служба внутрішнього аудиту також потребує оцінювання.

---

## Висновки та перспективи подальших розвідок

Таким чином запропонована концептуальна модель організаційно-методичного забезпечення як система взаємопов'язаних елементів (об'єкта, суб'єкта, предмета, методів, кінцевої мети, вертикалі підпорядкування, забезпечення, принципів та процедур діяльності, основних завдань та оцінки ефективності) покликана забезпечити формування ефективної системи внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності та посилити конкурентоспроможність підприємства в умовах економічної кризи.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямі є формування ефективної системи внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності та посилення конкурентоспроможності підприємства в умовах економічної кризи.

### Список літератури

1. Сотникова Л. В. *Оценка состояния внутреннего аудита: практ. пособ.* / Л. В. Сотникова ; под ред. В. И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 143 с.
2. Сонин А. С. *Внутренний аудит как важнейший элемент системы управления компанией [Электронный ресурс] // Институт внутренних аудиторів: [сайт] / А. С. Сонин. – Режим доступа: <http://www.iiar-ru.ru>.*
3. *Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики* / [редкол. С.О. Столярова (координатор проекту) та ін. ] ; [пер. з англ. О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гук та ін. ]. – К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2007. -1164 с.

### References

1. *Sotnikova L. V. (2005). Assessment of the state of internal audit. Moscow: UNITI-DANA.*
2. *Sonin A. S. (2011). Internal audit as an important part of the company's management. Retrieved from : <http://www.iiar-ru.ru>.*
3. *International auditing, assurance, and ethics pronouncements. (2007). Kyiv: Status.*

Стаття надійшла до редакції 31.03.2015 р.