

DOI: <https://doi.org/10.32838/2523-4803/70-2-68>

УДК 657.6:658:33

Мазуренок О.Р.

кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

Mazurenok Oksana

Ternopil Ivan Puluj National Technical University

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РОЗРОБКИ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Нині прагнення підприємств до стабільного функціонування в умовах кризи та до постійного вдосконалення власної діяльності задля забезпечення відповідного рівня прибутковості викликає необхідність проведення аудиту на підприємстві, тому у статті описано позицію автора щодо формулювання етапів процесу прийняття рішення про проведення аудиту. Сформовано покрокову модель проведення аудиту з послідовним описом кожного кроку. Визначено перелік причин, які змушують підприємства здійснювати аудит своєї діяльності, а також представлено схематичний зв'язок між головною метою та цілями проведення аудиту. В процесі аналізу сформовано методіку розроблення та проведення аудиту на підприємстві, а як підсумок наведено основні переваги та недоліки проведення аудиту на підприємстві.

Ключові слова: аудит, методіка, етапи, модель, особливості, переваги та недоліки, підприємство.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку підприємства завжди стикаються з протиріччями вибору тих чи інших методів для забезпечення ефективного функціонування. Впровадження в діяльність конкретних рішень залежить від ефективності при-

йняття чи відторгнення низки наявних та попередньо поставлених умов не лише самим підприємством, але й конкурентами, державою та суспільством загалом. Задля досягнення найбільш оптимального та ефективного варіанта подальшої реалізації поставлених цілей

підприємствам доводиться проводити аудит своєї діяльності. Незадовільний стан бухгалтерських процесів створює внутрішню стратегічну загрозу діяльності підприємств, дестабілізацію фінансового стану, вимагаючи негайного вирішення проблем, пов'язаних із розробленням та впровадженням аудиту на підприємствах України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема проведення аудиту на підприємствах присвячена значна кількість наукових праць зарубіжних і вітчизняних учених, зокрема Р. Адамса, О.В. Бойко, Ф.Ф. Бутинця, М. Буроменського, Г.А. Велша, В.Ф. Максимової, Ю.Г. Одегова, Ю.Н. Попова, Ю.Б. Слободяник, А.А. Шулуса. Проте розглянута нами тема з позиції розроблення моделі та методики аудиту є недостатньо вивченою, потребує окремої уваги та детальнішого розгляду.

Формулювання цілей статті. Метою статті є формулювання теоретичних основ проведення аудиту на підприємствах, розроблення моделі та методики проведення аудиту.

Виклад основного матеріалу. Термін «аудит» виник понад двох тисяч років тому і в перекладі з латинської («*audio*») означає «він чує», «слухати», «слухач». Як зазначає Ф.Ф. Бутинець, саме так у духовних навчальних закладах називали найкращого учня-відмінника, якому вчителем доручалась перевірка інших учнів [1, с. 7]. Насправді більшість населення не вміла читати й писати. Отже, рішення влади оголошували гучним голосом перед натовпом слухачів (аудиторією) [2, с. 14]. Навіть вважалося, що усний звіт краще за письмовий, адже його не можна підробити, як будь-який документ, а говорити неправду у вічі значно складніше й вдається не всім [3, с. 6]. В Україні початок розвитку незалежного державного аудиту було покладено заснуванням у 1996 р. Рахункової палати, яка стала постійно діючим органом зовнішнього контролю державних фінансів [4]. Основними засадами діяльності палати є законність, плановість, об'єктивність, незалежність та гласність. Необхідно зазначити, що світова практика аудиту державних фінансів налічує вже багато десятиріч. Вищі органи державного аудиту країн, що є членами ООН, об'єдналися у 1953 р. в Міжнародну організацію вищих органів аудиту (International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)), яка сьогодні налічує 197 країн, серед яких 192 є повними членами, а 5 – асоційованими [5]. Об'єднання вищих органів аудиту базується на єдності принципів їх діяльності, які закріплені в таких концептуальних документах INTOSAI, як Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів (1977 р.) та Мексиканська декларація незалежності вищих органів аудиту (2007 р.). Оскільки INTOSAI була створена з урахуванням цілей і задач ООН, то її діяльність заснована на принципах Загальної декларації прав людини, які передбачають підвищення ефективності та відповідальності використання суспільних ресурсів. Вод-

ночас основним фактором, який стримує розвиток ринку аудиторських послуг, фахівці називають недостатню довіру до вітчизняних аудиторів та аудиторських фірм, що не дає їм змогу розвиватись повною мірою, тому Стратегія діяльності Аудиторської палати України на 2012–2017 рр. передбачала декілька пріоритетних напрямів, таких як захист інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації, задоволення внутрішніх потреб професійного ринку аудиту, забезпечення визнання важливої ролі аудиторської професії в суспільстві, покращення регуляторної діяльності у сфері аудиту [6].

Нині під час прийняття рішення про проведення розширеного аудиту компанії здебільшого основними чинниками є конкурентне середовище, можливості фірми та державний сектор. Джерелами інформації під час проведення аудиту інформації є документація економічного суб'єкта, зібрана в процесі проведення аудиторських процедур, а саме звіти з праці, реєстри аналітичного й синтетичного обліку, установчі документи; рішення про призначення на посади; штатний розклад; правила внутрішнього трудового розпорядку, положення про персональні дані; накази; трудові книжки; особисті листки з обліку кадрів, анкети [7, с. 32]. Відповідно до традиційного вітчизняного підходу під аудитом розуміють здійснення перевірки та підтвердження достовірності фінансової звітності на замовлення власника суб'єкта господарювання. Однак світова теорія й практика аудиту вже давно відійшли від вузького розуміння поняття «аудит», яке використовувалось у XIX столітті. Західна практика аудиту політичних партій, громадських організацій, соціальних проблем, навколишнього середовища, національних відносин тощо сьогодні в Україні не має аналогів і лише починає обговорюватись [8].

Для того щоби підприємство прийняло рішення про необхідність проведення аудиту, йому слід пройти певний період та дійти до розуміння необхідності запровадження аудиту на підприємстві. Для цього наведемо поетапність процесу прийняття рішення про проведення аудиту (рис. 1).

Предмет аудиту ефективності не має бути обмеженою конкретною програмою, особою або коштами, але може включати заходи (з їх підсумками, результатами й наслідками) або наявні ситуації (зокрема, їх причини та наслідки) [9].

В.Ф. Максимова у своєму дослідженні [10] довела, що локально функціональний підхід до розвитку контролю, який проявляється у впровадженні фрагментарних удосконалень (контрольних процедур, нормативно-інструктивних актів тощо), не відповідає цілям контролю, тому лише застосування системного підходу дасть змогу впровадити державний аудит за світовими вимогами, що відповідатиме стратегічній меті, що полягає у забезпеченні законного, ефективного, економічного й прозорого управління суспільними ресурсами з наданням повної, своєчасної та достовірної інформації про це громадськості.

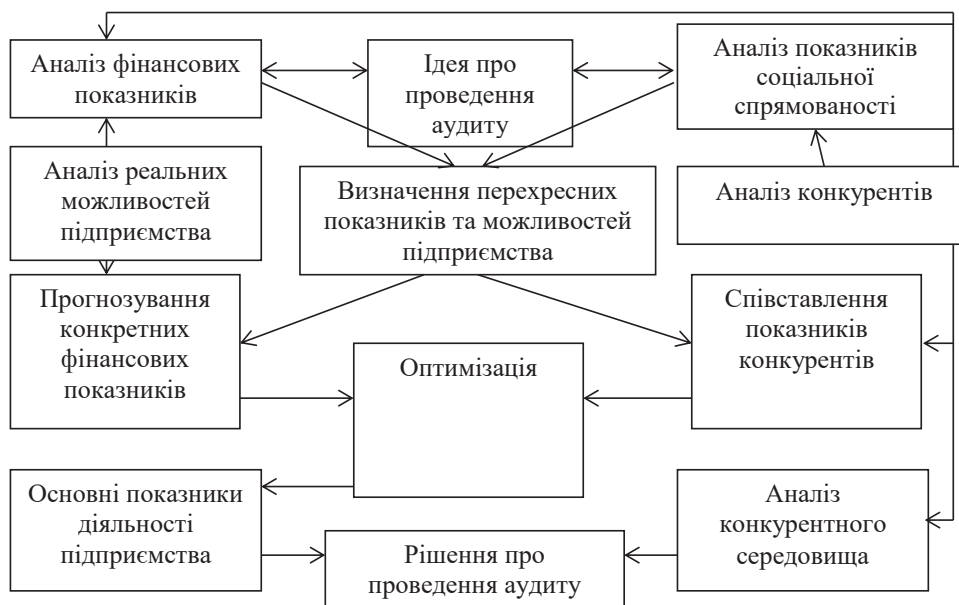


Рис. 1. Етапи процесу прийняття рішення про проведення аудиту

Джерело: розроблено автором

Прийняття рішення про проведення розширеного аудиту визначається не лише метою самого проведення аудиту як перевірки, але й накладенням обмежень стосовно поставлених параметрів, що мають бути досягнуті в процесі перевірки.

Для того щоби можна було успішно провести аудит, необхідно чітко дотримуватися певної методики. Для цього складемо покрокову модель аудиту, представлену на рис. 2.

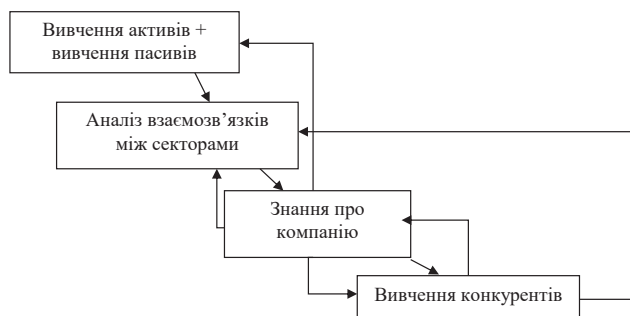


Рис. 2. Покрокова модель проведення аудиту

Джерело: розроблено автором

До запропонованої нами моделі входять п'ять основних кроків, які потрібно враховувати під час проведення аудиту на підприємстві виробничого характеру.

1) Активи. Перед проведенням аудиту потрібно детально вивчити склад активів підприємств.

2) Пасиви. Необхідно детально вивчити склад пасивів підприємств.

3) Сектори. Після того, як вивчено активи та пасиви підприємства, слід розібратися зі складовими елементами підприємства (відділами, секторами тощо) шляхом визначення конкретних взаємозв'язків між ними та відповідальних за надання певної інформації.

4) Знання про компанію. Потрібно вивчити позицію компанії з боку постачальників, покупців, конкурентів, тобто як вона себе позиціонує загалом.

5) Конкуренти. Для того щоби можна було адекватно ставити вимоги про перспективи розвитку підприємства у подальшому, необхідно проаналізувати діяльність конкурентів з тієї чи іншої позиції залежно від поставлених умов.

Необхідно достеменно знати все про суб'єкт господарювання, на якому проводитиметься аудит, а саме фінансове становище, виробництво, персонал, конкурентів, державну політику в цій галузі. Слід врахувати те, що кожен крок проведення аудиту тісно взаємопов'язаний з іншими, тому не можна стверджувати, що модель має бути сформована лише в такому порядку, оскільки методика аудиту може бути змінена залежно від поставленої мети та функціональних напрямів проведення аудиту.

Під час проведення аудиту, особливо підприємств виробничого характеру, обов'язково необхідно враховувати зв'язок між метою, яка має бути досягнена, та цілями проведення аудиту підприємства. Цей зв'язок продемонструємо у вигляді схеми, представленій на рис. 3.

Для ефективного проведення аудиту на підприємстві необхідно чітко визначити мету проведення, потім здійснити розподіл на цільові сегменти відповідно до цілей, сформувані перелік проведення необхідних робіт та призначити відповідальних осіб із зазначенням необхідних часових проміжків. Все це має узгоджуватись із запланованими витратами та привести до поставленого результату.

Проаналізувавши сутність проведення аудиту, ми визначили перелік причин, які змушують підприємства здійснювати аудит своєї діяльності.

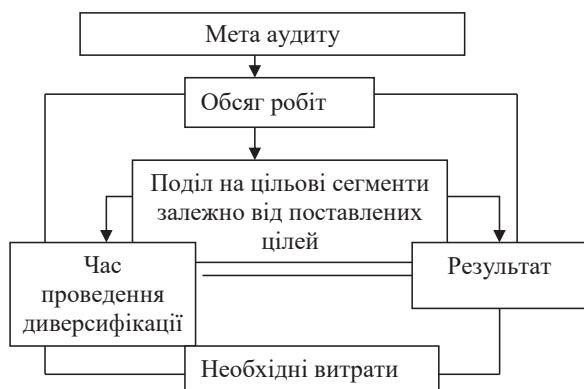


Рис. 3. Схема зв'язку між головною метою та цілями проведення аудиту

Джерело: розроблено автором

1) Підприємство прагне розширити коло своєї діяльності та намагається визначити наявність ресурсних можливостей або втрат.

2) Однією з головних причин проведення аудиту є отримання більшого прибутку, відповідно, необхідно визначити причини його зменшення чи нестабільного одержання. Потрібно виявити причини диспропорції у роботі підприємства з чіткими параметрами втрат по секторах.

3) Аудит також широко використовується для отримання доступу на закордонні ринки. Спільне підприємство в нашій країні використовується здебільшого в ситуації, коли придбання іноземними партнерами може дати змогу фірмі уникнути тарифних бар'єрів і квот на імпорт.

4) Аудит застосовується в ситуаціях, коли попит на продукцію перебуває під загрозою у зв'язку з появою

нових технологій. В такому разі за допомогою аудиту можна визначити джерела доступу до нових ресурсних можливостей.

5) Аудит застосовується, коли велика фірма має на меті купівлю малих підприємств для того, щоби в подальшому значно збільшити своєї продажі, оскільки фірма максимізуватиме свій прибуток від інших фірм, просто пов'язуючи їх бренд зі своїм продуктом або навпаки.

6) Аудит проводиться задля простої мінімізації ризиків у подальшому під час перерозподілу своїх фінансових ресурсів.

7) Нерідко аудит проводиться підприємствами, у яких високий потенціал, але низький капітал.

8) Підприємства застосовують аудит задля зниження власних витрат.

9) Підприємство проводитиме аудит для того, щоби просто вижити на ринку у складних економічних умовах.

У процесі аудиту на підприємстві необхідно безпомилково визначити основні чинники позитивного та негативного впливу аудиту на його діяльність (рис. 4). При цьому слід мати на увазі, що в процесі аудиту можуть з'являтися нові чинники, які впливатимуть на діяльність підприємства як з позитивного, так і з негативного боків.

Також серйозними негативними чинниками проведення аудиту на підприємстві є виявлення значних фінансових недочетів, виробничих втрат, неправильна побудова кадрової системи, що веде до збільшення витрат на організацію виробництва, звільнення працівників та пошуку нових висококваліфікованих спеціалістів, тобто з огляду на всі особливості проведення

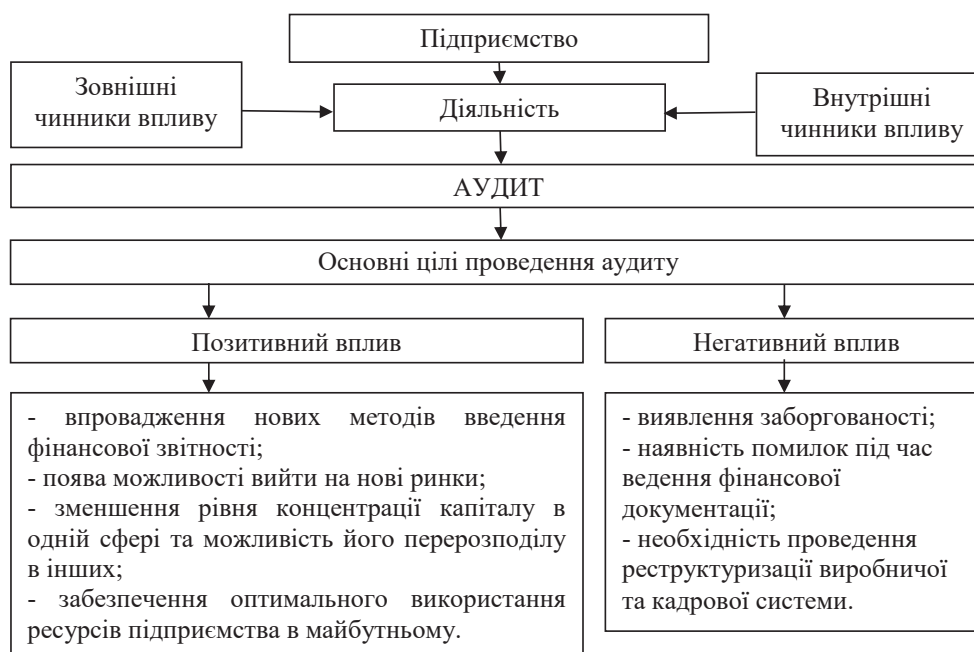


Рис. 4. Особливості проведення аудиту на підприємствах

Джерело: розроблено автором

Методика розроблення та проведення аудиту на підприємстві

Етап розроблення рішення про проведення аудиту	Зміст та особливості роботи	Методи, що використовуються, підходи та інструменти
Визначення цілей	Чітке формулювання мети або сукупності цілей.	Прогностичні методи, евристичні підходи й методи.
Забезпечення комплексності рішення	Аналіз проблеми, встановлення істотних взаємозв'язків, складання математичних та інших моделей.	Системний підхід.
Забезпечення надходження та переробки інформації для підготовки рішення	Визначення техніки переробки інформації та її введення в роботу, встановлення логічного зв'язку між потоками інформації та об'єднання у єдине ціле.	Економіко-математичні моделі.
Перевірка наслідків реалізації можливих варіантів	Порівняльне оцінювання альтернатив рішення.	Економіко-математичні моделі.
Точне оцінювання результатів	Зіставлення відповідності критеріям оцінювання ефективності як результат проведення аудиту.	Оціночні методи.
Вибір конкретного варіанта проведення аудиту	Порівняння всіх попередньо сформованих показників подальшого розвитку підприємства.	Метод порівняння, балансовий метод.
Виконання послідовних етапів аудиту	Поетапне виконання чітко сформованого плану дій.	Метод блок-схем.
Контроль виконання	Облік, поділ та кооперація дій.	Сіткове планування, регламентне управління.

аудиту необхідним є попередній аналіз та оцінювання ефективності проведення таких змін, що дає можливість передбачити всі негативні наслідки. Для того щоби можна було узагальнити процес проведення аудиту на підприємствах та визначити його етапи, ми сформуваємо методику розроблення та проведення аудиту на підприємстві, представлено в табл. 1.

Вищенаведені етапи проведення аудиту на підприємстві дадуть можливість краще зрозуміти, як саме досягнути поставленого завдання та отримати бажаний результат. Під час застосування цієї методики слід аналізувати ті чинники, які є найбільш вагомими під час проведення аудиту залежно від поставленої мети, а також враховувати їх на кожному етапі виконання попередньо сформованого плану дій.

Висновки. На нашу думку, потреба підприємств у виявленні певних резервів змушує концентруватись на конкретних заходах задля отримання максимального прибутку або подальшого виживання на ринку. Одним із найбільш ефективних заходів сьогодні є проведення аудиту. Саме дотримання чіткої послідовності в проведенні аудиту забезпечить подальший економічно ефективний розвиток суб'єкта господарювання. Вибір методики проведення завжди залежить від наявності певних ресурсів, а саме матеріальних, трудових чи фінансових, та поставлених цілей підприємством. Отже, задля досягнення позитивного ефекту від проведення аудиту необхідно запровадити чітку стратегію управління підприємством у подальшому з огляду на надані рекомендації та висновки аудиторів.

Список літератури:

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 2-ге вид. Житомир : ПП «Рута», 2002. 672 с.
2. Шулуєв А.А., Попов Ю.Н. Социальный аудит : учебное пособие. Москва : АТИСО, 2008. 620 с.
3. Адамс Р. Основы аудита / пер. с англ. Я.В. Соколова. Москва : Аудит ЮНИТИ, 1995. 398 с.
4. Про рахункову палату : Закон України від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/315/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 25.01.2020).
5. INTOSAI. URL: <http://www.intosai.org/about-us.html> (дата звернення: 20.01.2020).
6. Аудиторська палата України. URL: <http://apu.com.ua> (дата звернення: 25.01.2020).
7. Одегов Ю.Г. Аудит и контроллинг персонала : учебник. Москва : Альфа-Пресс, 2006. 560 с.
8. Слободяник Ю.Б. Проблемы становления государственного аудита в Украине. Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы : материалы Третьей международной научно-практической конференции, УО «Полесский государственный университет» (г. Пинск, 23–25 апреля 2009 г.). Пинск, 2009. С. 106–107.
9. Слободяник Ю.Б. Предмет і об'єкти державного аудиту. Вісник ОНУ імені І.І. Мечнікова. 2013. Т. 18. Вип. 2/1. С. 154–158.
10. Максимова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю у управлінні промисловим підприємством : дис. ... докт. екон. наук : спец. 08.06.04. Одеса, 2006. 581 с.

References:

1. Butinets F.F. (2002) *Audy't : pidruchny'k dlya studentiv* [Audit : a textbook for students]. Zhytomyr : PE "Ruta". 672 p.
2. Shulus A.A., Popov Y.N. (2008) *Socy'al'nyj audy't : uchebnoe posoby'e* [Social audit : a textbook]. Moscow : Atiso Publishing House. 620 p.
3. Adams R. (1995) *Osnovy audy'ta* [Fundamentals of Auditing]. Moscow: UNIT Audit. 398 p.
4. Pro raxunkovu palatu : Zakon Ukrayiny' vid 11 ly'pnya 1996 r. № 315/96-VR [On the Accounting Chamber: Law of Ukraine of July 11, 1996 No. 315/96-BP]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/315/96-%D0%B2%D1%80> (accessed: 25 January 2020).
5. INTOSAI. Available at: <http://www.intosai.org/about-us.html> (accessed: 20 January 2020).
6. *Audy'tors'ka palata Ukrayiny'* [Audit Chamber of Ukraine]. Available at: <http://apu.com.ua> (accessed: 25 January 2020).
7. Odegov Yu.G. (2006) *Audy't y' kontrolly'ng personala : uchebny'k* [Auditing and controlling staff : a textbook]. Moscow: Alpha Press. 560 p.
8. Slobodian Y.B. (2009) *Problemy' stanovlennya derzhavnogo audy'tu v Ukrayini* [Problems of state audit formation in Ukraine]. Sustainable Economic Development: State, Problems, Prospects: Proceedings of the Third International Scientific and Practical Conference (Pinsk, April 23-25, 2009). Pinsk; Polessky State University, pp. 106–107.
9. Slobodian Y.B. (2013) *Predmet i ob'yekty' derzhavnogo audy'tu* [Subject and objects of state audit]. Bulletin of II Mechnikov ONU, vol. 18, no. 2/1, pp. 154–158.
10. Maksimova V.F. (2006) *Teorety'chni ta metodologichni zasady' formuvannya cilisnoyi sy'stemy' vnutrishn'ogo kontrolyu v upravlinni promy'slovy'm pidpry'yemstvom* [Theoretical and methodological foundations of the formation of a holistic system of internal control in the management of an industrial enterprise]. Working paper. Odessa : Druk. 581 p.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАЗРАБОТКИ И ВНЕДРЕНИЯ АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Сейчас стремление предприятий к стабильному функционированию в условиях кризиса и к постоянному совершенствованию собственной деятельности с целью обеспечения соответствующего уровня доходности вызывает необходимость проведения аудита на предприятии, поэтому в статье описана позиция автора касательно формулировки этапов процесса принятия решения о проведении аудита. Сформирована пошаговая модель проведения аудита с последовательным описанием каждого шага. Определен перечень причин, которые заставляют предприятия осуществлять аудит своей деятельности, а также представлена схематическая связь между главной целью и целями проведения аудита. В процессе анализа сформирована методика разработки и проведения аудита на предприятии, а как итог приведены основные преимущества и недостатки проведения аудита на предприятии.

Ключевые слова: аудит, методика, этапы, модель, особенности, преимущества и недостатки, предприятие.

THEORETICAL PRINCIPLES OF THE AUDIT DEVELOPMENT AND IMPLEMENTATION AT THE ENTERPRISE

To date, the desire of enterprises to function steadily in times of crisis and the constant improvement of their own activities in order to ensure an appropriate level of profitability necessitate an audit at the enterprise. Therefore, this article describes the author's position on formulating the stages of the audit decision process. A step-by-step audit model has been created with a consistent description of each step. The list of reasons that cause companies to audit their activities is identified and a schematic link between the main purpose and objectives of the audit is presented. During the analysis, the methodology for developing and conducting an audit at the enterprise was also formulated, and the main advantages and disadvantages of the audit at the enterprise are summarized. The author states that the decision to carry out an extended audit is determined not only by the purpose of the audit itself as an audit, but also by imposing restrictions on the set parameters that should be achieved during the audit. In order to carry out an effective audit at the enterprise, it is first necessary to determine the purpose of the audit, then to divide it into the target segments according to the goals, to form a list of the necessary work and to appoint responsible persons, indicating the required time intervals. All this should be consistent with the planned costs and lead to the result. In our opinion, the need for companies to identify certain reserves forces them to concentrate on specific measures for maximum profit or for further survival in the market. One of the most effective measures to date is to audit the enterprise. Exactly following a clear sequence in the audit will ensure the further cost-effective development of the entity, and the choice of one or another methodology always depends on the availability of certain resources: material, labor or financial and goals set by the enterprise. Therefore, in order to achieve the positive effect of the audit, it is necessary to implement a clear enterprise management strategies in the future, taking into account the recommendations and conclusions of the auditors.

Key words: audit, methodology, stages, model, features, advantages and disadvantages, enterprise.