

4. A.A. Gudkova, T.I Turko Regional innovation policy as an object of monitoring innovation activities in the federal subjects of the Russian Federation // М.: SRI FRCEC Research Institute. Innovation. Scientific works. Issue 2 (13). 2014.

5. L.M. Gokhberg Statistics of Science. М.: TEIS, 2003.

#### ДАНІ ПРО АВТОРА

**Гудкова Ангеліна Олександрівна**, кандидат економічних наук, начальник відділу, ФГБНУ НДІ Республіканський дослідний науково-консультаційний центр експертизи вул. Антонова-Овсієнка, будинок 13, стр. 1, м Москва, Російська Федерація.  
e-mail: [ang-gudkova@yandex.ru](mailto:ang-gudkova@yandex.ru)

#### ДАННЫЕ ОБ АВТОРЕ

**Гудкова Ангелина Александровна**, кандидат экономических наук, начальник отдела, ФГБНУ НИИ Республіканский исследовательский научно-консультационный центр экспертизы ул. Антонова-Овсеенко, дом 13, стр. 1, г. Москва, Российская Федерация.  
e-mail: [ang-gudkova@yandex.ru](mailto:ang-gudkova@yandex.ru)

#### DATA ABOUT AUTHOR

**Gudkova Angelina**

Federal State Budget Institution, Scientific Research Institute, Federal Research Centre for Projects Evaluation and Consulting Services (SRI FRCEC)

Antonova-Ovseenko St., Bldg. 1, SRI FRCEC, 123317 Moscow, Russian Federation

e-mail: [ang-gudkova@yandex.ru](mailto:ang-gudkova@yandex.ru)

УДК 657.6:005:339

DOI: 10.5281/zenodo.1219762

### ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ДОХОДІВ ВІД ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ

Лисецький А.С.,  
Чабан Г.В.

**Предмет роботи:** теоретичні та методичні положення щодо здійснення внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності підприємств торгівлі.

**Мета:** розкрити сутність і зміст внутрішнього доходів діяльності підприємств торгівлі.

**Методологія:** дослідження базується на теорії наукового пізнання, системному підході до розглянутих проблем, вивченні їх взаємозв'язку та розвитку.

**Результати роботи:** розкрито сутність і зміст внутрішнього аудиту ефективності основної діяльності підприємств торгівлі.

**Галузь застосування:** результати даного дослідження можуть застосовуватись в діяльності підприємств торгівлі, аудиторських фірм та державних установ України, у навчальному процесі при викладанні облікових дисциплін

**Висновки:** внутрішній аудит доходів від основної діяльності підприємства можна визначити як процес формування професійного незалежного судження щодо економічності, продуктивності, результативності і технологічної ефективності операційної діяльності.

**Ключові слова:** внутрішній аудит, результативність, економічність, аудиторські докази, торговельні підприємства.

### ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ДОХОДОВ ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ТОРГОВЛИ

Лисецкий А.С.,  
Чабан Г.В.

**Предмет работы:** теоретические и методические положения по осуществлению внутреннего аудита доходов от основной деятельности предприятий торговли.

**Цель:** раскрыть сущность и содержание внутреннего доходов деятельности предприятий торговли.

**Методологія:** *исследование базируется на теории научного познания, системном подходе к рассматриваемым проблемам, изучении их взаимосвязи и развития.*

**Результаты работы:** *раскрыта сущность и содержание внутреннего аудита эффективности основной деятельности предприятий торговли.*

**Область применения:** *результаты данного исследования могут применяться в деятельности предприятий торговли, аудиторских фирм и государственных учреждений Украины, в учебном процессе при преподавании учетных дисциплин*

**Выводы:** *внутренний аудит доходов от основной деятельности предприятия можно определить как процесс формирования профессионального независимого суждения по экономичности, производительности, результативности и технологической эффективности операционной деятельности.*

**Ключевые слова:** *внутренний аудит, результативность, экономичность, аудиторские доказательства, торговые предприятия*

## ORGANIZATION OF INTERNAL AUDIT OF INCOME FROM THE BASIC ACTIVITY OF TRADE ENTERPRISES

Lisetskyi A.S.  
Chaban G.V.

**Subject of work:** *theoretical and methodological provisions for the implementation of internal audit of income from the main activities of trade enterprises.*

**Aim:** *to open the essence and content of the domestic income of the enterprises of trade.*

**Methodology:** *the research is based on the theory of scientific knowledge, the systematic approach to the problems considered, the study of their interconnection and development.*

**Results of work:** *the essence and content of the internal audit of the effectiveness of the main activities of enterprises of trade are disclosed.*

**Field of application:** *the results of this study can be used in the activities of enterprises of trade, audit firms and state institutions of Ukraine, in the educational process in the teaching of accounting disciplines.*

**Conclusions:** *Internal audit of income from the main activity of the enterprise can be defined as the process of forming a professional independent judgment regarding the efficiency, efficiency, efficiency and technological efficiency of operational activities.*

**Key words:** *internal audit, efficiency, profitability, audit evidence, trade enterprises.*

**Актуальність теми.** Торговельна діяльність є важливою складовою економіки України, яка на сучасному етапі розвитку перебуває у динамічному трансформаційному процесі. Функціонування торговельних підприємств в умовах ринкових відносин спрямоване на отримання комерційної вигоди, а результатом для суб'єктів господарювання є отримання доходів і прибутку. Забезпечення сталого розвитку торговельної сфери залишається важливим завданням, особливо за умов посилення конкуренції та реалізації євроінтеграційної політики в країні. Набуття Україною асоційованого членства в ЄС безпосередньо вплине на результати діяльності національних торговельних підприємств через вихід на внутрішні ринки іноземних суб'єктів торгівлі, у той час як на сучасному етапі розвитку вихід українських торговельних компаній на зовнішній ринок є проблематичним у зв'язку із обмеженими ресурсами та низькою конкурентоспроможністю товарів. Відтак, формування доходів підприємств торгівлі на внутрішньому ринку є визначальним для розвитку національної економіки, адже саме в цій сфері суспільного виробництва створюється майже 20% валового внутрішнього продукту.

**Постановка завдання.** Систематизувати фактори, що впливають на сутність і зміст внутрішнього аудиту ефективності основної діяльності підприємств торгівлі.

**Аналіз останніх досліджень.** 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. Барішнікова, 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. Пантелєєва, 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.

**Виклад основного матеріалу.** 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, та 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.

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 аудит 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 в даний момент, але й в 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 (табл. 1).

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

**Таблиця 1. Характеристика навиків внутрішніх аудиторів за оцінками експертів**

Навики	Важливість навички, %
Комунікація – вміння чітко формулювати та слухати	61
Правильність судження	48
Незалежність суджень	45
Вміння працювати в команді	41
Співпраця з різними рівнями менеджменту	30
Етичність	25
Здатність переконувати	22
Навики налагодження взаємовідносин	12

*Примітки: складено за [5].*

Тому, на нашу думку, функціонування СВА торгівлі повинно відповідати таким критеріям: оптимальності складу (не порушувати налагоджену управлінську та організаційну структуру суб'єкта господарювання через створення нових заплутаних вертикалей чи механізмів управління); ефективності (не лише виконувати покладені функції оперативно, але й не переобтяжувати адміністративні витрати шляхом залучення надмірної кількості працівників як внутрішніх, так і зовнішніх, нівелюючи отримані фінансові напрацювання (збільшення доходів чи зниження витрат) суттєвим зростанням вартості таких результатів); фаховості (включати компетентних працівників або залучати організації, що характеризуються належною репутацією, оскільки залежно від ситуації може бути економічно обґрунтованіше скористатися послугами зовнішніх фірм, ніж підбирати чи

навчати власний персонал); синергетики (СВА є елементом підприємства, тому лише у співпраці з іншими структурами суб'єкта господарювання можливе досягнення бажаного ефекту діяльності, особливо уважно варто слідкувати за внутрішньокорпоративними конфліктами, які можуть виникнути у зв'язку з перерозподілом деяких контролюючих повноважень на користь СВА). 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 прозорість інформації суб'єкта господарювання.

Виконання зазначених критеріїв при формуванні служби внутрішнього аудиту торгівлі 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. Вважаємо, що результативна діяльність служби внутрішнього аудиту від основної діяльності можлива за умов 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 моделі організації та методики здійснення внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності.

Отже, об'єктом внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності 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. Зокрема, серед основних об'єктів при аналізі основного доходу підприємств торгівлі будуть: 1) формування доходів від реалізації товарів та послуг; 2) розрахунок торговельних надбавок; 3) правильність вирахування акцизних платежів та ПДВ; 4) перевірка наявності запасів та інвентаризаційних документів; 5) точність визначення собівартості реалізованих товарів; 6) ефективність здійснення товарно-транспортних витрат; 7) формування напрямів розширення доходів та зниження витрат тощо. Функції внутрішнього аудитора (суб'єкта) можуть виконувати як фахівці внутрішнього аудиту, що є працівниками підприємства торгівлі, так і ревізійні комісії, сторонні організації чи зовнішні аудитори. Приймаючи рішення про організацію внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності 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 торгівлі зі складною організаційно-правовою структурою та ті, що мають численні групи пов'язаних контрагентів, наприклад: фінансово-промислові, холдинги в цілому та їх окремі члени, а також інші об'єднання, де має місце контроль однієї юридичної одиниці над іншими (прикладом серед аналізованих підприємств можна вважати Фоззі груп, оскільки підприємство містить у своїй структурі окрім торговельних як виробничі, так і транспортні, маркетингові, консалтингові та інші види підприємств, що створює додаткове навантаження на службу внутрішнього аудиту, яка повинна працювати зконсолідованою у структурі інформацією з метою забезпечення максимальної ефективності запропонованих заходів) [3].

Також постає питання про підпорядкування та ієрархію звітності внутрішніх аудиторів у таких організаційних структурах. У світовій практиці таке питання вирішується наступним чином (табл.2).

**Таблиця 2. Ієрархія звітності внутрішніх аудиторів у світовій практиці**

<b>Звітності внутрішніх аудиторів</b>	<b>Частка, %</b>
Керуючий, президент, голова правління	42
Аудиторський комітет	34
Голова фінансового управління	11
Інші	5
Рада керуючих	3
Голова операційного відділу	2
Голова ризик-менеджменту	2

*Примітки: складено за [4].*

Безумовно, структура управління та ієрархія повноважень та звітності займає важливе місце у створенні ефективної СВА, оскільки чітка схема управлінської вертикалі забирає питання дублювання повноважень, конфлікти підпорядкування та надання інформації, спрощує застосування заходів реагування та впливу.

Щодо досліджуваних у дисертації підприємств торгівлі, то СВА підпорядковується менеджменту чи правлінню та покликана забезпечити ці органи управління достовірною інформацією про діяльність, в першу чергу, про доходи від основної діяльності.

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. Щодо досліджуваних у дисертації підприємств торгівлі, то СВА підпорядковується менеджменту чи правлінню та покликана забезпечити ці органи управління достовірною інформацією про діяльність, в першу чергу, про доходи від основної діяльності.

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 торгівлі має вирішуватися самостійно кожним підприємством з урахуванням специфіки його діяльності. Однак можна виділити основні найбільш загальні вимоги та підходи, що існують в Україні та закордоном [2]:

1. *Перший спосіб* передбачає створення власної служби внутрішнього аудиту. Даний 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 підприємства та можуть використовуватися надалі;
- менеджмент суб'єкта господарювання може застосовувати внутрішніх аудиторів у будь-який час для здійснення завдань;
- зберігається конфіденційність щодо інформації, отриманою 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 [2]:

- 1) можливість використання послуги фахівців різних галузей;
- 2) доступ до фахових аудиторських кадрів;
- 3) доступ до новітніх технологій і методик здійснення внутрішнього аудиту;
- 4) 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 сфери торгівлі (малі та середні фірми, у яких для створення власної служби внутрішнього аудиту обмежені фінансові ресурси), так і великі торгівельні 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. Застосування аутсорсингу та ко-сорсингу в світовому масштабі виглядає наступним чином (табл.3).

**Таблиця 3. Використання аутсорсингу та ко-сорсингу внутрішніми аудиторами у світі**

Країни	Більше 10%	10% і менше	Не використовується, %
Загалом	17	27	56
Африка	14	28	58
Західна Європа	16	34	50
США та Канада	25	32	43
Середній Схід	28	28	44
Латинська Америка	18	17	65
Східна Європа-Центральна Азія	7	17	76
Тихоокеанська Азія	14	28	58

Примітки: складено за [4].

Проблеми зі застосуванням аутсорсингу та ко-сорсингу стосуються кількох ключових моментів. По-перше, вибір фірми з належними параметрами кваліфікації та якості наданих послуг, особливо якщо це відбувається вперше, займає час та сприяє зростанню витрат організації. По-друге, існує ризик, що оптимальна вибрана компанія не матиме можливості допомоги і доведеться жертвувати якимось критеріями, вибираючи іншого партнера, що в кінцевому підсумку може негативно позначитися на результаті та отриманих ефектах від співпраці. По-третє, фірми завжди обережно використовують зовнішні компанії через можливість неетичної поведінки (розповсюдження інформації про діяльність, саботаж ефективності, промисловий шпіонаж тощо).

Слід зауважити, що у розрізі аналізованих підприємств торгівлі застосування аутсорсингу та ко-сорсингу не носить системного характеру та пов'язане переважно з оцінкою об'єктів злиття-поглинання. Створення служби внутрішнього аудиту як структурного елемента є досить складним процесом, що вимагає вирішення низки організаційно-технічних та методологічних проблем. Зокрема, на підприємстві торгівлі 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 торгівельним 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 табл. 4 бачимо оцінку найважливіших знань та навиків внутрішнього аудиту за оцінкою The Institute of Internal Auditors Research Foundation).

**Таблиця 4. Знання та навички внутрішніх аудиторів за оцінкою The Institute of Internal Auditors Research Foundation**

Знання та навички	Оцінка, %
Зростання вартості фірми за допомогою внутрішнього аудиту	88
Комунікаційні навички (ораторські, вміння презентувати матеріал)	71
Знання середовища, змін законодавства та професійних стандартів	60
Вміння розв'язувати конфлікти	51
Критичне, концептуальне і аналітичне мислення	48
Організаторські навички	45
Підвищення кваліфікації і розвиток персоналу	38
Зростання навиків керівництва	30
Навички бухобліку	13
ІТ-навички та користування технікою	11
Культурні особливості та знання іноземних мов	5

Примітки: складено за [4].

Варто наголосити, що в умовах розвиненого ринку ключовим критерієм ефективності всіх служб підприємства є його ринкова капіталізація, проте в вітчизняних реаліях СВА швидше орієнтуватиметься на знання середовища, змін законодавства та вміння розв'язувати конфлікти. Крім того, залежно від сфери та специфіки діяльності завдання можуть змінювати важливість та змістовне навантаження. В даному випадку предмет конкретизуватиме безпосередні об'єкти дослідження внутрішніх аудиторів. Наприклад, якщо мова йде про визначення збереженості запасів

підприємств торгівлі, то предметом вважатимуться: оцінка інвентаризаційних відомостей та висновків й відповідність обліковій інформації; визначення ефективності та якості умов зберігання; аналіз застосування альтернативних варіантів зберігання; аналіз частоти постачання та вивезення (продажу, переміщення тощо) запасів у відповідності до термінів зберігання та обсягів продажів; формування висновків щодо відповідальних осіб та розробка рекомендацій для усунення виявлених недоліків тощо.

Методи внутрішнього аудиту сфери торгівлі – 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 зв'язування тощо), статистичні й економіко-математичні методи, аналітична перевірка.

Найпоширенішими методичними прийомами одержання аудиторських свідчень є аналітичні процедури (табл. 5): 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); співставлення фактичних даних із прогнозами показниками; аналіз зміни останніх звітних даних щодо аналогічних даних минулих періодів, показників аналогічних підприємств торгівлі, середньогалузевих показників; оцінка несподіваних відхилень; дослідження дії форс-мажорних факторів; аналіз результатів оцінки контексті інформації, отриманої від інших осіб.

**Таблиця 5. Інструменти та техніки, що використовуються внутрішніми аудиторами у світі**

Інструменти аудиту	Частка, %
Ризик-орієнтоване планування	76
Інші електронні засоби	70
Аналітичні огляди	64
Статистична обробка	57
Електронні документи	56
Техніка комп'ютерного аудиту	48
Контрольна самооцінка	42
Блок-схемне програмне забезпечення	39
Бенчмаркінг	37
Безперервний та он-лайн аудит	31
Візуальна інтерпретація даних	28
Збалансована система показників	23
Процесне моделювання	12

*Примітки: складено за [5].*

Очевидно, що найбільш ефективними інструментами внутрішнього аудиту будуть ті, які ґрунтуватимуться на динамічному аналізі відносних показників діяльності та достовірно відобразатимуть зміни, що відбуватимуться на підприємстві, та джерела коригування отриманих результатів.

В таких умовах для торгівлі документальні методичні прийоми включають 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 підприємства торгівлі відштовхується від необхідності створення масиву даних, що комплексно і достовірно з врахуванням 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 прийомом документального контролю, фактичного контролю, обчислення, спостереження, опитування, інспекції тощо.

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

Кінцевою метою проведення внутрішнього аудиту є збільшення вартості підприємства торгівлі 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 торгівлі ресурсів. Українські суб'єкти господарювання сфери торгівлі, що приділяють значну увагу питанням внутрішнього аудиту, покращують фінансовими показниками швидкість реагування на ринкові зміни, а тому стають привабливішими для довгострокових інвесторів, отримують конкурентні переваги на зовнішніх ринках.

Аналізуючи підприємства торгівлі київського регіону, з'ясовано, що метою внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності є зростання позитивної різниці між доходами та витратами, яка досягається не за рахунок зростання націнки (велика конкуренція сприяє швидше підтриманню стабільних цін та наданню знижок постійним клієнтам), а за рахунок аналізу складових собівартості, оптимізації процедур постачання-відвантаження, розширення асортименту, пошук нових ринків збуту, маркетингових та інших нецінових атрибутів просування.

Менеджмент суб'єкта господарювання сфери торгівлі 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 торгівлі у ефективному виконанні покладених на них обов'язків, надання менеджерам підприємства торгівлі достатньої впевненості у тому, що активи фірми використовуються найефективнішим чином для досягнення цілей і завдань підприємства в цілому та його окремих підрозділів [2].

Серед безлічі завдань, що стоять перед внутрішніми аудитором як в Україні, так і за кордоном, можна виділити такі напрями роботи служби внутрішнього аудиту у сфері торгівлі (табл. 6):

- контрольна та ревізійна діяльність (найбільш поширена на вітчизняних суб'єктах господарювання у сфері торгівлі) – 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 інших порушення, факти розкрадань активів та інших шахрайств, причини порушень та винні особи і залучає їх до відповідальності; розробляє пропозицій з усунення виявлених порушень;

**Таблиця 6. Основні напрями роботи служби внутрішнього аудиту у міжнародній практиці**

Напрямок роботи	Частка, %
Операційний аудит	89
Аудит фінансових ризиків	72
Оцінювання ефективності контролю	70
Аудит інформаційних ризиків	63
Аудит підприємницького ризику	57
Забезпеченість цінних паперів та інвестицій	54
Управлінський аудит	50
Тести на банкрутство	42
Аудит аутсорсингових операцій	35
Огляд стратегій збалансованої системи показників	26
Кількісний аудит	24
Аудит оподаткування	19
Імплементация стандартів аудиту	5

Примітки: складено за [4].



- моніторинг діючої системи внутрішнього контролю підприємства торгівлі за умови дотримання принципу незалежності (притаманний підприємствам розвинутих 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 [1].

Зауважимо, що залежно від економіко-політичних умов діяльності суб'єкта господарювання, зокрема в умовах ворожого поглинання, пріоритети діяльності СВА та усх інших служб можуть динамічно змінюватися, працюючи в режимі усунення критичних параметрів та оптимізації бізнес-процесів.

Розглядаючи українську модель внутрішнього аудиту 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 розриває усіх своїх можливостей. Забезпечення аудиторської діяльності у сфері торгівлі полягає у створенні умов для здійснення максимально ефективно функцій служби внутрішнього аудиту.

Нормативно-правове забезпечення служби внутрішнього аудиту підприємств торгівлі передбачає роботу служби в межах вітчизняної законодавчої бази та напрацювання внутрішніх нормативних документів, покликаних сприяти виконанню зобов'язань внутрішнього аудиту. Як і будь-яка структурна одиниця підприємства торгівлі служба внутрішнього аудиту потребує належного фінансування та забезпечення кваліфікованими кадрами, що сприятимуть безперебійному виконанню повноважень. Служба внутрішнього аудиту торгівлі допомагає суб'єкту господарювання виконати поставлені завдання, використовуючи послідовний і систематичний підхід до аналізу та посилення ефективності управління ризиками, контролю та корпоративного управління [129]. Саме з таким визначенням сьогодні працюють більшість вітчизняних внутрішніх аудиторів, визначаючи основні принципи внутрішнього аудиту як етичні, принципи організації діяльності, методичні, принципи здійснення внутрішнього аудиту, контролю якості аудиту.

Процедури, що забезпечують реалізацію аудиту у сфері торгівлі можна поділити на фактичні (огляд, інвентаризація, спостереження, обстеження, контрольний вимір, технологічний контроль, лабораторний контроль), спеціальні (опитування, підтвердження, листування) та документальні (перегляд документів, порівняння документів, перерахування розрахунків бухгалтерії), аналітичні процедури. Для ефективності управління операціями з розробки методичного забезпечення та рекомендацій з внутрішнього аудиту товарних запасів необхідно опиратися на такі засади:

1) мобільність та оперативність мають бути основною характеристикою взаємин фінансового та управлінського обліку в межах обліково-фінансової системи;

2) високий рівень конкуренції вимагає економічного підґрунтя концепції менеджменту основної діяльності суб'єкта господарювання торгівлі, який прагне фінансової стабільності та забезпечення максимального товарообороту.

При цьому служба внутрішнього аудиту підприємств торгівлі повинна реалізовувати різноманітні та масштабні завдання, які включають такі елементи:

1) моніторинг ефективності заходів внутрішнього контролю (розробка дієвих систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю є прямим обов'язком керівництва; на службу внутрішнього аудиту у зв'язку з цим кладуть відповідальність за перевірку цих систем, діагностику ефективності їхнього функціонування та розробку рекомендацій із вдосконалення);

2) дослідження управлінської та бухгалтерської інформації (перевірка засобів і способів збору, класифікації, виміру такої інформації та складання звітності на її основі, специфічні запити щодо окремих її складових частин);

3) контроль результативності та ефективності, в тому числі контроль нефінансовими засобами;

4) контроль за дотриманням вітчизняного законодавства, нормативно-правових актів та інших зовнішніх вимог, а також директив, політик та інших внутрішніх вимог керівництва.

При формуванні служби внутрішнього аудиту у сфері торгівлі важливо також налагодити автоматичну систему постачання інформації через спрямування інформаційних потоків, оскільки повна та своєчасна первинна інформація є обов'язковою умовою успішної реалізації не лише аналітичної функції, але й ухвалення правильних рішень у сфері запобігання помилок і розроблення системи заходів з посилення фінансово-економічної стабільності підприємства. Для запобігання виникненню і зростанню ризиків необхідно забезпечити службу внутрішнього аудиту спеціальними знаннями та доступом до конфіденційної інформації підприємства торгівлі, що сприяє посиленню

результативності роботи аудитора. Основними критеріями управлінського персоналу, що здійснюються з метою забезпечення якісних послуг внутрішнього контролю та аудиту, є незалежність, професійний рівень та доступ до інформації підприємства. В свою чергу, служба внутрішнього аудиту повинна реалізовувати інтереси підприємства і дотримуватись вимог конфіденційності.

Внутрішній аудит у сфері торгівлі спрямований на минулі події та поточні процеси, тому чим частіше проводиться аудит, тим меншим є минулий період, тим точніша поточна картина подається членам аудиторському комітету, наглядової ради та акціонерам підприємства. Сьогодні у бізнес-середовищі обговорюється необхідність функціонування системи постійного аналізу, моніторингу та управління ризиками – безперервного аудиту (continuous audit).

Моніторинг системи внутрішнього аудиту потрібен для визначення його ефективності та результативності, оцінювання відповідності діяльності служби діючим стандартам, виявлення можливостей для покращення її діяльності, зростання корисності для підприємства торгівлі.

Важливо наголосити, що метою торговельного 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.

Таким чином, запропонована модель організації та методики здійснення внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності 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. В умовах посилення конкурентної боротьби у сфері роздільної торгівлі застосування класичних цінових методів не забезпечує достатньої прибутковості бізнесу, тому посилюється практика використання нецінових, зокрема, оперативне управління обігом товарних запасів, маркетингові заходи, супутні пропозиції (супровід, консалтинг, транспортне забезпечення) за умови ефективного управління бізнес-процесами.

На практиці за наявності служби внутрішнього аудиту суб'єкт господарювання у сфері торгівлі володіє ефективною контрольною системою, яка сприяє вирішенню найважливіші проблеми посилення конкурентоспроможності, а саме: здійснює системний моніторинг та аналіз діяльності структурних підрозділів підприємства; знаходить та реалізує внутрішні резерви підвищення ефективності бізнесу; виявляє перспективні напрями розвитку шляхом цільових контрольних перевірок та наступного фахового аналізу; ефективно консультує працівників бухгалтерських, фінансово-економічних та інших служб підприємства; вчасно знаходить недоліки у роботі системи внутрішнього контролю і застосовує заходи з їх усунення; пропонує на 30-50 % відсотків дешевшу вартість послуг, ніж зовнішні консультанти, і більшу оперативність; забезпечує стабільне і ефективне функціонування підприємства в конкурентних умовах; сприяє раціональному використанню ресурсів і зростанню потенціалу підприємства; вчасно виявляє та мінімізує фінансові, комерційні тощо ризики підприємства; підтримує систему інформаційного забезпечення менеджменту, яка дозволяє своєчасно адаптувати підприємство до змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі.

**Висновки.** Отже, внутрішній аудит у сфері торгівлі сприяє впевненості керівництва у тому, що діяльність підприємства відповідає політиці розвитку, плановим документам, вимогам законодавства тощо. Разом з тим служба внутрішнього аудиту формує зв'язок між різними сферами діяльності та підрозділами через контроль інформаційних потоків, що дає можливість менеджменту та зовнішнім користувачам мати правдиве уявлення про господарську діяльність торговельного підприємства.

Впорядкуванню процесу внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності торговельних підприємств сприятиме його організація за такими етапами: визначення мети, розробка загальних засад і порядку проведення, конкретне поетапне планування, підбір інформації, надання висновків та розробка пропозицій, моніторинг запровадження пропозицій і корегувальні дії. Це забезпечить створення ефективного контрольного середовища та процедур внутрішнього контролю й сприятиме посиленню конкурентоспроможності торговельного підприємства.

#### Список використаних джерел

1. Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту (Стандарти). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.iaa-ru.ru/files/documents\\_open/Standards%20rus%202013%20IIA%20clean.pdf](http://www.iaa-ru.ru/files/documents_open/Standards%20rus%202013%20IIA%20clean.pdf)

2. Сонин А. Внутренний аудит для успешной компании / А. Сонин // Консультант. – 2004. – № 19. – С. 20-23.
3. Сотникова Л.В. Оценка состояния внутреннего аудита : [практ. пособ.] / Л.В. Сотникова; под ред. В.И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 143 с.
4. Internal Audit Around the World : A Perspective on Global Regions // The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), 2014. – 153 с. (243)
5. Staying a Step Ahead Internal Audit's Use of Technology Closer Look // Michael P. Cangemi TECHNOLOGY CBOK The Global Internal Audit Common Body of Knowledge [http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/191428/20151403\\_CBOK\\_Staying\\_A\\_Step\\_Ahead.pdf](http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/191428/20151403_CBOK_Staying_A_Step_Ahead.pdf).

#### References

1. Mizhnarodni profesijni standarty vnutrishn'ogo audytu (Standarty). [International Professional Standards for Internal Audit (Standards)] : [http://www.iaa-ru.ru/files/documents\\_open/Standards%20rus%202013%20IIA%20clean.pdf](http://www.iaa-ru.ru/files/documents_open/Standards%20rus%202013%20IIA%20clean.pdf)
2. Sonin A. Vnutrenniy audit dlya uspeshnoy kompanii [Internal audit for a successful company] // Konsul'tant. – 2004. – № 19. – С. 20-23.
3. Sotnikova L.V. Otsenka sostoyaniya vnutrennego audita : prakt. posob. [Assessment of the state of internal audit] pod red. V.I. Podol'skogo. – М. : YuNITI-DANA, 2005. – 143 s.
4. Internal Audit Around the World : A Perspective on Global Regions // The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), 2014. – 153 с. (243)
5. Staying a Step Ahead Internal Audit's Use of Technology Closer Look // Michael P. Cangemi TECHNOLOGY CBOK The Global Internal Audit Common Body of Knowledge [http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/191428/20151403\\_CBOK\\_Staying\\_A\\_Step\\_Ahead.pdf](http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/191428/20151403_CBOK_Staying_A_Step_Ahead.pdf).

#### ДАНИ ПРО АВТОРІВ

**Лисецький Анатолій Степанович**, доктор економічних наук, професор, зав.кафедри обліку і оподаткування

e-mail: [a.lisecky@meta.ua](mailto:a.lisecky@meta.ua)

**Чабан Галина Вікторівна**, кандидат економічних наук, доцент, заступник зав.кафедри обліку і оподаткування

e-mail: [lesia.tirbah@mail.ru](mailto:lesia.tirbah@mail.ru)

ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди»

#### ДАНИЕ ОБ АВТОРАХ

**Лисецкий Анатолий Степанович**, доктор экономических наук, профессор, зав.кафедры учета и налогообложения

e-mail: [a.lisecky@meta.ua](mailto:a.lisecky@meta.ua)

**Чабан Галина Викторовна**, кандидат экономических наук, доцент, зам. зав. кафедрой учета и налогообложения

e-mail: [lesia.tirbah@mail.ru](mailto:lesia.tirbah@mail.ru)

ГБУЗ «Переяслав-Хмельницкий государственный педагогический университет имени Григория Сковороды»

#### DATA ABOUT THE AUTHORS

**Lysetskyi Anatolii Stepanovich**, doctor of economic sciences, professor, of the Department of Accounting and Taxation

e-mail: [a.lisecky@meta.ua](mailto:a.lisecky@meta.ua)

**Chaban Galina Victorivna**, candidate of economic sciences, lecturer of the Department of Accounting and Taxation

e-mail: [lesia.tirbah@mail.ru](mailto:lesia.tirbah@mail.ru)

SHEE «Pereiaslav-Khmelnytsky Hrygorii Skovoroda State Pedagogical University»