

- /С.Я. Салига, Г.Ю. Кучерова. – Запоріжжя: ЗЦНТЕІ, 2009. – 297с: іл., табл. - Бібліогр.: С. 259-271.
3. Череп А.В. Ціноутворення як основа ефективності функціонування підприємств та чинник підвищення добробуту населення: [колективна монографія] /А.В. Череп (голова) // Запоріжжя – ЗНУ, 2010.- С. 32- 44.

С. Салига, А. Кучерова

Особенности тендерного ценообразования на предприятиях машиностроительной отрасли Украины

В статье рассмотрен процесс проведения тендерных закупок на предприятиях машиностроения. Определены особенности проведения тендерного ценообразования на отечественных предприятиях машиностроения государственной и частной формы собственности. Определены границы формирования окончательной цены на продукцию машиностроения при проведении торгов.

S. Salyga, A. Kucherova

Features bid pricing for enterprises of machine building industry Ukraine

The article reviews the process of procurement of machine-building enterprises. The features of the tender pricing for domestic machine-building enterprises of state and private ownership. Defined boundaries of the final price for machinery during the bidding.

Одержано 28.05.11

УДК 339.37:65.018(477.53)

Ю.А. Верига, проф., канд. екон. наук, В.Ю. Захарченко, доц., канд. наук з державного управління, Є.А. Карпенко, канд. екон. наук

Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: процесний аспект

Визначено етапи проведення внутрішнього аудиту з врахуванням процесного підходу до управління підприємством. Запропоновано методичне забезпечення для ефективної реалізації зазначених складових етапів здійснення внутрішнього аудиту.

процесний підхід; внутрішній аудит; ISO 9001:2008, етапи проведення внутрішнього аудиту

При здійсненні стандартизації діяльності підприємства за міжнародними стандартами менеджменту ISO 9001:2008 одним з ключових завдань є впровадження процесного підходу та формування системи внутрішнього аудиту. Тому за цих умов необхідно знайти нові підходи до організації внутрішнього аудиту як засобу інформаційної підтримки управління.

Значний вклад у вирішення даної проблематики внесли такі вчені, як Р. Адамс, В. Рудницький, О. Петрик, З. Гуцайлюк, Г. Давидов.

Проте ні у працях науковців, ні у чинному законодавстві та сучасній методичній літературі з питань організації внутрішнього аудиту не визначена методика проведення внутрішніх аудиторських перевірок системи менеджменту якості на основі процесного підходу, який є складовою управлінського аудиту. Результатами зазначених перевірок має бути об'єктивна оцінка і пропозиції щодо оптимізації діючої системи управління на

підприємстві на основі аудиту системи процесів.

Дослідження праць ряду авторів свідчить про відсутність єдиної думки щодо етапів проведення внутрішнього аудиту. Відсутність формалізації і чіткого виділення етапів реалізації процесу внутрішнього аудиту, на нашу думку, ускладнює системне, цілісне сприйняття методики впровадження і, відповідно, її реалізацію в практиці суб'єктів господарювання.

Метою написання статті є розгляд особливостей та визначення етапів здійснення внутрішнього аудиту на основі процесного підходу.

Узагальнюючи праці попередників [1–3], ми виділяємо такі етапи проведення внутрішнього аудиту, який організований на основі процесного підходу: організаційний етап; документально-теоретичний етап; регламентаційно-методичний етап; етап проведення аудиту на місцях; етап узагальнення та формування звітів аудиту; етап реалізації результатів аудиту.

Організаційний етап внутрішнього аудиту передбачає формування групи з аудиту та призначення керівника групи; визначення цілей, сфери та критеріїв аудиту; дослідження об'єкта для встановлення подальшої можливості здійснення аудиту, а також налагодження попереднього зв'язку з об'єктом аудиту. Відповідно до Настанов щодо здійснення аудитів систем управління якістю і (або) екологічного управління, особам, відповідальним за управління програмою аудиту, треба призначити керівника групи з аудиту для проведення конкретного аудиту [5].

Для кожного конкретного аудиту на організаційному етапі впровадження аудиту на підприємстві здійснюється деталізація його цілей у контексті загальних цілей програми аудиту.

В Настановах [5] зазначено, що після окреслення цілей аудиту необхідно встановити його обсяг та межу, а саме місцезнаходження ділянок, структурні підрозділи підприємств, перелік процесів, що підлягають аудиту, а також строки його проведення. Еталоном, за яким визначаються відповідності, є критерії аудиту. На нашу думку, їх встановлення є важливим завданням організаційного етапу внутрішнього аудиту, оскільки саме критерії визначають особливості здійснення і характер аудиторських перевірок. До критеріїв внутрішнього аудиту підприємства відносимо: політики, методики, стандарти, регламенти, вимоги системи управління, вимоги контрактів, показники оцінки.

Наступним кроком організаційного етапу впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах є встановлення можливості його здійснення та формування групи з аудиту з врахуванням компетентності, необхідної для досягнення цілей аудиту. Варто наголосити, що підбір аудиторської групи повинен здійснюватися з урахуванням принципу незалежності, тобто таким чином, щоб забезпечити незалежність аудиторської групи від об'єкта аудиту і виключити можливість конфліктів інтересів членів групи.

Для мінімізації витрат на проведення внутрішніх аудитів для виконання технічної роботи щодо збору інформації в робочу групу також доцільно включити магістрів Вузів профільної спеціальності, надаючи їм можливість проходити практику на підприємстві. Таке співробітництво є вигідним не лише для підприємства, але і для самих студентів. Одночасно із поглибленням своїх знань за спеціальністю вони матимуть змогу опанувати професію аудитора і вперше братимуть на себе відповідальну роль, здійснюючи діяльність в реальних умовах господарювання підприємства.

Завершальною стадією організаційного етапу є налагодження особами, відповідальними за управління програмою аудиту, чи керівником групи з аудиту

попереднього зв'язку з об'єктом аудиту. Саме такий підхід забезпечить: встановлення способів обміну інформацією з представниками об'єкта аудиту; підтвердження повноважень щодо проведення аудиту; надання інформації про запропонований термін проведення аудиту і склад групи з аудиту; запит щодо доступу до відповідних документів, разом з протоколами; визначення застосованих правил безпеки на місцях проведення аудиту; погодження присутності спостерігачів і потреби у супроводжувальних особах для групи з аудиту [4,5].

Документально-ознайомчий етап внутрішнього аудиту призначений для детального аналізу документації, яка стосується об'єкта аудиту та визначення відповідності задокументованої системи критеріям аудиту. Тобто, завданням документально-ознайомчого етапу внутрішнього аудиту є вивчення фактичної мети аудированого об'єкта, його структури і змін, що відбулися з моменту минулого аудиту. Документація, що підлягає аналізу складається із документів, які регламентують діяльність об'єкта аудиту, а також із звітів про попередні аудити.

На нашу думку, у ході аналізу документального забезпечення особлива увага повинна приділятися виявленню можливих протиріч між діючими та заново введеними документами; можливих протиріч у розподілі відповідальності в межах об'єкта аудиту; наявності загальних висловів без необхідного рівня конкретизації при описі діяльності. Такі місця в тексті документа сигналізують про те, що порядок здійснення діяльності не визначений, або вона взагалі не здійснюється. Тому аудитор повинен відмітити для себе, що на подальших етапах аудиту особливу увагу необхідно приділити саме цим місцям.

У разі встановлення невідповідності документації керівнику групи з аудиту необхідно повідомити замовника аудиту, керівника об'єкта аудиту і відповідального за управління програмою аудиту. В такому випадку повинне бути прийняте рішення щодо доцільності продовження аудиту чи його тимчасового припинення до вирішення проблеми, пов'язаної із документацією.

У разі формування позитивного рішення щодо проведення внутрішнього аудиту за результатами документально-ознайомчого етапу аудитор повинен визначити ключові аспекти аудиту і поінформувати аудированих осіб.

Регламентативно-методичним етапом внутрішнього аудиту передбачено підготовку плану аудиту відповідно до виданих завдань на аудит, визначення і розподіл робочих завдань для групи з аудиту та підготовку робочих документів. Вважаємо, що для забезпечення згоди стосовно проведення аудиту між замовником аудиту, робочою аудиторською групою та учасниками процесу, що є об'єктом аудиту, керівник групи з аудиту зобов'язаний на початку регламентаційно-методичного етапу підготувати план аудиту. На нашу думку, його розробка полегшує координацію аудиторської діяльності та зменшує імовірність відхилення ходу аудиту від затвердженого графіка. Наголошуємо на необхідності складання плану аудиту, рівень деталізації якого враховує сферу, складність аудиту та кваліфікацію учасників аудиторської групи, що забезпечує оптимізацію витрат часу на розробку плану й ефективності його використання. Відповідно до Настанови щодо здійснення аудитів систем управління якістю і (або) екологічного управління (ДСТУ ISO 19011:2003) [5] в плані аудиту виділяють обов'язкові та додаткові реквізити, які ми узагальнили в табл. 1.

Таблиця 1 – Реквізити плану внутрішнього аудиту на підприємстві

Обов'язкові реквізити плану аудиту	Додаткові реквізити плану аудиту
Цілі аудиту	Тематичний зміст звіту про аудит
Критерії аудиту та будь-які документи, на які є посилання	Робоча мова аудиту та мова звіту про аудит, якщо це інша мова, ніж та, якою користується аудитор і (або) об'єкт аудиту
Сфера аудиту, включаючи ідентифікацію організаційних і функціональних підрозділів і процесів, аудит яких треба проводити	Визначення відповідальної особи від об'єкта аудиту за проведення аудиту
Дата та місце проведення аудиту	Домовленість щодо пересування
Призначений час і тривалість аудиторської діяльності на місцях, включаючи наради з керівництвом об'єкта аудиту і наради групи з аудиту	Питання, пов'язані із конфіденційністю
Ролі та відповідальність членів групи з аудиту та будь-яких супроводжувальних осіб	Будь-які подальші дії після аудиту
Надання відповідних ресурсів для критичних елементів аудиту	

План аудиту підлягає аналізу і прийняттю замовником аудиту з подальшим направлення його об'єкту аудиту до початку етапу проведення аудиту на місцях.

Наступним кроком на регламентаційно-методичному етапі внутрішнього аудиту є визначення робочих завдань для групи аудиту.

Керівник групи з аудиту, консультуючись з групою, розподіляє між учасниками відповідальність за проведення аудиту конкретних елементів процесу та його підпроцесів, враховуючи потребу у незалежності та компетентності аудиторів і ефективному використанні ресурсів.

Завершальним і надзвичайно відповідальним кроком регламентаційно-методичного етапу внутрішнього аудиту є підготування робочих документів, необхідних для реєстрації інформації в ході аудиту. Робочі документи складаються членами групи з аудиту на основі аналізу інформації, що стосується їхніх завдань з аудиту. За рекомендаціями Настанови щодо здійснення аудитів систем управління якістю і (або) екологічного управління (ДСТУ ISO 19011:2003) [5] робочі документи можуть містити: перелік контрольних питань і плани відбирання інформації під час аудиту; бланки для реєстрування інформації, такої, як підтверджувальні докази, дані аудиту та протоколи нарад.

Крім рекомендованих стандартом робочих документів також можуть бути застосовані й опитувальні листи, які розсилаються перед проведенням аудиту на місцях разом із повідомленням про його проведення для попереднього ознайомлення учасників процесу (підрозділу) і їх заповнення. Вважаємо, що використання опитувальних листів при реалізації аудиту надає такі переваги: значне скорочення часу проведення аудиту на місцях; перетворення власника процесу (підрозділу), що є об'єктом аудиту, на учасника аудиторської перевірки; психологічна підготовка власника процесу (підрозділу), що є об'єктом аудиту, до роботи аудиторів.

Після заповнення опитувальні листи повертаються аудиторів для їх подальшої обробки. В процесі обробки опитувальні листи підлягають аналізу з боку аудитора щодо повноти, правильності та правдивості отриманих відповідей. У випадку виявлення позитивних відповідей, що підлягають сумніву, вони повинні бути розглянуті із керівником аудиторської групи, а потім із власником процесу (підрозділу), що є об'єктом аудиту. Тобто відповіді, що викликають сумнів у аудиторів повинні стати об'єктом додаткової перевірки.

У ході аудиту в робочі документи можуть бути внесені відповідні корективи з урахуванням інформації, зібраної під час аудиту. Такий підхід забезпечує свободу аудиторської діяльності та відповідає принципу динамізму. Робочі документи підлягають обов'язковому збереженню щонайменше до завершення аудиту та формуванню Звіту про аудит.

Етап проведення аудиту на місцях включає такі кроки: проведення попередньої наради; обмін інформацією під час аудиту; збирання та перевірка інформації; підготовка даних аудиту; підготовка висновків аудиту; проведення заключної наради.

На початку аудиту на місцях керівником групи з аудиту проводиться попередня нарада за участю керівництва об'єкта аудиту, а також власників процесів, що підлягають аудиту. Метою проведення наради є ознайомлення персоналу аудированого процесу (підрозділу) з планом і методами аудиторської перевірки і формування позитивного ставлення до неї.

Відмітимо, що за рішенням керівника групи з аудиту для внутрішніх аудитів, на малих підприємствах попередня нарада може бути замінена повідомленням про аудит і роз'ясненням характеру аудиту, а також обговоренням умов проведення аудиту власником аудированого процесу (підрозділу).

Залежно від виду аудиту та рівня його складності виникає необхідність в офіційному обміні інформацією між членами групи з аудиту та з об'єктом аудиту. Для реалізації цього члени групи з аудиту вимушені проводити наради для обміну інформацією, оцінювання ходу виконання аудиту і корегування, у разі потреби, робочих завдань. Про хід виконання аудиту та про виявлення будь-яких проблем керівник групи з аудиту повинен періодично повідомляти власника процесу, що є об'єктом аудиту.

Під час аудиту на місцях відповідним відбором має бути зібрана інформація згідно з цілями, сферою та критеріями аудиту. Процес збору і обробки інформації складається із таких кроків: обрання аудитором джерел отримання інформації; збір інформації методом опитування, спостереження за діяльністю чи аналізування документів для отримання свідчень аудиту; оцінювання доказів аудиту для формування даних аудиту; аналіз даних аудиту; формування висновків за результатами аудиторської перевірки. Виявлені невідповідності фіксуються в акті невідповідностей встановленої на підприємстві форми або у журналі виявлених невідповідностей.

Записи стосовно невідповідностей повинні бути короткими, але достатніми для розробки ефективних корегуючих дій, надання ясної картини для аудитора, що в майбутньому буде перевіряти ефективність ліквідування виявлених невідповідностей.

Завершальною стадією етапу проведення аудиту на місцях є організація заключної наради, на якій мають бути присутні представники об'єкта аудиту, а також можуть бути запрошені представники замовника аудиту та інших сторін. Для малих підприємств заключна нарада може передбачати лише повідомлення про дані та висновки аудиту.

Усі розбіжності щодо даних аудиту і висновків аудиту між групою з аудиту і об'єктом аудиту потрібно обговорити і, бажано, погодити. У разі їхнього непогодження

треба внести в протокол думки обох сторін процесу аудиту.

Етап узагальнення та формування звіту аудиту передбачає підготовку та схвалення і розсилання Звіту про аудит. Відповідальним за підготовку «Звіту про аудит» і за його зміст є керівник групи з аудиту.

Вважаємо, що зазначений документ повинен містити повний, точний, стислий і чіткий опис проведеного аудиту. На основі вивчення і систематизації праць науковців з проблем внутрішнього аудиту ми визначили пункти, що повинні відображатися у Звіті внутрішнього аудиту (табл. 2).

Таблиця 2 – Складові «Звіту внутрішнього аудиту»

Обов'язкові пункти «Звіту аудиту»	Можливі пункти «Звіту аудиту»
Цілі аудиту	План аудиту
Сфера аудиту, зокрема ідентифікація організаційних і функціональних підрозділів або процесів, аудит яких здійснено, а також термін проведення аудиту	Підсумок процесу аудиту, у тому числі невизначеність і (або) будь-які перешкоди, що мали місце, які могли б послабити достовірність висновків аудиту
Ідентифікація керівника групи з аудиту та її членів	Перелік представників об'єкта аудиту
Дата і місце проведення аудиту	Підтвердження того, що цілі аудиту були реалізовані в межах сфери аудиту відповідно до плану аудиту
Критерії аудиту	Будь-які елементи, які не були охоплені, хоча й вони передбачені сферою аудиту
Дані аудиту	Будь-які неузгоджені розбіжності між групою з аудиту і об'єктом аудиту
Висновки аудиту	Рекомендації щодо поліпшення, якщо це передбачено цілями аудиту
	Погоджені плани щодо подальших дій
	Підтвердження конфіденційності змісту
	Перелік адресатів для розсилання Звіту про аудит

У загальному вигляді у «Звіт з аудиту» повинен бути включений: власне, звіт (довідка про проведення перевірки); пояснення у випадку виконання перевірки не в повному обсязі і в разі негативних результатів діяльності аудитованого підрозділу; протоколи виявлених невідповідностей; плани корегувальних дій; плани поліпшуваних дій; а також заповнені та підписані опитувальні листи і переліки контрольних питань, протоколи попередньої і заключної наради.

Звіт з аудиту готується протягом погодженого терміну (як правило не більше одного тижня) одразу після завершення аудиту на місцях. Звіт аудиту підлягає датуванню, аналізуванню та схваленню згідно з методиками програми аудиту. У разі наявності зауважень з боку керівника відділу аудиту «Звіт з аудиту» доопрацьовується керівником групи з аудиту. Схвалений Звіт з аудиту розсилається одержувачам, зазначеним замовником аудиту процесно-орієнтованого управління підприємствами роздрібною торгівлі.

Останнім етапом внутрішнього аудиту є етап завершення та реалізації

результатів аудиту. Він розпочинається тоді, коли виконано всі роботи за планом аудиту і розіслано схвалений «Звіт про аудит». На цьому етапі вирішується необхідність збереження чи знищення за згодою сторін-учасниць документів стосовно аудиту. Після завершення перевірки може виникнути необхідність у розробленні та реалізації корегувальних і попереджувальних дій, перевірка виконання яких є одним із об'єктів наступної аудиторської перевірки. На завершальному етапі результати аудиторської перевірки фіксуються у журналі внутрішніх аудиторських перевірок, а результати реалізації корегувальних дій – у журналі реалізації корегувальних заходів за результатами аудиту процесно-орієнтованого управління на підприємствах роздрібною торгівлі. Зазначені журнали зберігаються у відділі внутрішнього аудиту.

Журнал внутрішніх аудиторських перевірок заповнюється одразу після завершення аудиту і формування «Звіту з аудиту», з одночасним частковим заповненням Журналу реалізації корегувальних дій. Після реалізації корегувальних дій за результатами аудиту власник процесу інформує керівника групи з аудиту. Він особисто чи інший аудитор за його дорученням перевіряє повноту і ефективність реалізації корегувальних дій і робить відповідні відмітки у акті щодо виявлених невідповідностей і в журналі реалізації корегувальних заходів.

Завершальним елементом аудиторської перевірки є формування справи аудиту. Для цього всі матеріали аудитів комплектуються в окрему справу під відповідним реєстраційним номером. Справа зберігається у відділі внутрішнього аудиту згідно з установленим терміном. До складу Справи про аудит входять: план аудиторської перевірки; письмове повідомлення власника аудитованого процесу (підрозділу); індивідуальні звіти аудиторів; звіт за результатами аудиторської перевірки; заповнені опитувальні листи; заповнені переліки ключових питань; копії протоколів про виявлені невідповідності; копії планів проведення корегувальних заходів; протоколи попередньої і заключної нарад.

Отже, дослідження праць ряду авторів свідчить про відсутність єдиної думки щодо етапів проведення внутрішнього аудиту. Відсутність формалізації і чіткого виділення етапів реалізації процесу внутрішнього аудиту, на нашу думку, ускладнює системне, цілісне сприйняття методики впровадження і, відповідно, її реалізацію в практиці суб'єктів господарювання. Узагальнюючи праці попередників, ми виділяємо такі етапи проведення внутрішнього аудиту, що організований на основі процесного підходу: організаційний етап; документально-теоретичний етап; регламентаційно-методичний етап; етап проведення аудиту на місцях; етап узагальнення та формування звітів аудиту; етап реалізації результатів аудиту. Вважаємо, що проведення внутрішніх аудитів за описаною нами схемою передбачає постійний моніторинг системи управління, процесів та господарської діяльності в цілому, що дозволяє ефективно підтримувати функціонування і контроль системи управління підприємством на належному рівні, що забезпечує досягнення високого ступеня ефективності, якості та результативності процесів і конкурентоспроможність підприємства.

Список літератури

1. Гуцайлюк З.В. Учет и контроль производственных отходов / З.В. Гуцайлюк. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 79 с.
2. Давидов Г. М. Управлінський контроль за процесом приватизації та методи його удосконалення / Г. М. Давидов, І. Г. Давидово // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки : зб. наукових праць.. – Кіровоград : КНТУ, 2010. – Вип. 18 Ч. II. – С. 227–235.
3. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту [Текст] / В.С. Рудницький. – Тернопіль: Економ. думка, 2000. – 192 с.

4. Система менеджмента качества. Требования: ISO 9001-2008 [пер. с англ.]. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.iso.org>. – Назва з титул. екрана.
5. Наставови щодо здійснення аудитів систем управління якістю і (або) екологічного управління : ДСТУ ISO 19011:2003, затв. Наказом Держспоживстандарту України від 28 листоп. 2003 р. № 215. – [Чинний від 2007.06.01]. – К. : Держспоживстандарт, 2004. – Режим доступу : <http://epicentre.co.ua/dstu/dstu/doc3947.html>

Ю. Вериґа, В. Захарченко, Е. Карпенко

Проведение внутреннего аудита на предприятии: процессный аспект

Определены этапы проведения внутреннего аудита с учетом процессного подхода у управлению предприятием. Предложено методическое обеспечение для эффективной реализации этапов осуществления внутреннего аудиту.

Y. Veryga, V. Zaharchenko, E. Karpenko

Carrying out of internal audit at the enterprise: process aspect

Stages of carrying out of internal audit taking into account the process approach to operation of business are defined. Methodical maintenance for effective realisation of making stages of carrying out of internal audit is offered.

Одержано 07.10.11

УДК 656.7:339.187.6

О.І. Баєва, доц., канд. екон. наук

Українська інженерно-педагогічна академія, м. Харків

Економічне обґрунтування лізингових платежів

Визначення розмірів лізингових виплат та загальної вартості лізингу є однією із найбільш важливих проблем лізингової діяльності. Стаття присвячена дослідженню сутності лізингового платежу. Проаналізовані структура та складові лізингового платежу, методика розрахунку лізингових платежів. **лізинг, лізингові платежі, методи розрахунку, лізингодавець, лізингоодержувач, договір лізингу**

За економічної кризи більшість підприємств України не в змозі власними коштами здійснювати технічне оновлення виробництва. Лізинг як прогресивний метод матеріально-технічного забезпечення спроможний вирішити проблеми спаду виробництва та оновлення технологічної бази підприємств. Відтак виникає об'єктивна необхідність розвитку лізингової діяльності, що уможливорює залучення приватних інвестицій для фінансової підтримки підприємств, особливо у сфері малого та середнього бізнесу. У світовій практиці лізингові операції вже давно набули значного поширення.

Лізинг — підприємницька діяльність, спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів, яка полягає в наданні лізингодавцем у виключне користування на визначений строк лізингоодержувачу майна. Таке майно є власністю лізингодавця або набувається ним у власність за дорученням і погодженням з лізингоодержувачем у відповідного продавця майна. За користування об'єктом лізингу лізингоодержувач зобов'язаний сплачувати періодичні лізингові платежі. Розміри, способи, форми і строки проведення та умови перегляду порядку їх виплати визначаються договором лізингу. У договорі лізингу лізинговим платежам відведений окремий розділ. Величина лізингового платежу впливає на рівень доходів та витрат сторін при укладанні договору лізингу. Обґрунтування лізингових платежів є одним з