

УДК 339.37:65.018(477.53)

Карпенко Є.А.*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»***Кравченко І.Ю.***кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»*

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ У СИСТЕМІ ПРОЦЕСНО-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ

INTERNAL AUDIT IN THE SYSTEM OF PROCESS-ORIENTED MANAGEMENT BY THE ENTERPRISES

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто роль внутрішнього аудиту в системі процесно-орієнтованого управління. Запропоновано модель організації внутрішнього аудиту на основі процесного підходу. Здійснено порівняння внутрішнього аудиту підрозділів та процесного аудиту. Виділено переваги впровадження внутрішнього аудиту в системі процесно-орієнтованого управління. Систематизовано та доповнено принципи внутрішнього аудиту в системі процесно-орієнтованого управління.

Ключові слова: процесний підхід, процесно-орієнтоване управління, внутрішній аудит, система управління якістю за ISO 9001, модель організації внутрішнього аудиту, принципи аудиту.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрена роль внутреннего аудита в системе процессно-ориентированного управления. Предложена модель организации внутреннего аудита на основе процессного подхода. Осуществлено сравнение внутреннего аудита подразделений и процессного аудита. Выделены преимущества внедрения внутреннего аудита в системе процессно-ориентированного управления. Систематизированы и дополнены принципы внутреннего аудита в системе процессно-ориентированного управления.

Ключевые слова: процессный подход, процессно-ориентированное управление, внутренний аудит, система управления качеством по ISO 9001, модель организации внутреннего аудита, принципы аудита.

ANNOTATION

The article considers the role of internal audit in the system of process-oriented management. The proposed model of organization of internal audit based on process approach. Carried out a comparison of internal audit units and audit process. The advantages of introducing internal audit in the system of process-oriented management. Systematized and supplemented the principles of internal audit in the system of process-oriented management.

Keywords: process approach, process-oriented management, internal audit, quality management system ISO 9001, model organization of the internal audit, auditing standards.

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання на перший план для підприємств виходить завдання забезпечення конкурентоспроможності за рахунок підвищення якості обслуговування споживачів та ефективності діяльності підприємства. Це може бути досягнуто за рахунок упровадження та підтримання у робочому стані системи менеджменту

якості, що запроваджується для постійного покращання діяльності з урахуванням вимог усіх зацікавлених сторін.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організації внутрішнього аудиту на підприємстві присвячено роботи Р. Адамс, Е. Арнс, М. Виноградової, К. Назарової, М. Никонович, А. Пшеничної, які розглядали проблеми організації служби внутрішнього аудиту, розробили механізми взаємодії внутрішніх та зовнішніх аудиторів, акцентували увагу на формуванні нового соціально орієнтованого напрямку в аудиті.

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми. Важливість проведення внутрішнього аудиту в системі процесно-орієнтованого управління обумовлюється тим, що лише за рахунок таких перевірок може бути надана об'єктивна оцінка та обґрунтовані пропозиції щодо оптимізації діючої системи управління на підприємстві. Проте на сьогодні недостатньо дослідженими залишаються питання організації управлінського аудиту та відсутня чітко розроблена методика проведення внутрішньої аудиторської перевірки системи менеджменту якості на основі процесного підходу як складової частини управлінського аудиту.

Мета статті полягає у розгляді особливостей проведення внутрішнього аудиту в системі процесно-орієнтованого управління. Для досягнення мети було поставлено такі завдання: порівняти внутрішній аудит підрозділів та процесний аудит; визначити рівні внутрішнього процесного аудиту; систематизувати та доповнити принципи внутрішнього аудиту; розробити модель організації внутрішнього аудиту на основі процесного підходу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під час здійснення стандартизації діяльності підприємства за міжнародними стандартами менеджменту якості серії ISO 9001, а з 2018 р. – за стандартами ISO 9000:2015 та ISO 9001:2015 одним із ключових завдань є форму-

вання системи внутрішнього аудиту. Зокрема, Стандартом ISO 9001:2008 «Системи менеджменту якості. Вимоги» передбачено, що підприємство повинно проводити внутрішній аудит із запланованою періодичністю, щоб визначити, настільки система менеджменту якості відповідає запланованим заходам, вимогам Стандарту та ефективно впроваджена і підтримується [1].

Але не лише законодавчі вимоги, але й сучасні умови господарювання спонукають управлінський персонал використовувати внутрішній аудит як механізм підвищення рівня задоволення споживачів (рис. 1).

Зазначимо, що більшість із досліджуваних підприємств, що використовують методи внутрішнього аудиту, здійснюють його в межах структурних підрозділів без орієнтації на наскрізні процеси. Програми внутрішнього аудиту підприємств переважно охоплюють лише один чи декілька підрозділів, діяльність яких регулюється окремими вимогами визначеного розділу Стандарту ISO 9001:2009.

У результаті реалізації такої програми внутрішнього аудиту здійснюється багаторазова оцінка діяльності одного й того ж підрозділу за окремими розділами ISO 9001. Незважаючи на те що формально такий підхід реалізує вимоги розділу 8.2.2 ISO 9001, вважаємо, що дані програми управлінського аудиту не враховують важливість процесів і вклад аудированих підрозділів у діяльність системи управління підприємствами як сукупності взаємодіючих процесів. На нашу думку, такий спосіб проведення внутрішнього аудиту не може надати комплексної картини функціонування системи управління підприємствами, що зумовлено фрагментарністю аналізу діяльності, тому вважаємо, що аудит підрозділів не забезпечує менеджмент усією необхідною інформацією для виявлення причин виникнення проблем функціонування процесів і проблем їх взаємодії, а також не сприяє ефективному пошуку способів їх усунення.

Проведення внутрішніх аудитів на основі процесного підходу автоматично враховує статус і важливість підрозділів і здійснює аудит

продукції як виходу аудированого процесу і визначає не лише проблеми, а й симптоми (первопричини) їх виникнення, концентруючись на взаємозв'язках між процесами і відділами. На основі систематизації та узагальнення праць провідних науковців [3–5] у табл. 1 ми здійснили порівняння внутрішнього аудиту підрозділів та процесного аудиту на підприємствах.

Зазначимо, що періодичне систематичне проведення внутрішнього аудиту системи управління підприємством на основі процесного підходу дає змогу організувати процеси та їх взаємодію на рівні, що забезпечує досягнення максимальної якості товарів і послуг із метою задоволення потреб споживачів; створити такі умови процесної підтримки функціонування підприємств, які будуть підґрунтям реалізації програми постійного вдосконалення діяльності й утримання запланованої якості товарів і послуг; сформувати відповідні відносини із зовнішнім середовищем за рахунок проведення систематичного аудиту постачальників.

Внутрішній аудит у системі процесно-орієнтованого управління охоплює дослідження системи управління відповідно до затвердженого переліку процесів і розроблених регламентів із метою, по-перше, виявлення невідповідності та відхилень від ідеальної моделі системи процесів і прийнятих регламентів, по-друге, надання пропозицій стосовно розроблення комплексу заходів для досягнення стану, близького до ідеальної моделі з елімінуванням виявлених відхилень. Тому під внутрішнім аудитом в системі процесно-орієнтованого управління ми розуміємо систематичну перевірку стану окремих процесів системи та їх взаємодію з метою оцінювання їх ефективності та надання рекомендацій щодо покращання діяльності. Відповідно до цього, ми виділяємо такі рівні процесного внутрішнього аудиту: аудит системи управління; аудит процесів; аудит системи внутрішнього контролю процесів; аудит елементів процесу.

Аудит системи управління – це елемент внутрішньогосподарського контролю, за допомогою якого компетентний працівник нагоро-

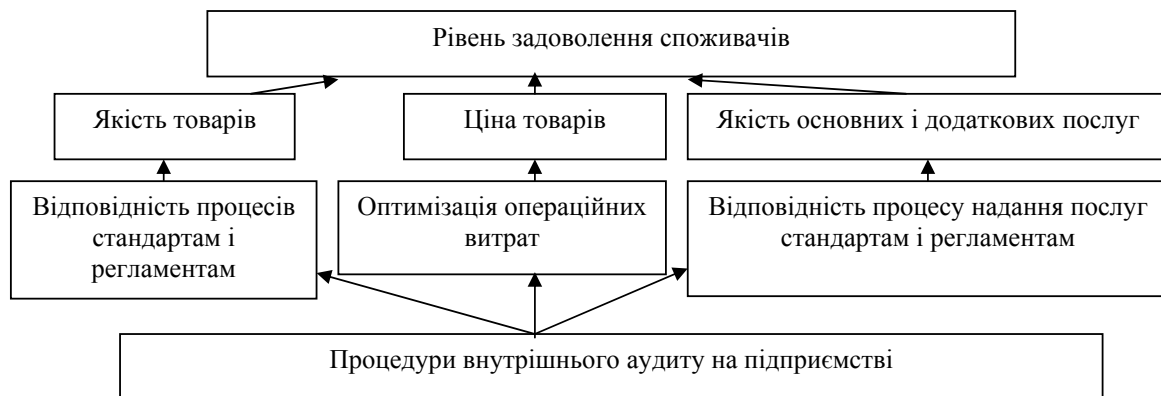


Рис. 1. Роль процедур внутрішнього аудиту на підприємствах у підвищенні рівня задоволення споживачів

маджує й оцінює свідчення про інформацію, яка стосується системи управління, з тим щоб визначити і виразити у звіті аудитора ступінь відповідності фактичного стану системи управління бажаному, оцінити її результативність та надати відповідні рекомендації щодо вдосконалення процесно-орієнтованої системи управління. Це найбільш трудомісткий і складний вид внутрішнього аудиту, за якого досліджується взаємодія всіх елементів загальної процесної структури та її вплив на товари і послуги.

Під час внутрішнього аудиту системи управління, як правило, перевіряється один чи декілька процесів. Це недостатньо для забезпечення ефективності функціонування системи процесів на підприємствах, тому внутрішній аудит процесу є зручним і доволі ефективним способом виявлення проблем діяльності. Визначення процесу, що наведене в Стандартах ISO 9000:2009, відображає динамічну природу процесу, що має найбільше значення під час здійснення аудиту процесу, тому під внутрішнім аудитом процесу ми розуміємо роботу компетентних працівників щодо вивчення та оцінки діяльності з отримання визначеного результату, що здійснюється в різних структурних підрозділах, а також оцінку кроків, за допомогою яких трансформуються первинні входи у виходи з використанням процесно-орієнтованих інструментів управління (блок-схем, карт процесів, потокових діаграм).

Внутрішній аудит системи внутрішнього контролю – це діяльність компетентних працівників, що полягає у зборі, оцінці та аналізі

аудиторських доказів, які стосуються системи внутрішнього контролю процесу, що підлягає аудиту, наслідком якої є висловлення аудиторської думки стосовно надійності системи внутрішнього контролю процесів.

Внутрішній аудит елементів процесу – діяльність компетентних працівників, що полягає у зборі, оцінці та аналізі аудиторських доказів, які стосуються окремих елементів процесу, наслідком якої є висловлення аудиторської думки стосовно оптимальності та результативності використання чи достатності якості досліджуваного елементу процесу. Частіше всього під час аудиту елементів процесу здійснюється аудит продукції, що передбачає оцінку товару (кінцевого продукту, послуги) на відповідність вимогам.

На рис. 2 відтворені взаємовідносини між виділеними нами рівнями аудиту, зокрема можливість проведення аудит елементів процесу окремо від інших видів аудиту.

Аудит елементів процесу спрямований на один чи декілька елементів, зокрема на його виходи. Під час проведення аудиту системи внутрішнього контролю процесу, як правило, певний час планується приділити дослідженню його елементів, а тому він включає в себе аудит елементів процесу.

Під час здійснення аудиту процесу основна увага концентрується на специфіці виконання технологій процесу, але також досліджується система внутрішнього контролю процесу та його елементи. Аудит системи управління перевищує за масштабом усі зазначені вище рівні

Таблиця 1

Порівняння внутрішнього аудиту підрозділів і аудиту на основі процесного підходу на підприємствах

Критерій порівняння	Процесний внутрішній аудит	Внутрішній аудит підрозділів
Цінність результату аудиту для керівництва	Висока	Низька
Інформативність	Дає змогу зібрати свідчення для обґрунтування рішення щодо покращання процесів і системи в цілому	Надає фрагментарні дані, що забезпечують здійснення лише обґрунтованих локальних покращань
Ступінь складності	Достатньо висока складність	Невисока складність
Переваги	Виявляє не лише проблеми, а й їх симптоми	Легкість у проведенні і плануванні, низька вартість проведення
Недоліки	Висока вартість проведення	Виявляє лише проблеми. Фрагментарність і низький рівень інформативності

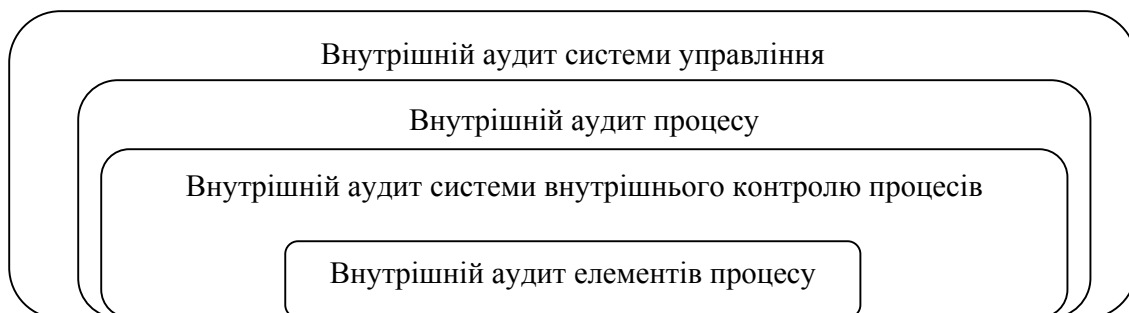


Рис. 2. Рівні внутрішнього аудиту процесно-орієнтованого управління підприємствами

аудиту і спрямований на всю систему процесного управління підприємствами. Отже, вважаємо, що різниця між рівнями внутрішнього аудиту полягає в їх меті, завданнях, що визначаються масштабом аудиту.

Уважаємо, що для підвищення ефективності та результативності внутрішнього аудиту будь-який із рівнів аудиту повинен здійснюватися на основі чітко визначених принципів. Фундаментальні принципи аудиту містяться в Кодексі етики професійних бухгалтерів, який видано Міжнародною федерацією бухгалтерів. Проте аналіз наукової літератури показав, що науковці, крім згаданих вище принципів, виділяють і інші. На основі аналізу, систематизації та доповнення існуючих принципів аудиту ми доповнили та систематизували їх з урахуванням специфіки процесно-орієнтованого управління.

1. Принципи поведінки аудиторів:

- етичність поведінки є основою професіоналізму. Істотними під час внутрішнього аудиту є справедливість, непідкупність, дотримання конфіденційності та розсудливості;

- сумлінність під час виконання обов'язків: наявність пунктуальності, співчуття і розсудливості;

- неупередженість і об'єктивність: обов'язок надавати правдиві і точні аудиторські звіти;

- професійна обачність: уміння приймати вірні рішення під час проведення аудиту;

- позитивний підхід: проведення аудиту з метою допомогти знайти проблеми, напями вдосконалення системи процесно-орієнтованого управління, а не покарати винних.

2. Принципи процесу аудиту:

- незалежність – основа неупередженості аудиту та об'єктивності звітів аудитора. Аудитори



Рис. 3. Модель організації внутрішнього аудиту в системі процесно-орієнтованого управління

повинні бути незалежними у своїй діяльності і вільні від переконань і конфліктів інтересів. Особи, що здійснюють аудит, не повинні нести безпосередню відповідальність за процес, що є об'єктом аудиту, щоб виключити необ'єктивні результати аудиту. Аудитори зберігають об'єктивну думку під час всього процесу аудиту з метою забезпечення того, що звіт аудитора буде сформовано винятково на основі свідчень аудиту;

- доказовість: раціональний метод формування надійних та відтворюваних звітів аудитора в систематичному процесі аудиту, який передбачає формування звіту лише на підставі отриманих доказів;

- достатність часу для аудиту: неможливість штучного обмеження часу керівництвом для надання необґрунтованого звіту аудитора.

3. Організаційні принципи:

- одноманітність: аудит здійснюється на основі регламенту чи іншого нормативного акту, що офіційально затверджений керівництвом для забезпечення об'єктивності, зі ставності і прослідковуваності аудиторських звітів;

- системність: планування і проведення аудитів різних процесів підприємства повинні здійснюватися з урахуванням їх взаємозв'язку і взаємозалежності;

- документованість: проведення будь-якого виду внутрішнього аудиту повинне бути чітко задокументовано для забезпечення його об'єктивності, збереження інформації щодо фактичного стану об'єкту;

- відкритість: результати аудиту носять відкритий характер усередині організації. Будь-який вид внутрішнього аудиту чітко планується, учасники аудированого процесу раніше повідомляються щодо часу проведення аудиту з метою виключення можливості ухилення персоналу від представлення необхідних даних чи відсутності співробітників на робочому місці під час перевірки;

- регулярність та ритмічність: аудити проводяться з установленою періодичністю, щоб усі процеси підприємства були предметом постійного аналізу й оцінювання з боку вищого керівництва. Ритмічність забезпечується рівномірним виконанням аудиторських процедур, що передбачає правильну організацію роботи

На рис. 3 наведено загальну модель організації внутрішнього аудиту в системі процесно-орієнтованого управління з урахуванням вищезазначених принципів аудиту.

Для підвищення ефективності внутрішнього аудиту на підприємстві повинна формуватися і запроваджуватися програма аудиту, що містить перелік усіх видів робіт, які планує здійснити аудитор, указуються терміни перевірок. Уважаємо, що керівництво підприємства повинне призначити відповідального за управління програмою, в обов'язки якого входить: формування, забезпечення виконання, відстеження, аналіз і поліпшення програми аудиту; визначення необхідних ресурсів і забезпечення їх

наявності; визначення цілей і обсягу програми аудиту; забезпечення виконання програми аудиту; забезпечення ведення відповідних протоколів за програмою аудиту.

На нашу думку, на великих підприємствах доцільно формувати відділ внутрішнього аудиту, керівник якого і буде відповідальним за управління програмою внутрішнього аудиту. Створення такого відділу відповідає інтересам підприємства і є свідченням розуміння керівництвом важливості процесно-орієнтованого управління і значення внутрішнього аудиту системи. Вважаємо, що на малих і середніх підприємствах відділ внутрішнього аудиту створювати недоцільно, а всі функції щодо проведення внутрішнього аудиту можуть бути покладені на одну особу – внутрішнього аудитора.

У процесі становлення внутрішнього аудиту і формування його програми необхідно окреслити цілі й обсяг програми аудиту. Необхідно наголосити, що цілі програми аудиту – це не цілі конкретно визначених внутрішніх аудитів, а цілі низки аудитів, тобто програми в цілому. Для програми аудиту необхідно встановити цілі, на основі яких буде в подальшому плануватися аудит і здійснюватися безпосередня його реалізація. У ході визначення цілей програми аудиту повинні бути враховані такі фактори: пріоритети управління; комерційні наміри; вимоги системи процесно-орієнтованого управління; законодавчі, регламентувальні та контрольні вимоги; потреби щодо оцінювання поставальників; вимоги замовників; потреби інших зацікавлених сторін; ризики для організації [2].

Для документального підтвердження виконання програми аудиту на підприємствах складаються протоколи, що включають: протоколи, які пов'язані з окремими аудитами (плани та звіти аудиту; звіти про виявлені невідповідності, рекомендовані та запобіжні дії; звіти про подальші дії після аудиту); результати аналізування програми аудиту; протоколи, пов'язані з персоналом, що здійснює аудит (протоколи щодо оцінювання компетентності та дій аудиторів); протоколи щодо формування групи з аудиту; протоколи щодо підтримання та поліпшення компетентності).

Висновки. На основі визначення переваг та недоліків внутрішнього аудиту підрозділів та процесного аудиту розроблено модель організації внутрішнього аудиту в системі процесно-орієнтованого управління, яка дає змогу на основі системного підходу та виділення рівнів аудиту чітко конкретизувати об'єкт, мету і завдання внутрішнього аудиту та здійснювати постійний моніторинг системи процесно-орієнтованого управління для розроблення та реалізації управлінських рішень щодо ефективного управління підприємством. Встановлено, що проведення внутрішнього аудиту процесно-орієнтованого управління автоматично враховує статус і важливість підрозділів і здійснює аудит продукції як виходу аудированого процесу і визна-

чає не лише проблеми, а й симптоми (первопричини) їх виникнення, концентруючись на взаємозв'язках між процесами і відділами.

У подальшому ми плануємо проводити дослідження в напрямі розробки механізму кадрового аудиту в системі процесно-орієнтованого управління.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Система менеджмента качества. Требования: ISO 9001-2008 ; пер. с англ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iso.org>.
2. Державний стандарт ДСТУ ISO 9004:2012 «Управління задля досягнення сталого успіху організації. Підхід на основі управління якістю» : Наказ Мінекономрозвитку України від 28.11.2012 № 1355 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://online.budstandart.com/ru/catalog/doc-page?id_doc=53225.
3. Міжнародні стандарти аудиту: схеми і таблиці : [навч. посібник] / О.А. Петрик [та ін.]. – Полтава : ПУЕТ, 2013. – 301 с.
4. Аудит : [підручник] / О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький [та ін.]; за заг. ред. проф. О.А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
5. Аренс Е.А. Аудит / Е.А. Аренс, Дж.К. Лоббек ; пер. с англ. под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.