

ОСОБЛИВОСТІ РОЗРАХУНКУ ОПТИМАЛЬНОЇ ЧИСЕЛЬНОСТІ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У статті досліджується сучасний стан внутрішнього аудиту на підприємствах молочної галузі Хмельницької області та пропонується методика розрахунку оптимальної чисельності працівників відділу внутрішнього аудиту з використанням семифакторної моделі та коефіцієнтів до неї.

The article examines the current state of the internal audit of the dairy industry Khmelnytsky region and proposed methodic of calculation of the optimal size of the internal audit department with sevenfactors model and coefficients to it.

Ключові слова: внутрішній аудит, валюта балансу, оптимальна чисельність працівників, асортимент продукції, види діяльності, дочірні підприємства, зовнішньоекономічна діяльність.

Постановка проблеми. Внутрішній аудит зарекомендував себе як ефективний засіб контролю за станом бухгалтерського обліку та системою внутрішнього контролю підприємства. Разом з тим, важливим напрямом дослідження є вивчення оптимального складу відділу внутрішнього аудиту з метою порівняння економічних вигод від функціонування цієї служби та витратами понесеними на її утримання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Чимало вчених у своїх наукових працях переймалися проблемами внутрішнього аудиту. Так, вітчизняні та закордонні науковці вивчали сутність внутрішнього аудиту [2–5, 9–10], його класифікацію [9], об'єкти [1–4, 9–10], права та обов'язки [1–7], особливості призначення [5, 10] тощо. Однак, проблемам оптимальної чисельності працівників цього відділу не було приділено належної уваги.

Виклад основного матеріалу дослідження. Чисельність працівників відділу внутрішнього аудиту має бути оптимальною для підприємства, оскільки залежно від розмірів підприємства та обсягів його виробництва аудиторі виконують певні функціональні завдання. Якщо працівників внутрішнього аудиту замало, то вони не в змозі будуть повністю виконувати свої завдання; якщо таких працівників буде забагато, то підприємство буде нести зайві витрати на їх утримання. Отже, підприємству потрібно розраховувати оптимальну кількість внутрішніх аудиторів.

Для визначення оптимальної чисельності внутрішніх аудиторів в першу чергу необхідно співставити розмір підприємства за чисельністю працюючих та компетенцію відділу внутрішнього аудиту (табл. 1).

За даними табл. 1, можна зробити висновки про взаємозв'язок розміру підприємства відповідно до чисельності працівників і завданням служби внутрішнього аудиту (іншої служби внутрішньогосподарського контролю). При цьому слід зазначити, що прямої залежності між кількістю працюючих, чисельністю внутрішніх аудиторів і збільшенням спектра їхніх завдань немає.

Так, на п'яти найбільших за чисельністю підприємствах служба внутрішнього аудиту виконує лише один-два напрями завдань. Проте кількість внутрішніх аудиторів дуже різниться: від 1 (ТОВ “Білогір'я молокопродукт”, Філія “Лактіс” ДП “Аромат”, ТОВ “Городок консервмолоко”) до 5 чол. (ЗАТ “Вінківці сирзавод”).

Підприємства, на яких працює менше ніж 120 чол. виконують лише один напрям завдань. Також є винятки з цього правила, що характерно для ПП “Красилівський молочний завод”, яке за кількістю працівників перебуває на 10 позиції відповідно до переліку, а внутрішні аудиторі виконують чотири напрями завдань.

На підприємствах молочної галузі Хмельницької області немає прямої залежності між загальною чисельністю працюючих та кількістю працівників, що задіяні в службі внутрішнього аудиту. Так, на 2-му, 3-му і 4-му за розмірами підприємствах – ТОВ “Білогір'я молокопродукт”, Філії “Лактіс” ДП “Аромат” та ТОВ “Городок консервмолоко” задіяно лише одного працівника відділу внутрішнього аудиту так само, як і на найменших підприємствах (Філії Полонський ТПЗ ПП КФ “Прометей”, СЗАТ “Агропрод-ЗПТ”, ТОВ “Євгеній”, ДП “Мінімолокозавод Проскурів”). На ПП “Красилівський молочний завод” з чисельністю працюючих 95 чол. задіяно 4 працівники відділу внутрішнього аудиту, що більше ніж на ПП “Енергосистема” і з чисельністю працюючих відповідно 118 чол.

Така ситуація дозволяє зробити висновки про те, що менеджмент підприємств не в змозі розрахувати оптимальну величину кількості працівників внутрішньогосподарського контролю.

Вважаю, що оптимальна кількість внутрішніх аудиторів на підприємстві залежить від таких чинників:

- загальна чисельність працюючих;
- валюта балансу;
- кількість покупців продукції;
- асортимент продукції;
- фактична кількість видів діяльності;
- кількість суб'єктів господарювання, що входять у склад підприємства;

- здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

Таблиця 1

Порівняння розміру підприємств молочної галузі Хмельницької області (за чисельністю працюючих) у 2008 р. та компетенції відділу внутрішнього аудиту (іншої служби внутрішньогосподарського контролю)

Назва підприємства	Чисельність працюючих	Завдання служби внутрішньогосподарського контролю					Кількість працівників служби внутрішньогосподарського контролю
		Організація постійного контролю діяльності підрозділів підприємства шляхом регулярних перевірок	Вивчення ризиків, властивих діяльності підприємства	Впровадження рекомендацій, наданих за результатами аудиту	Надання консультаційних послуг на прохання керівників структурних підрозділів підприємства	Здійснення економічного та фінансового аналізу підприємства	
1. ЗАТ "Хмельницька маслосирбаза"	606	+				+	4
2. ТОВ "Білогір'я молокопродукт"	413					+	1
3. Філія "Лактіс" ДП "Аромат"	389				+	+	1
4. ТОВ "Городок консервмолоко"	288	+				+	1
5. ЗАТ "Вінківці сирзавод"	195					+	5
6. Філія "Старосинявський МТЗ"	189				+	+	3
7. ВАТ "Летичівський маслозавод"	152	+					3
8. ЗАТ "Деражнянський молочний завод"	136	+		+		+	3
9. ПП "Енергосистема"	118	+					1
10. ПП "Красилівський молочний завод"	95	+	+	+		+	4
11. Філія Полонський ТПЗ ПП КФ "Прометей"	89	+					1
12. ТОВ "Євгеній"	80					+	1
13. ЗАТ "Дунаєвецький маслозавод"	31	+					3
14. СЗАТ "Агропрод-ЗПТ"	20	+					1
15. ДП "Мінімолокозавод Проскурів"	20					+	1

Кількість внутрішніх аудиторів залежить від загальної чисельності працюючих, оскільки велика кількість працівників передбачає існування багатьох підрозділів на підприємстві, різних відділів, розгалуженості діяльності, а значить внутрішній аудитор виконує більший обсяг роботи ніж той, який працює на підприємстві з незначною кількістю працюючих. Значна кількість виробничих цехів вимагає значної кількості майстрів, завідувачів складів тощо, тому необхідно посилювати контроль за їх діяльністю і виконанням обов'язків.

Валюта балансу як фактор впливу на кількість внутрішніх аудиторів передбачає різноманітність заповнених підприємством статей балансу. В активі балансу підприємств молочної галузі Хмельницької області, як правило, завжди мають місце основні засоби, виробничі запаси, дебіторська заборгованість, грошові кошти. Рідше – поточні та довгострокові біологічні активи, нематеріальні активи, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, витрати майбутніх періодів У пасиві балансу цих підприємств завжди мають місце статутний, резервний і додатковий капітали, нерозподілені прибутки (непокриті збитки), поточна кредиторська заборгованість. Рідше – довгострокова кредиторська заборгованість, відстрочені податкові зобов'язання, цільове фінансування та цільові надходження, доходи майбутніх періодів. Таким чином, чим більша валюта балансу, що передбачає більшу кількість об'єктів аудиту, тим більші обсяги роботи аудитора. Якщо на підприємстві кількість об'єктів (заповнених статей балансу) не значна, то первинної та зведеної документації для аудиторської перевірки буде мало, а значить простішим буде аналіз ліквідності та платоспроможності, ділової активності, фінансової незалежності тощо. Збільшення кількості об'єктів прямо впливає на обсяги роботи та функціональні завдання аудитора, кількість аудиторів на підприємстві.

Кількість покупців продукції підприємства має вплив на чисельність внутрішніх аудиторів, оскільки останні перевіряють первинні документи з реалізації продукції, правильність оформлення податкових і товаротранспортних накладних, інших первинних документів, здійснюють аналіз руху дебіторської

заборгованості контрагентів тощо. Чим більша кількість покупців і договорів укладених з ними, тим більша інформаційна база перевірки внутрішнього аудитора, відтак збільшуються його функціональні завдання.

Асортимент продукції має прямий вплив на обсяги роботи внутрішніх аудиторів. Чим більший асортимент продукції підприємства, тим детальніше аудитор має вивчати процеси виробництва, здійснювати контрольні запуски списання сировини на виробництво продукції, надавати пропозиції щодо удосконалення процесу виробництва. Крім того значний асортимент продукції передбачає значну кількість документації, яку оцінює аудитор.

Молокопереробні підприємства здійснюють свою діяльність в межах статуту. Однак на практиці кількість видів діяльності незначна. Це, як правило, виробництво різних видів продукції, торгівля, надання різних послуг з оренди, зберігання, виконання робіт тощо. Тому, за наявності на підприємстві інших видів діяльності, окрім виробництва продукції, обсяг роботи внутрішніх аудиторів також збільшується. Це пояснюється тим, що аудитору, наприклад, необхідно розуміти особливості торгівельної діяльності, відображення в обліку торгових націнок, використання розрахунково-касового апарату, отримання патентів на торгівлю тощо. Крім того збільшується обсяг первинної та зведеної документації, яку аудитор має опрацювати.

На чисельність внутрішніх аудиторів впливає наявність дочірніх підприємств. При цьому до функціональних завдань внутрішнього аудитора належить перевірка та оцінка консолідованої фінансової звітності підприємства. Крім того, аудитору необхідно здійснювати перевірки господарських операцій на дочірньому підприємстві.

При здійсненні підприємством експортно-імпорتنих операцій аудитору необхідно постійно виконувати значний додатковий обсяг роботи, оскільки зовнішньоекономічна діяльність має особливий вплив на формування валових доходів і валових витрат підприємства, балансової вартості іноземної валюти у податковому обліку; вона передбачає відображення курсових різниць у фінансовому обліку та відображені їх у звітності, перерахунок іноземної валюти та монетарної дебіторської та кредиторської заборгованості на дату балансу тощо. Крім того, на підприємстві до обов'язків внутрішнього аудитора може бути віднесено контроль за строками виконання зовнішньоекономічних контрактів.

Визначивши та обгрунтувавши чинники впливу на обсяги роботи внутрішнього аудитора та кількість внутрішніх аудиторів на підприємстві, пропонуємо таку семи факторну модель визначення оптимальної чисельності працівників відділу внутрішнього аудиту:

$$K_o = 1 + x_1 (\text{ЧП}) + x_2 (\text{ВБ}) + x_3 (\text{КПП}) + x_4 (\text{АП}) + x_5 (\text{КВД}) + x_6 (\text{ДП}) + x_7 (\text{ЗЕД}) \quad (1)$$

де K_o – оптимальна кількість працівників внутрішнього аудиту;

x_1 – чисельність працюючих (ЧП);

x_2 – валюта балансу (ВБ);

x_3 – кількість покупців продукції (КПП);

x_4 – асортимент продукції (АП);

x_5 – кількість видів діяльності (КВД);

x_6 – наявність дочірніх підприємств (ДП);

x_7 – зовнішньоекономічна діяльність (ЗЕД).

Вважаємо, що на підприємстві з чисельністю працюючих до 50 чол. окремий відділ внутрішнього аудиту створювати не доцільно. Внутрішній контроль при цьому може бути покладений на головного бухгалтера чи іншого працівника. Якщо чисельність персоналу перевищує 50 чол., необхідно вводити посаду внутрішнього аудитора. У формулі (1) це відображено за "1". Розрахунок коефіцієнтів x_1 – x_7 наведено у табл. 2.

Аналізуючи табл. 2, необхідно підкреслити, що:

1) якщо чисельність працюючих підприємства складає від 50 до 500 чол., то має бути один працівник відділу внутрішнього аудиту; при чисельності 501-1000 чол. коефіцієнт x_1 множиться на 1,5, а при чисельності більше 1000 чол. коефіцієнт x_1 дорівнюватиме 2;

2) при величині валюти балансу підприємства до 1 млн грн. чисельність внутрішніх аудиторів не збільшується; якщо величина валюти балансу складає 1-5 млн грн. необхідно збільшити кількість працівників відділу внутрішнього аудиту на 0,25 чол.; 6-10 млн на 0,5 чол.; більше 10 млн – на 0,75 чол.;

3) якщо кількість покупців продукції підприємства менша 50 осіб, то кількість внутрішніх аудиторів не збільшується; при кількості від 50 до 250 осіб необхідно збільшити кількість аудиторів на 0,25 чол., більше 250 осіб – на 0,5 чол.;

4) при виробництві до 5 видів продукції чисельність внутрішніх аудиторів не змінюється; при виробництві від 6 до 15 видів продукції збільшуємо кількість аудиторів на 0,2 чол., більше 15 – на 0,4 чол.;

5) якщо фактична кількість видів діяльності підприємства менша 4, то чисельність відділу внутрішнього аудиту не змінюється; при кількості 4 – 8 збільшуємо чисельність на 0,2 чол., а якщо більше 8 – на 0,4 чол.;

6) якщо у суб'єкта господарювання є дочірні підприємства, то штат відділу внутрішнього аудиту необхідно збільшити на 0,2 чол.;

7) якщо підприємство здійснює зовнішньоекономічну діяльність, то штат відділу внутрішнього аудиту також необхідно збільшити на 0,2 чол.

Розрахунок коефіцієнтів для моделі визначення оптимальної кількості працівників внутрішнього аудиту

Показник	Значення показника	Коефіцієнт моделі і його значення						
		x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7
ЧП, чол.	50-500	1						
	501-1000	1,5						
	>1000	2						
ВБ, млн грн.	<1		0					
	1-5		0,25					
	6-10		0,5					
	>10		0,75					
КПП, шт.	<50			0				
	50-250			0,25				
	>250			0,5				
АП, шт.	<6				0			
	6-15				0,2			
	>15				0,4			
КВД, шт.	<4					0		
	4-8					0,2		
	>8					0,4		
ДП	ні						0	
	так						0,2	
ЗЕД	ні							0
	так							0,2

Висновки і перспективи подальших досліджень

Отже, автором запропоновано семифакторну модель визначення оптимальної чисельності працівників відділу внутрішнього аудиту та розрахунок коефіцієнтів для цієї моделі. При розрахунках оптимальної чисельності доцільно враховувати такі фактори як загальна чисельність працюючих, валюта балансу, кількість покупців продукції, її асортимент, фактична кількість видів діяльності, здійснюваних підприємством, кількість суб'єктів господарювання, що входять до складу підприємства та здійснення підприємством зовнішньоекономічної діяльності. Запропонована модель апробована на ЗАТ "Хмельницька маслосирбаза". Результати апробації свідчать, що підприємству для отримання максимального економічного ефекту від діяльності відділу внутрішнього аудиту, тобто збалансування витрат на його утримання та економічних вигод від його роботи, достатньо три одиниці згідно зі штатним розписом. Наявність 4-х працівників цього відділу виявилась недоцільною.

Література

1. Андреев В. Д. Внутренний аудит : учеб. пособ. / В. Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 464 с.: ил.
2. Аудит : практ. пособ. / А. Кузьминский, Н. Кужельный, О. Петрик и др. ; под ред. А. Кузьминского. – К. : Учётинформ, 1996. – 283 с.
3. Аудит: учеб [для вузов] / В. И. Подольский, Л. В. Согникова, А. А. Савин и др. ; под ред. проф. В.И. Подольского. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, 2006. – 583 с.
4. Давидов Г.М. Аудит : навч. посіб. / Г. М. Давидов. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К. : Знання, 2001. – 363 с.
5. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош. – К. : Знання, 2001. – 402 с.
6. Ковалёва О. В. Аудит : учеб. пособ. / О.В. Ковалёва, Ю.П. Константинов ; под ред. О. В. Ковалёвой. – М. : Приориздат, 2003. – 320 с.
7. Пупшис Т.Ф. Аудит. Основы аудита и аудиторской деятельности : учеб.–метод. пособ. / Т.Ф. Пупшис, С. М. Галузина. – СПб. : ИВЭСЭП: Знание, 2001. – 152 с.
8. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація / В.С. Рудницький. – Тернопіль, 2000. – 108 с.
9. Рудницький В.С. Внутрішній аудит : монографія / В.С. Рудницький, І.Д. Лазаришина, Г.А. Шеремета, В.О. Хомедок. – Рівне : УДУВГП, 2003. – 163 с.
10. Шеремет А.Д. Аудит : учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – [2-е изд., доп. и перераб.]. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 352 с. (Серия «Высшее образование»).

Надійшла 2.9.2010 р.