

УДК 657.633

**В.Г. Барановська**, канд. екон. наук, доцент

Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

## ДО ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

**В.Г. Барановская**, канд. экон. наук, доцент

Киевский национальный торгово-экономический университет

## К ВОПРОСУ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

**V.G. Baranovskaya**, PhD. Economics., Associate Professor of

Kyiv National University of Trade and Economics

## THE QUESTION OF ORGANIZATION OF INTERNAL AUDIT

*Досліджені методологічні і організаційні проблеми розвитку внутрішнього аудиту. Узагальнено теоретичні й нормативно-правові засади створення системи внутрішнього аудиту.*

**Ключові слова:** внутрішній аудит, стандарти внутрішнього аудиту, правове і методичне забезпечення.

*Исследованы методологические и организационные проблемы развития внутреннего аудита. Обобщены теоретические и правовые основы создания системы внутреннего аудита.*

**Ключевые слова:** внутренний аудит, стандарты внутреннего аудита, правовое и методическое обеспечение.

*This article contains a comprehensive investigation of the methodological and organizational problems of internal audit. The theoretical and legal basis was summarized, and the prerequisites for creation of internal audit system.*

**Key words:** internal audit, internal audit standards, legal and methodical provision.

**Постановка проблеми.** Розвиток внутрішнього аудиту – потреба часу, оскільки без його нормальної організації неможливе ефективне функціонування господарюючих суб'єктів, органів центральної виконавчої влади та бюджетних установ, вдосконалення їх внутрігосподарських процесів і управління.

Водночас, попри достатньо ґрунтовне унормування організації внутрішнього аудиту в Україні, а також створення з початку 2012 р. в органах виконавчої влади і бюджетних установах нових структурних підрозділів – підрозділів внутрішнього аудиту, належна його організація в вищезазначених економічних агентах і досі відсутня. Це значною мірою зумовлене як недостатнім рівнем теоретико-методологічного обґрунтування цього різновиду аудиторської діяльності, різноплановістю існуючих в економічній літературі поглядів щодо цього, так і тим, що цей вид діяльності є абсолютно новим для нашої країни, а тому процес його становлення триває. Відтак, подальші дослідження питання організації внутрішнього аудиту є вкрай актуальними.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематиці внутрішнього аудиту присвячені роботи зарубіжних і вітчизняних дослідників. Так, серед них можна виокремити, зокрема, В. Бурцева, Ф. Бутинця, Н. Дорош, І. Дрозд, Т. Каменську, О. Петрик, Л. Петришин, Г. Потопальську, О.Редька, В.Рудницького, Г.Сиротюк, Б. Усача та ін.

Однак, й досі серед дослідників відсутні ідентичні погляди на сутність внутрішнього аудиту, його функціональне призначення і принципи організації, порядок регламентації та забезпечення.

**Мета статті** полягає в уточненні сутності внутрішнього аудиту, його функцій і завдань, оцінці його нормативно-правового забезпечення та організації проведення.

**Виклад основного матеріалу.** Історично внутрішній аудит виник у зв'язку із тим, що функції власника і керівника розмежовані. Потреба у внутрішньому аудиті виникає у зв'язку з тим, що система внутрішнього контролю підприємства є не завжди ефективною. Відомо, що за відсутності контролю персонал працює недобросовісно, а також можливі навмисні викривлення інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства. А належно організована робота служби внутрішнього аудиту, особливо в умовах економічної кризи, спонукатиме працівників підприємства дотримуватися чинного законодавства та нормативних актів, а також розробленої підприємством політи-

ки, планів, внутрішніх правил та процедур, вчасно виявляти та знижувати ризик непередбачених витрат чи втрати репутації підприємством.

При впровадженні на підприємстві внутрішнього аудиту необхідно врахувати критерій доцільності. За критерій можна прийняти масштаб діяльності підприємства, від якого залежить: чи потрібен додатковий контроль за діяльністю підприємства; чи не перевищують витрати на внутрішній аудит корисний ефект від його використання [6].

Втім, на сьогодні в економічній літературі відсутнє усталене визначення сутності внутрішнього аудиту. Так, внутрішній аудит розглядають як вид незалежної діяльності, який проводиться на окремому підприємстві з метою встановлення фактичного стану справ суб'єкта господарювання і пошуку ефективних рішень існуючих проблем [8].

На думку Т.О. Каменської, внутрішній аудит – це регламентована внутрішніми документами підприємства діяльність з контролю, оцінюванню різних сторін функціонування підприємства та консультуванню всіх ланок управління, що здійснюється представниками спеціального підрозділу. Він забезпечує формування потоку науково обґрунтованої, корисної та необхідної контрольно-аналітичної інформації, перевірку й оцінку проблемних ситуацій за допомогою аудиторських прийомів, та прогнозування майбутнього розвитку підприємства. Наявність у структурі управління підприємством служби внутрішнього контролю та аудиту, що працюють відповідно до міжнародних стандартів, наразі розглядається як необхідний атрибут для виходу на світові фондові ринки [4].

Говорять про внутрішній аудит і як про діяльність з надання незалежних і об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на удосконалювання діяльності організації. Внутрішній аудит допомагає організації досягти поставленої мети, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки й підвищення ефективності процесів управління ризиками, системи контролю й корпоративного управління [2].

Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (видання 2013 року) дає таке визначення внутрішнього аудиту [5]: незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультування, що має додавати вартості організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою систематичного, послідовного підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління.

Внутрішній аудит проводиться в різних правових та культурних середовищах; в організаціях з різними цілями, масштабом, складністю та структурою; особами як з самої організації, так і ззовні. Оскільки ці розбіжності можуть впливати на практику внутрішнього аудиту у кожному середовищі, дотримання Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту є важливим в частині виконання обов'язків внутрішніх аудиторів і функції внутрішнього аудиту.

Відповідно до Стандартів, функція внутрішнього аудиту повинна бути незалежною, а внутрішні аудитори повинні бути об'єктивними при виконанні своїх обов'язків. При цьому незалежність тлумачиться як свобода від обставин, що загрожують здатності функції внутрішнього аудиту неупереджено виконувати свої обов'язки. Для досягнення рівня незалежності, необхідного для ефективного виконання функцією внутрішнього аудиту своїх обов'язків, керівник внутрішнього аудиту має пряму та необмежену можливість звернення до вищого виконавчого керівництва та ради. Це може бути досягнуто за допомогою подвійної підзвітності. Загрози незалежності повинні контролюватися на рівні окремого аудитора, завдання та на функціональному та організаційному рівнях.

Натомість об'єктивність – це неупереджена ментальна позиція, що дозволяє внутрішнім аудиторам виконувати завдання, демонструючи впевненість у результатах своєї роботи і не допускаючи жодних компромісів щодо якості. Об'єктивність вимагає, щоб професійні судження внутрішніх аудиторів з питань аудиту не підпорядковувались су-

дженням інших осіб. Загрози об'єктивності повинні контролюватися на рівні окремого аудитора, завдання та на функціональному й організаційному рівнях.

При цьому внутрішні аудитори повинні утримуватися від проведення оцінки операційної діяльності, за яку вони раніше були відповідальними. Об'єктивність вважається обмеженою, якщо внутрішній аудитор перевіряє ту діяльність, за яку він відповідав протягом попереднього року.

Завдання повинні виконуватися із застосуванням професійної компетентності та з належною ретельністю. Внутрішні аудитори повинні володіти знаннями, навичками та іншими компетенціями, необхідними для виконання покладених на них обов'язків. Функція внутрішнього аудиту в цілому повинна володіти або набути знання, навички або інші вміння, необхідні для виконання своїх обов'язків.

Внутрішні аудитори повинні проявляти ретельність та застосовувати вміння, що очікуються від розсудливого та компетентного внутрішнього аудитора. Належна професійна ретельність не означає, що аудитор не має права на помилку.

Внутрішні аудитори повинні удосконалювати свої знання, навички та інші вміння шляхом постійного професійного розвитку.

Керівник внутрішнього аудиту повинен розробити та підтримувати програму забезпечення та підвищення якості, що охоплюватиме всі аспекти діяльності внутрішнього аудиту, а також ризик-орієнтований план для визначення пріоритетів функції внутрішнього аудиту, які відповідають цілям організації; забезпечити відповідність, достатність та ефективне використання ресурсів внутрішнього аудиту для виконання затвердженого плану.

Використовуючи систематичний та послідовний підхід, функція внутрішнього аудиту повинна оцінювати та сприяти удосконаленню процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю.

Звіти внутрішніх аудиторів повинні бути точними, об'єктивними, чіткими, стислими, конструктивними, вичерпними та своєчасними.

Внутрішні аудитори можуть офіційно повідомляти, що їхні завдання «виконані у відповідності до Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту», тільки якщо це підтверджується результатами програми забезпечення та підвищення якості.

Виданий загальний висновок повинен враховувати очікування вищого виконавчого керівництва, ради та інших зацікавлених сторін, а також повинен бути підтверджений достатнім обсягом надійної, релевантної та корисної інформації.

Керівник внутрішнього аудиту повинен розробити та підтримувати систему моніторингу реагування на результати, надані керівництву.

Внутрішній аудит – невід'ємна частина управлінського контролю підприємства; він може бути і незалежним, тобто безпосередньо підпорядковуватися не виконавчому органу підприємства, а зовнішнім засновникам.

Водночас, в Правилах (стандартах) аудиторської діяльності Російської Федерації наводиться таке визначення: внутрішній аудит – організована на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентована його внутрішніми документами система контролю над дотриманням устанавленого порядку ведення бухгалтерського обліку і надійності функціонування системи внутрішнього контролю.

А Інститут внутрішніх аудиторів США (Institul of Internal Auditors) дає таке визначення: внутрішній аудит – це незалежна діяльність в організації (на підприємстві) з перевірки і оцінки її роботи в її ж інтересах. Мета внутрішнього аудиту – допомогти членам організації ефективно виконувати свої функції. Внутрішні аудитори надають своїй організації (підприємству) дані аналізу і оцінки, рекомендації й іншу необхідну інформацію, що є результатом перевірок.

Внутрішній аудит – один з способів контролю за ефективністю діяльності ланок структури економічного суб'єкта. Він необхідний головним чином для запобігання втраті ресурсів і здійснення необхідних змін всередині підприємства.

Організація, роль і функції внутрішнього аудиту визначаються самим економічним суб'єктом, тобто його керівництвом і (або) власниками, залежно від:

- змісту і специфіки діяльності економічного суб'єкта;
- обсягів показників фінансово-економічної діяльності економічного суб'єкта;
- наявної системи управління економічного суб'єкта;
- стану внутрішнього контролю[1].

Визначається внутрішній аудит і як організована на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентована його внутрішніми документами система контролю над дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку й надійності функціонування системи внутрішнього контролю.

Основними об'єктами внутрішнього аудиту є вирішення окремих функціональних завдань управління, розробка й перевірка інформаційних систем підприємства. Об'єкти внутрішнього аудиту можуть бути різними залежно від особливостей економічного суб'єкта й вимог його керівництва й (або) власників[2].

Внутрішній аудит – невід'ємна частина управлінського контролю підприємства; він може бути й незалежним, тобто безпосередньо підпорядковуватися не виконавчому органу підприємства, а зовнішнім засновникам.

За ст.26 Бюджетного кодексу України, внутрішній аудит – це діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

В Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю від 24 травня 2005 р. № 158-р ( в редакції розпорядження Кабінету Міністрів України від 22 жовтня 2008 р. № 1347-р) внутрішній аудит розглядається як діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій.

В Методичних рекомендаціях щодо вдосконалення корпоративного управління в банках України, схвалених постановою правління НБУ від 28.03.2007 р. № 98, під внутрішнім аудитом розуміється незалежна, об'єктивна перевірка та надання консультацій з метою підвищення ефективності операцій банку. Внутрішній аудит допомагає банку досягти встановлених цілей шляхом забезпечення систематичного дисциплінованого підходу до оцінки та підвищення ефективності процесів внутрішнього контролю, управління ризиками та корпоративного управління.

Згідно з наказом Генеральної прокуратури «Про затвердження Порядку проведення внутрішнього фінансового контролю та аудиту органів прокуратури України» від 11.04.2011 р. № 42, внутрішній аудит – це діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та не результативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності органів прокуратури України, поліпшення внутрішнього контролю.

До функцій внутрішнього аудиту належать: контрольна; захисна; аналітична; координаційна; інформаційна; консультаційна[6].

Водночас, можна виокремити такі принципи та вимоги щодо організації ефективної системи внутрішнього аудиту на підприємстві: надійність (встановлення надійної систе-

ми внутрішнього аудиту); динамічність (динамічне приведення контрольної діяльності); адаптивність (підтримка певного балансу внутрішніх можливостей розвитку системи внутрішнього аудиту та зовнішніх); саморегуляція (корегування системи внутрішнього аудиту); постійність (постійне та ефективне функціонування системи внутрішнього аудиту); безперервність розвитку та удосконалення системи внутрішнього аудиту [7, с.101].

Як зазначає І.Дрозд, суттєвих змін у результаті реорганізації контрольно-ревізійних підрозділів у підрозділи внутрішнього аудиту зазнали і форми контролю, і підконтрольні об'єкти і результати контрольних (аудиторських) заходів у цілому[3].

**Висновки.** Необхідність вдосконалення внутрішнього аудиту зумовлена потребою у зниженні ризиків господарсько-фінансової діяльності економічних агентів, підвищенням її рентабельності. Досягти ж цього можна лише за чіткого визначення сутності внутрішнього аудиту, його мети і завдань, створення необхідного нормативно-правового і організаційно-методологічного забезпечення, вдосконалення застосовуваних процедур, оцінки дотримання внутрішніми аудиторами встановлених стандартів їх діяльності.

#### Список використаних джерел

1. Аудиторская деятельность [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bibliotekar.ru/audit/8.htm>
2. Внутрішній та зовнішній аудит[Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://proaudit.com.ua/audit/audit\\_proverka/vnutrishnii-ta-zovnishnii-audit.html](http://proaudit.com.ua/audit/audit_proverka/vnutrishnii-ta-zovnishnii-audit.html)
3. Дрозд І. Внутрішній аудит у секторі державного управління / І. Дрозд // Казна України. – 2012. – № 2. – С.6-8.
4. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: методологія та організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Т.О. Каменська. – Київ, 2011. – 42 с.
5. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту. Редакція 2013 року. Переклад здійснений ВГО «Інститут внутрішніх аудиторів України» та публікується з дозволу власника авторського права The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701-4201, U.S.A.
6. Петришин Л. Внутрішній аудит: проблемні аспекти та перспективи розвитку / Л.Петришин, Г.Сиротюк[Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://sophus.at.ua/publ/2013\\_04\\_18\\_19\\_kampodilsk/sekcija\\_7\\_2013\\_04\\_18\\_19/vnutrishnij\\_audit\\_problemnii\\_aspekti\\_ta\\_perspektivi\\_rozvitku/27-1-0-598](http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_7_2013_04_18_19/vnutrishnij_audit_problemnii_aspekti_ta_perspektivi_rozvitku/27-1-0-598)
7. Пишна О.Б. Концептуальна модель системи внутрішнього аудиту в управлінні фінансово-господарською діяльністю підприємства / О.Б. Пишна. Бухгалтерський облік та фінансова звітність як інструменти контролю. - Дніпропетровськ: Наука і освіта. – 2004. – С.101-104.
8. Шишкин В.Ю. Аудит и финансовый контроль / В.Ю.Шишкин // Главбух. – 2008. – №3. – С. 17-24.