

УДК 657.633.5

**ПРЕДМЕТНА ОБЛАСТЬ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ**

**Гушко С.В.\*, 2013**

*Криворізький економічний інститут ДВНЗ «Криворізький національний університет»*

У статті розглянуто предметну область пізнання внутрішнього аудиту в частині конкретизації і застосування принципу корпоративності в процесі переорієнтації цільової установки аудиту з контрольної-підтверджувальної до контрольної-регулювальної в умовах підвищення вимог до контрольної складової процесу управління як дієвого інструменту впливу на процес прийняття управлінських рішень.

**Ключові слова:** *аудит, внутрішній контроль, управління, підприємство.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Першочерговими завданнями менеджменту підприємства є проектування і впровадження системи контролю. Цим у вітчизняних структурах традиційно займаються служби внутрішнього контролю. Внутрішньогосподарський контроль не повною мірою відповідає інформаційним потребам управління і недостатньо забезпечує адекватність прямих і зворотних зв'язків в системі управління. Отже, внутрішньогосподарський контроль вимагає серйозної модернізації і вдосконалення через розвиток внутрішнього аудиту.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Рішення щодо необхідності внутрішнього аудиту не повинне визначатися наявністю зовнішнього аудитора, оскільки зовнішній і внутрішній аудит виконують різні функції. Ефективний внутрішній аудит може зменшити витрати підприємства на зовнішній аудит, але не зможе відмінити необхідності зовнішнього аудиту для вітчизняних підприємств.

В економічній літературі поняття внутрішнього аудиту по-різному трактується як вітчизняними, так і зарубіжними авторами. Робертсон Дж. Р. доводить, що внутрішній аудит є однією зі складових контролю, а саме: «Структура внутрішнього контролю може бути поділена на три складових: контрольна сфера – набір характеристик, який визначає службові стосунки, придатні для контролю в компанії; система бухгалтерського обліку в компанії – політика і процедури, які стосуються відповідних записів господарських операцій; процедури контролю – спеціальні перевірки, що виконує персонал компанії» [6, с.137].

Тієї ж думки дотримується і С.М. Бичкова, яка вважає, що «внутрішній аудит є елементом системи внутрішнього контролю, організований керівництвом підприємства з метою аналізу облікових та інших контрольних даних» [4, с.21].

На думку В.В. Бурцева, «внутрішній аудит – це регламентована внутрішніми документами організації діяльність щодо контролю ланок управління і різних аспектів функціонування організації, здійснювана представниками спеціального контрольного органу в рамках допомоги органам управління організації...» [3, с.212].

З погляду О.М. Богомолова і М.О. Голощапова, «внутрішній аудит (внутрішньогосподарчий, внутрішньофірмовий) – складова частина загального аудиту, організованого на економічному суб'єкті на користь його власників і регламентованого його внутрішніми документами щодо дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, охорони власності та надійності функціонування системи внутрішнього контролю» [2, с.6].

Відомий англійський вчений Р. Додж, що є автором робіт, пов'язаних з міжнародним аудитом, дає своє розуміння внутрішнього аудиту – «внутрішній аудит є складовою частиною внутрішнього контролю; здійснюється за рішенням органів управління фірми з метою контролю і аналізу господарської діяльності» [5, с.87].

На думку відомих американських учених Е.А. Аренса і Дж.К. Лоббека, внутрішній аудит – це внутрішньогосподарчий аудит, що забезпечує адміністрацію «цінною інформацією для ухвалення рішень, що стосуються ефективного функціонування їх бізнесу» [1, с.14].

---

\* © **Гушко С.В.** – д.е.н., професор, Криворізький економічний інститут ДВНЗ «Криворізький національний університет».

Отже, з наведених визначень, котрі описують поняття внутрішнього аудиту як однієї зі складових контролю, слід зазначити, що він все ж таки має істотні відмінності від зовнішнього аудиту, які можна ідентифікувати як:

- обмежену незалежність;
- забезпечення регулярного контролю за фінансово-господарською діяльністю економічного суб'єкта;
- регулярне надання інформації з метою ухвалення і корегувань, раніше ухвалених управлінських рішень.

**Цілі статті.** Науковий і практичний інтерес представляє не лише вивчення і систематизація накопиченого науково-практичного досвіду в області методології й організації різних напрямів внутрішнього аудиту, але і розроблення концепції побудови комплексної системи внутрішнього аудиту на будь-якому економічному суб'єкті незалежно від форм його власності.

Предметом пізнання внутрішнього аудиту, як однієї зі складових поняття, що визначає сутність методології, є зміст фактів господарської діяльності підприємства. Це дозволяє оцінити ступінь достовірності показників бухгалтерського обліку і звітності, а також підготувати проекти управлінських рішень щодо використання ресурсів, процесу підвищення ефективності функціонування управлінських інформаційних систем підприємства.

Впровадження внутрішнього аудиту є не самоціллю, а об'єктивною необхідністю, що сприятиме підвищенню ефективності управління підприємств.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Методологічною основою процесу проведення внутрішнього аудиту повинні стати його установчі принципи і концепція. Під час розроблення концепції, що визначає напрям теорії і становить основу внутрішніх аудиторських стандартів, слід урахувати вимоги до внутрішнього аудиту й аудиторів.

Процес розвитку внутрішнього аудиту не може здійснюватися без елементів і зв'язків між ними. Головними в процесі розвитку є не елементи, а зв'язки, тобто похідні від елементів. Вони залежать від кількості і якості елементів. Крім того, в процесі розвитку внутрішнього аудиту важливу роль відіграють послідовність дій (технологія розвитку) і засоби взаємодії елементів (механізм розвитку).

Процес проведення внутрішнього аудиту передбачає необхідність конкретизації і застосування принципу корпоративності - базової ознаки, яка покладена в основу аудиту і розкриває його суть. Йдеться про використання статистичних методик щодо виявлення відхилень і обґрунтування пропозицій відносно запобігання їх виникнення.

Застосування статистичних і аналітичних методик з метою з'ясування причин і чинників, які зумовлюють указані відхилення, і визначення їх впливу стає засобом, за допомогою якого необхідно підвищувати роль аудиту в управлінні діяльністю підприємств України.

Поряд з інтерпретацією аудиторських перевірок як процедур, зміст яких базується на принципі корпоративності, для розвитку методичних аспектів важливе значення має тлумачення аудиту як вектору, що дозволяє усвідомити важливість його спрямованості. Такий підхід розкриває ту роль, яку відіграє внутрішній аудит в управлінні діяльністю господарюючих суб'єктів. Отже впровадження, налагодження і удосконалення внутрішнього аудиту стає запорукою керованості підприємницьких структур мікроекономічного рівня.

У той же час, мета є не що інше, як усвідомлений орієнтир, до якого прагнуть в процесі будь-якої діяльності. Проте для досягнення даного орієнтиру необхідно вирішити цілий комплекс різних питань, від правильної постановки і реалізації яких залежить, перш за все, ефективність досягнення цієї мети. Виходячи з цього, для досягнення мети внутрішнього аудиту на першому етапі необхідно сформулювати його основні завдання.

Саме тому пропонується цільову установку внутрішнього аудиту змістити з контрольно-підтверджувальної до контрольно-регулювальної, що, у свою чергу, докорінно змінить характер і масштаби завдань, які ним розв'язуються, а саме:

- регулярний контроль за фінансово-господарською діяльністю промислових підприємств та їх структурних підрозділів (центрів відповідальності);
- контроль своєчасності та повноти відображення фінансово-господарських операцій у бухгалтерському обліку;

- аналіз і координація контрольних дій виробничих та технологічних служб, департаменту з методології і ведення бухгалтерського обліку й департаменту з контролінгу, економічного планування й аналізу;

- оцінка ефективності процесу управління ризиками підприємства, регулярний моніторинг заходів, що здійснюються в рамках цього процесу, надання рекомендацій щодо підвищення його ефективності й результативності;

- аналіз та оцінка ефективності системи внутрішнього контролю, побудованої менеджментом підприємства з точки зору керованості, передбачуваності;

- моніторинг і контроль дій менеджменту щодо мінімізації ризиків і усунення порушень, виявлених під час здійснення функцій, закріплених за службами внутрішнього аудиту (СВА);

- проведення спеціальних досліджень, що визначають стан і тенденції розвитку підприємства в ринкових умовах

- аналіз і діагностика фінансового стану промислового підприємства, фінансової і розрахункової дисципліни, розроблення рекомендацій і участь у виробленні стратегії розвитку;

- контроль за дотриманням законодавства та інших нормативно-правових актів.

Наведений перелік завдань, які стоять перед департаментом внутрішнього аудиту (ДВА), може змінюватися залежно від необхідності, що виникає в процесі управління. У той же час його різноманітність підтверджує багатofункціональні можливості внутрішнього аудиту, виходячи з питань "Чого підприємство хоче досягти?" і "Який саме аудит може допомогти підприємству добитися поставлених цілей"? При цьому всі ці завдання можна об'єднати в узагальнене поняття. Іншими словами, завданням внутрішнього аудиту на сучасному етапі його розвитку є забезпечення процесу управління економічним суб'єктом достатньою і доцільною контрольно-регулювальною інформацією, що дозволяє ухвалювати найбільш ефективні управлінські рішення, а також оперативно і своєчасно проводити корегування раніше ухвалених рішень.

Методологічні засади процесу проведення внутрішнього аудиту з акцентом на контрольно-регулювальну ґрунтуються на можливості ДВА суттєво впливати на стратегію розвитку господарюючого суб'єкта та визначати напрямки, щодо підвищення ефективності його діяльності за трьома областями діяльності ДВА, це:

- позиціонування - наскільки правильно визначено положення функції внутрішнього аудиту на підприємстві для того, щоб вона могла вносити максимально необхідний вклад в підвищення ефективності діяльності і досягнення цілей підприємства?

- персонал - чи відповідає стратегія управління персоналом СВА цілям і завданням цієї функції?

- процеси - чи дозволяє організація процесів внутрішнього аудиту досягати поставлених перед ним цілей і швидко адаптуватися до потреб бізнесу, що змінюються?

Це сприятиме підвищенню ефективності роботи ДВА на підприємствах України через:

- збільшення використання сучасних технологій і автоматизованих інструментів;

- спрощення і впорядкування процесу підготовки аудиторських звітів;

- проведення оцінки процесу внутрішнього аудиту, з метою визначення областей з низькою ефективністю в рамках процесів планування, організації роботи на центрах відповідальності і складання звітів;

- перехід до підходу, заснованого на ризиках, скорочення часу, що відводиться на не ключові області;

- стандартизація процедур і систем у рамках процесу аудиту.

Отже, зміщення цільової установки внутрішнього аудиту з контрольно-підтверджувальної до контрольно-регулювальної сприятиме оцінці адекватності і перевизначені ролі внутрішнього аудиту за умов реорганізації стратегії підприємств, що дозволить сформувати основу для узгодження ролі й завдань ДВА.

Останнім часом функції внутрішнього аудиту на промислових підприємствах приділяється все більше уваги як у світі, так і в Україні, зокрема. Це пов'язано з тим, що українські підприємства все більше залучаються до загальносвітових інтеграційних й економічних процесів, а також економічних інститутів. Їх діяльність повинна відповідати світовим вимогам і стандартам. Зокрема, найбільш істотні зі стандартів містяться в Sarbanes-Oxley Act, а також COSO Report і Turnbull Report. Відповідно до ст. 906 закону Сарбейнса–Окслі [7], підприємства, які бажають розмістити свої акції або взяти кредит на міжнародних ринках, повинні створити відповідну систему внутрішнього контролю. Функції такої системи можуть виконувати комітети і служби

внутрішнього аудиту.

Для підрозділів внутрішнього аудиту підприємств України реалізація вимог закону Сарбейнса-Окслі [7] передбачає, що функції внутрішнього аудиту виходять за межі звичайного контролю за підготовкою фінансової звітності. Вимоги SOX і наявність формального визначення «суттєвих недоліків» призводять до того, що підприємства розкривають інформацію про недоліки системи внутрішнього аудиту і надають ретельний опис господарських ситуацій в тих випадках, якщо керівництво не може гарантувати ефективність внутрішнього контролю за фінансовою звітністю.

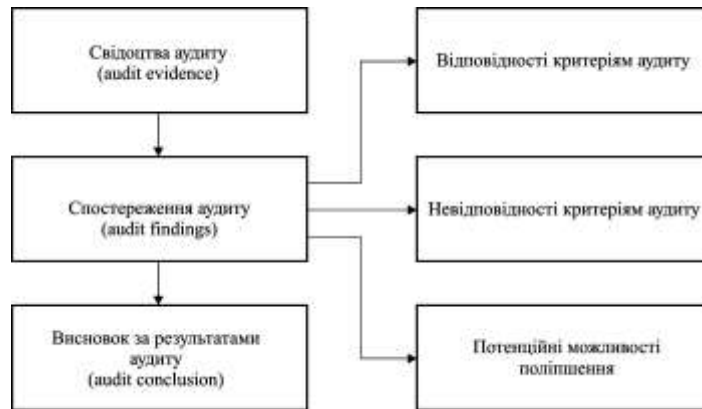
Наприклад, у Великобританії склалася протилежна ситуація. Оскільки у Великобританії правила Тернбулла [8] щодо внутрішнього контролю, що використовуються вимагають розкриття недоліків в системі внутрішнього контролю лише у зв'язку з суттєвими проблемами, які фактично мали місце (а не недоліків в системі внутрішнього контролю самих по собі), розкриття інформації про недоліки системи внутрішнього контролю трапляється відносно рідко.

На відміну від SOX, правила Тернбулла не вимагає від Ради директорів гарантій ефективності внутрішнього контролю за фінансовою звітністю (або будь-яких інших аспектів внутрішнього контролю). При цьому вимоги щодо розкриття поширюються на основні елементи системи внутрішнього контролю підприємства і короткий опис процесів, які використовувалися Радою директорів для оцінки ефективності даної системи.

Не дивлячись на те, що на багатьох промислових підприємствах ці служби вже давно створені та функціонують, їх діяльність, завдання, функції, методичне забезпечення переглядаються, оскільки змінюється сама концепція внутрішнього аудиту: вона виходить за рамки функції контролю та стає орієнтованою на ризики, створення і збільшення вартості підприємства, гарантування прийнятного рівня ризиків (рис. 1).

Отже, і функції служби внутрішнього аудиту стають ширшими:

- оцінка адекватності та ефективності систем внутрішнього контролю;
- оцінка якості процесів управління;
- підвищення цінності підприємства;
- оцінка наслідків недотримання процедур внутрішнього контролю.



**Рис. 1. Основні методичні аспекти, які впливають на ефективність практичної реалізації завдань і функцій внутрішнього аудиту**

Під системами внутрішнього контролю маємо на увазі не тільки засоби контролю в управлінні фінансами, але й у реалізації стратегії, проведенні досліджень ринку, розробленні продуктів і послуг, просуванні товарів або торгової марки, у виробництві, логістиці, післяпродажному сервісі, управлінні персоналом, а також інформаційними технологіями.

Під ефективністю і адекватністю передбачається, в першу чергу, наступне:

- засоби внутрішнього контролю формалізовані, розроблені регламентуючі документи (плани, бюджети, інструкції тощо);
- співробітники знають про існування таких регламентів і про необхідність їх виконання;
- у співробітників є чітке розуміння суті регламентів і того, яким чином керівництво корегує регламенти і контролює їх дотримання;

- ідентифікація управлінських рішень на підприємстві, що сприяли високому рівню ризику, оцінка величини такого ризику, оцінка наслідків, що наступили в результаті ухвалення даних управлінських рішень.

Для виконання даних функцій співробітники департаменту внутрішнього аудиту повинні володіти глибокими знаннями бізнесу, здібностями до аналізу управлінських рішень та їх наслідків.

Оцінка якості процесів управління:

- визначення цілей та інформування співробітників щодо встановлених цілей;
- моніторинг досягнення мети;
- забезпечення високої якості системи обліку;
- захист і збереження матеріальних і нематеріальних цінностей.

Отже, проаналізувавши термінологію і визначення суті внутрішнього аудиту, можна зробити висновок, що в них міститься новий підхід до роботи внутрішнього аудиту: аудитор не повинен у своїй роботі знаходити невідповідності, його робота повинна бути сфокусована на постійне вдосконалення і додавання цінності підприємства. Створення доданої цінності передбачає будь-які зміни, наслідком яких є підвищення результативності та ефективності діяльності організації.

Формування ефективного ДВА на промислових підприємствах з боку власників і структур, що управляють, полягає в удосконаленні інструментарію через формування «контрольних крапок» у бізнес-процесах і регламентах взаємодії.

Реалізація методики на підприємствах в системі внутрішнього аудиту, сприятиме формалізації регламентів взаємодії рівнів управління підприємством.

По-перше, здійснення контролю повинне відбуватися лише за напрямками, що є значимими для холдингу в цілому. Такими напрямками слід вважати:

- фінансові питання, оскільки фінансові результати – кінцева мета будь-якого підприємства;
- юридичні питання, оскільки від них багато в чому залежить існування підприємства;
- питання організаційного розвитку, оскільки вирішення цих питань забезпечує «прозорість» систем управління підприємств;
- питання щодо компетенції служби безпеки і інформаційної безпеки холдингу.

По-друге, основним методом контролю мають бути застережливі дії. Наприклад, в модулі FI системи класу ERP SAP доцільно:

- ввести обов'язковість варіантного планування і необхідність затвердження декількох варіантів планів (бюджетів), що дозволить врахувати можливі негативні тенденції на ринку;
- обмежити суми договорів, які директори підприємств можуть укладати без узгодження з керівництвом холдингу або власниками;
- ввести процедури попереднього обговорення і «захисту» річних планів (бюджетів) і інвестиційних проектів підприємств, що забезпечить велику обґрунтованість планів, що розробляються і затверджуються.

Реалізація рішення SAP ERP – «Управління системою внутрішнього контролю», через впроваджені і такі, що потребують налагодження, звіти, що стосуються управління, забезпечить створення повідомлень, як для внутрішніх, так і для зовнішніх аудиторів, - від загального огляду стану внутрішнього контролю до детальних аналітичних документів, що сприятиме:

- зменшенню витрат на внутрішній інформаційний обмін і адміністративні дії, пов'язані з узгодженням документації;
- спрощенню процедур виявлення й контролю за усуненням проблем, що допомагатиме скороченню витрат і підвищенню рівня обслуговування;
- поліпшенню управлінської звітності, що дозволить виявити проблеми щодо закінчення кінцевих термінів надання звітності, визначених юридичними і адміністративними вимогами.

В області юридичних питань, доцільно в нормативних документах (у статуті підприємства або в контракті з директором) зафіксувати відмічені вище обмеження на суми договорів, які перша особа підприємства могла б укладати без погодження з керуючою структурою, що управляє, або без вирішення власника. При цьому необхідно встановити терміни, протягом яких підрозділ, що управляє, повинен погоджувати такі договори, а також впровадити на підприємствах базу даних договорів інтегровану до загальної УІС, що укладаються, із забезпеченням доступу до них відповідальним співробітникам юридичної служби холдингу.

В області організаційного розвитку доцільно створити на всіх підприємствах холдингу

службу менеджменту якості і організаційного розвитку, що забезпечить реалізацію вимог щодо обов'язкової формалізації всіх процедур управління. Застережливий контроль щодо зазначених напрямків забезпечить повний контроль діяльності підприємств і в той же час не буде обтяжливим для топ-менеджерів.

Саме це сприятиме підвищенню ефективності системи управління підприємствами в холдингу, що заснована на типових бізнес-процесах і типових регламентах взаємодій, а також забезпечить умови функціонування ефективної системи внутрішнього аудиту, що забезпечує повний контроль діяльності підприємств.

**Висновки.** Отже, предметною областю внутрішнього аудиту є інформаційні потоки, що поступають в систему управління економічного суб'єкта відображаючи реальні фінансово-господарські процеси, що відбуваються в цьому суб'єктові. А щоб внутрішні аудити стали ефективнішими і перетворилися на невід'ємну частину діяльності підприємства, в них повинні брати участь спеціально підготовлені фахівці, компетентні в тій області діяльності, що перевіряється. Саме тоді внутрішній аудит вирішуватиме практичні завдання для підприємства.

**Література:**

1. Аренс А. Аудит [Пер. с англ.] / Аренс А., Лоббек Дж. ; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту). – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
2. Богомолов А.М., Голощапов Н.А. Внутренний аудит. Организация и методика проведения / А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов. – М.: Экзамен, 1999. – 192 с.
3. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации/ В.В. Бурцев. – М.: Экзамен, 2000. – 320 с.
4. Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика / С.М. Бычкова (Серия «Учебники для вузов. Специальная литература»). – СПб.: Издательство «Лань», 2000. – 320 с.
5. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ.; предисловие С.А. Стукова. (Аудит: теория и практика)/ Р. Додж . – М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 2002. – 224 с.
6. Робертсон Дж.К. Аудит / Дж.Р. Робертсон. – М.: КРМГ и Контакт, 1993. – 496 с.
7. Schumpeter J.A. The theory of economic development (Cambridge, Mass.: [Електронний ресурс] / J.A. Schumpeter. - Harvard University Press, 1934. – Режим доступу: [http://books.google.com.ua/books?id=-OZwWcOGeOwC&pg=PR3&dq=Schumpeter+J.A.+The+theory+of+economic+development&hl=ru&source=gbs\\_selected\\_pages&cad=5#v=onepage&q=Schumpeter%20J.A.%20The%20theory%20of%20economic%20development&f=false](http://books.google.com.ua/books?id=-OZwWcOGeOwC&pg=PR3&dq=Schumpeter+J.A.+The+theory+of+economic+development&hl=ru&source=gbs_selected_pages&cad=5#v=onepage&q=Schumpeter%20J.A.%20The%20theory%20of%20economic%20development&f=false).
8. Turnbull N. Internal control: guidance for directors on the combined code / N. Turnbull // Institute of Chartered Accountants in England and Wales. London. – ICAEW, 1999. – 210 p.