

УДК 657.633

М. Ю. ШМИРКО,
*аспірант,
Національна академія статистики,
обліку та аудиту*

ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ ТА ОПТИМІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВА В КОНКУРЕНТНОМУ СЕРЕДОВИЩІ

***Анотація.** Розкрито сутність та значення внутрішнього аудиту підприємства. Сформовано систему внутрішнього аудиту підприємства та визначено її місце в структурі управління підприємством. Розглянуто проблеми впровадження та оптимізації системи внутрішнього аудиту підприємства та запропоновано шляхи щодо їх вирішення.*

Ключові слова: підприємство, внутрішній аудит, служба аудиту, система внутрішнього аудиту, організація аудиту підприємства.

***Аннотация.** Раскрыты сущность и значение внутреннего аудита предприятия. Сформирована система внутреннего аудита предприятия и определено ее место в структуре управления предприятия. Рассмотрены проблемы внедрения и оптимизации системы внутреннего аудита предприятия и предложены пути по их решению.*

Ключевые слова: предприятие, внутренний аудит, служба аудита, система внутреннего аудита, организация аудита предприятия.

***Summary.** The disclosure of the nature and importance of internal audit of the enterprise is described. The system of internal audit of the enterprise is formed and its place in the management structure of the enterprise is determined. The problems of implementation and optimization of the internal audit system of the enterprise and the ways to address them are considered.*

Keywords: enterprise, internal audit, service audit, internal audit, organization of audit of the company.

Постановка проблеми. Сучасні умови господарювання для кожного вітчизняного підприємства є надзвичайно складними в економічних, політичних, соціальних аспектах. Кризові явища, ускладнення інтеграційних процесів в економіці, підвищення ризиків конкурентного середовища створюють надзвичайно складні умови функціонування та розвитку підприємства. Внутрішній аудит підприємства є дуже важливим інструментом вирішення управлінських питань підвищення ефективності діяльності підприємства. У зв'язку з цим питання впровадження або оптимізації вже існуючої системи внутрішнього аудиту підприємства в конкурентному середовищі є надзвичайно актуальними та потребують оперативного рішення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації системи внутрішнього аудиту підприємства активно досліджуються серед багатьох вчених, науковців, економістів, таких як Д. Гуляєва, О. Калініна, Т. Каменська, Ю. Кириленко, А. Мухтарова, М. Петрів, О. Філозоп, проте їх детальний аналіз все ще є необхідним та має певні невирішені аспекти [1–8].

Метою статті є дослідження проблем впровадження та оптимізації системи внутрішнього аудиту підприємства та визначення шляхів їх вирішення задля підвищення ефективності роботи підприємства в конкурентних умовах його функціонування та розвитку.

Виклад основного матеріалу. Під час дослідження проблем впровадження та оптимізації системи внутрішнього аудиту підприємства в конкурентному середовищі постають такі завдання:

- розкрити сутність, зміст та значення внутрішнього аудиту підприємства;
- дослідити стадії та форми організації внутрішнього аудиту підприємства;
- визначити місце та роль служби внутрішнього аудиту підприємства, користувачів інформації, отриманої за результатами аудиту;
- дослідити структуру системи внутрішнього аудиту підприємства, встановити призначення та ефективність кожної її ланки;
- розкрити шляхи впровадження та способи оптимізації системи внутрішнього аудиту підприємства для ефективного функціонування та розвитку підприємства в конкурентному середовищі.

Вирішення вищевказаних завдань та досягнення мети дослідження потребує вивчення вже існуючого науково-практичного матеріалу, його детального аналізу та встановлення певних висновків задля отримання практичних та науково обґрунтованих рекомендацій щодо покращення роботи системи внутрішнього аудиту підприємства в конкурентних умовах функціонування та розвитку.

Внутрішній аудит – це діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності компанії. Внутрішній аудит дає змогу компанії досягти поставлених цілей, використовуючи систематизовані підходи до оцінки можливостей підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління. Внутрішні аудитори мають забезпечити управлінців будь-якою інформацією, що стосується питань ефективного управління підприємством [3, с. 50].

Поява в Україні необхідності створення на підприємствах системи внутрішнього аудиту пов'язана насамперед з відкриттям великих та середніх підприємств, що мають стратегічні цілі та довгострокові напрями

розвитку. Задля забезпечення ефективності роботи таких підприємств проводиться внутрішній контроль ефективності їх діяльності. В економічно розвинутих країнах внутрішній аудит має не менш важливе значення, ніж зовнішній аудит діяльності підприємства. Але, на жаль, на відміну від зовнішнього аудиту, регламентованого Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. № 3125-XII, діяльність внутрішнього аудиту на рівні закону не регламентована. Внутрішній аудит регламентований лише МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту». В МСА 610 виділяють також мету внутрішнього аудиту, фактори для визначення рівня його довіри (об'єктивність, технічна компетенція, належний професіоналізм, комунікація), а також планування роботи.

Існує багато визначень поняття «внутрішній аудит». Їх трактування детально висвітлено у роботах О. Філозоп. У Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту (2005) Інституту внутрішніх аудиторів (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors), зазначено, що під внутрішнім аудитом слід розуміти «діяльність з надання незалежних і об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації». Це визначення охоплює основні суттєві аспекти, пов'язані з діяльністю внутрішніх аудиторів [8, с. 203]. О. Філозоп на основі проведеного наукового дослідження визначив, що під внутрішнім аудитом слід розуміти систему здійснення перевірок незалежним органом (службою внутрішнього аудиту), організовану на підприємстві з метою забезпечення його ефективного функціонування шляхом оцінки, аналізу та контролю діяльності підприємства та управлінського персоналу, зокрема дотримання встановленого режиму або політики ведення бухгалтерського обліку в результаті перевірки достовірності складеної фінансової звітності. В своєму визначенні ми акцентуємо увагу на тому, що метою внутрішнього аудиту є не просто надання висновку щодо достовірності складеної звітності, а й оцінка (визначення ступеня ефективності діяльності підприємства), аналіз (визначення факторів, які негативно впливають на діяльність підприємства) та контроль (розроблення обґрунтованих рекомендацій та контроль за їх дотриманням управлінським персоналом) діяльності підприємства [7, с. 180].

Визначивши сутність внутрішнього аудиту, слід розглянути порядок його організації на підприємстві, що знаходиться в конкурентних умовах функціонування. Д. Гуляєва виділяє три стадії організації внутрішнього аудиту на підприємстві: початкова, дослідна та завершальна. Кожному виду внутрішньогосподарських послуг, у зв'язку з особливостями об'єктів контролю, властиві специфічні етапи, фази та процедури контролю. Початкова стадія передбачає підготовчу роботу, планування внутрішнього

аудиту. На стадії дослідження здійснюють перевірку господарських операцій, вивчають стан обліку, а на завершальній стадії узагальнюють результати перевірки, складають акт, а на його основі розробляють пропозиції і заходи щодо поліпшення фінансово-господарської діяльності підприємства. Ефективність побудови тієї чи іншої системи внутрішнього аудиту залежить від багатьох чинників, в тому числі від форми організації внутрішнього аудиту. Виділяють дві основні форми організації внутрішнього аудиту: централізовану та децентралізовану [1, с. 35]. В централізованій формі організації функцію внутрішнього аудиту виконує служба аудиту, яка існує відокремлено від інших підрозділів підприємства, а у децентралізованій системі аудит проводять аудитори у кожній ланці підпорядкування.

Ю. Кириленко, вивчаючи внутрішній аудит в системі управління підприємством, вказує, що він проводиться спеціально створеним на підприємстві підрозділом, який підпорядковується раді директорів, аудиторському комітету або загальним зборам власників підприємства [4, с. 54]. На нашу думку, централізована форма побудови системи внутрішнього аудиту, тобто шляхом створення відокремленої служби аудиту, є найбільш популяризованою серед вітчизняної практики. При цьому не слід вважати одну із форм прерогативою та більш ефективною. Вибір форми організації має проводитись із врахуванням специфіки підприємства.

О. Калініна вважає, що ефективність діяльності внутрішнього аудиту в Україні визначається рівнем його організації. Структура внутрішнього аудиту має включати три елементи: умови проведення аудиту, систему бухгалтерського обліку і процедури аудиту. Кожний елемент слід розглядати як сукупність правил, процедур, методик та документації, розроблених для захисту коштів підприємства, для отримання надійної інформації з фінансів, підвищення ефективності роботи і дотримання певних вимог. У поєднанні всі перераховані елементи структури внутрішнього контролю забезпечують підприємству зниження небажаного ризику ділової і фінансової діяльності, а також ризику помилок у бухгалтерському обліку [2, с. 49]. При цьому О. Калініна недостатньо чітко розмежовує поняття внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту підприємства, не уточнює значення бухгалтерського обліку як окремої організаційної ланки підприємства.

Розмежування понять внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту детально висвітлено у роботі О. Філозопа. Автор наголошує на принципових відмінностях систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит – це невидима система, особливістю якої є здійснення поточного контролю за здійсненням окремих процесів їх

керівниками на підприємстві. На відміну від внутрішнього контролю, внутрішній аудит – це реально організована система, в межах якої працюють працівники відповідної спеціалізації. Ще однією характерною рисою внутрішнього аудиту є наступний контроль за діяльністю підприємства шляхом проведення аудиту фінансової звітності. Також внутрішній аудит орієнтований на інтереси власників, тобто на забезпечення власників достовірною інформацією щодо фінансово-майнового стану підприємства. Окрім того, якщо здійснення внутрішнього аудиту регламентоване внутрішніми документами (положення про службу внутрішнього аудиту, посадова інструкція внутрішнього аудитора тощо), здійснення внутрішнього контролю є частиною посадових обов'язків керівників структурних підрозділів. Водночас слід зазначити, що внутрішній аудит та внутрішній контроль є взаємопов'язаними, оскільки від ефективності провадження внутрішнього контролю на підприємстві залежить рівень показників, які надасть служба внутрішнього аудиту: якщо на підприємстві внутрішній контроль поставлений на високому рівні, то при здійсненні перевірок службою внутрішнього аудиту буде знайдено менше помилок та недоліків у діяльності підприємства, що прямо пропорційно впливає на подальше функціонування підприємства [7, с. 180].

Ю. Кириленко виділяє три підходи до організації внутрішнього аудиту на підприємстві: внутрішній аудит в інтересах керівництва, в інтересах власників та внутрішній аудит в інтересах керівництва і власників. Внутрішній аудит в інтересах керівництва розуміємо як незалежну діяльність в організації з перевірки та оцінки її роботи в інтересах керівництва. Він проводиться аудитором, які безпосередньо працюють у цій організації, та спрямований на конкретного користувача – адміністрацію підприємства. Внутрішній аудит в інтересах власників – це діяльність внутрішньої аудиторської служби підприємства, яку можна розглядати як окремий вид аудиторських послуг, що надаються незалежним аудитором підприємству. Служба внутрішнього аудиту має підпорядковуватись власникам (акціонерам) підприємства і діяти в їх інтересах, оскільки основним принципом аудиту є незалежність аудиторів. Внутрішній аудит в інтересах керівництва та власників організаційно призначений обслуговувати інтереси різних груп користувачів та є системою разового періодичного або оперативного забезпечення користувачів необхідною інформацією для досягнення поставлених цілей [4, с. 55–56].

А. Мухтарова детально вивчала завдання внутрішнього аудиту, його сутність та зміст, виділивши принципові відмінності внутрішнього і зовнішнього аудиту. А. Мухтарова, на відміну від Ю. Кириленка, вважає, що принципова різниця між зовнішнім і внутрішнім аудитом полягає у

кінцевому користувачеві [5, с. 81]. Тобто замовником внутрішнього аудиту є керівництво підприємства, а зовнішнього – власники підприємства (акціонери). На нашу думку, замовниками внутрішнього аудиту можуть бути як ті, так і інші користувачі.

За результатами дослідження економічної літератури можна зробити висновки щодо вирішення проблематики впровадження та оптимізації системи внутрішнього контролю на підприємстві в конкурентному середовищі функціонування та розвитку. Головними проблемами побудови ефективної системи внутрішнього аудиту слід вважати відсутність єдиного розуміння поняття «внутрішній аудит підприємства», його сутності та змісту; відсутність чіткого порядку організації внутрішнього аудиту; складність вивчення системи внутрішнього аудиту окремо, тобто вивчення внутрішнього аудиту як самостійної структури; недооцінка його значення для роботи підприємства; складність проведення його оцінки як структурного підрозділу підприємства; неможливість застосування однієї і тієї ж структури внутрішнього аудиту для роботи різних підприємств. Більшості науковців вдалось розкрити сутність поняття «внутрішній аудит», етапи його організації, елементи його структури, користувачів інформації і т. ін., проте невирішеними залишились питання побудови та оптимізації структури внутрішнього аудиту підприємства.

Спробуємо визначити місце системи внутрішнього аудиту підприємства в структурі управління підприємством (рис. 1).



Рис. 1. Місце системи внутрішнього аудиту в структурі управління підприємством

Джерело: побудовано автором

Отже, робота системи внутрішнього аудиту підприємства виконується за такою схемою: служба внутрішнього аудиту отримує від інших підрозділів необхідний банк інформації, яку вона обробляє згідно із встановленими положеннями за трьома етапами (початковим, дослідним та завершальним) та робить відповідний незалежний аудиторський висновок з метою задоволення інтересів користувачів для прийняття ефективних управлінських рішень.

Висновки

1. Для впровадження ефективної системи внутрішнього аудиту або її оптимізації на підприємстві необхідні певні умови:

- створення нормативної бази з певним обсягом термінології, правил та норм проведення внутрішнього аудиту підприємства на державному рівні;
- розроблення внутрішньофірмових стандартів проведення внутрішнього аудиту, положення про його організаційну структуру, прийняття кодексу етики на підприємстві;
- підготовка висококваліфікованих фахівців, що матимуть знання, вміння та досвід впровадження або оптимізації подібних систем на підприємствах, розроблення ділової концепції їх роботи;
- забезпечення гнучкості підприємства у створенні або оптимізації системи внутрішнього аудиту задля оперативного реагування на впливи зовнішніх факторів конкурентного середовища;
- забезпечення незалежності аудиту на підприємстві як окремої організаційної одиниці підприємства;
- створення умови отримання службою аудиту достовірної інформації, її детального аналізу та оцінки, передачі результатів аудиту користувачам для отримання висновків та прийняття ефективних управлінських рішень;
- узгодження цілей, поставлених перед аудитором, з цілями та стратегічним напрямом функціонування підприємства.

2. Загальними шляхами вирішення проблем впровадження та оптимізації системи внутрішнього аудиту підприємства та забезпечення підприємству ефективного функціонування, стабільного розвитку, високих конкурентних переваг у ринковому середовищі є реалізація умов щодо оптимізації системи внутрішнього аудиту підприємства.

3. Ефективний внутрішній аудит підприємства – це впевненість у подальшому нарощенні стратегічного потенціалу розвитку підприємства, отриманні високих конкурентних переваг на ринку завдяки правильному та оперативному використанню інформації, її якісному аналізу, контролю та прийняттю ефективних управлінських рішень.

Список використаних джерел

1. Гуляєва Д. О. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві / Д. О. Гуляєва // Управління розвитком. – 2011. – № 2(99). – С. 34–36.
2. Калініна О. О. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві / О. О. Калініна // Управління розвитком. – 2011. – № 2(99). – С. 48–49.
3. Каменська Т. Ризик-орієнтований характер сучасного внутрішнього аудиту / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 6. – С. 49–53.
4. Кириленко Ю. Б. Внутрішній аудит в системі управління підприємством / Ю. Б. Кириленко // Управління розвитком. – 2011. – № 2(99). – С. 54–56.
5. Мухтарова А. Р. Сутність та зміст внутрішнього аудиту / А. Р. Мухтарова // Управління розвитком. – 2011. – № 2(99). – С. 80–82.
6. Петрів М. В. Оцінка необхідності внутрішнього аудиту на підприємствах України / М. В. Петрів // Управління розвитком. – 2011. – № 2(99). – С. 87–88.
7. Філозоп О. В. Внутрішній аудит та внутрішній контроль: розмежування понять / О. В. Філозоп // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – № 4. – С. 177–182.
8. Філозоп О. В. Суть внутрішнього аудиту та його значення в діяльності підприємства / О. В. Філозоп // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2008. – № 2(44). – С. 198–206.