

Н.С. Акімова, канд. екон. наук

Т.А. Наумова, канд. екон. наук

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ В УКРАЇНІ: СУТНІСТЬ, ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ТА ШЛЯХИ ЇХ УСУНЕННЯ

Розглянуто питання внутрішнього аудиту, його об'єктів, функцій, методів проведення та необхідності впровадження на підприємствах України, зазначено недоліки розвитку внутрішнього аудиту в Україні та внесено пропозиції щодо їх усунення.

Рассмотрены вопросы внутреннего аудита, его объектов, функций, методов проведения и необходимости внедрения на предприятиях Украины, отмечены недостатки развития внутреннего аудита в Украине и внесены предложения по их устранению.

The concept of internal audit, its objects, functions, methods of carrying out and necessity of introduction at the enterprises of Ukraine is considered, lacks of development of internal audit of Ukraine are displayed and offers of their elimination are made.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Розвиток ринкової економіки в Україні викликав нагальну потребу запровадження внутрішнього аудиту. Це пов'язано з тим, що вище керівництво підприємства, власники не займаються поточним контролем його господарської діяльності, але зацікавлені в отриманні інформації про цю діяльність, підтвердженні відомостей менеджерів нижчих рівнів управління. В Україні, з теоретичної та практичної точки зору, більше уваги приділяється зовнішньому аудиту, ніж внутрішньому.

Питання внутрішнього аудиту недостатньо висвітлені в публікаціях вітчизняних і зарубіжних авторів (за деяким виключенням [2; 4; 7]), у більшості випадків авторами розкриваються лише загальні питання проведення внутрішнього аудиту (мета, завдання, предмет, об'єкти, функції, порівняння із зовнішнім аудитом [3; 5; 10]), або досліджуються окремі, розрізнені його аспекти (регулювання внутрішнього аудиту в комерційних банках, удосконалення якості внутрішнього аудиту, організація внутрішнього аудиту, внутрішній аудит експортно-імпортних операцій, фінансових результатів [6; 8; 9]).

Практичне застосування внутрішнього аудиту на підприємствах України є досить обмеженим, а його проведення законодавчо врегульоване лише для банківської сфери. Для інших господарюючих суб'єктів офіційне законодавство з питань аудиту в Україні відсутнє. Внутрішній аудит перебуває лише на початковому етапі його запровадження в Україні, тому потребує теоретичного та наукового обґрунтування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток внутрішнього аудиту належить вченим: Р.А. Алборов, Н. Грицак, Ф.Ф. Бутинець, Н.П. Баришніков, А.М. Богомолів, В.В. Бурцев, М. Васильєва, Н.А. Гніденко, С.І. Жминько, Т.О. Каменська, О.І. Кіреєв, В.С. Рудницький, Л.В. Сотнікова, О.А. Петрик та ін.

Петрик О.А. вважає, що «внутрішній аудит – незалежна оцінка всередині організації для перевірки і визначення ефективності її діяльності» [6, с. 63].

Редько К.О. доводить, що внутрішній аудит – це незалежна діяльність в організації з перевірки й оцінки її роботи в її ж інтересах [7, с. 21]. Аналогічної точки зору дотримується Л.М. Янчева [9, с. 78].

Бутинець Ф. Ф. зазначає, що під внутрішнім аудитом мають на увазі діяльність внутрішніх аудиторів, що здійснюється в інтересах господарюючого суб'єкта і включає перевірку та оцінку стану роботи підприємства та його структурних підрозділів працівниками, що входять до штатного складу підприємства [2, с. 112].

Проаналізувавши та узагальнивши наведені визначення пропонуємо уточнене тлумачення поняття, а саме: «внутрішній аудит» – це незалежна експертна діяльність відділу внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) з метою перевірки й оцінки ефективності та економічності діяльності підприємства (організації), оцінювання системи його внутрішнього контролю та послідовності дотримання політики підприємства в його ж інтересах.

Мета та завдання статті. Метою написання даної роботи є розкриття поняття внутрішнього аудиту, його мети, основних завдань і функцій, визначення недоліків розвитку внутрішнього аудиту в Україні та розробка пропозицій щодо їх усунення.

Для досягнення мети були поставлені такі завдання:

- дослідити питання внутрішнього аудиту, його об'єктів та функцій;
- розглянути методичні прийоми проведення внутрішнього аудиту в Україні;
- визначити недоліки розвитку внутрішнього аудиту в Україні

та внести пропозиції щодо їх усунення.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах становлення ринкової економіки в Україні неабиякий інтерес викликає досвід зарубіжних країн щодо організації внутрішнього аудиту. Професійну організацію внутрішніх аудиторів у США було створено в 1941 р. як Інститут внутрішніх аудиторів. Свою діяльність Інститут будує на базі загальних професійних знань внутрішніх аудиторів, програми безперервного професійного розвитку, економічного кодексу, норм і програм сертифікації [1, с. 212]. Вони працюють як у державному, так і в приватному секторі. Внутрішні аудитори здійснюють незалежне експертне оцінювання управлінських функцій фірми чи компанії, надають своїй головній фірмі, яка здійснює управління, результати аналізу, оцінювання, рекомендації, поради й інформацію про діяльність підприємства, яке вони перевіряють. В основному, внутрішній аудит розглядає бухгалтерську інформацію та її достовірність.

Мета внутрішнього аудиту – удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення та мобілізація резервів його зростання. Внутрішній аудит проводиться на попередній стадії укладання комерційної, технологічної або фінансової угоди, у процесі її дії і після завершення. Він дає експертну, науково обґрунтовану оцінку господарським операціям і процесам.

На наш погляд, доцільно в усіх галузях економіки, на кожному підприємстві запровадити систему внутрішнього аудиту, щоб за цю роботу відповідала конкретна особа чи спеціальний відділ.

Одним із основних завдань внутрішнього аудиту є контроль за станом і функціонуванням системи внутрішньогосподарського контролю. У зв'язку з цим слід розглянути питання про критерії доцільності організації внутрішнього аудиту на тому чи іншому підприємстві.

Тому основним критерієм буде масштаб діяльності підприємства, від якого залежить таке:

– чи потрібен додатковий контроль за діяльністю підприємства, оскільки чим менше підприємство, тим менший ризик невиявлення помилок звичайними інститутами внутрішньогосподарського контролю;

– чи має підприємство у своєму розпорядженні достатні кошти для утримання служби внутрішнього аудиту, іншими словами, чи не перевищуватимуть витрати на внутрішній аудит корисний ефект від його використання.

Розглядаючи питання про форму організації служби внутрішнього аудиту на конкретному підприємстві, слід підкреслити, що це питання також має вирішуватися власником або керівником залежно від мети і завдань, поставлених перед цією службою. У будь-якому разі служба внутрішнього аудиту має бути укомплектована кваліфікованими кадрами, які зможуть виконувати покладені на них функціональні обов'язки. Набагато важливіше місце служби внутрішнього аудиту в організаційній структурі підприємства, оскільки від цього значною мірою залежить ступінь об'єктивності результатів її діяльності. Основна ознака, за якою внутрішній аудит відрізняють від зовнішнього, полягає в тому, що він залежний, тобто підпорядкований керівництву тієї фірми, де він провадиться. Проте об'єктивність внутрішнього аудиту забезпечується ступенем його незалежності в організаційній структурі управління підприємством.

Матриця дій внутрішнього аудиту має такий вигляд (табл. 1).

Таблиця 1 – Матриця дій внутрішнього аудиту

Перевірка на повноту відображення	Перевірка на точність відображення
<p>Аудиторську перевірку слід починати з дослідження первинних документів.</p> <p>Така перевірка суттєво знизить ризик для внутрішнього аудитора і він буде впевненим у тому, що звітність позбавлена матеріальних помилок і пропусків.</p> <p>Нульовий ризик означатиме абсолютну впевненість у достовірності інформації. Але в даному випадку практика показує, що чим менший аудиторський ризик, тим більше документів слід взяти для тестування</p>	<p>Аудиторську перевірку слід починати з аналізу балансу і фінансової звітності, щоб упевнитися в точності відображення в них повноти даних усіх статей.</p> <p>Така перевірка дає можливість виявити завищення сум витрат і активів</p>

Внутрішній аудит передбачає попередній контроль на стадії розгляду первинних документів, під час візування договорів, наказів, кошторисів. У такому разі внутрішній аудит претендує на роль профілактичного заходу. Поточний контроль здійснюється під час реєстрації господарських операцій та інвентаризації. Наступний

контроль проводиться на стадії узагальнення й аналізу облікової та звітної інформації. Таким чином, внутрішній аудит є системним і строго документованим, безперервним, універсальним (суцільним) заходом.

На підприємстві мають складатися графіки здавання звітів матеріально відповідальними особами, а також графіки передавання документів на автоматизовану обробку. Не менш важливо розробити проекти планів проведення інвентаризацій грошових коштів, матеріальних цінностей, розрахунків. При цьому пріоритетне значення надається розробці проекту плану проведення річної інвентаризації всіх статей балансу (як правило, станом на 1 жовтня відповідного року).

Внутрішньому аудиту доцільно забезпечити співпрацю з юрисконсультом із питань дотримання законів, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків та Інструкції про його застосування, Інструкції з інвентаризації, Положення про ведення касових операцій тощо. Функції внутрішнього аудиту мають визначатися керівництвом або власником підприємства залежно від змісту і специфіки діяльності підприємства. Однак можна виділити низку типових функцій, притаманних внутрішньому аудиту, незалежно від особливостей діяльності підприємства, на якому він проводиться.

Об'єкти внутрішнього аудиту можуть бути різними залежно від особливостей економічного суб'єкта і вимог його керівництва або власника.

Методичні прийоми внутрішнього аудиту можна визначити як сукупність способів вивчення законності, доцільності й ефективності господарських операцій для оцінки діяльності підприємства загалом.

Ці прийоми будуть подібними, незалежно від особливостей підприємства, оскільки вони різноманітні та їх застосування зумовлюється не тільки об'єктами аудиту, а й професійним рівнем і практичним досвідом працівників аудиторської служби підприємства. Результати проведення внутрішнього аудиту, як комплексного, так і за окремими ділянками роботи, слід оформляти спеціальними документами. Організаційну модель внутрішнього аудиту наведено в табл. 2.

В умовах економічної кризи ефективність діяльності підприємства багато в чому залежить від організації системи внутрішнього контролю.

Основним аспектом будь-якої діяльності, в тому числі внутрішнього аудиту, є нормативне забезпечення. В Україні майже

відсутнє методичне забезпечення внутрішнього аудиту. Це, у свою чергу, призводить до недоліків під час проведення аудиту.

Становлення зовнішнього аудиту в Україні вже відбулося, але вітчизняний внутрішній аудит і в професіональному, і в законодавчому, і в інституціональному аспектах знаходиться ще в початковому стані розвитку.

Стандартів, що регулюють функціонування внутрішнього аудиту в Україні, немає (за винятком нормативних документів НБУ з регламентації внутрішнього аудиту в комерційних банках України), і це зменшує поширення передового досвіду в цій сфері діяльності на інших підприємствах.

Таблиця 2 – Організаційна модель внутрішнього аудиту

Об'єкт внутрішнього аудиту	Джерело інформації	Методичні прийоми і способи аудиту
1	2	3
Майнові ресурси (основні засоби, МШП, сировина, матеріали тощо)	Законодавчі акти	Суцільні перевірки
Касові, банківські операції (звіти касира, виписки банку)	Нормативні документи з обліку й аудиту	Вибіркові перевірки під час аудиторського тестування
Праця і заробітна плата	Первинні й зведені документи	Інвентаризація
Розрахунки з постачальниками, та дебіторами, кредиторами	Регістри бухгалтерського обліку	Лабораторний аналіз і експертні перевірки
Власний капітал (статутний, пайовий, резервний, додатковий тощо)	Баланси і фінансові звіти	Економіко-математичне моделювання
Витрати	Засновницькі документи (статут, протоколи зборів засновників, свідоцтво, ліцензія)	Методи порівняльного аналізу

Продовження табл. 2

1	2	3
Фінансові результати	Акти перевірок (довідки, висновки) податкової адміністрації, банку, державних фондів тощо	Технологічний і хіміко-технологічний контроль. Прогнозування результатів. Перевірка якості товарів, складання рекламційних актів. Оформлення результатів перевірки

З іншого боку, відсутність будь-яких обмежень на зміст і форми проведення внутрішнього аудиту стимулює розробку суб'єктами господарювання власних форм реалізації його функцій. В Україні впровадження внутрішнього аудиту розпочалось із банківських установ. Саме НБУ своєю постановою зобов'язав комерційні банки запровадити внутрішній аудит [7, с. 64].

Підвищенню ефективності діяльності підприємства може суттєво сприяти інтеграція внутрішнього аудиту з управлінським обліком та функціонально-вартісним аналізом, які разом мають створити систему дієвого контролінгу, покликану знаходити та мобілізувати резерви економії ресурсів, раціоналізацію технологічних процесів, зменшення собівартості та підвищення конкурентоспроможності продукції, товарів, робіт (послуг).

Не слід забувати про такий аспект, як розробка методик внутрішнього аудиту, робочої документації. Такі документи на підприємстві можна оформити у вигляді корпоративних стандартів, що значно полегшить роботу внутрішніх аудиторів та сприятиме усвідомленню управлінським складом підприємства тієї інформації, що надає аудит.

Перераховані проблемні аспекти розвитку внутрішнього аудиту в Україні призводять до меншої ефективності здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві та недовіри до такої системи. Ефективна система внутрішнього аудиту на підприємстві значно підвищить зацікавленість інвесторів до таких підприємств.

Висновки. Отже, до основних проблем розвитку внутрішнього аудиту в Україні слід віднести насамперед недостатнє нормативне та методологічне забезпечення, що спричиняє полеміку в самих принципах, методах.

Таким чином, першочерговими завданнями є:

– удосконалення законодавчого регулювання внутрішнього аудиту в Україні та визначення на методичному рівні принципів внутрішнього аудиту;

– подальша розробка і впровадження нормативів внутрішнього аудиту і поліпшення методики та організації внутрішнього аудиту, його якості;

– ідентифікація й усунення «слабких» місць у системі управління та оцінка ефективності інформаційних систем підприємства;

– контроль за виконанням управлінських рішень та поточної діяльності окремих структурних підрозділів підприємства та попередження шахрайств, помилок, недоліків.

Список літератури

1. Аренс А. Аудит : [пер. с англ.] / А. Аренс, Дж. К. Лоббек. – М. : Фінанси і статистика, 2001. – 552 с.

2. Бутинець Ф. Ф. Аудит / Ф. Ф. Бутинець. – Ж. : Рута, 2005. – 512 с.

3. Васильев Ю. П. Управление внутрифирменной системой информации / Ю. П. Васильев. – М. : Экономика, 1984. – 232 с.

4. Зубілевич С. Запровадження регулювання внутрішнього аудиту в комерційних банках України / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – № 8. – С. 8–13.

5. Кіреєв О. І. Внутрішній аудит у комерційному банку / О. І. Кіреєв, Н. П. Шульга, О. С. Полетаєва. – К. : КНТЕУ, 2001. – 295 с.

6. Петрик О. Аудит: законодавчо нормативне регулювання, історичні аспекти та проблеми розвитку в Україні / О. Петрик, В. Кузьмін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 9. – С. 63–73.

7. Редько К. О. Внутрішній аудит як інформаційне забезпечення антикризового управління діяльності підприємства / К. О. Редько // Економіка, фінанси, право. – 2003. – Спецвипуск. – С. 19–22.

8. Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методологія, організація / В. С. Рудницький. – Тернопіль : Економічна думка, 2000. – 104 с.

9. Янчева Л. Н. Аудит / Л. Н. Янчева, А. П. Гринько, З. А. Макеєва. – К. : КНЕУ, 2005. – 132 с.

Отримано 30.03.2012. ХДУХТ, Харків.

© Н.С. Акімова, Т.А. Наумова, 2012