



## ВНУТРІШНІЙ АУДИТ У СИСТЕМІ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

**ГОЛОВАНЧУК Євген Олегович - студент магістратури Київського університету права НАН України**

---

*В статті розкривається сутність внутрішнього аудиту як складової частини внутрішнього контролю, основні задачі та напрями виконання, переваги порівняно з іншими видами внутрішнього контролю.*

**Ключові слова:** внутрішній контроль, контролюючий підрозділ, внутрішній аудит, служба внутрішнього аудиту.

Розвиток економічних відносин вимагає від суб'єктів господарювання розширення можливостей щодо контролю за станом їх діяльності. Система внутрішнього контролю будь-якого підконтрольного об'єкта не може забезпечити абсолютну гарантію відсутності порушень, недоліків діяльності, а лише в розумних межах здатна забезпечити попередження негативних явищ в силу ряду обмежень, що властиві кожній системі контролю. Головним є рівень впливу цих негативних явищ на результати діяльності. Власники та керівники не повинні від внутрішнього контролю очікувати абсолютної гарантії безпомилкової діяльності, але мають вживати додаткових заходів щодо належного його здійснення. Питання внутрішнього аудиту не залишалися поза увагою, над ними працювали переважно економісти Н.І. Дорош, Петрик О.А., Т.О. Каменська, В.П. Бондар, М.Т. Білуха та інші. Стосовно науковців юристів були окремі напрацювання В.М. Дереконя, всі інші дослідження по даному напрямку но-

сили вузько спрямований характер. Зважаючи на те, що внутрішній аудит є вагомим чинником у забезпеченні надійності внутрішнього фінансового контролю, назріла потреба у дослідженні його як складової системи внутрішнього контролю та основних напрямків впливу на нього.

В науковій літературі зустрічаються різні точки зору щодо належності внутрішнього аудиту до системи внутрішнього контролю. Є значна кількість науковців які ототожнюють ці поняття, наприклад, С.М. Бичкова [2, с. 21] вважає, що внутрішній аудит являє собою елемент системи внутрішнього контролю, організований керівництвом підприємства в цілях аналізу облікових та інших контрольних даних. Додж Р. [4, с. 87] визначає внутрішній аудит, як складову внутрішнього контролю, який здійснюється за рішенням органів управління для цілей контролю і аналізу господарської діяльності. Як зазначають автори навчального посібника «Внутрішній контроль в державному і комерційному секторі» [3, с. 67], однією із основних функцій внутрішнього аудиту є контроль за системою внутрішнього контролю, а це відрізняє його від вище наведених понять. Оскільки внутрішній аудит – це напрям контролю, який реалізує власник підконтрольного об'єкта або його керівник для отримання інформації про дійсний стан управління, то виводити його за рамки внутрішнього контролю або ототожнювати з ним буде недоречно. Через службу внутрішнього аудиту власник отри-

мує не тільки інформацію для здійснення управління, але і пропозиції, спрямовані на удосконалення самої системи управління та діяльності інших суб'єктів внутрішнього контролю.

Про неідентичність внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту висловлюється І.В. Ніколаєв та вказує, що останній є одним із елементів внутрішнього фінансового контролю та призначений для оцінки його надійності (наскільки велика ймовірність відповідальності системи обліку і звітності нормативним вимогам при діючій системі внутрішнього контролю) [5, с. 71]. У той же час внутрішній аудит виступає одним із інструментів внутрішнього контролю [5, с. 72]. Л.В. Сотникова [8, с. 218, 220, 225], вважає, що внутрішній аудит є значною частиною системи внутрішнього контролю господарюючих суб'єктів в цілому і одним із найбільш ефективних засобів внутрішнього контролю. А.Д. Шеремет стверджує, що внутрішній аудит – невід'ємна частина управлінського контролю суб'єкта господарювання і серед його функцій виділяє перевірку систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, їх моніторинг, розробку рекомендацій по удосконаленню цих систем, оцінку ефективності механізму внутрішнього контролю [10, с. 35-36]. Н.О. Проданова вважає, що внутрішній аудит – одна з найбільш розвинутих форм внутрішнього контролю [6, с. 56]. Чим в котре підтверджується належність внутрішнього аудиту до системи внутрішнього контролю, але не їх тотожність.

Із аналізу визначень сформульованих науковцями, зрозуміло, що в них чітко не розмежовуються поняття внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, оскільки вони настільки взаємопов'язані, що розрізняються в незначних положеннях: внутрішній контроль – є безперервним процесом, а внутрішній аудит може складатися з періодичних перевірок; внутрішній контроль охоплює виконання контрольних функцій відносно всіх фінансово-господарських операцій і не є обов'язково регламентованим внутрішніми локальними документами, на відміну від якого внутрішній аудит – це регламентована внутрішніми

документами діяльність; внутрішній контроль здійснюється всіма працівниками, а внутрішній аудит – спеціально створеним контролюючим підрозділом (службою внутрішнього аудиту). Ми підтримуємо позицію авторів [3, с. 70], що внутрішній контроль і внутрішній аудит взаємозалежні та взаємообумовлені компоненти однієї системи контролю: якщо в організації внутрішній контроль дієвий, то при проведенні перевірок службою внутрішнього аудиту буде значно менше недоліків у діяльності підконтрольного об'єкта, що безпосередньо вплине на його функціонування.

У чинному законодавстві обов'язкові вимоги щодо внутрішнього фінансового контролю відсутні. В приватному секторі економіки як рішення про створення служби внутрішнього аудиту, так і порядок регулювання її діяльності вирішується власником (загальними зборами, наглядовою радою). Аналогом підрозділу внутрішнього аудиту може стати укладення договору про надання послуг зовнішнього аудиту. В даному випадку, цікавить ціна питання. Як зазначають Б.М. Соколов та В.В. Рукин [7, с. 20], такі послуги на 30 – 50% є дорожчими. Перевага внутрішнього аудиту в його оперативності, знанні основних напрямів діяльності підконтрольного об'єкта та організаційної структури, економічної та фінансової ситуації підконтрольного об'єкта, що не потребує додаткового часу для ознайомлення. Звичайно одним із негативних факторів діяльності служби внутрішнього аудиту може стати недотримання принципу незалежності, оскільки за період роботи як внутрішній підрозділ внутрішні аудитори стають частиною організаційної структури підконтрольного об'єкта. Але і зовнішній аудит від цього не захищений, окрім цього, рекомендується змінювати зовнішнього аудитора не рідше одного разу на п'ять років.

Прийнявши рішення про створення служби внутрішнього аудиту, виникає нова проблема: відсутність нормативної бази з питань регулювання внутрішнього аудиту; пошуку спеціально підготовлених осіб, які будуть перевіряти фінансову звітність, знати міжнародні стандарти аудиту та вміло консультувати працівників підконтроль-

ного об'єкта; надавати пропозиції керівництву та власникам. Відсутність єдиних стандартів діяльності внутрішнього аудиту змушує працівників служби внутрішнього аудиту використовувати міжнародний досвід нормативно-правового регулювання та проведення аудиту. Чинна нормативна база визначає основні засади здійснення внутрішнього аудиту розпорядниками бюджетних коштів на основі затверджених Стандартів внутрішнього аудиту та деякими іншими підзаконними актами. Всі інші питання проведення внутрішнього аудиту врегульовуються внутрішніми положеннями підконтрольних об'єктів, розроблених із урахуванням положень чинного законодавства та міжнародних документів з питань внутрішнього аудиту.

Потреба у створенні служби внутрішнього аудиту визначається власником, як діяльність відокремленого підрозділу, який не займається поточною діяльністю підконтрольного об'єкта, що дає більше можливостей для перевірки функціонування системи бухгалтерського обліку, збереження активів та зосередження уваги на розробці рекомендацій щодо покращення внутрішнього фінансового контролю. Ці функції служба внутрішнього аудиту реалізує найкраще, оскільки інші суб'єкти внутрішнього контролю, як бухгалтерська служба не володіють всією необхідною інформацією щодо покращення діяльності підконтрольного об'єкта. Дані бухгалтерського обліку відображають фактичний стан фінансово-господарської діяльності підконтрольного об'єкта або минулі його показники. А контроль необхідно здійснювати і на перспективу, виявляти ризикові сторони, розробляти пропозиції щодо усунення недоліків. Функціональні підрозділи не мають достатньо часу для проведення контрольних дій, у зв'язку з чим не можуть забезпечити керівництву підконтрольного об'єкта постійною необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень.

На сьогодні аудиторська служба стає невід'ємною частиною управління об'єктом господарювання, оскільки забезпечує суб'єктів управління необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Внутрішній аудит допомагає власнику. Як зазначає А.Є. Чуєнков [9], власник нерідко не в змозі керувати всім «своїм господарством», бо воно може бути досить великим або диверсифікованим, що ускладнює процес контролю. Мета у власника і менеджерів єдина, власник повинен довіряти менеджменту, проте система довіри будується на системі перевірки [9]. Мета власника при створенні служби внутрішнього аудиту – це виявлення слабких місць, незалежно від їх виявлення функціональними працівниками.

Служба внутрішнього аудиту є незалежним підрозділом підконтрольного об'єкта, що займається оцінкою процесів управління ризиками, внутрішнього контролю та управління, а також консультативною діяльністю [1, с. 89]. Внутрішній аудит є частиною постійного моніторингу системи внутрішнього контролю підконтрольного об'єкта і його внутрішньої процедури оцінки капіталу.

Організація служби внутрішнього аудиту вирішить наступні завдання:

- 1) допоможе власникам та органам управління здійснювати контроль за роботою підрозділів та працівників;
- 2) здійснюватиме перевірку й оцінку системи внутрішнього контролю;
- 3) сприятиме виявленню внутрішніх резервів для підвищення ефективності роботи підконтрольного об'єкта або окремих працівників;
- 4) перевірятиме точність й достовірність даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- 5) слідкуватиме за ризиками у діяльності підконтрольного об'єкта та контролюватиме управління ними;
- 6) контролюватиме дотримання штатними працівниками функціональних обов'язків;
- 7) контролюватиме збереження майна;
- 8) оцінюватиме економічність і ефективність операцій;
- 9) забезпечуватиме виявлення недоліків у системі внутрішнього контролю, причини, що спричинили їх та розробці заходів по їх усуненню;

10) надаватиме консультації працівникам під час виконання функціональних обов'язків;

11) здійснюватиме контроль за усуненням виявлених недоліків.

Особливе значення під час аудиторської перевірки приділяється встановленню суттєвості виявлених недоліків. Аудитор повинен встановити на скільки ці недоліки вплинуть на діяльність підконтрольного об'єкта. В літературних джерелах [7, с. 77] виділяють два підходи для встановлення суттєвості виявлених недоліків: 1) коли факт порушення не відображається на поточній діяльності підконтрольного об'єкта, його можна вважати не суттєвим; 2) якщо порушення може потягти за собою відповідальність, штрафи, що призведе до фінансових труднощів, то їх можна віднести до суттєвих. На нашу думку, необхідно уважно відноситися до великої кількості несуттєвих порушень, які в своїй сукупності можуть здійснити суттєвий вплив на діяльність. Рекомендації за результатами внутрішнього аудиту повинні містити конструктивні пропозиції про удосконалення тих аспектів діяльності підконтрольного об'єкта, щодо яких проводився внутрішній аудит. Рекомендації за результатами внутрішнього аудиту повинні бути спрямованими на усунення усіх встановлених недоліків, порушень, відхилень та мати на меті удосконалення діяльності підконтрольного об'єкта. В звіті внутрішні аудиторі повинні так формулювати висновки та надавати рекомендації, щоб це стало базою для прийняття керівництвом необхідних управлінських рішень. При цьому, чіткість та зрозумілість змісту звіту та рекомендацій сприятимуть швидкому прийняттю керівництвом необхідних управлінських рішень. В основному недоліки в управлінні виникають не від неналежної роботи внутрішніх аудиторів, а від затягування прийняття необхідних управлінських рішень або взагалі їх відсутності через ігнорування рекомендацій внутрішнього аудитора. Керівник служби внутрішнього аудиту вживає всіх необхідних дій щодо реалізації зазначених рекомендацій. Так, він інформує керівництво про виявлені недоліки і шляхи підвищен-

ня ефективності внутрішнього фінансового контролю. Керівник служби внутрішнього аудиту тісно співпрацює з наглядовою радою товариства та дає їм інформацію по всім питанням, що мають відповідний інтерес. Слідкує за втіленням у життя рекомендацій, наданих внутрішніми аудиторами, для того, щоб впевнитися в тому, що відповідальні за діяльність розпочали ефективні дії, спрямовані на їх виконання, або керівництво установи взяло на себе ризик виконання таких рекомендацій.

Здійснення спостереження за впровадженням аудиторських рекомендацій передбачає здійснення заходів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту щодо отримання інформації від відповідальних за діяльність по реалізації аудиторських рекомендацій. Для зняття відповідальності зі служби внутрішнього аудиту за невітлення в життя їх рекомендацій, вони повинні вимагати від керівництва підконтрольного об'єкта письмові пояснення на запропоновані у звіті пропозиції та рекомендації, з вказівкою на те, які будуть реалізовані, а які з обґрунтованих причин відхилені. Внутрішні аудиторі повинні проводити постійне спостереження за діями керівництва по вжиттю заходів по усуненню виявлених у ході аудиторської перевірки недоліків.

На сьогодні суб'єкти господарювання здійснюють аудит різних напрямів діяльності. Це надає велику перевагу у його використанні. Якщо на початковому етапі свого становлення і розвитку внутрішній аудит обмежувався перевіркою бухгалтерської (фінансової) звітності, здійсненням ревізійних функцій. То згодом вони розширилися і стали виконувати інші завдання: 1) моніторинг ефективності процедур внутрішнього фінансового контролю; 2) дослідження фінансової та управлінської інформації; 3) контроль економності, ефективності і результативності діяльності підконтрольного об'єкта; 4) контроль за дотриманням законодавства та інших внутрішніх вимог керівництва. На сучасному етапі в системі внутрішнього аудиту додається участь у всіх процесах управління ризиками. При цьому внутрішній аудит не лише виявляє відхилення, а все більше спрямований на

**АНОТАЦІЯ**

*У статті розкривається сутність внутрішнього аудиту як складової та основного інструменту внутрішнього контролю, основні завдання та напрями здійснення, переваги щодо контролю порівняно з тим, що здійснюють інші внутрішні підрозділи.*

з'ясування їх сутності, проводячи відповідну оцінку.

На підставі вище викладеного можна зробити наступні висновки: По-перше, співвідношення понять «внутрішній фінансовий контроль» та «внутрішній аудит» дозволило розмежувати ці поняття, а саме внутрішній контроль – безперервна перевірка стану діяльності підконтрольного об'єкта відносно всіх фінансово-господарських операцій, що забезпечується і шляхом здійснення внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит є частиною системи внутрішнього контролю та здійснюється шляхом проведення аудиторських перевірок, у результаті яких виявляються відхилення в діяльності підконтрольного об'єкта, а також здійснюється їх оцінка з метою розробки рекомендацій щодо їх усунення та удосконалення діяльності. По-друге, спостерігається розширення меж внутрішнього аудиту від перевірки фінансової звітності та проведення перевірок до: 1) перевірки економності, ефективності та результативності діяльності підконтрольного об'єкта; 2) дослідження якості управління підконтрольним об'єктом; 3) прогнозування перспектив діяльності підконтрольного об'єкта; 4) перевірки стану дотримання нормативно-правових актів та внутрішніх документів; 5) управління ризиками та інше. Це сприяє удосконаленню внутрішнього контролю. По-третє, організація внутрішнього аудиту вимагає створення контрольних підрозділів – служби внутрішнього аудиту та правової регламентації її діяльності внутрішніми положеннями. Організація внутрішнього аудиту є незамінним помічником власників та керівників суб'єктів господарювання різних форм власності.

**SUMMARY**

*The article deals with the nature of internal audit as part of the basic tools of internal controls, main objectives and areas of implementation, the benefits of control compared to performing other internal departments.*

**Література**

1. Бровкина Н.Д. Основы финансового контроля : учеб. пособие / Н.Д. Бровкина ; под ред. М.В. Мельника. – М. : Магистр, 2007. – 382 с.
2. Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика / С.М. Бычкова. – СПб. : Изд. «Лань», 2000. – 318 с.
3. Внутрішній контроль в державному і комерційному секторі : навчальний посібник / Е.В. Кондукова, Т.В. Микитенко, Т.М. Міщенко. – Ірпінь, Національний університет ДПС України, 2011. – 474 с.
4. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Р. Додж. – [перев. с англ., предисловие С.А. Ступак]. – М.: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. – 224 с.
5. Николаев И.В. Правовое регулирование внутривозвращенного финансового контроля в Российской Федерации : Дис... канд. юр. наук : 12.00.14 / Николаев Игорь Викторович. – Саратов, 2010. – 223 с.
6. Проданова Н.А. Внутренний аудит, контроль и ревизия / Н.А. Проданова. – М. : Налог-инфо, Статус-кво-97, 2006. – 292 с.
7. Соколов Б.Н. Система внутреннего контроля (организация, методика, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М. : ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. – 442 с.
8. Сотникова Л.В. Внутренний аудит и контроль / Л.В. Сотникова. – М. : Финстатинформ, 2000. – 239 с.
9. Чуєнков А.Є. Створення внутрішнього аудиту як суб'єкта внутрішньогосподарського контролю. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://soskin.info/ea/2010/9-10/201018.html>
10. Шеремет А.Д. Аудит / А.Д. Шеремет, В.П.Суйц. – М. : Инфра-М, 2003. – 410 с.