

Внутрішній аудит у системі фінансового контролю

Розкрито особливості організації внутрішнього аудиту, технології і методики його проведення. Проведено аналіз вітчизняних та зарубіжних літературних джерел і практики аудиту.

Ключові слова: внутрішній аудит, фінансовий контроль.

Постановка проблеми. Розвиток виробничих відносин у Європі, коли виникнення нових форм власності призвело до зіткнення інтересів власників підприємств і їх керуючих, поклало початок виникненню нової форми контролю, яку сьогодні називають аудитом.

Посилення інтересу до формування концепції внутрішнього аудиту виникло разом з початком теоретичних досліджень проблем контрольного процесу в умовах ускладнення бізнесу під впливом глобалізації економічного розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням внутрішнього аудиту присвячено праці таких науковців-економістів, як М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Г.М. Давидова, Б.Ф. Усача, В.В. Бурцева та інші. Їхні дослідження були спрямовані на характеристику аудиту в системі внутрігосподарського контролю суб'єктів господарювання.

Метою статті є визначення особливостей організації внутрішнього аудиту, технології і методики його проведення.

Виклад основного матеріалу. Аудит як професійна діяльність утвердився на світовій економічній арені в середині XIX ст., коли спочатку в Англії, а потім у ряді інших Європейських країн були прийняті відповідні закони, що зобов'язують акціонерні товариства один раз на рік надавати свою річну фінансову звітність для незалежної перевірки з метою визначення її вірогідності.

Більш як 150-річний період у цілому аудит пройшов кілька стадій розвитку, які відповідали певному рівню економічних відносин, з тієї причини, що аудит як будь-який вид управлінської діяльності реально виконує функції, які необхідні в певному економічному середовищі [2].

Якщо щодо одностайного розуміння суті зовнішнього аудиту внесено деяку ясність, то щодо внутрішнього аудиту залишається невирішеним досить велике коло питань. Як правило, діапазон їх визначається від окремих питань загальної термінології до різних елементів сутнісного змісту такого явища, як внутрішній аудит: суб'єкти цілепокладання,

© Ю. В. Піхоцький, 2014.

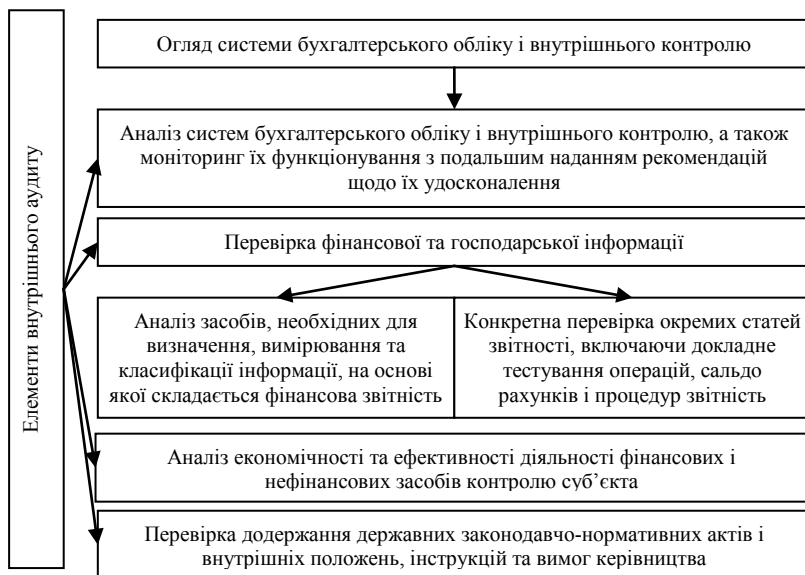


Рис. 1. Основні елементи внутрішнього аудиту, визначені міжнародними стандартами аудиту

Складено автором на основі [7].

мета, завдання, функція, різновиди, окремі складові самої концепції внутрішнього аудиту – незалежність (її рівень відповідно до статусу і підпорядкування служби внутрішнього аудиту), професійність, доказовість і точність надання контрольної та аналітичної інформації.

Систематизація чинників формування передумов реалізації функції внутрішнього фінансового контролю як частини міжнародного фінансового менеджменту свідчить про те, що становлення внутрішнього аудиту припадає на початок ХХ ст. (ера концесій – 1914-1945 рр.). Ускладнення структури міжнародного бізнесу привело до необхідності передбачати підсистему внутрішнього фінансового контролю в централізованій унітарній структурі управління і в дивізійній структурі. Остання включала до свого складу невелику генеральну дирекцію або холдингову модель організації [1].

В Україні аудит як один з елементів ринкової економіки набув досить широкого поширення.

Таблиця 1

Ознаки внутрішнього та зовнішнього аудиту

Ознаки	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Мета	Оцінка ефективності системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю	Оцінка повноти та вірогідності фінансової звітності, відповідність бухгалтерського обліку нормативно-законодавчим актам України
Завдання	Здоволення інформаційної потреби адміністративно-управлінського персоналу підприємства	Здоволення інтересів власників підприємств і третіх осіб, що мають фінансові відносини з конкретним підприємством щодо його стійкого і положення у світі бізнесу
Постановка завдань	Визначається менеджерами господарського суб'єкта і змінюється залежно від його вимог	Обумовлюється в положеннях договору, укладеного між підприємством і незалежною аудиторською фірмою
Суб'єкти	Співробітники підприємства, що спеціалізуються в галузі організації виробництва, економіки, фінансів	Незалежні аудитори й аудиторські фірми, занесені до Реєстру аудиторських фірм і аудиторів, що одноособово надають аудиторські послуги
Об'єкти	Господарські операції, що здійснюються підприємством, система внутрішнього контролю	Система бухгалтерського та податкового обліку, звітність
Підстава	Наказ керівника підприємства	Договір на проведення аудиту
Кваліфікація	Визначається посадовими інструкціями	Регламентується Законом України «Про аудиторську діяльність»
Професійна поведінка	Обумовлюється контрактом	Визначено Кодексом професійної етики аудиторів
Вид діяльності	Виконавча діяльність	Підприємницька діяльність
Форма утворення	Структурний підрозділ підприємства, співробітник підприємства	Юридична особа, приватний підприємець
Правова регламентація діяльності	Наказ керівника, виданий на основі колегіального рішення органа контролю і управління підприємством	Внесення до державного Реєстру аудиторських фірм і аудиторів, що одноособово надають аудиторські послуги
Порядок проведення	Визначається внутрішньофірмовими стандартами	Визначається національними нормативами аудиту

Продовження табл. 1

Ознаки	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Спрямованість роботи	Виконання встановлених адміністрацією завдань	Визначається аудитором виходячи з мети проведення перевірки
Витрати на проведення	Відповідно до кошторису доходів і витрат, бізнес-плану, штатного розпису	На основі договору на проведення аудиторської перевірки
Практичне завдання	Забезпечення постійного контролю за зберіганням майна підприємства	Виявлення перекручень у фінансовій звітності, фактів шахрайства, визначення інвестиційної привабливості підприємства
Періодичність проведення	Безперервний контроль на основі затвердженого плану і прийнятих рішень	Установлюється державою, при обов'язковому аудиті, за бажанням клієнта, на добровільній основі
Ініціатива проведення	Наявність і функціонування підрозділу залежить від бажання адміністрації підприємства	Випадки обов'язкового проведення передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність»
Підпорядкованість	Повна матеріальна й організаційна залежність від адміністрації підприємства (вертикальні зв'язки)	Повна матеріальна й організаційна незалежність (горизонтальні зв'язки з клієнтом)
Відповідальність	Перед керівним апаратом підприємства за вірогідність наданої інформації	Перед замовником за якість виконаної роботи
Регламентація відповідальності	Визначається посадовими інструкціями, контрактом	Визначається Законом України «Про аудиторську діяльність» та іншими законодавчими актами
Конфіденційність	Межі конфіденційної інформації визначені Положенням про комерційну таємницю	Без згоди замовника інформація не розголошується і не використовується у своїх цілях
Підзвітність за результатами перевірки	Адміністрації підприємства	Клієнту (замовнику) аудиторської фірми
Форма надання звіту	Звіт (акт) про дослідження відповідного об'єкта	Звіт аудитора адміністрації підприємства, аудиторський висновок
Контроль за професійною діяльністю	Здійнюється особами, наділеними відповідними повноваженнями, зовнішній аудит	Здійснює Спілка аудиторів України, Аудиторська палата України
Звітність за результатами роботи за рік	Не регламентується, відсутні суворо встановлені форми звітності	Звіт типової форми № 1-аудит

Складено автором на основі [9; 10].

Сьогодні термін «аудит» звичний і зрозумілий основній масі суб'єктів господарської діяльності. В економічних умовах, що склалися, спостерігається активний розвиток аудиторської діяльності, спрямований в основному на надання професійними аудиторськими фірмами так званих супутніх аудиту послуг. До переліку проведених робіт, послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності, належать планування й оптимізація оподаткування, ведення бухгалтерського обліку і представлення інтересів клієнтів у контролюючих фінансових органах, аналіз фінансово-господарської діяльності підприємств із подальшим наданням рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності функціонування господарських суб'єктів тощо.

Розуміння внутрішнього аудиту надходить до нашої вітчизняної аудиторської справи із змісту відповідного Положення про стандарти аудиту (SAS) № 9 «Вплив функції внутрішнього аудиту на обсяг зовнішнього аудиту», розроблених Американським інститутом дипломованих суспільних бухгалтерів (AICPA). SAS № 9 було розроблено і прийнято у грудні 1975 р., а в 1990 р. прийнято додаткові коментарі до нього з метою надання допомоги зовнішньому аудитору в розумінні функції внутрішнього аудиту, визначенні ступеня впливу роботи внутрішніх аудиторів у процесі перевірки [6].

Із змісту примітки до SAS № 9 зрозуміло, що цей стандарт використовують тільки тоді, коли у компанії-клієнта функція внутрішнього аудиту реалізується як самостійний найвищий рівень управління, який необхідно для визначення ефективності структури внутрішнього управління. Крім того, із змісту цього регламенту стає очевидним, що в ньому реалізований підхід, коли внутрішні аудитори виконують завдання як адміністрації, так і ради директорів (спостережної ради), тобто йдеться не про підпорядкованість внутрішніх аудиторів, а швидше про користувачів відповідної інформації за результатами виконання робіт з аудиту або послуг консалтингового характеру.

«Об'єктивність органу внутрішнього аудиту підвищується, якщо він має доступ до вищого рівня адміністрації і до комітету з аудиту ради директорів».

Загальну концепцію (важливі її елементи) викладено в Міжнародних стандартах аудиту, підготовлених Міжнародним центром реформ бухгалтерського обліку (ICAR), зокрема у стандарті № 610 «Розгляд роботи внутрішніх аудиторів» [4].

Відповідно до цього стандарту внутрішній аудит тлумачиться як діяльність по оцінці, яку здійснює внутрішня служба суб'єкта. Між іншим, до функцій такої служби входить перевірка, оцінка та моніторинг адекватності і ефективності систем бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю. Пункт 5 Стандарту № 610 містить інформацію, яка підтверджує думку

про те, що в ідеалі внутрішній аудит – це один із найважливіших засобів ради директорів і загальних зборів акціонерів, за допомогою якого можна отримати об'єктивну інформацію про ефективність системи менеджменту та управління капіталом. Зокрема, в ньому записано: обсяг та цілі внутрішнього аудиту у кожному випадку різні і залежать від розмірів і структури суб'єкта і вимог його керівництва. Не зроблено чіткого визначення внутрішнього аудиту також у системі Національних нормативів аудиту, затверджених рішенням Аудиторської палати України від 18.12.98 р. № 73. Йдеться, зокрема, про ННА № 12 «Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства і ризику, пов'язаного з ефективністю її функціонування» та ННА № 24 «Врахування роботи спеціалістів внутрішнього аудиту» [6].

Аналіз змісту наведеного у ННА № 12 визначення системи внутрішнього контролю не дає змоги сформувати погляд на місце і роль внутрішнього аудиту в загальній системі внутрішнього контролю підприємства [3]. Крім того, якщо ця система тлумачить сукупність внутрішніх правил та процедур контролю, запроваджених управлінням підприємства для досягнення поставленої мети, то є підстави стверджувати, що йдеться про внутрішньогосподарський контроль першого і другого рівня (рис. 1).

Відповідно до міжнародних стандартів внутрішній аудит містить у собі один чи кілька елементів, наведених на рисунку. ННА № 24 «Облік роботи фахівців внутрішнього аудиту» термін «внутрішній аудит» визначено як діяльність внутрішньої аудиторської служби (чи служби внутрішніх ревізорів) підприємства, яку можна розглядати як окремий вид аудиторських послуг, наданих незалежними аудиторами підприємству [9]. Тут же зазначено основні функції внутрішнього аудиту: оцінка окремих операцій підприємства і контроль їх відповідності бухгалтерському обліку, а також контроль за функціями внутрішньої системи контролю підприємства.

Національні нормативи, на жаль, не розкривають специфіку внутрішнього аудиту, а лише розглядають його в контексті із зовнішнім аудитом, показуючи їх взаємозв'язок і вплив внутрішньої служби підприємства на масштаб роботи зовнішніх аудиторів (табл. 1).

Особливість організації внутрішнього аудиту полягає в тому, що він може здійснюватися одночасно зі здійсненням господарської операції або слідом за нею, що дає змогу вчасно знайти недоліки в роботі підприємства і вжити заходів, спрямованих на їх усунення.

В основі технології внутрішній аудит аналогічний зовнішньому, методика проведення і використовувані ними процедури подібні. Водночас ці два види аудиту не тільки доповнюють один одного, а й мають певні відмінності.

Аудит знайшов широке застосування на урядовому рівні, у фінансових інститутах та в підприємницькому середовищі. Однак аналіз вітчизняних та зарубіжних літературних джерел і практика аудиту показали, що в його основі відсутня функція аналізу й оцінки ефективності виробничо-господарської (саме виробничо-господарської) діяльності підрозділів і підприємства в цілому. Крім того, не розроблено організаційно-економічний механізм, дія якого спрямована на зростання ефективності виробництва, пошук способів і засобів зниження усіх без винятку виробничих і комерційних витрат, раціональне використання ресурсів підприємства. Хоча сам по собі аудит не має значного впливу на виробничо-господарську діяльність підприємств, виконувана інформаційна експертиза дає змогу знизити підприємницький ризик, оскільки отримана в ході аудиту інформація дає можливість прийняти більш правильне, економічно доцільне рішення як у внутрішній діяльності самого підприємства, так і з боку потенційних інвесторів та ділових партнерів.

Відсутність об'єктивних підстав для припущення про можливість заміни всієї системи внутрішнього контролю внутрішнім аудитом підтверджується тим, що:

по-перше, внутрішній аудит є частиною системи внутрішнього контролю у межах корпорації зі складною організаційною структурою управління, яку очолює рада директорів або спостережна рада і загальні збори акціонерів;

по-друге, внутрішній контроль, який здійснюється основними підрозділами генеральної дирекції, є одним із об'єктів внутрішнього аудиту [5].

Висновок. Отже, немає об'єктивних підстав для побудови гіпотези про можливість заміни усієї системи внутрішнього контролю внутрішнім аудитом.

Внутрішній аудит, метою якого є експертна оцінка додержання обліково-економічної політики підприємства і оцінка функціонування внутрішньогосподарського контролю, з одного боку, має обслуговувати запити різних користувачів його інформації, а з іншого захищати інтереси тільки власників підприємства (включно рядових акціонерів).

Згідно з таким тлумаченням стає суперечливим висновок деяких фахівців, суть якого полягає в тому, що «...внутрішній аудит організаційно призначений обслуговувати інтереси різних груп користувачів його інформації, як керівництва, так і власників підприємства. До інститутів (суб'єктів) внутрішнього аудиту належать будь-які контролюючі фінансово-господарську діяльність органи, створені всередині економічних суб'єктів, призначені управлінням (внутрішні аудитори, підрозділи внутрішнього аудиту – контролінгу) чи обрані загальними зборами акціонерів або

учасників (ревізійні комісії, ревізори акціонерних товариств з обмеженою та додатковою відповідальністю), а також залучені для здійснення внутрішнього аудиту сторонні організації та зовнішні аудитори незалежно від того, чий інтереси (керівництва чи власників) вони представляють» [8].

Список використаних джерел

1. Адамс Р. Основы аудита / пер. с англ. ; под. ред. Я. В. Соколова. – М., 1995. – 338 с.
2. Богомолов А. М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения / А. М. Богомолов, Н. А. Голощапов. – М., 2000 – 192 с.
3. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація. – К., 2001. – 402 с.
4. Кармайкл Д. Р. Стандарты и нормы аудита / Д. Р. Кармайкл, М. Бенис. – М., 1995. – 525 с.
5. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (1999). – М., 2000. – 699 с.
6. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К., 1999. – 275 с.
7. Робертсон Дж. Аудит : пер. с англ. – М., 1993. – 496 с.
8. Макоев О. Внутренний аудит: понятие и предназначение / О. Макоев // Аудитор. – 1999. – № 11. – С. 11-15.
9. Прилипко С. І. Внутрішній аудит – запорука ефективного корпоративного управління / С. І. Прилипко, О. Ю. Редько // Збірник тез і текстів виступів на Всеукраїнській науково-практичній конференції. – К., 2001. – С. 84-89.
10. Сухарева Л. А. Контроллинг – основа управления бизнесом / Л. А. Сухарева., С. Н. Петренко. – К., 2002. – 208 с.

Pikhotsky Y. V. Internal audit in the system of financial control.

The article describes the features of the internal audit, technology and methods of its implementation. An analysis of domestic and foreign literature and practice audit.

Keywords: internal audit, financial control.

Пихоцкий Ю. В. Внутренний аудит в системе финансового контроля.

Раскрыты особенности организации внутреннего аудита, технологии и методики его проведения. Проведен анализ отечественных и зарубежных литературных источников и практики аудита.

Ключевые слова: внутренний аудит, финансовый контроль.