

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

Розглянуто поняття внутрішнього аудиту, його об'єктів, функцій, методів проведення та необхідність впровадження на підприємствах в Україні, відображено недоліки розвитку внутрішнього аудиту в Україні та внесено пропозиції щодо їх усунення.

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.

Ключові слова: внутрішній аудит, об'єкти внутрішнього аудиту, функції внутрішнього аудиту, методи внутрішнього аудиту.

Вступ. На сьогоднішній день, враховуючи процеси інтеграції та розвитку міжнародних зв'язків, стрімко збільшилась кількість акціонерних товариств та корпорацій. Оскільки найбільші капітали сконцентровані в руках певного кола осіб, набуло поширення використання на своїх підприємствах найманих управлінців-менеджерів, в розпорядженні яких опиняється власність акціонера. Також з'явилась потреба постійно розширювати коло власників, що вплинуло на виникнення розриву в просторі між реальним власником і самою власністю, адже розширюючи свій бізнес акціонер може створювати підприємства на різних територіях або вкладати свої кошти у вже існуючі підприємства. Таким чином, з'явилась потреба контролювати функціонування вкладеного капіталу та діяльність найманих працівників. Все це спричинило появу і розвиток такого поняття, як внутрішній аудит. Але в Україні цей вид контролю поки що не набув достатнього розвитку і поширеного застосування в практиці на підприємствах, тому що багато з них, на жаль, недостатньо проінформовані в необхідності та важливості внутрішнього аудиту.

Постановка завдання. Значний внесок у розвиток внутрішнього аудиту належить таким вченим, як: Білоусов А., Бутинець Ф.Ф., Баришніков Н.П., Богомолів А.М., Бурцев В.В., Васильєва М., Гніденко Н.А., Грицак Н., Жминько С.И., Каменська Т.О., Кіреєв О.І. та іншим. В наведених працях було відзначено, що внутрішній аудит є особливою формою контролю, основою планування обсягу незалежного зовнішнього аудиту та обумовлений внутрішніми проблемами підприємства. Одним з основних принципів реалізації вимог внутрішнього контролю є запобігання недостовірній інформації, зловживанням і крадіжкам, що обумовлює структуру та напрями внутрішнього контролю. Для внутрішнього аудиту види послуг визначає керівництво підприємства, беручи до уваги потреби управління. Незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту установи, яка здійснює оцінку економічності та продуктивності діяльності фінансової установи і дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог. Таким чином згаданими авторами по різному розглядається суть і завдання внутрішнього аудиту, але всі вони згодні з тим, що внутрішній аудит є одним із найважливіших інструментів вирішення проблем, пов'язаних з визначенням майбутніх ризиків ситуацій, що склалися на підприємстві, їх оцінкою, а також наданням відповідних управлінських рекомендацій з усунення цих ризиків. Ці науковці розкрили основи організації та методології проведення внутрішнього аудиту [1, с. 54–59].

Метою написання даної роботи є розкриття поняття внутрішнього аудиту, його мети, основних завдань і функцій, поставлених перед внутрішнім аудитом, відображення недоліків розвитку внутрішнього аудиту в Україні та розробка пропозицій щодо їх усунення.

Для досягнення поставленої мети, спираючись на проведені раніше дослідження у сфері внутрішнього аудиту, необхідно обґрунтувати його значущість та проблеми розвитку в Україні в сучасних умовах ведення фінансово-господарської діяльності.

Результати дослідження. Передусім слід з'ясувати, що конкретно є внутрішнім аудитом. Під внутрішнім аудитом необхідно розуміти організовану на підприємстві систему контролю, що діє в інтересах його керівництва або власників, регламентовану внутрішніми документами, метою якої є додержання встановленого порядку здійснення бухгалтерського обліку і надійності функціонування внутрішнього контролю. При цьому, внутрішній аудит не є одним із видів внутрішньогосподарського контролю та не замінює його.

Система внутрішньогосподарського контролю первісно існує на будь-якому підприємстві, питання тільки в тому, в якому вигляді і наскільки вона ефективна. Організацію внутрішньогосподарського контролю покладено на керівника підприємства. Крім того, головний бухгалтер разом з керівником підприємства несе відповідальність за порушення правил і положень, що регламентують здійснення обліку та складання звітності, тому він також здійснює функції контролю на підприємстві особисто і через працівників бухгалтерії.

Робота внутрішніх аудиторів за своєю суттю – це виконання частини функцій керівництва підприємства. Служба внутрішнього аудиту відповідає перед керівництвом підприємства за ефективне

функціонування та удосконалення системи бухгалтерського обліку, достовірність фінансової й оперативної інформації, дотримання українського законодавства.

Мета внутрішнього аудиту – сприяти ефективному виконанню завдань і цілей, задля яких функціонує підприємство. Внутрішній аудит можуть провадити аудитори, які працюють безпосередньо на даному підприємстві.

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. Внутрішній аудит, як правило, здійснюється у великих акціонерних товариствах, корпораціях. Тому основним критерієм буде масштаб діяльності підприємства, від якого залежить:

- 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.

У кожному разі керівництво або власник підприємства, з огляду на зазначені вище завдання, мають самостійно вирішувати для себе питання про доцільність використання внутрішнього аудиту.

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.

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.

Типові функції внутрішнього аудиту можуть охоплювати:

- перевірку систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- перевірку бухгалтерської та оперативної інформації;
- перевірку додержання законів та інших нормативних актів, а також вимог облікової політики, інструкцій, рішень і вказівок керівництва або власників;
- перевірку діяльності різних ланок управління підприємством;
- оцінку ефективності механізму внутрішнього контролю;
- перевірку наявності, стану і забезпечення збереження майна підприємства;
- сприяння мінімізації втрат виробничих запасів, грошових коштів, основних засобів;
- оцінку використовуваного підприємством програмного забезпечення;
- спеціальні службові розслідування окремих випадків, наприклад підозр у зловживаннях;
- розробку і надання пропозицій щодо усунення виявлених недоліків та рекомендацій щодо підвищення ефективності управління [2, с. 32–35].

Об'єкти внутрішнього аудиту можуть бути різними залежно від особливостей економічного суб'єкта і вимог його керівництва або власника. Проте на основі типових функцій внутрішнього аудиту можна спробувати виділити його основні об'єкти.

Основними об'єктами внутрішнього аудиту є:

- ведення бухгалтерського обліку;
- достовірність звітності;
- здійснення податкового обліку;
- структура управління підприємством;
- система внутрішньогосподарського контролю;
- стан активів підприємства;
- якість роботи економічних і технічних служб;
- фінансова стійкість і платоспроможність;
- інші процеси господарської діяльності підприємства.

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 обумовлюється не тільки об'єктами аудиту, а й професійним рівнем і практичним досвідом працівників аудиторської служби підприємства. Аналіз методичних прийомів внутрішнього аудиту дає

зможу розподілити їх на три групи: загальнонаукові, документальні та фактичні, які відомі з теорії фінансово-господарського контролю.

Результати проведення внутрішнього аудиту, як комплексного, так і за окремими ділянками роботи, слід оформлювати спеціальними документами. За результатами внутрішнього аудиту по окремих об'єктах досліджень це може бути доповідна записка на ім'я керівника або власника підприємства. У разі аудиту всіх об'єктів діяльності підприємства, який слід провадити не менше від одного разу на рік, таким документом може бути акт внутрішнього аудиту господарської діяльності підприємства.

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 зокрема є нормативне забезпечення. В Україні майже відсутнє методичне забезпечення внутрішнього аудиту. Це у свою чергу призводить до недоліків при проведенні 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. 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 з банківських установ. Саме НБУ своєю постановою зобов'язав комерційні банки запровадити внутрішній аудит [3, с. 54–57].

Належний внутрішній аудит має фіксувати та відслідковувати дотримання суб'єктами контролю вимог чинних законодавчих і нормативних актів щодо ефективності та цільового використання бюджетних або власних коштів, збереження майна, правомірність та ефективність використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, достовірності бухгалтерського обліку і звітності тощо.

Належно організована робота внутрішнього аудиту, а особливо в умовах виходу з економічної кризи, спонукатиме працівників підприємства дотримуватися чинного законодавства та нормативних актів, а також розробленої підприємством політики, планів, внутрішніх правил та процедур, вчасно виявляти та знижувати ризик непередбачених витрат чи втрати репутації підприємством. Форми організації служби внутрішнього аудиту на окремому підприємстві повинні вирішуватися власником або керівником залежно від цілей та задач, поставлених перед цією службою, але в будь-якому випадку служба внутрішнього аудиту повинна бути укомплектована професійно придатними, кваліфікованими кадрами, які здатні виконати покладені на них функціональні обов'язки.

Ефективний внутрішній аудит може знизити витрати компанії на зовнішній аудит, але не може скасувати його необхідність для компанії. Також важливо врахувати те, що не рекомендується користуватися послугами зовнішнього аудитора компанії для проведення внутрішніх аудитів, оскільки подібне поєднання може призвести до втрати принципу незалежності, що є одним із першорядних чинників у роботі зовнішнього аудитора.

На основі вивчення світової досвіду організації системи внутрішнього аудиту можна виокремити і використати в українській практиці наступні вимоги:

- встановлення надійної та дієвої системи внутрішнього аудиту;
- забезпечення ефективності функціонування даної системи;
- підтримка балансу внутрішніх та зовнішніх можливостей розвитку системи внутрішнього аудиту;
- своєчасне виявлення випадків шахрайства, порушень, відхилень від норм, що регулюють фінансово-господарську діяльність підприємства;
- підтримання оптимальних параметрів системи;
- безперервність розвитку та удосконалення системи;
- організаційна структура системи внутрішнього аудиту повинна відповідати розмірам та ступеню складності підприємства (на підприємствах малого бізнесу функції внутрішнього контролю може виконувати керівник, а на великих – служба внутрішнього аудиту).

Підвищенню ефективності діяльності підприємства може суттєво сприяти інтеграція внутрішнього аудиту з управлінським обліком та функціонально-вартісним аналізом, які спільно мають утворити систему дієвого контролінгу, покликану вишукувати та мобілізувати резерви економії ресурсів, раціоналізацію технологічних процесів, зменшення собівартості та підвищення конкурентоспроможності продукції, товарів, робіт (послуг). Таким чином наступним проблемним аспектом внутрішнього аудиту є визначення його місця серед системи управління підприємством. Тобто підприємство має розглядати внутрішній аудит не як систему контролю з фіскальною метою, а як систему, що покликана знайти приховані резерви на підприємстві з метою покращення ефективності діяльності підприємства.

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.

До проблемних аспектів внутрішнього аудиту слід віднести:

- недостатню кількість методичних розробок з аудиторського контролю;
- неефективність діючої нормативно-правової бази в питанні внутрішнього аудиту;
- брак достатнього досвіду аудиторської діяльності;
- недостатню кількість кваліфікованих аудиторських кадрів;
- відсутність типових форм документів з аудиту в цілому та внутрішнього аудиту.

Перераховані проблемні аспекти розвитку внутрішнього аудиту в Україні призводять до меншої ефективності здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві та недовіри до такої системи. Хоча із впровадженням внутрішнього аудиту фірма має істотні переваги, зокрема: виявлення резервів засобів та джерел підприємства, розробка рекомендацій щодо удосконалення системи обліку на підприємстві, що в кінцевому випадку призведе до економії витрат. Ефективна система внутрішнього аудиту на підприємстві значно підвищить зацікавленість інвесторів до таких підприємств.

Висновок. Отже, до основних проблем розвитку внутрішнього аудиту в Україні слід віднести насамперед недостатнє нормативне та методологічне забезпечення, що спричиняє полеміку в самих принципах, методах, методології та процедурах внутрішнього аудиту. Також не слід забувати про відсутність внутрішніх розробок щодо організації та методики внутрішнього аудиту на підприємстві.

Таким чином, першочерговим завданнями є:

- удосконалення законодавчого регулювання внутрішнього аудиту в Україні;
- визначення на методичному рівні принципів внутрішнього аудиту;
- подальша розробка і впровадження нормативів внутрішнього аудиту;
- поліпшення методики та організації внутрішнього аудиту, його якості;
- ідентифікація і усунення «слабких» місць в системі управління;
- оцінка ефективності інформаційних систем підприємства;
- контроль за виконанням управлінських рішень та поточної діяльності окремих структурних підрозділів підприємства;
- попередження шахрайств, помилок недоліків.

Ситуація, що склалася в Україні, потребує вирішення проблем щодо організації внутрішнього аудиту на підприємствах. На великих підприємствах варто запровадити систему внутрішнього аудиту з тим, щоб за цю роботу відповідала конкретна особа, група осіб або спеціальний відділ. А фінансування такої служби слід здійснювати за рахунок виявлених резервів підвищення ефективності роботи, зниження собівартості й збільшення прибутків.

Окрім завдань контрольного характеру, служба внутрішнього аудиту має розв'язувати завдання економічної діагностики, розробки фінансової стратегії, оцінки рентабельності комерційних угод. Діяльність внутрішнього аудиту необхідно розглядати не лише як перевірку системи бухгалтерського обліку і звітності, а й як сукупність аудиторських послуг, здійснюваних за вимогою керівництва підприємства й у зв'язку з потребами управління. Вирішення таких проблем спрямоване на зміцнення позицій та авторитету внутрішнього аудиту в Україні.

Література

1. Білоусов А. Внутрішній аудит: перспективи розвитку і методика організації на підприємствах України / А. Білоусов // Бух. облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 54–59.
2. Бутинець Ф. Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : [монографія] / Ф.Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко ; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 564 с.
3. Макеєва О. Перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні / О. Макеєва // Економіст. – 2010. – № 6. – С. 54–57.

Надійшла 15.08.2011