

УДК 657.6:005.93

Потривасва Н.В.*доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку і оподаткування
Миколаївського національного аграрного університету***Біленко А.С.***студентка
Миколаївського національного аграрного університету*

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ЯК ЕФЕКТИВНИЙ МЕТОД УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

INTERNAL AUDIT AS AN EFFECTIVE METHOD OF ENTERPRISE MANAGEMENT

АНОТАЦІЯ

У статті розглядаються авторські підходи щодо поняття внутрішнього аудиту. Доведено, що система внутрішнього аудиту грає ключову роль при організації методики проведення перевірки на підприємстві. Узагальнено причини зростаючого інтересу до внутрішнього аудиту. Визначено цілі і завдання, які вирішуються службою внутрішнього аудиту. Встановлено організаційні форми, мету внутрішнього аудиту, об'єкти перевірки. Виокремлено напрями внутрішньої стандартизації професійної аудиторської діяльності.

Ключові слова: внутрішній аудит, внутрішній контроль, бухгалтерський облік, аудитор, фінансова звітність, управління.

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются авторские подходы относительно понятия внутреннего аудита. Доказано, что система внутреннего аудита играет ключевую роль при организации методики проведения проверки на предприятии. Обобщены причины растущего интереса к внутреннему аудиту. Определены цели и задачи, решаемые службой внутреннего аудита. Установлены организационные формы, цель внутреннего аудита, объекты проверки. Выделены направления внутренней стандартизации профессиональной аудиторской деятельности.

Ключевые слова: внутренний аудит, внутренний контроль, бухгалтерский учет, аудитор, финансовая отчетность, управление.

ANNOTATION

The article under consideration deals with author's approaches to the concept of internal audit. There has been proved that the system of internal audit plays a key role in organizing the audit procedures at an enterprise. The reasons for growing interest in internal audit have been summarized. The goals and tasks, which are solved by the internal audit service have been determined. Organizational forms, the purpose of internal audit, inspection objects have been established. The directions of internal standardization of professional audit activity have been singled out.

Keywords: internal audit, internal control, accounting, auditor, financial reporting, management.

Постановка проблеми. В сучасних динамічних умовах діяльності керівному складу підприємств, менеджерам середньої ланки та іншим користувачам облікової та звітної інформації необхідні достовірні та повні дані для прийняття різних економічних рішень. Дана інформація не повинна бути залежною від зовнішніх факторів, до яких можна віднести нестабільну економічну ситуацію, нові організаційні форми господарювання, збільшення масштабів виробництва, зміни в законодавстві, дії конкурентів і партнерів або інші чинники. Внутрішніми фак-

торами в організації, що впливають на достовірність наданої інформації, є недоліки в системі бухгалтерського обліку та оподаткування, організація слабого внутрішнього контролю або його відсутність.

Одним з найважливіших напрямів підвищення рівня ефективного управління підприємством є зростання якості облікової інформації. Очевидним стає той факт, що достовірність бухгалтерського обліку та фінансової звітності створює можливість свідомого вибору економічних рішень, оберігає від випадкових ділових зв'язків і операцій з підвищеним ризиком. В цьому аспекті постає необхідним впровадження контрольних заходів у формі аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань розвитку внутрішнього аудиту присвячено праці багатьох вітчизняних та зарубіжних учених, серед яких Ю. В. Бондар, М. Й. Гедз, Т. О. Каменська, Л. О. Мошура, О. О. Разборська, Я. В. Соколов, Н. В. Солодка, Ч. Т. Хонгрэн та Дж. Фостер та ін. Проте, і в економічній літературі, і в періодичних виданнях залишаються недостатньо висвітленими питання внутрішнього аудиту в контексті сучасних та практичних підходів до побудови системи внутрішнього аудиту з врахуванням вітчизняної специфіки.

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми. Варто зазначити, що, незважаючи на значний інтерес вчених до питань внутрішнього аудиту та контролю, не всі їх аспекти розглянуто в достатній мірі. Це обумовлює потребу у проведенні подальших наукових досліджень за цим напрямком.

Формулювання цілей статті. Метою статті є обґрунтування особливостей внутрішнього аудиту як ефективного методу управління з врахуванням переваг його застосування на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Внутрішній аудит являє собою вид незалежної діяльності, який проводиться на окремому підприємстві з метою встановлення фактичного стану справ суб'єкта господарювання і пошуку

ефективних рішень існуючих проблем [8]. Система внутрішнього аудиту грає ключову роль при організації методики проведення перевірки. Загалом його можна визначити як процес, за допомогою якого незалежна компетентна особа накопичує і оцінює інформацію про фінансово-господарську діяльність організації з метою:

- формування і контролю достовірної інформації про її бухгалтерську (фінансову) звітність для прийняття рішень користувачами цієї звітності;

- оцінка і моніторинг ефективності діяльності економічного суб'єкта (або бізнес-процесів);

- аналіз дотримання вітчизняного чинного законодавства.

Організація внутрішнього аудиту на підприємстві вимагає встановлення чітких правил контролю якості аудиту та обов'язків працівників у посадових інструкціях. На організацію внутрішнього аудиту безпосередньо здійснюють вплив розмір та галузева приналежність підприємства. При цьому побудова аудиторської служби її організація і функціональна структура повинна узгоджуватися із формами організації бухгалтерського, податкового і управлінського обліку, що прийняті на підприємстві.

Внутрішній аудит нерідко ототожнюють з внутрішнім контролем. Внутрішній аудит як складова системи внутрішнього контролю підприємства займає в ній особливе місце. Обумовлено це тим, що внутрішній аудит вивчає ефективність діяльності системи внутрішнього контролю в процесі перевірок у всіх сферах фінансово-господарської діяльності підприємства, дає оцінку та рекомендації щодо вдосконалення внутрішнього контролю. У таблиці розглянуто поняття і функції системи внутрішнього контролю.

Аналіз наведених визначень дозволяє виокремити такі ключові слова як сутність внутрішнього контролю – управління, об'єкт аудиту – господарські операції бухгалтерської фінансової звітності, характер дослідження – безперервність, кінцева мета – достовірність відображення даних тощо.

Існують різні точки зору на поняття «внутрішній аудит»:

- внутрішній аудит являє собою складне, багатопланове явище, яке динамічно розвивається і в повній мірі відноситься до формування методологічних основ аудиту корпоративного управління [7];

- проведення внутрішнього аудиту забезпечує результативність практичного впровадження прийнятої політики управління на підприємстві [6];

- внутрішній аудит є ключовим інструментом для забезпечення та надання гарантій щодо надійності інформації фінансової звітності суб'єктів господарювання [1].

Узагальнено наведені точки зору визначенням внутрішнього аудиту, уточнюючи мету і логіку внутрішнього аудиту та системність його характеру. Отже, внутрішній аудит являє со-

бою систему контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку і отримання іншої інформації, прийняту господарюючим суб'єктом в інтересах його учасників і регламентовану внутрішніми документами, прийнятих до виконання в організації програм і планів, відповідністю їх поставленим цілям і ефективності, збереженням активів, дотриманням законодавства при здійсненні операцій.

Протягом останніх років інтерес до внутрішнього аудиту значно збільшився у зв'язку з: недостатньою обізнаністю менеджерів середньої і вищої ланок, які сприймають аудит виключно як перевірку бухгалтерської звітності, нерозумінням призначення і ролі обліку і контролю як інструменту підвищення ефективності діяльності організації; недостатністю методологічних галузевих розробок щодо організації внутрішнього аудиту; наявністю протиріч у нормативно-правовій документації щодо регулювання діяльності внутрішніх аудиторів [7]. Метою внутрішнього аудиту є надання допомоги в здійсненні ефективного управління діяльністю організації, а його основним завданням є надання ризик-орієнтованих, об'єктивних аудиторських послуг, які ґрунтуються на професійній думці внутрішнього аудитора [3].

Внутрішній аудит тісно пов'язаний з усією системою обліку, а його функції в значній мірі збігаються з контрольними функціями бухгалтерського обліку підприємства та функціями зовнішнього аудиту щодо здійснення контрольної діяльності. Складовими внутрішнього аудиту на підприємстві є його організаційне і методичне забезпечення. Процедур внутрішнього аудиту Гедз М. Й. описує трьома основними методичними прийомами: 1) встановлення фактичних кількісних вимірів об'єкта аудиту у натуральній формі за допомогою інвентаризації матеріальних цінностей; 2) порівняння фактичних даних з плановими показниками через попередню побудову поточних, оперативних і стратегічних планів, які вміщують ряд показників, що дозволяють з високою точністю судити про перебіг того чи іншого явища; 3) оцінка (є особливо актуальною при прискорених темпах інфляції, реорганізації чи ліквідації підприємства, встановленні фактів крадіжок тощо) [2].

Внутрішній аудит може приймати різні організаційні форми, основними серед яких є самостійний структурний підрозділ, що підпорядковується безпосередньо керівництву підприємства та самостійний структурний підрозділ головної компанії, яка здійснює контроль за дочірніми і залежними підприємствами [7].

Об'єктами перевірки внутрішнього аудиту є: господарські операції, використання ресурсів, стан обліку, звітності та господарського контролю, перевіряються на відповідність встановлена облікова політика і загальнометодологічні положення. Внутрішній аудитор повинен здійснювати контроль за:

- виконанням вимог до оформлення первинних документів, що регламентують фінансово-господарську діяльність організації;
- використанням виробничих ресурсів;
- дотриманням посадових інструкцій, наказів і розпоряджень;
- дотриманням вимог законів та актів, суб'єктів та повноважних органів місцевого самоврядування;
- формуванням витрат за місцями їх виникнення і центрами відповідальності, виявлення причин відхилень від нормативів витрат, визначення матеріальної відповідальності;
- якістю виготовленої продукції (робіт, послуг), аналіз причин її зниження;
- повнотою, своєчасністю та точністю відображення господарських операцій в первинних документах, облікових регістрах і на рахунках бухгалтерського обліку.

Завдання, які стоять перед внутрішніми аудитором підприємства, встановлюються самостійно. Одним з ефективних методів контролю якості внутрішнього аудиту вважаємо процес взаємних звірок, коли один працівник дає і перевіряє завдання, доручене іншому працівнику і навпаки. Така процедура зменшує процес «звикання» до однакової роботи, а, отже, допомагає виявити механічні помилки. Для економії фінансових ресурсів деякі підприємства доручають проведення внутрішнього аудиту фінансовим відділам та відділам контролінгу, у складі яких інколи створюються спеціалізовані підрозділи для здійснення аудиторських перевірок. Внутрішні аудиторі деякою мірою є підконтрольними керівництву підприємства,

тому їхня думка є менш об'єктивною порівняно з висновками зовнішніх аудиторів, але при цьому внутрішній аудит володіє вищим ступенем довіри в дотриманні принципу конфіденційності [6]. В той же час служба внутрішнього аудиту зорієнтована на захист інтересів власника підприємства, який визначає її конкретні завдання.

Прийняття рішення про створення внутрішньої аудиторської служби на підприємстві покладається на власника та найвище керівництво компанії. Проведення внутрішнього аудиту допомагає встановити достовірність інформації, відображеної у звітності, виявити наявні відхилення облікових даних від фактичних, що сприяє покращенню ефективності процесів аналізу, прогнозування і планування, а, отже, й роботи підприємства в цілому [7]. Проте головним призначенням служби внутрішнього аудиту виступає контроль діяльності усіх структурних підрозділів підприємства.

Найефективнішим видом контролю, а, отже, й внутрішнього аудиту, вважається поточний контроль, в ході якого уже відомі певні наслідки процесів, що почалися, але ще можливо внести поправки у затверджені плани. Зовнішній аудит у порівнянні з внутрішнім має обмежені можливості щодо здійснення оперативних вправлень і спеціалізується в основному на перевірці звітних даних. Час проведення планових та позапланових перевірок повинен визначатися не лише у зв'язку із встановленням фактичних найвищої ймовірності виникнення відхилень (зокрема матеріально-відповідальних осіб виробничих підрозділів підприємства доцільно

Таблиця

Поняття і функції системи внутрішнього контролю

Джерело	Поняття і функції системи внутрішнього контролю
Французька національна компанія бухгалтерів-ревізорів [5]	Визначає внутрішній контроль як «комплекс заходів безпеки, що встановлюється керівництвом з метою забезпечення захисту майна, правильності та достовірності бухгалтерських записів, узгодженого і ефективного здійснення операцій, відповідності прийнятих рішень політиці керівництва»
Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [4]	Внутрішній контроль – це процес, який здійснюється особами, допущеними до управління компанією, менеджментом та ін., Покликаний забезпечити розумну впевненість в тому, що вирішені наступні завдання: по досягненню надійності фінансової звітності, ефективності та їх відповідності чинному законодавству та іншим нормативним актам
Аудиторський стандарт № 5 (США) [10]	Процес, здійснюваний виконавчим і фінансовим керівництвом компанії або особами, які виконують подібні функції, і Радою директорів, іншим керівництвом і співробітниками для забезпечення достовірності складання фінансової звітності для зовнішніх цілей
Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (модель СОЗО) [9]	Внутрішній контроль - це процес, який здійснюється вищим органом підприємства, який визначає політику (наприклад, радою директорів), управлінським персоналом вищого рівня (менеджментом) і всіма іншими співробітниками і в повною мірою забезпечує досягнення і реалізацію підприємством стоять перед ним завдань. Цінність моделі СОЗО полягає, перш за все, в тому, що на перше місце ставиться відповідальність керівництва підприємства за стан внутрішнього контролю
Хонгрєн Ч. Т., Фостер Д. Ж. [8]	Internal control – це комплекс бухгалтерського та управлінського контролю, який допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих в організації, з реалізацією їх на практиці. У будь-якій організації незалежно від типу, розміру або форми власності менеджери і бухгалтери повинні знати елементи своєї бухгалтерської системи і контролю

перевіряти при збільшенні чи зменшенні матеріальних цінностей у відповідних підрозділах), в залежності від фактичного фінансового стану підприємства, але й при зміні зовнішніх ринкових умов, зокрема інфляційних процесах в країні. З метою підвищення ефективності роботи структурного підрозділу внутрішнього аудиту вважаємо за доцільне виокремити такі основні пріоритетні напрями в стандартизації здійснюваної професійної діяльності, як розроблення та прийняття на підприємстві внутрішніх нормативних документів, а також чітку регламентацію бізнес-процесів.

Висновки. Внутрішній аудит є складовою системи внутрішнього контролю підприємства. При проведенні внутрішнього аудиту слід зважати на розміри та галузеву належність підприємства. Недостатнє нормативне та методологічне забезпечення внутрішнього аудиту на підприємстві спричиняє полеміку в його принципах, методах та процедурах. Внутрішній аудит являє собою систему контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку і отримання іншої інформації, прийняту господарюючим суб'єктом в інтересах його учасників і регламентовану внутрішніми документами, прийнятих до виконання в організації програм і планів, відповідністю їх поставленим цілям і ефективності, збереженням активів, дотриманням законодавства при здійсненні операцій. Одним із способів підвищення ефективності внутрішнього аудиту є взаємний контроль аудиторів та правильна побудова системи оцінки якості аудиторських послуг. Першочерговими завданнями є удосконалення законодавчого регулювання внутрішнього аудиту, розроблення і впровадження нормативів внутрішнього аудиту; розроблення оптимальної методики та вирішення питання аудиторської етики. Вирішення таких проблем призведе до підвищення авторитету та позиції внутрішнього аудиту в Україні.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бондар Ю. В. Внутрішньофірмова атестація аудиторів сільськогосподарського бізнесу як фактор контролю якості аудиторських послуг / Ю. В. Бондар // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2016. – Вип. 21. – С. 149-152.
2. Гедз М. Й. Методичні основи створення внутрішньофірмових стандартів аудиторської діяльності / М. Й. Гедз // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки. – 2015. – № 1(2). – С. 212-217.
3. Каменська Т. О. Планування діяльності служби внутрішнього аудиту / Т. О. Каменська // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2017. – № 862. – С. 108-112.
4. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/msa>.
5. Офіційний сайт французької національної компанії бухгалтерів-ревізорів: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: devis-experts-comptables-gratuit.com.
6. Разборська О. О. Внутрішній аудит оцінки якості прийняття управлінських рішень: поняття, призначення та роль в системі управління підприємством / О. О. Разборська, Л. О. Мошуря // *Фінанси, учет, банки*. – 2017. – Вип. 1. – С. 146-153.
7. Солодка Н. В. Концептуальний зміст обліку і внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій в корпоративному управлінні / Н. В. Солодка // *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія : Економічні науки. – 2017. – № 6. – С. 14-19.
8. Хонгрэн Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / Ч. Т. Хонгрэн, Дж Фостер, под. ред. Я. В. Соколова – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
9. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission(COSO) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<https://www.coso.org/Pages/default.aspx>.
10. The History of Auditing: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.123helpme.com/view.asp?id=45884>.
11. US auditing standards: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.auditsolutionsnow.com/>.