

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

У статті висвітлюються особливості організації внутрішнього аудиту підприємства України. Значна увага приділяється концепціям внутрішнього аудиту. Розглянуто елементи внутрішнього аудиту. Визначено заходи щодо впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві.

Ключові слова: внутрішній аудит, організаційна структура, незалежність, стандарти внутрішнього аудиту.

R. L. TSEBEN, A. F. GUMENUK
Khmelnitsky National University

ORGANIZATIONAL FEATURES OF THE INTERNAL AUDIT OF THE ENTERPRISES OF UKRAINE IN MODERN CONDITIONS

The article highlights the organizational features of the internal audit of the enterprises of Ukraine. Much attention is paid to the concepts of the internal audit. The elements of the internal audit are considered. The measures for implementation of internal audit are determined.

Keywords: internal audit, organizational structure, independence, internal audit standards.

Актуальність теми. В умовах інтеграції України до Європейських і світових інституцій виникає необхідність підвищення ефективності функціонування фінансово-господарської діяльності підприємств. Захист інтересів власника передбачає комплекс заходів щодо можливості управління підприємством. Процес управління господарською діяльністю має декілька функцій, однією з них є внутрішній контроль. Суб'єкти внутрішнього контролю повинні здійснювати порівняння планових і фактичних значень параметрів, проводити аналогію з зовнішнім економіко-регулятивним середовищем, виявляти відхилення в параметрах, визначати оцінку небезпечності розміру відхилень, виявляти фактори, що викликали відхилення, а також, визначати ступінь їх впливу, проводити підготовку інформаційної бази прийняття управлінських рішень.

Незважаючи на важливе значення внутрішнього контролю в системі управління, система внутрішнього контролю підприємств України не завжди є досить ефективною. Так, за метою, цільовим спрямуванням та методом організації внутрішній контроль поділяється на службове розслідування, тематичні перевірки, ревізії та внутрішній аудит [1, с.176]. Перші три види внутрішнього контролю широко застосовуються в практичній діяльності компаній України, але контрольно-ревізійні заходи не відповідають сучасним вимогам ринкових перетворень. Тому виникає потреба в удосконаленні системи внутрішнього контролю шляхом використання функції внутрішнього аудиту.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значний внесок у розвиток теоретичних та методологічних засад внутрішнього аудиту внесли українські вчені: М.Войнаренко, Л.Нападовська, В.Пантелеев та ін. Результати їх досліджень мають велике значення для розвитку теорії і практики внутрішнього аудиту. Незважаючи на значну кількість праць науковців проблема організації внутрішнього аудиту на підприємствах України залишається невирішеною.

Метою статті є вивчення особливостей організації внутрішнього аудиту на підприємствах України.

Вклад основного матеріалу дослідження. Система бухгалтерського обліку не генерує повної інформації, яка необхідна менеджменту для своєчасного прийняття рішень. Керівники не завжди володіють відповідними специфічними знаннями і досвідом у галузі прийняття рішень і не в змозі в повному обсязі здійснювати внутрішньогосподарський контроль. Особливо це характерно для великих підприємств, у яких складна організаційна структура, значна кількість відокремлених підрозділів, декілька видів діяльності.

Внутрішній аудит дозволяє виявити причини виникнення помилок та недоліків в господарській діяльності і звітній документації підприємства та усунути їх, а також попередити виникнення. У сучасних умовах в Україні більшість підприємств покладає функції внутрішнього аудиту на бухгалтерські служби, що не можна вважати ефективним.

В ході проведеного дослідження практики господарювання підприємств Хмельницької області (шляхом анкетування) було встановлено, що на жодному з них немає посади внутрішнього аудитора, а його функції розподіляються між управлінським персоналом та бухгалтерською службою. Лише в окремих акціонерних товариствах ряд функцій служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) виконує ревізійна комісія, спостережна рада чи інша окрема служба внутрішньогосподарського контролю.

Були встановлені причини відсутності служби внутрішнього аудиту (посади внутрішнього аудитора) на досліджуваних підприємствах:

- небажання власника;
- щорічне підтвердження фінансової звітності зовнішнім аудитором;
- байдужість і незацікавленість управлінського персоналу;
- дефіцит вільних грошових коштів;
- відсутність компетентних кадрів у галузі внутрішнього аудиту;
- відсутність практики впровадження внутрішнього аудиту на інших підприємствах;
- відсутність професії “внутрішній аудитор” у Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників і у Класифікаторі професій.

Внутрішній аудит є невід’ємною складовою системи управління підприємством, яка покликана попередити на підприємстві факти шахрайства персоналу, забезпечити збереження активів, здійснювати внутрішній консалтинг тощо.

Згідно з МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» внутрішній аудит – це діяльність з оцінки, яка організована як підрозділ суб’єкта господарювання або надається йому як послуга. Її функції охоплюють перевірку, оцінку і моніторинг адекватності та ефективності внутрішнього контролю [2, с. 672]. Міжнародний Інститут внутрішніх аудиторів дає таке визначення внутрішнього аудиту: внутрішнім аудитом є діяльність з надання незалежних та об’єктивних гарантій та консультацій.

Наведені визначення внутрішнього аудиту відображають лише одну його концепцію – внутрішній аудит в інтересах керівництва. Прихильниками цієї концепції внутрішнього аудиту є також В. Бурцев [3, с.212], Л. Сухарева [4, с.17].

Н.Дорош, здійснюючи сутнісну характеристику внутрішнього аудиту розглядає, крім вище наведеної, ще дві концепції, а саме, внутрішній аудит в інтересах власників та внутрішній аудит в інтересах керівництва і власників підприємства [5, с.245–248]. Прихильниками концепції побудови внутрішнього аудиту в інтересах власників є Ф. Бутинець [6, с.188], М. Білуха [7, с.74], В. Пантелєєв [8, с.167].

Вибір концепції побудови внутрішнього аудиту визначатиме його ефективність та результативність. Побудова внутрішнього аудиту в інтересах управлінського персоналу визначатиме місце відділу внутрішнього аудиту в організаційній структурі підприємства та його підпорядкування одному з керівників підприємства. В цих умовах рівень незалежності внутрішнього аудиту буде низьким, і відповідно ефективність буде знижуватися.

Якщо внутрішній аудит здійснюється в інтересах власників, тоді перебування відділу внутрішнього аудиту в структурі підприємства також буде впливати на його незалежність та об’єктивність. Керівник підприємства підзвітний власникам, отже можливі примушення чи обмеження зі сторони управлінського персоналу щодо внутрішнього аудиту.

Згідно з концепцією внутрішнього аудиту в інтересах керівництва і власників підприємства, внутрішній аудит призначений обслуговувати інтереси різних груп користувачів його інформації: як керівництва, так і власників. В той же час Н.Дорош відмічає про суперечливість даної концепції, цитуючи її авторів, що функції управлінського внутрішнього аудиту і внутрішнього аудиту, що здійснюється в інтересах власників, з позицій принципу незалежності не можуть здійснюватися одним підрозділом підприємства (вони можуть виконуватися паралельно, незалежно один від одного різними структурними підрозділами і (чи) органами економічного суб’єкта, чи сторонніми спеціалізованими організаціями або особами) [5, с.247]. В даному випадку підрозділ внутрішнього аудиту в інтересах власників буде підпорядковуватися одному з керівників підприємства і рівень незалежності та об’єктивності також залишатиметься низьким.

Необхідно погодитися з думкою М. Войнаренка, що внутрішній аудит на підприємстві має бути орієнтований на майбутнє і підпорядкований власникам підприємства, але інформація, яку внутрішні аудитори надаватимуть їм, паралельно повинна надаватися і керівництву [9, с.221-222]. В такому випадку найкращою буде ситуація, коли керівник служби внутрішнього аудиту функціонально підпорядковується комітету з аудиту колегіального органу управління, а адміністративно – виконавчому директору.

На думку Б.Ф. Усача, доцільно в усіх галузях економіки, на кожному підприємстві запровадити систему внутрішнього аудиту з метою, щоб за таку роботу відповідала конкретна особа чи спеціальний відділ. Асигнування на утримання такої аудиторської служби слід здійснювати за рахунок виявлених внутрішнім аудитором резервів підвищення ефективності роботи підприємства, зниження собівартості і збільшення прибутків [10, с. 82].

Оскільки підрозділи внутрішнього аудиту утримуються за рахунок коштів підприємства, такий контрольний орган підприємства (чи сам внутрішній аудитор, якщо він виконує функції внутрішнього аудиту) повинен довести необхідність свого функціонування, для чого він покликаний сприяти підвищенню ефективності діяльності підприємства, забезпеченню його рентабельності й зміцненню фінансового стану.

При створенні відділу внутрішнього аудиту керівництво визначає ступінь його незалежності, що в подальшому вплине на ефективність роботи внутрішніх аудиторів. Стандарти внутрішнього аудиту роз’яснюють поняття “незалежність внутрішнього аудитора” як можливість вільно й об’єктивно виконувати покладені на нього обов’язки і неупереджено висловлювати свою думку. Для досягнення незалежності відділу внутрішнього аудиту потрібно надати йому відповідного статусу в організаційній структурі підприємства.

Найважливішим документом, який визначає порядок створення, правовий статус, обов'язки, організацію роботи служби внутрішнього аудиту є положення про відділ внутрішнього аудиту. Цей документ дозволить забезпечити особливий організаційний статус, незалежність і відокремленість відділу, що, у свою чергу, гарантує справедливість та неупередженість суджень його співробітників.

За сучасних умов господарювання спостерігається процес концентрації капіталу та об'єднання підприємств у фінансово-промислові групи, корпорації, концерни. Відповідно, відбувається зміна організаційної структури через децентралізацію функцій управління корпорації та перехід до дивізійної організаційної структури. Після виділення та формування окремих дивізіонів відбувається передача окремих функцій управління до кожного з них, в тому числі і функцій внутрішнього аудиту.

На вітчизняних підприємствах можливі два варіанти організації відділу внутрішнього аудиту залежно від типу загальної організаційної структури корпорації:

1. Дивізійна організаційна структура, яка передбачає формування в кожному дивізіоні відділу внутрішнього аудиту дивізіону. Крім того, на кожному підприємстві, що входить до складу дивізіону, створюється відділ внутрішнього аудиту. Очолює та координує роботу всіх служб внутрішнього аудиту головний внутрішній аудитор.

2. Командна організаційна структура. При цьому до складу служби внутрішнього аудиту входять спеціалісти різних напрямів, які підпорядковуються головному внутрішньому аудиту (керівнику служби), який, в свою чергу, підзвітний віце-президенту з фінансів або фінансово-економічній службі [11, с. 63].

Виконання зазначених функцій повинно сприяти підвищенню рівня якості системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку.

Для належного функціонування служби внутрішнього аудиту важливе значення має належне організаційне забезпечення. Внутрішній аудит як бізнес-процес компанії не може бути підпорядкований одному з підрозділів підприємства, оскільки не зможе здійснити належну оцінку системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Тому, в структурі підприємства доцільно створити окрему дирекцію з внутрішнього аудиту, яка буде підпорядковуватися заступнику генерального директора з внутрішнього аудиту.

Відділ внутрішнього аудиту фінансової звітності в своїй діяльності повинен керуватися як зовнішніми для підприємства регуляторними актами, а саме, Конституцією України, Кодексами та Законами України, нормативними актами інших органів державної влади, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Міжнародними стандартами аудиту, Кодексом етики професійних бухгалтерів, так і внутрішніми документами: Статутом, розпорядчими документами підприємства, Кодексом поведінки працівників підприємства, Стандартами практичного застосування внутрішнього аудиту та ін. Штат та структура відділу внутрішнього аудиту фінансової звітності повинні відповідати галузевим особливостям діяльності підприємства та структурі їх активів.

Ефективність функціонування внутрішнього аудиту на підприємстві багато в чому залежить від його методичного забезпечення. Так, проведення зовнішнього аудиту в законодавчому полі України регламентується Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. У внутрішньому аудиті розрізняють стандарти трьох рівнів: міжнародні, національні та внутрішні стандарти підприємств [11, с.43]. В Україні національні стандарти внутрішнього аудиту розроблені тільки для банків (Методичні вказівки щодо застосування стандартів внутрішнього аудиту в комерційних банках України, затверджених постановою Правління НБУ від 20.03.1998 року), а застосування міжнародних стандартів внутрішнього аудиту, аналогічно стандартів зовнішнього аудиту, не регламентується. Але підприємствам не забороняється при організації внутрішнього аудиту використовувати елементи Міжнародних стандартів – Стандартів професійної практики внутрішнього аудиту Інституту внутрішніх аудиторів (ІА).

При розробці стандартів внутрішнього аудиту підприємства необхідно враховувати, що у Стандартах якісних характеристик розглядаються характеристики організацій та осіб, які займаються внутрішнім аудитом. Стандарти діяльності описують сутність внутрішнього аудиту і дають якісні критерії оцінки діяльності внутрішнього аудиту. Разом Стандарти якісних характеристик і Стандарти діяльності відносять до послуг внутрішнього аудиту в цілому. Стандарти практичного застосування описують застосування Стандартів якісних характеристик та Стандартів діяльності при виконанні конкретних видів аудиторських завдань.

Стандарти діяльності повинні містити положення щодо регламентації здійснення та управління процесу внутрішнього аудиту в компанії. Стандарти діяльності повинні охоплювати усі етапи здійснення внутрішнього аудиту, а саме: вибір об'єкта для перевірки; планування внутрішнього аудиту; підготовка нормативної бази, програми і документів, що підтверджують повноваження аудиторів; спостереження, збір, аналіз, обробка та документування інформації з вибором і застосуванням конкретних методів і прийомів; оцінка адекватності системи управління та контролю; верифікація (оцінка роботи системи); підсумкові висновки та рекомендації, підготовка звіту, розробка заходів та опрацювання рішень; організація подальшого контролю за виконанням розроблених заходів і прийнятих рішень.

Стандарти практичного застосування повинні розроблятися для окремих об'єктів внутрішнього

аудиту, а саме, стандарти внутрішнього аудиту основних засобів; стандарти внутрішнього аудиту запасів; стандарти внутрішнього аудиту коштів, розрахунків та інших активів; стандарти внутрішнього аудиту власного капіталу та забезпечення зобов'язань; стандарти внутрішнього аудиту зобов'язань; стандарти внутрішнього аудиту доходів і результатів діяльності; стандарти внутрішнього аудиту витрат діяльності.

Стандарти практичного застосування повинні охоплювати і об'єкти операційного аудиту, а саме, технічні, технологічні процеси створення продукту, функції цих процесів, витрати живої та уречевленої праці на створення кінцевої продукції.

Висновки. З метою поширення практики внутрішнього аудиту в Україні доцільна популяризація внутрішнього аудиту на державному рівні, підготовка висококваліфікованих фахівців у галузі внутрішнього аудиту, включення у Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників і у Класифікатор професій ДК 003:2010 професії “внутрішній аудитор”.

Література

1. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – 2012. – Ч. 1. – Режим доступу : www.apu.com.ua
3. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев. – М. : Экзамен, 2000. – 367 с.
4. Сухарева Л.А. Внутренний аудит международного департамента банка: методология, организация и методика / Л.А. Сухарева, Е.Б. Ретюнских. – Донецк : Дон ГУЭТ, 2005. – 486 с.
5. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Знання, КОО, 2001. – 402 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Аудит / Ф.Ф. Бутинець – Житомир : Рута, 2002. – 845 с.
7. Білуха М.Т. Курс аудиту / М.Т. Білуха. – К. : Вища школа, 1998. – 478 с.
8. Пантелеєв В. П. Внутрішній аудит : навч. посіб. / В. П. Пантелеєв, М. Д. Корінко ; за ред. В. О. Шевчука. – К., 2006. – 247 с.
9. Войнаренко М. П. Сучасні погляди щодо розвитку внутрішнього аудиту в Україні / М. П. Войнаренко, В. Є. Козак, Д. М. Хома // Вісник Технологічного університету Поділля. Економічні науки. – 2002. – № 5. – Ч. 2. Т. 1. – С. 219–222.
10. Усач Б.Ф. Організація та методика аудиту : підручник / Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос. – К. : Знання, 2006. – 295 с.
11. Нетикша О. Організація служби внутрішнього аудиту та її роботи на підприємстві / О. Нетикша // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 7. – С. 61–65.

Надійшла 10.09.2015; рецензент: д. е. н.