

УДК 334.02

А. Є. Чуєнков,  
директор Департаменту фінансів та внутрішнього аудиту,  
ТОВ "Базісінвестоїл", аудитор

## ВНУТРІШНІЙ АУДИТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

*У статті розкривається поняття, цілі, повноваження та відповідальність внутрішнього аудиту, необхідність створення служби внутрішнього аудиту на підприємствах, а також розкриваються проблеми та перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні.*

*In article the concept, the purposes, powers and responsibility of internal audit, necessity of creation of service of internal audit at the enterprises reveals, and also problems and prospects of development of internal audit in Ukraine reveal.*

*Ключові слова: аудит, внутрішній аудит, зміст внутрішнього аудиту, види внутрішнього аудиту, необхідність внутрішнього аудиту.*

*Key words: audit, internal audit, the maintenance of internal audit, kinds of internal audit, necessity of internal audit.*

### ПОСТАНОВА ПРОБЛЕМИ

Ринкові перетворення в економіці України зумовлюють зміни в системі управління діяльністю підприємств. Вони полягають у перенесенні важеля прийняття рішень та відповідальності за наслідки таких рішень на первину ланку управління — підприємство.

Одним з найбільш дієвих інструментів, що дозволяє виявити можливості підвищення ефективності бізнесу, і, отже, однією з конкурентних переваг підприємства стає внутрішній аудит.

Разом з тим, є дискусійним питання щодо поняття, цілей, повноважень та відповідальності внутрішнього аудиту, необхідність створення служби внутрішнього аудиту на підприємствах.

Отже, актуальність, теоретичне й практичне значення розв'язання вищезазначених питань, недостатнє їх вивчення, а також необхідність пошуку шляхів удосконалення методології та організації внутрішнього аудиту зумовили вибір теми даної статті.

### МЕТА СТАТТІ

Мета статті — розкрити поняття, цілі, повноваження та відповідальність внутрішнього аудиту, показати необхідність створення служби внутрішнього аудиту на підприємствах та проблеми і перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Про актуальність здійснення внутрішнього аудиту зазначають усі науковці, які займаються вивчен-

ням бухгалтерського обліку та аудиту. Підтвердженням цього є більшість підручників, монографій та посібників з аудиту, наприклад: В.С. Рудницького, Б.Ф. Усача, В.В. Сопка, Ф.Ф. Бутинця, А.М. Кузьмінського, В.П. Завгороднього, а серед зарубіжних науковців Е.А. Аренса, Дж.К. Лоббека та інших. Але "практиків" більше цікавить питання доцільності внутрішнього аудиту на підприємстві. Тому методичні положення, пов'язані з внутрішнім аудитом, потребують подальшого поглиблення і доповнення.

### ОСНОВНІ РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Одним з найбільш дієвих інструментів, що дозволяє виявити можливості підвищення ефективності бізнесу, і, отже, однією з конкурентних переваг підприємства може стати внутрішній аудит.

Раніше внутрішній аудит розглядався як частина системи контролю на підприємстві. Власники та керівники підприємств не могли зрозуміти, навіщо підприємству ще один інструмент контролю, якщо існують вже і служба внутрішнього контролю, і контрольно-ревізійна служба, та ще і наглядова рада. Власники та керівники підприємств не розуміли, які задачі можуть ставитися внутрішньому аудитору та які функції він повинен виконувати. Ще до недавніх пір внутрішній аудит на підприємствах у багатьох випадках виконував нелегку і не завжди чисту роботу і не користувався повагою. Але поступово подібне ставлення дивовижним чином змінюються. Сьогодні внутрішній аудит в моді, багато керівників і власників бажали би впровадити його у себе на підприємствах, часто навіть, не цілком усвідомлюючи, наскільки ве-

личезний його потенціал. Між тим, перед внутрішнім аудитом ставляться усе більш масштабні завдання, підвищуються вимоги до нього і відповідно росте навантаження на внутрішніх аудиторів.

Поступово внутрішній аудит перетворюється в один з найбільш дієвих інструментів, що дозволяє виявити можливості підвищення ефективності бізнесу, і, отже, однією з конкурентних переваг підприємства може стати внутрішній аудит. Тому внутрішній аудит сьогодні розглядається як один з найбільш дієвих інструментів в системі управління підприємством.

Внутрішній аудит — поняття не нове, проте він звернув до себе особливу увагу лише на початку третього тисячоліття. Зростаючий інтерес до внутрішнього аудиту в Україні і у всьому світі зумовлений рядом чинників.

По-перше, внутрішній аудит є одним з не багатьох доступних на даний момент і в той же час недооцінених ресурсів, правильне використання якого може підвищити ефективність підприємства.

По-друге, черга гучних корпоративних скандалів, що прокотилися по США і Західній Європі, дала підстави вважати, що інститут зовнішнього аудиту може давати серйозні збої, внаслідок якого терплять банкрутства навіть найбільші фірми.

По-третє, наявність на підприємстві хорошого корпоративного управління, однією з невід'ємних ланок якого стає внутрішній аудит, — позитивний сигнал для потенційних інвесторів і кредиторів, що підвищує інвестиційну привабливість підприємства.

В українських умовах до вищезазначених чинників додається ряд інших. Передусім, це бажання власників і менеджменту упорядкувати структуру і організацію бізнес-процесів, що може привести до істотної економії коштів підприємства. Крім того, наявність внутрішнього аудиту стає дуже актуальною для власників-управлінців, які відходять від безпосереднього ведення справ на фірмі, передаючи кермо влади в руки професійних менеджерів. Нарешті, плани виходу в короткостроковій або середньостроковій перспективі на міжнародні ринки капіталу диктують підприємству необхідність створення служб внутрішнього аудиту. Зокрема, правила найбільших фондових бірж передбачають наявність на підприємстві внутрішнього аудиту як обов'язкову умову внесення цінних паперів підприємства в котирувальні списки біржі.

Внутрішній аудит може розглядатися як невід'ємна частина загальної системи управління. Об'єкти перевірки залежать від мети і завдань, поставлених перед аудитом керівництвом підприємства (як правило, це функції системи контролю й обробки інформації). Останнім часом роль внутрішнього аудиту розширена шляхом включення до неї оцінки якості інформації, яка подається в управління для прийняття рішень, а також оцінки корисності застосування методики аналізу інформації на підприємстві. Завдання внутрішнього аудиту — допомогти відповідним працівникам покращити ефективність своєї роботи. Внутрішні аудитори є залежними і підпорядковуються керівництву підприємства, вони перевіряють бухгал-

терську інформацію на достовірність і подають керівництву результати аналізу, оцінку, рекомендації, поради та інформацію про діяльність об'єктів, що ними перевірялися [7].

Внутрішній аудит — це незалежна діяльність з перевірки та оцінки роботи суб'єкта господарювання в його інтересах. Мета внутрішнього аудиту — допомогти членам суб'єкта господарювання ефективно виконувати свої функції. Внутрішні аудитори надають керівництву суб'єкта господарювання дані аналізу й оцінки, рекомендації та іншу необхідну інформацію за результатами перевірок [7].

Потреба у створенні внутрішнього аудиту в Україні виникає на великих підприємствах з різними видами діяльності, зі складною розгалуженою структурою і великою кількістю територіально віддалених філій, дочірніх і підпорядкованих підприємств. Робота фахівців внутрішнього аудиту в цьому напрямі полягає, насамперед, в уніфікації і стандартизації облікових процесів для правильного формування зведеної чи консолідованої зовнішньої і, перш за все, внутрішньої звітності. Працівники бухгалтерських служб територіально відокремлених структурних підрозділів, дочірніх і залежних підприємств не завжди дотримуються єдиної методики ведення бухгалтерського, і особливо його підсистеми — управлінського обліку. Внаслідок відсутності єдиного методологічного підходу одні й ті ж операції відображаються по-різному, що може стати причиною недостовірності консолідованої звітності. Недостовірність звітності, у свою чергу, не дає змоги керівництву оцінити реальне фінансове становище господарюючого суб'єкта в цілому і правильно визначити напрями його подальшого розвитку. Крім того, фахівці служби внутрішнього аудиту можуть залучатися як експерти при виникненні розбіжностей між головною компанією і підприємствами, що входять до її структури. Вони можуть за розпорядженням керівництва спостерігати за доцільністю та ефективністю здійснення окремих операцій, правильністю відображення їх у системі обліку та звітності, надання інформації менеджерам [4].

Внутрішні аудитори проводять незалежну експертну оцінку управлінських функцій суб'єкта господарювання. Вони надають головному підприємству, яке здійснює управління, результати аналізу, оцінки, рекомендації, поради й інформацію щодо діяльності підрозділу, що ними перевіряється. Внутрішні аудитори працюють як у державному, так і у приватному секторах. Вони перевіряють бухгалтерську інформацію та її достовірність, звітують перед вищим керівництвом [7].

Приведемо визначення, яке дає міжнародний Інститут внутрішніх аудиторів: "Внутрішній аудит є діяльність з подання незалежних і об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації. Внутрішній аудит допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління".

Послуги за подання гарантії означають об'єктивну оцінку внутрішнім аудитором наявних доказів з метою висловлювання незалежної думки або формулювання висновків відносно організації, діяльності, функції, процесу, системи або іншого об'єкта перевірки. Характер, обсяг і зміст завдання за поданням гарантії визначаються внутрішнім аудитором. Зазвичай в послугах за поданням гарантії беруть участь три сторони: (1) особа або група осіб, прямо пов'язані з організацією, діяльністю, функцією, процесом, системою або іншим об'єктом перевірки, — власник процесу; (2) особа або група осіб, що проводять оцінку, — внутрішній аудитор; (3) особа або група осіб, що використовують результати, — користувачі.

Послуги з консультування за своїм характером спрямовані на надання рад і рекомендацій і зазвичай виконуються у відповідь на спеціальний запит клієнта. Характер, обсяг і зміст завдання по консультуванню є предметом угоди з клієнтом. Зазвичай в послугах з консультування беруть участь дві сторони: (1) особа або група осіб, що надають консультацію, — внутрішній аудитор і (2) особа або група осіб, що мають потребу і одержують консультацію, — клієнт. В ході виникнення послуг з консультування внутрішній аудитор повинен дотримуватися об'єктивності і не втручатися в операційну діяльність.

Коротко зупинимось на основних характеристиках внутрішнього аудиту.

Цілі, повноваження і відповідальність. Цілі, повноваження і відповідальність внутрішнього аудиту визначаються внутрішнім документом організації (Положенням про внутрішній аудит), який повинен відповідати Визначенню внутрішнього аудиту, Кодексу етики і Стандартам. Керівник внутрішнього аудиту зобов'язаний періодично переглядати Положення про внутрішній аудит і представляти його на схвалення вищому керівництву і Раді. Положення про внутрішній аудит є формальним документом, що визначає цілі, повноваження і відповідальність внутрішнього аудиту. Положення про внутрішній аудит встановлює статус внутрішнього аудиту в організації, визначає права доступу до документації, персоналу і фізичних активів у рамках виконання завдань і визначає обсяг і зміст діяльності внутрішнього аудиту. Остаточне схвалення Положення про внутрішній аудит робиться власниками чи зборами власників (учасників).

Незалежність і об'єктивність. Незалежність — в даному випадку поняття організаційне, яке значною мірою визначається рівнем підлеглості служби внутрішнього аудиту в компанії. Внутрішній аудит має бути незалежним, а внутрішні аудитори зобов'язані бути об'єктивні при виконанні своїх обов'язків. Незалежність — це свобода від умов, які створюють загрозу здатності внутрішнього аудиту або керівника внутрішнього аудиту неупереджено виконувати свої обов'язки в межах відповідальності внутрішнього аудиту. Для того, щоб досягти міри незалежності, необхідної для ефективного виконання обов'язків внутрішнього аудиту, керівник внутрішнього ауди-

ту повинен мати прямий і нічим не обмежений доступ до вищого керівництва і Ради. Цього можна досягти шляхом встановлення подвійної підзвітності. Загрози незалежності повинні розглядатися на рівнях індивідуального аудитора, завдання, функціональному і організаційному рівнях. Об'єктивність — це внутрішній стан, який дозволяє внутрішнім аудиторам неупереджено виконувати завдання так, щоб вони самі випробували довіру до продукту своєї діяльності і не допускали компромісів відносно його якості. Об'єктивність вимагає, щоб внутрішній аудитор не підпорядковував свою думку з питань аудиту думкам інших осіб. Загрози об'єктивності повинні розглядатися на рівнях індивідуального аудитора, завдання, функціональному і організаційному рівнях.

Професіоналізм і професійне ставлення до роботи. Внутрішні аудитори повинні виконувати аудиторські завдання на належному професійному рівні. Фахівці внутрішнього аудиту зобов'язані мати знання і навички, необхідні для виконання своїх персональних обов'язків. Внутрішній аудит колективно має бути компетентним і мати необхідні для виконання своїх обов'язків знання і навички або отримати їх [6].

Професійне ставлення до роботи зумовлюється тим, що внутрішні аудитори зобов'язані застосовувати професійні навички і уміння, які мають бути у обачного і компетентного внутрішнього аудитора. Внутрішній аудитор зобов'язаний проявляти професійне ставлення до роботи, оцінюючи:

- об'єм роботи, необхідний для досягнення цілей аудиторського завдання;
- відносну складність, істотність або значущість питань, відносно яких надаються гарантії;
- адекватність і ефективність процесів корпоративного управління, процесів управління ризиками і контрольних процесів;
- вірогідність істотних помилок, шахрайства або недотримання процедур;
- витрати на надання аудиторських гарантії порівняно з потенційними вигодами.

Проявляючи професійне ставлення до роботи, внутрішній аудитор зобов'язаний розглядати можливість застосування методик і інструментів аудиту, заснованих на комп'ютерних технологіях, і інших методів аналізу даних. Внутрішній аудитор повинен бути готовий виявляти істотні ризики, здатні зробити дію на цілі, діяльність або ресурси організації. Внутрішні аудитори зобов'язані удосконалювати свої знання і навички шляхом безперервного професійного розвитку.

Керівник внутрішнього аудиту зобов'язаний розробити і підтримувати програму гарантії і підвищення якості, яка повинна охоплювати усі види діяльності внутрішнього аудиту. Програма гарантії і підвищення якості розробляється для того, щоб забезпечити оцінку відповідності діяльності внутрішнього аудиту Визначень внутрішнього аудиту і Стандартам і оцінку того, чи дотримуються внутрішні аудитори Кодексу етики. Програма також оцінює ефективність і економичність внутрішнього аудиту і виявляє можливості

для поліпшень. Програма гарантії і підвищення якості повинна включати як внутрішні, так і зовнішні оцінки.

Внутрішні оцінки повинні включати:

— безперервний моніторинг діяльності внутрішнього аудиту;

— періодичні перевірки, що проводяться шляхом самооцінки внутрішніми аудиторами або що проводяться іншими співробітниками організації, які володіють достатніми знаннями в області внутрішнього аудиту. Достатні знання в сфері внутрішнього аудиту вимагають принаймні розуміння усіх елементів Основ міжнародної професійної практики.

Безперервний моніторинг є складовою частиною щоденного управління і виміру діяльності внутрішнього аудиту. Безперервний моніторинг є частиною політики і процедур по поточному управлінню внутрішнім аудитом і використовує процеси, інструменти і інформацію, які зазначені необхідними для оцінки відповідності його діяльності Визначенню внутрішнього аудиту, Кодексу етики і Стандартам. Періодичні перевірки — це перевірки, що проводяться для оцінки відповідності Визначенню внутрішнього аудиту, Кодексу етики і Стандартам [6].

Зовнішні оцінки, такі як перевірка якості внутрішнього аудиту, повинні проводитися як мінімум один раз на п'ять років кваліфікованим і незалежним експертом або групою експертів, що не є співробітниками організації. Керівник внутрішнього аудиту зобов'язаний обговорити з власниками чи зборами власників (учасників):

— необхідність проведення частіших зовнішніх оцінок;

— кваліфікацію і незалежність зовнішнього експерта або групи експертів, включаючи будь-який можливий конфлікт інтересів.

Керівник внутрішнього аудиту зобов'язаний звітувати керівництву та власникам чи зборам власників (учасників) про результати програми гарантії і підвищення якості.

На внутрішніх аудиторів та інших спеціалістів, залучених до аудиторської перевірки, покладаються обов'язки:

— знати закони України, постанови Кабінету Міністрів України, нормативні та інструктивні документи органів державного управління, що регулюють діяльність підприємства;

— на науковій основі використовувати методи та форми проведення аудиту;

— належним чином перевіряти стан бухгалтерського обліку та достовірність звітності, інші питання, передбачені планом внутрішнього аудиту;

— повідомляти керівництву про всі факти виявлених під час аудиту недоліків у здійсненні фінансово-господарської діяльності та вносити пропозиції щодо їх усунення.

За неналежне виконання своїх обов'язків аудитори та інші спеціалісти, які залучені до внутрішнього аудиту, несуть майнову та іншу відповідальність, визначену чинним законодавством, контрактом та умовами договору, за яким вони працюють.

## ВИСНОВОК

Потреба у внутрішньому аудиті в Україні об'єктивно виникає на великих підприємствах з декількома видами діяльності, зі складною розгалуженою структурою і значною кількістю територіально віддалених філій, дочірніх і підпорядкованих підприємств. Це пов'язано з ускладненням механізму управління підприємствами. Крім того, внутрішній аудит необхідний для запобігання нераціональним витратам, втратам і розкраданням матеріальних та грошових ресурсів організації, своєчасного попередження і своєчасної розробки рекомендацій виходу із фінансових труднощів.

Поступово внутрішній аудит перетворюється в один з найбільш дієвих інструментів, що дозволяє виявити можливості підвищення ефективності бізнесу, і, отже, однією з конкурентних переваг підприємства може стати внутрішній аудит. Тому внутрішній аудит сьогодні розглядається як один з найбільш дієвих інструментів у системі управління підприємством.

Якщо на великих підприємствах створюється підрозділ — служба внутрішнього аудиту, то на невеликих за розмірами підприємствах функції внутрішнього аудиту можуть покладатися на окремого фахівця — внутрішнього аудитора.

Також головні переваги внутрішнього аудиту полягають у його ефективності для підприємства: відносно незначні витрати підприємства на його діяльність у порівнянні із зовнішнім аудитом, можливість використання послуг внутрішнього аудиту в будь-який момент часу; глибокі знання фахівцями з внутрішнього аудиту ситуації на підприємстві, стилю роботи і управління, політики та культури; залучення через внутрішніх аудиторів для проведення контролю висококваліфікованих спеціалістів підрозділів підприємства; гарантії постійного дотримання вимог законодавства, стимулювання впровадження прогресивних нововведень тощо.

## Література

1. Пантелєєв В.П., Корінько М.Д. Внутрішній аудит. — К.: Держ. Академія статистики обліку та аудиту Держ. Комітету статистики України, 2006.
  2. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. М.: Экзамен, 2000. — 320 с.
  3. Білуха М.Т. Курс аудиту. — 2-е вид., перероб. — К.: Вища школа, Т-во "Знання", КОО, 1999. — 574 с.
  4. Бутинець Ф.Ф. Аудит. 2-е вид. перероб. та доп. — Житомир: ПП "Рута", 2002. — 672 с.
  5. Немченко В. В., Хомутенко В. П., Хомутенко А.В. Практичний курс внутрішнього аудиту / За редакцією Немченко В.В. Підручник. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 240 с.
  6. Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.iiaru.ru/international\\_professional\\_standards/](http://www.iiaru.ru/international_professional_standards/)
  7. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту. — К.: Каравела, 2009. — 544 с.
- Стаття надійшла до редакції 13.09.2011 р.*