

УДК 657.3

Беренда Надія Іванівна, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Національного університету харчових технологій, м. Київ

Дьякова Надія Ігорівна, студентка напряму підготовки «Облік і аудит» 4 курсу, Національний університет харчових технологій, м. Київ, тел (098) 920-48-16, e-mail: nadia.dyakova@mail.ru

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

У статті проведено аналіз сутності внутрішнього аудиту, його класифікація за основними видами, що використовуються в практичній діяльності; досліджено нормативно-правове забезпечення питань організації внутрішнього аудиту. Особливе значення в дослідженні приділено аналізу основних форм організації внутрішнього аудиту; виокремлено їх переваги та недоліки; запропоновано послідовність здійснення процесу внутрішнього аудиту на підприємствах України. Запропоновані у статті підходи до організації дають змогу керівництву підприємства знизити ризик прийняття недоцільних та неефективних управлінських рішень, а також мінімізувати витрати на стадії організації служби внутрішнього аудиту.

Ключові слова: внутрішній аудит, внутрішній контроль, система внутрішнього аудиту, форми організації внутрішнього аудиту, аутсорсинг, аутстафінг.

Постановка проблеми. В сучасних умовах ведення бізнесу виникає необхідність розроблення та впровадження ефективної системи контролю, яка б сприяла підвищенню якості та ефективності роботи підприємства, економії, оптимізації та вдосконаленню господарських процесів, а також давала б можливість своєчасно виявляти та виправляти помилки. Однією із перспективних форм систем внутрішнього контролю, які застосовуються в практичній діяльності є внутрішній аудит.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Доцільність організації внутрішнього аудиту на підприємствах доводять у своїх наукових працях такі вчені-економісти як Ф.Ф. Бутинець, Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча, Н.І. Дорош, М.С. Пушкар, Н.С. Петренко, О.В. Сметанко, І.Я. Максименко, А.Є. Чуєнков, В.Ф. Максимова, Л.О. Сухарева та ін.

Науковці по різному підходять до визначення поняття «внутрішнього аудиту». Бутинець Ф.Ф. визначає внутрішній аудит як організовану на підприємстві, діючу в інтересах його керівництва чи власників та регламентовану внутрішніми нормативними актами систему контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу, та надійністю

функціонування всієї системи внутрішнього контролю [1; с.188]. На думку Дорош Н.І., внутрішній аудит – це незалежне об'єктивне підтвердження та консультування, що розроблені для підвищення ефективності та покращення діяльності підприємства [2].

Кулаковська Л.П. та Піча Ю.В. розглядають внутрішній аудит як незалежну діяльність з перевірки та оцінки роботи суб'єкта господарювання в його інтересах [3; с.177]. З наведених визначень поняття «внутрішнього аудиту» можна виділити їх спільну ознаку, – акцентування уваги на тому, що даний вид аудиту є незалежною, об'єктивною діяльністю, яка здійснюється в інтересах вищого керівництва підприємства чи його власників.

З нашої точки зору, незважаючи на значну кількість наукових праць, присвячених внутрішньому аудиту, у більшості з них мало уваги приділено саме організації системи внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах. Тому дане питання потребує подальшого дослідження та вдосконалення.

Методологія дослідження. Методологічною основою дослідження, результати якого представлені в даній статті, є наукові праці вітчизняних вчених з питань методології та організації обліку і аудиту на промислових підприємствах. В статті з метою комплексного вивчення предмету дослідження було застосовано діалектичний метод пізнання та метод системного підходу.

Формулювання цілей статті. На основі вище викладеного можна сформулювати завдання дослідження, яке полягає в розкритті сутності поняття «внутрішнього аудиту», дослідженні його нормативно-правового забезпечення та розробці практичних рекомендацій щодо організації системи внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах.

Виклад основних результатів дослідження. Перш за все необхідно з'ясувати, як розкривається поняття «внутрішній аудит» згідно чинного законодавства. Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», діяльність внутрішнього аудиту – це діяльність з оцінки, яка організована як підрозділ суб'єкта господарювання

або надається йому як послуга. Її функції охоплюють також перевірку, оцінку та моніторинг адекватності й ефективності внутрішнього контролю.

Згідно вітчизняної законодавчої та нормативної бази внутрішній аудит це:

а) незалежний підрозділ, який не бере участі у виконанні операцій, а періодично здійснює перевірки та оцінює [4]:

- адекватність і ефективність заходів та системи внутрішнього контролю;
- управління ризиками та кредитним і інвестиційним портфелем;
- повноту, своєчасність і достовірність фінансової та іншої звітності;
- дотримання принципів і внутрішніх процедур обліку;
- відповідність регулятивним вимогам;

б) незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту фінансової установи, яка полягає в проведенні перевірок та здійсненні оцінки, як правило, таких елементів [5]:

- системи внутрішнього контролю фінансової установи;
- фінансової і господарської інформації;
- економічності та продуктивності діяльності фінансової установи;
- дотримання законів, нормативних актів та інших вимог.

Внутрішній аудит – це досить широке поняття, в практичній діяльності виділяють наступні види внутрішнього аудиту: аудит фінансової звітності; аудит на відповідність та операційний аудит.

Аудит фінансової звітності – це традиційний вид аудиту, який передбачає оцінку повноти, достовірності фінансової інформації підприємства та відповідності її визначеним критеріям. В якості критеріїв оцінки використовують існуючі принципи та положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Завданням внутрішнього аудитора є перевірка дотримання на підприємстві порядку ведення обліку та складання фінансової звітності.

Аудит фінансової звітності поділяється на:

– плановий (регламентований), який проводиться в межах затвердженого плану роботи;

– позаплановий (ініціативний), який здійснюється на вимогу власника, керівника підприємства [6; с.415].

Внутрішній аудит на відповідність – це моніторинг діяльності компанії та оцінка дотримання ним вимог законодавства та адекватність систем та внутрішніх процедур, що застосовуються для забезпечення відповідності цим вимогам [7]. З-поміж нього виділяють наступні підвиди:

– аудит на відповідність принципам, який включає процедури аудиторського контролю з точки зору дотримання апаратом управління підприємством вимог чинного законодавства;

– аудит на відповідність доцільності, який включає процедури аудиторського контролю діяльності посадових осіб підприємства щодо раціональності, обґрунтованості та корисності їх діяльності [8; с.295].

Щодо операційного аудиту, то він поділяється на:

– функціональний аудит систем виробництва та управління, який проводиться з метою оцінки якості виконання функцій виробництва та управління будь-яким підрозділом чи посадовою особою підприємства.

– організаційно-технічний аудит систем виробництва та управління, що передбачає здійснення перевірки різних ланок систем виробництва та управління на предмет незалежної організаційної та технічної їх діяльності.

– аудит систем виробництва та управління, що поєднує організаційно-технічний, функціональний аудит систем виробництва й управління та контроль елементів і процесів, що пов'язують підприємство із зовнішнім середовищем [9; с.60].

Дослідивши нормативно-правові основи регулювання питань внутрішнього аудиту та розглянувши види внутрішнього аудиту, ми дійшли до висновку, що організація системи внутрішнього аудиту на підприємстві повинна здійснюватися з урахуванням специфіки галузі, в якій воно здійснює свою діяльність, особливостей його виробництва, а також організаційної форми підприємства.

Важливим питанням організації внутрішнього аудиту на підприємстві будь-якої форми власності є, з одного боку, побудова раціональної структури апарату його управління, а з іншого – застосування відповідної організаційної форми. Це може бути як створення служби внутрішнього аудиту в середині підприємства, так і укладання договору на надання послуг з питань, що стосуються внутрішнього аудиту незалежними аудиторськими фірмами (аутсорсинг).

Аутсорсинг – це передача організацією частини своїх завдань чи процесів на договірній основі сторонньому виконавцю (організації або фізичній особі), який є фахівцем в цій галузі та володіє необхідним досвідом, знаннями та технічними засобами.

Можливий і третій варіант, – прийняття на роботу вузькоспеціалізованих працівників для виконання певних завдань, які не в змозі виконати власні працівники підприємства. Така форма організації добре відома як аутстафінг.

Аутстафінг – це виведення працівників зі штату персоналу підприємства та оформлення його у штаті іншої компанії, із забезпеченням виконання трудових обов’язків на даному підприємстві.

Зазначені форми організації внутрішнього аудиту мають як свої переваги, так і недоліки (табл. 1).

Таблиця 1 Порівняльна характеристика різних форм організації внутрішнього аудиту [розроблено авторами]

Організаційна форма внутрішнього аудиту	Переваги	Недоліки
Створення відділу внутрішнього аудиту	<ul style="list-style-type: none"> – конфіденційність; – знання особливостей ведення бізнесу. 	<ul style="list-style-type: none"> – залежність від вищого керівництва; – можлива наявність недостатнього досвіду та відсутність певних навичок і знань.
Аутсорсинг	<ul style="list-style-type: none"> – висока якість; – професіоналізм працівників; – своєчасність; – незалежність; – оптимізація витрат на утримання служби внутрішнього аудиту, оновлення програмного забезпечення; – надійність. 	<ul style="list-style-type: none"> – висока вартість; – проблеми, пов’язані з передачею масиву інформації для здійснення послуг; – ймовірність настання банкрутства компанії, що надає послуги; – можливе недотримання конфіденційності інформації, збільшення терміну прийняття управлінських рішень.

Аутстафінг	<ul style="list-style-type: none"> – скорочує витрати на оплату праці та ведення документообігу; – зростає рівень керованості персоналом; – можливість зосередитися на основних напрямках бізнесу. 	<ul style="list-style-type: none"> – відсутність чіткої нормативної бази в Україні; – відсутність контролю в кадрових питаннях.
------------	---	---

Роботу служби внутрішнього аудиту необхідно організувати таким чином, щоб її результати об'єктивно відображали діяльність структурного підрозділу, що перевіряється, та були зрозумілими для всіх користувачів даної інформації. Тому при організації внутрішнього аудиту потрібно слідувати наступним принципам: спеціалізації, пропорційності, паралельності, безперервності та ритмічності.

Дотримання зазначених принципів є фундаментальною основою побудови дієвої системи внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах.

Поруч з цим, варто зазначити, що незалежно від обраної організаційної форми внутрішній аудит має здійснюватися в чітко визначеній послідовності (рис.1).



Рис. 1 Етапи здійснення процесу внутрішнього аудиту [розроблено авторами]

На етапі визначення стратегічних цілей керівник служби внутрішнього аудиту проводить діагностику фактичного стану справ в різних напрямках діяльності підприємства, аналізує результати попередніх внутрішніх перевірок, оцінює елементи внутрішнього контролю підприємства. Для визначення пріоритетних напрямків контролю керівник служби внутрішнього аудиту проводить консультації та наради з вищим керівництвом підприємства.

Суть етапу планування полягає у визначенні строків виконання внутрішнього аудиту, його виконавців, технічних засобів, оцінюванні рівня

аудиторського ризику та меж суттєвості, складанні плану та програми внутрішнього аудиту.

Операційна функція – це основний етап аудиторської перевірки, на якому внутрішній аудитор збирає необхідні аудиторські докази, використовуючи заплановані аудиторські методи, прийоми та процедури. Зібрана внутрішнім аудитором інформація повинна бути належним чином відображена в його робочій документації. Вони самостійно приймають рішення щодо методики та правил ведення робочих документів [10; с.330].

На етапі узагальнення інформації внутрішній аудитор оцінює зібрану в процесі перевірки інформацію згідно з встановленими критеріями, внутрішніми положеннями та інструкціями підприємства, законодавчими та нормативними актами, порівнює кількість виявлених помилок та порушень зі встановленим рівнем суттєвості.

На етапі формування висновків внутрішні аудитори складають аудиторський звіт, розробляють необхідні рекомендації та пропозиції та повідомляють вище керівництво підприємства про отримані результати.

На завершальному етапі контроль за усуненням виявлених недоліків та виконанням наданих рекомендацій після обговорення усіх питань з вищим керівництвом здійснює служба внутрішнього аудиту.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Створення оптимальної структури внутрішнього аудиту на підприємстві не гарантує стрімкого збільшення ефективності діяльності підприємства, але поруч з цим зменшує прорахунки та помилки у веденні обліку та в цілому у роботі персоналу підприємства. Система внутрішнього аудиту слугує, свого роду, стимулом працювати чесно. Отже, система внутрішнього аудиту на підприємстві, за умови дотримання зазначених вимог щодо її організації та послідовності здійснення самого процесу перевірки є гарантією запобігання незаконним діям персоналу підприємства та зниження ризику прийняття недоцільних та неефективних управлінських рішень вищим керівництвом.

Проблеми організації внутрішнього аудиту на підприємствах України в подальшому будуть розглядатися при вивченні магістерської програми автора Дьякової Н.І., при цьому особлива увага приділятиметься організації внутрішнього аудиту на підприємствах харчової промисловості. Це відповідає тематиці держбюджетної науково-дослідної роботи доцента кафедри обліку і аудиту Національного університету харчових технологій Беренди Н.І.

Перелік використаних джерел

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів, 2-е вид., перероб. та доп. /Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
2. Дорош Н.І. Сутність та призначення внутрішнього аудиту /Н.І. Дорош //Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 1(35). – С. 41-46
3. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. – 3-тє видання. /Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча – К.: Каравелла, 2006 – 560 с.
4. Постанова Правління Національного банку України «Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України» №566 від 30.12.1998 р.
5. Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ» № 4660 від 27.09.2005 р.
6. Аудит: основи державного, незалежного та внутрішнього аудиту: підручник /Немченко В.В., Редько О.Ю. та ін. – К.: Центр учбової літератури. 2012. – 540 с.
7. Сметанко О.В. Класифікація внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України. /О.В. Сметанко. – [електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/konfer29/249.pdf>
8. Максименко І. Я. Внутрішній аудит: підвищення ефективності роботи та забезпечення прибутковості підприємства. /І.Я. Максименко //Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 1. – С. 294-296.

9. Чуєнков А.Є. Необхідність створення внутрішнього аудиту як суб'єкта внутрішньогосподарського контролю /А.Є Чуєнков //Економічний часопис-XXI. – 2010 – №9-10' – С.58-62.

10. Труфіна Ж.С. Внутрішній контроль, як один з механізмів формування управління витратами виробництва /Ж.С. Труфіна //Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2013. – Вип. 2. – С.327-331.

Berenda N.I., Diakova N.I.

Organization of internal audit at the enterprises of Ukraine

The analysis of essence the internal audit and classification by the main types that used in practice of activity; investigated the regulatory support issues of organization internal audit are examined in the article. Special significance in the research paid to analysis the key forms of organization internal audit; allocated its advantages and disadvantages; was offered the sequence of implementation process of the internal audit at Ukraine's enterprises. Approaches proposed in the article provide the opportunity for company managers to decrease risk of making unreasonable and inefficient of administrative decisions and minimize costs at the stage of organization internal audit service.

Keywords: *internal audit, internal control, system of internal audit, forms of internal audit, outsourcing, outstaffing.*