

СУТНІСТЬ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Проведено порівняння сутності і призначення зовнішнього та внутрішнього аудиту, служб внутрішнього аудиту та внутрішньогосподарського контролю, виявлено основні переваги та недоліки створення та утримання служби внутрішнього аудиту на підприємстві

Постановка проблеми. Процес контролю на підприємстві має важливе значення для забезпечення ефективного господарювання, оперативного реагування на динамічні зміни зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, а тому кожен підприємець намагається організувати систему контролю так, щоб вона функціонувала якнайкраще. Однією із форм контролю є внутрішній аудит, який надає керівництву інформацію щодо діяльності організації, якісну з погляду на її повноту, достовірність, відповідність існуючим нормам законодавства.

Служба внутрішнього аудиту є важливою складовою системи управління підприємством: вона забезпечує підґрунтя для прийняття управлінських рішень, надаючи висновок про ефективність впровадження в життя підприємства ухвалених рішень.

Досить важливим фактом є те, що, виступаючи контролюючим органом підприємства, служба внутрішнього аудиту може перевірятися зовнішнім аудитором. При цьому, варто врахувати що завдання, які покладаються на службу внутрішнього аудиту, дуже часто виконуються або ревізійними комісіями, або зовнішнім аудитором. В даному випадку спостерігається подвійне проведення аудиту, що супроводжується збільшенням витрат підприємства. Даний факт ставить під сумнів ефективність створення та утримання служби внутрішнього аудиту на окремих підприємствах, а особливо на тих, фінансова звітність яких оприлюднюється, оскільки вона має бути підтверджена зовнішнім аудитором.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Дослідженням теоретичних основ аудиту присвятили свої праці ряд відомих вчених, зокрема наступні: західні – Р. Адамс, Є. Аренс, К. Маутц, Д. Робертсон, Г. Шараф; російські – Р. Алборов, В. Андрєєва, Ю. Данилевський, Я. Соколов, А. Шеремет, О. Бакун; українські – М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Н.І. Дорош, М.В. Кужельний, В.П. Пантелєєв, О.А. Петрик, О.Ю. Редько, К.І. Редченко, В.С. Рудницький, Б.Ф. Усач, та інші, які розкривали основні проблеми створення та функціонування системи внутрішнього аудиту.

Метою дослідження є визначення сутності і призначення зовнішнього і внутрішнього аудиту в порівняльному аспекті та з'ясування необхідності створення та функціонування служб внутрішнього аудиту на підприємстві.

Викладення основного матеріалу.

Важливим аспектом з'ясування сутності внутрішнього аудиту та основних організаційних засад його функціонування є порівняльний аспект. Зокрема, необхідно для цілей систематичності його організації на підприємстві, з'ясувати основні принципи відмінності внутрішнього аудиту від зовнішнього та виокремити ці види в цілому в аудиті. Досліджуючи поняття аудиту, потрібно звернути увагу на те, що він поділяється за формою і за метою здійснення на внутрішній та зовнішній.

Порівнюючи дані види аудиту, можна відмітити, що на перший погляд вони є однаковими, але основна відмінність полягає

в тому, що внутрішній аудит проводиться працює на підприємстві. Детальну всередині організації за вимогою та з розбіжність внутрішнього і зовнішнього ініціативи її керівництва аудитором, який аудиту розглянемо в табл. 1.

Таблиця 1. Основні відмінності між внутрішнім та зовнішнім аудитом*

Ознаки	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Суб'єкти та характер діяльності	Здійснюється працівниками спеціальної служби, що спеціалізуються в галузі організації виробництва, економіки, фінансів, обліку. Служба є частиною системи внутрішнього контролю та незалежна від інших структурних підрозділів	Здійснюється як підприємницька діяльність аудиторськими фірмами або аудиторами-підприємцями, на підставі цивільно-правового договору; аудитор повинен мати сертифікат аудитора та бути внесений до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності
Мета (цілі)	Контроль за якістю роботи підприємства та його підрозділів в інтересах його власників, запобігання зловживанням, виявлення резервів, визначення ефективних шляхів розвитку, надання конкретних рекомендацій, консультацій, оцінка ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю	Підтвердження достовірності фінансової звітності, проведення консультацій, висловлення думки для потреб власників та третіх осіб (інвесторів, партнерів, органів влади)
Коло питань	Визначається адміністрацією підприємства (власником), на якому створено службу внутрішнього аудиту, або відповідно до плану роботи служби	Передбачено законами України або визначається замовником у договорі. Домінує аудит фінансової звітності
Об'єкти аудиту	Господарські операції, що здійснюються підприємством	Система бухгалтерського та податкового обліку, фінансова та податкова звітність
Правова регламентація діяльності	Кодекси та закони України, засновницькі документи, накази керівника, видані на основі колегіального рішення органу контролю і управління підприємством, внутрішні розпорядчі документи, накази державних та вищих органів, підприємства (установи), при якому заснований підрозділ внутрішнього аудиту	Господарський та Цивільний Кодекси, Закони України, Стандарти аудиту, Кодекс професійної етики аудиторів
Відповідальність	Перед адміністрацією підприємства за достовірність та точність наданої інформації	Перед замовником за якість виконаної роботи; цивільно-правова, кримінальна та професійна відповідальність
Підсумкові документи з аудиту	Аудиторський висновок, акт перевірки та пропозиції щодо усунення встановлених зауважень, службова довідка, рекомендації, прогноз надаються органу, що призначив перевірку; форма окремих документів може бути не регламентованою	Аудиторський висновок, аудиторський звіт
Звітність про діяльність аудиторського підрозділу	Звіт про діяльність служби внутрішнього аудиту надається органу, якому підпорядкована така служба	Аудиторський висновок надається замовнику аудиту та всім зацікавленим особам, Звіт типової форми ГЧС 1 – звіт аудиторської фірми / аудитора про виконані роботи / надані послуги надається АПУ

*Джерело: [6, с. 329-330]

Головна відмінність внутрішнього аудиту від зовнішнього полягає в оцінюванні, перевірці й управлінні інформацією, що перевіряється і яка охоплює фінансову звітність, бухгалтерську документацію, бухгалтерські записи, підставою для

відображення яких є фінансово-господарська діяльність підприємства.

Для зовнішнього аудиту об'єктом дослідження є історична інформація, а для внутрішнього аудиту – не тільки історична, а й наступна та поточна фінансова інформація,

яка забезпечує оперативне управління діяльністю підприємства. Завдяки попередньому аналізу діяльності підприємства, який проводиться до здійснення фінансово-господарських операцій та підписання угод, важливе значення приділяється попередженню фінансових порушень з метою уникнення штрафних санкцій з боку органів державної влади та контрагентів, мінімізації ризиків діяльності підприємства, запобігання неощадливого та неефективного використання активів.

Зовнішній аудит спрямований на:

1) перевірку та підтвердження достовірності показників звітів або констатацію їх недостовірності;

2) контроль за дотриманням законодавства та нормативних документів, що регулюють правила ведення обліку та складання звітності, методологію оцінки активів, зобов'язань та власного капіталу;

3) перевірку повноти, достовірності й точності відображення в обліку й звітності витрат, доходів та фінансових результатів діяльності за період, що перевіряється;

4) виявлення резервів кращого використання власних основних і обігових коштів, фінансових результатів і позикових джерел.

В загальному розумінні внутрішній аудит можна визначити як систему методів та способів перевірки того, чи успішно підприємство здійснює свою діяльність в межах поставлених цілей.

На думку Е. Аренса і Дж. Лоббека, внутрішній аудит повинен забезпечити адміністрацію підприємства цінною інформацією для прийняття рішень, що стосуються ефективного функціонування їх бізнесу. Дане твердження вимагає уточнення, оскільки виникає питання щодо відмінності аудиту від бухгалтерського обліку, який за своєю сутністю є постачальником фінансової інформації [4, с. 71].

Внутрішній аудит є невід'ємною частиною системи внутрішньогосподарського контролю. Остання, у свою чергу складається з адміністративного контролю, економічного (бухгалтерського контролю) та внутрішнього аудиту, як наведено на рис. 1.



Рис. 1. Складові системи внутрішньогосподарського контролю [4, с. 442].

Отже, внутрішній аудит є складовою внутрішньогосподарського контролю. Виникає питання: чи доцільно створювати службу внутрішнього аудиту на підприємстві, чи краще створити службу внутрішнього контролю, яка виконуватиме такі ж функції?

Для вирішення даного питання проведемо порівняння сутності та призначення даних служб (табл. 2).

Таблиця 2. Порівняльна характеристика служби внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту*

Структурні елементи	Служба внутрішньогосподарського контролю	Служба внутрішнього аудиту
1	2	3
1. Суб'єкти	Керівник, начальники структурних підрозділів (менеджери), посадовці всіх підрозділів, включаючи обліково-фінансову службу, ревізійна комісія	Працівники спеціалізованої служби внутрішнього аудиту: бухгалтер-аудитор, експерт-аналітик, експерт-юрист, експерт-маркетолог, експерт інформаційних систем
2. Мета	Забезпечення дотримання законності і економічної доцільності господарсько-фінансової діяльності	Оцінка якості економічної інформації, сформованої управлінською системою підприємства; експертна оцінка

1	2	3
3. Завдання	– запобігання незаконним, економічно недоцільним господарським операціям на стадії ухвалення управлінських рішень (попередній контроль); – усунення допущених недоліків на стадії здійснення господарських операцій в процесі діяльності кожного трудового колективу (поточний контроль); – встановлення законності, економічної доцільності здійснених господарських операцій, реалізованих управлінських рішень (подальший контроль)	– оцінка організаційної діяльності підприємства; – експертна оцінка економічної політики підприємства за допомогою проведення аналітичного тестування і застосування тестів контролю; – забезпечення користувачів інформацією про реальне фінансове положення підприємства, достовірність обліку і звітності; – визначення фінансової стратегії підприємства.
4. Об'єкти	Організаційно-технологічні, фінансово-економічні процеси і їх елементи, стан і використання всіх видів господарських засобів і джерел їх походження; трудова діяльність колективу та окремих його членів (дотримання законів, правових норм і встановлених правил роботи)	Система управління підприємством, зокрема система обліку; економічна інформація, що формується менеджерами, зокрема дані обліку і звітності
5. Інструментарій	Прийоми і способи документального і фактичного контролю, економічного аналізу	Прийоми і способи документального і фактичного контролю, способи і прийоми експертно-аудиторської діагностики
6. Види контрольної інформації етапу узагальнення	Відомості контролю окремих об'єктів (суцільного або несущільного), контрольні розрахунки, акти перевірок і обстеження	Аудиторський звіт: акт аудіювання, аудиторський висновок
7. Користувачі інформації	Президент фірми, дирекція, менеджери структурних підрозділів	Власники (засновники), менеджери вищого рівня управління

*Джерело: [2, с. 10-11]

В результаті аналізу даної таблиці встановлено що служби внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту мають відмінності у своїй меті, завданнях та об'єктах. Служба внутрішнього контролю має набагато ширші повноваження ніж служба внутрішнього аудиту, оскільки об'єктом такого контролю виступає вся господарська діяльність підприємства.

Отже, створення служби внутрішнього аудиту є доцільним, але, на нашу думку, не для всіх підприємств. Найбільш недоцільним створення даної служби є для суб'єктів малого господарювання, де власник може сам безпосередньо здійснювати контроль за діяльністю підприємства. Саме на таких підприємствах створення служби внутрішнього аудиту є неефективним, оскільки її утримання призведе до значних витрат. Тому найбільш важливу роль дана служба відіграє в акціонерних, холдингових компаніях, транснаціональних корпораціях та інших великих підприємствах та їх об'єднаннях.

Значущість внутрішнього аудиту для холдингових, транснаціональних компаній, як зазначає А.М. Сонін, визначається необхідністю для керівника підприємства отримувати своєчасну і об'єктивну інформацію про діяльність філій та дочірніх компаній. Останні, у свою чергу, також отримують велику користь від внутрішнього аудиту.

По-перше, відбувається ознайомлення в рамках всієї компанії з кращими практичними здобутками окремих підрозділів, носієм інформації про які, є служба внутрішнього аудиту (у деяких компаніях служба внутрішнього аудиту веде спеціальну базу даних кращих практик, доступну всім співробітникам компанії).

По-друге, внутрішній аудит сприяє глибшому розумінню у філіях і дочірніх компаніях політик і процедур керівника, що управляє компанією. У загальному випадку, чим більша компанія і чим більше у неї відосблених підрозділів, тим більше затребуваними будуть функції контролю і

об'єктивного інформаційного забезпечення, які виконує внутрішній аудит [8, с. 9-10].

Внутрішньому аудиту властива також максимальна оперативність, гнучкість, спрямованість на виправлення помилок і удосконалення фінансово-господарської діяльності підприємства. Робота внутрішніх аудиторів дає змогу вчасно знайти недоліки в роботі підприємств і вжити заходів, спрямованих на їх усунення. Внутрішній аудит аналізує ситуацію ризику та застерігає від банкрутства, використовує ноу-хау для збільшення прибутку та ефективності нової технології, вживає заходів, що сприяють підвищенню ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

Створення ефективної служби внутрішнього аудиту дозволить:

1) забезпечити ефективне функціонування та розвиток підприємства в умовах конкуренції;

2) своєчасно виявити та мінімізувати комерційні, фінансові та інші ризики в управлінні підприємством;

3) зберегти та ефективно використати ресурси підприємства;

4) виявити невикористані резерви при управлінні ресурсами підприємства;

5) сформувати адекватну систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, яка дозволить своєчасно адаптувати функціонування підприємства до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі;

6) знизити витрати на проведення аудиту зовнішніми аудиторами.

Служба внутрішнього аудиту, як і будь-яка діяльність, має свої переваги та недоліки, які наведені в табл. 3.

Таблиця 3. Основні переваги та недоліки створення служби внутрішнього аудиту

<i>Переваги створення служби внутрішнього аудиту</i>	<i>Недоліки створення служби внутрішнього аудиту</i>
Гарантія збереження конфіденційності інформації	Проблема забезпечення незалежності внутрішніх аудиторів
Працівники підприємства краще знайомі зі специфікою діяльності, організаційною структурою підприємства	Необхідність організації постійного навчання і підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів
Досвід, напрацьований внутрішніми аудиторами залишається на підприємстві	Проблеми пов'язані з мотивацією персоналу, відпустками, хворобами, питаннями охорони праці
Внутрішні аудитори – резерв управління на майбутнє	Вірогідність фінансових втрат, внаслідок помилок або некомпетентності аудиторів ("людський фактор")

З табл. 3 видно, що створення та утримання служби внутрішнього аудиту має ряд переваг та недоліків. Проте, вважаємо, що всі недоліки даної служби мають переважно витратний характер, що ще раз свідчить про доцільність створення даної служби на великих підприємствах, оскільки її ефективність може принести суб'єкту господарювання додаткові прибутки, які зможуть покрити витрати на утримання даної служби.

Основними завданнями створеної служби внутрішнього аудиту є:

– моніторинг фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта та його філій;

– дотримання законодавчих та інших нормативно-правових актів;

– виявлення та виправлення недоліків в обліковій інформації внаслідок ненавмисних помилок і зловживань;

– експертиза бухгалтерських балансів і звітів; правильність організації методології і техніки ведення бухгалтерського обліку;

– консультування власників, керівництва, спеціалістів та робітників апарату керівництва з питань організації та керування, права, аналізу господарської діяльності;

– організація підготовки до перевірок зовнішнього аудиту, податкової інспекції та інших органів зовнішнього контролю [5, с. 51].

Висновки та перспективи подальших досліджень. В результаті проведеного дослідження ми дійшли до таких висновків:

1. Належна організація внутрішнього аудиту сприяє більш ефективній діяльності підприємства, підвищуючи відповідальність працівників за свої вчинки, запобігаючи виникненню негативних явищ, пов'язаних з діяльністю підприємства.

2. Ефективна служба внутрішнього аудиту може зменшити витрати компанії та забезпечити їй позитивний кінцевий результат. Створення саме такої служби на підприємстві дозволить керівнику підприємства: по-перше, налагодити ефективний контроль за його підрозділами; по-друге, виявити резерви і найбільш перспективні напрями розвитку виробництва; по-третє, підвищити кваліфікаційний рівень фінансово-економічних, бухгалтерських та інших служб підприємства.

2. Наявність ефективного внутрішнього аудиту стає невід'ємною складовою успішного розвитку компанії в умовах швидких змін зовнішнього середовища, підвищення складності процесів управління, розподілу функцій володіння та управління бізнесом. При цьому внутрішній аудит стає корисним в залежності від завдань, що будуть перед ним поставлені.

4. Службу внутрішнього аудиту доцільно створювати на великих підприємствах, у корпораціях, асоціаціях, де існує великий розрив між керівниками вищої ланки управління та керівниками філій, дочірніх підрозділів, управлінців нижчої ланки. Створення та утримання служби внутрішнього аудиту на малих підприємствах може привести до значних витрат у порівнянні з вигодами, які можна отримати в результаті функціонування даного підрозділу.

Список використаної літератури:

1. *Бакун О.* Розвиток внутрішнього аудиту в Україні // Вісник НБУ. – 2002. – С. 11-13.

2. *Сухарева Л.А., Дмитренко И.Н.* Внутренний аудит: организация и методология (научно-практическое пособие). – Донецк, 2000. – 75 с.

3. *Давидов Г.М.* Аудит як розділ науки про господарський контроль // Вісник Львівської комерційної академії. – 2004. – Випуск 16. – С. 38-49.

4. *Мельник М.В., Пантелеєв А.С., Звездин А.Л.* Ревизия и контроль: учебник / Под ред. проф. М.В. Мельник. – М.: КНОРУС, 2007. – 640 с.

5. *Опалинська К.О.* Проблема створення та функціонування відділу внутрішнього аудиту // Актуальні проблеми розвитку аудиту в сучасному інформаційному середовищі: тези доп. Всеукр. студ. наук. конф. (Київ, 30-31 березня 2006 р.) / Відп. ред. Є.В. Мних. – К.: Київ. нац. тор.-екон. ун-т. – 2006. – С. 111.

6. *Пантелеєв В.П.* Аудит. – Навчальний посібник. – К.: “Видавничий дім “Професіонал”, 2008. – 400 с.

7. *Пантелеєв В.П., Корінько М.Д.* Внутрішній аудит: Навч. посіб. за ред. д.е.н., проф. В.О. Шевчука. Державна академія статистики обліку та аудиту Державного комітету статистики України. – К., 2006. – 247 с.

8. *Сонин А.М.* Внутренний аудит: Современный подход. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 64 с.

9. *Фоміна Т.В.* Місце та роль внутрішнього аудиту в системі внутрішньогосподарського контролю // Вісник Львівської комерційної академії. – 2004. – Випуск 16. – С. 441-447.

ФІЛОЗОП О.В. – здобувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:
– питання організації і методики внутрішнього аудиту