

ПРАВОВА ОСНОВА ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

*В статті досліджено особливості нормативно-правового регулювання
внутрішнього аудиту в Україні та світі*

Постановка проблеми. До здійснення економічної діяльності прямо чи опосередковано залучені різні суб'єкти, включаючи також державу в особі органів соціального страхування, податкових органів тощо. Активна позиція держави в економічній діяльності підприємств пов'язана з тими аспектами господарювання, від яких залежить не лише ефективність та прибутковість їх діяльності, а й в цілому добробут суспільства. На сьогодні дуже актуальним є створення гармонізованої законодавчої бази, головним завданням якої є регулювання всіх процесів, які відбуваються в державі.

Так як економіка України виходить на якісно новий рівень, причиною чого є розширення підприємств та запровадження на них внутрішнього аудиту, з'являється необхідність у регулюванні внутрішнього аудиту та розробці власної нормативно-правової бази з питань регулювання внутрішнього аудиту, яка буде включати національні особливості ведення бізнесу та нормативно-правової бази.

Метою дослідження є вивчення особливостей нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту в Україні та світі.

Аналіз останніх досліджень. Нормативно-правове регулювання внутрішнього аудиту висвітлене в працях таких дослідників як: А.В. Бодюка, Ю.Н. Гузова, С.І. Жмінська, С. Зубілевича, Ю.В. Потехінової, В.Ф. Сафонові, проте названі автори не приділили достатньої уваги нормативному регулюванню внутрішнього аудиту в нашій країні. Здійснення внутрішнього аудиту на великих підприємствах не може регулюватись лише іноземним законодавством, так як є риси, які притаманні лише національній економіці та які необхідно враховувати при розробці національної нормативно-правової бази з регулювання внутрішнього аудиту на національних підприємствах.

Виклад основного матеріалу. На сьогодні здійснення внутрішнього аудиту в Україні не носить обов'язкового характеру, проте на вітчизняних підприємствах, де він все-таки проводиться, внутрішній аудит не має ніякої юридичної сили. Рішення про впровадження внутрішнього аудиту приймається лише його власниками, спираючись тільки на власні інтереси.

Слід зазначити, що внутрішній аудит з'явився під впливом негативного досвіду аудиторської практики в Західних країнах, а його розвиток спричинений затвердженням нормативних актів, які зображено на рис. 1, розробка яких скерована здебільшого на:

- збереження майна власників підприємства;
- забезпечення власників достовірною інформацією щодо діяльності їхнього підприємства;
- надання державі необхідної інформації про діяльність підприємства, що акумулюється в звітності та оприлюднюється на широкий загал;
- недопущення легалізації доходів, отриманих незаконним шляхом.

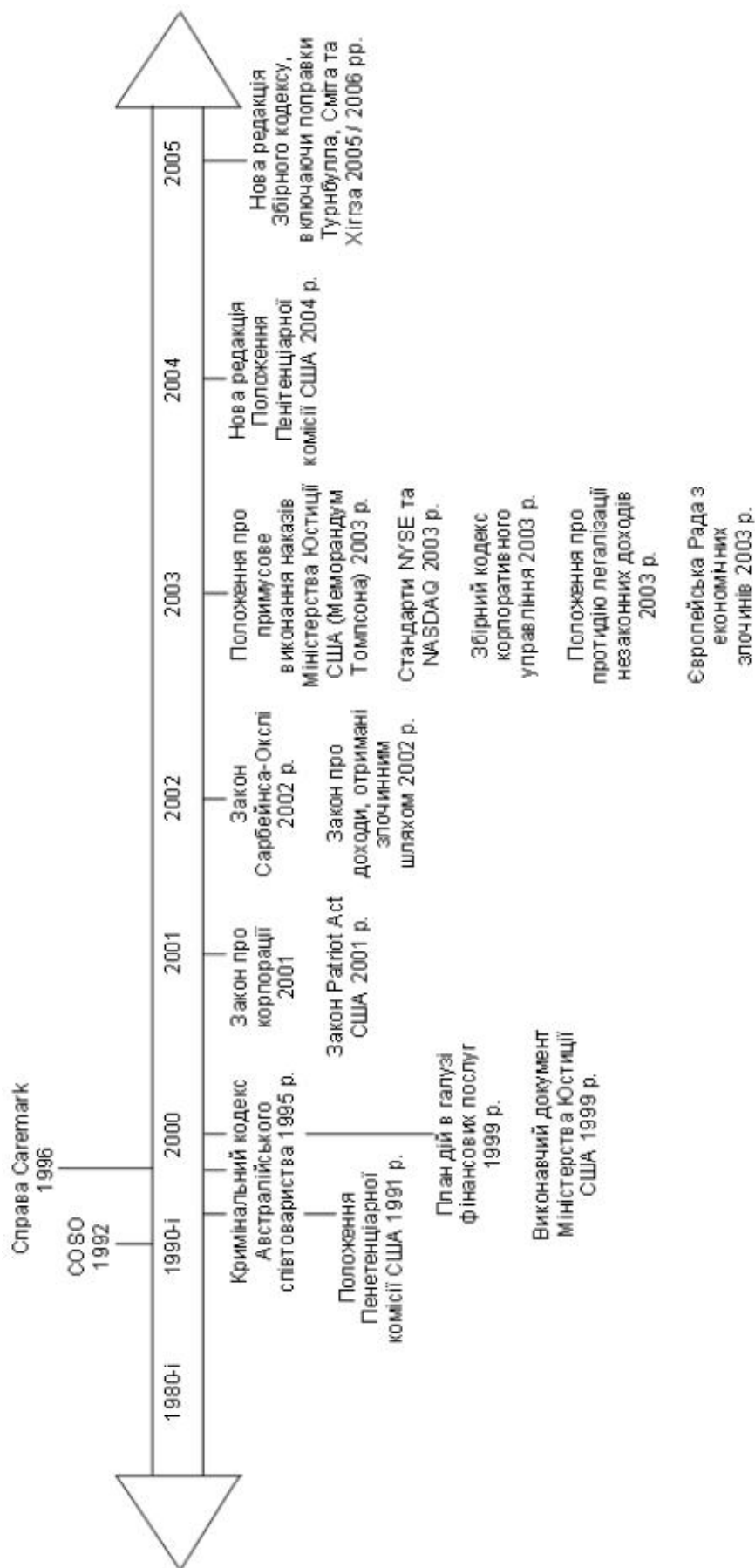


Рис. 1. *Нормативні акти, які стали поштовхом до появи внутрішнього аудиту*
Джерело: на основі [1]

Потреби користувачів в отриманні такого роду інформації пояснюються необхідністю безперервного та ефективного ведення господарської діяльності для забезпечення власників регулярним приростом капіталу, що дозволить збільшити вартість підприємства та залучити інвестиції в його розвиток, а також здійснити позитивний вплив на розвиток економіки країни.

Саме здійснення внутрішнього аудиту забезпечує отримання власниками достовірної інформації та виявлення прогалин в управлінні підприємством, у зв'язку з чим з'являється необхідність у його регулюванні не лише в межах підприємства, а й на державному рівні.

Закордоном розроблені наступні нормативно-правові акти, що регулюють проведення внутрішнього аудиту:

1) Положення “Про організацію внутрішнього контролю в кредитних організаціях та банківських групах” [3], присвячений регулюванню внутрішнього контролю в банках (Російська Федерація);

2) Правило (стандарт) аудиторської діяльності № 8 “Оцінка аудиторських ризиків та внутрішній контроль, який здійснюється підприємством” [5], створений для визначення основ оцінки ризиків на підприємствах (Російська Федерація);

3) Правило (стандарт) № 29 “Розгляд роботи внутрішнього аудиту” [4], призначений для контролю внутрішнього аудиту (Російська Федерація);

4) Наказ Міністерства фінансів РФ “Про затвердження адміністративного регламенту виконання федеральною службою фінансово-бюджетного нагляду державної функції зі здійснення контролю та нагляду за дотриманням законодавства РФ при використанні коштів федерального бюджету, коштів державних позабюджетних фондів, а також матеріальних цінностей, які знаходяться в федеральній власності” [6], створений для можливості контролю за бюджетними організаціями (Російська Федерація);

5) МСА 610 “Розгляд роботи внутрішнього аудиту” [2], встановлює стандарти для зовнішніх аудиторів при розгляді роботи внутрішнього аудиту (США);

Як бачимо, переважна кількість вищенаведених документів затверджена урядом Російської Федерації та побудовані на основі врахування особливостей російської економіки.

Для визначення особливостей регулювання внутрішнього аудиту в Російській Федерації нами досліджено структуру даних нормативних актів, визначення внутрішнього аудиту (внутрішнього контролю), наведене в них та особливості елементів системи внутрішнього контролю, що відображено в табл. 1.

Таблиця 1. Порівняльна таблиця нормативних актів з внутрішнього аудиту

Ознака	Назва документу	Положення “Про організацію внутрішнього контролю в кредитних організаціях та банківських групах”	ПСАД № 8 “Оцінка аудиторських ризиків та внутрішній контроль, який здійснюється підприємством”	Правило (стандарт) № 29 “Розгляд роботи внутрішнього аудиту”	Наказ Міністерства фінансів РФ “Про затвердження адміністративного регламенту...”	Міжнародний стандарт аудиту 610 “Розгляд роботи внутрішнього аудиту”
Структура документу	1. Загальні положення 2. Система органів внутрішнього контролю 3. Система внутрішнього контролю 4. Служба внутрішнього контролю 5. Особливості нагляду Банку Росії за дотриманням правил організації внутрішнього контролю 6. Прикінцеві положення	1. Вступ 2. Процедури оцінки ризиків та джерела інформації про діяльність підприємства та середовище, в якому вона здійснюється, включаючи систему внутрішнього контролю 3. Розуміння діяльності підприємства та середовища, в якому вона здійснюється, включаючи систему внутрішнього контролю 4. Оцінка ризиків суттєвого викривлення інформації 5. Повідомлення інформації, отриманої за результатами аудиту, керівництву підприємства та представникам власника 6. Документування	1. Вступ 2. Обсяг та цілі внутрішнього аудиту 3. Взаємовідносини між внутрішнім аудитом та зовнішнім аудитором 4. Розуміння та попередня оцінка внутрішнього контролю 5. Терміни взаємодії та координації 6. Оцінка ефективності внутрішнього аудиту	1. Загальні положення 2. Адміністративні процедури	1. Вступ 2. Обсяг і мета внутрішнього аудиту 3. Відносини між внутрішнім і зовнішнім аудитором 4. Розуміння і оцінка внутрішнього аудиту 5. визначення часу взаємодії і координація 6. Оцінка роботи внутрішнього аудиту	

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
Визначення внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту)	Внутрішній контроль – діяльність, яка здійснюється кредитною організацією (органами її управління, підрозділами та працівниками) та спрямована на досягнення цілей, визначених даним документом	Немає визначення	Внутрішній аудит – контрольна діяльність, здійснювана всередині підприємства його підрозділом службою внутрішнього аудиту	Немає визначення	Внутрішній аудит – оцінювальна діяльність служби, створеної суб'єктом господарювання
Елементи системи внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту)	Не зазначено	1. Контрольне середовище; 2. Процес оцінки ризиків підприємством; 3. Інформаційна система, в тому числі пов'язана з підготовкою фінансової (бухгалтерської) звітності; 4. Контрольні дії; 5. Моніторинг засобів контролю	1. Моніторинг ефективності процедур ВК 2. Дослідження фінансової та управлінської інформації; 3. Контроль економності, ефективності та результативності, включаючи не фінансові засоби контролю підприємства 4. Контроль за дотриманням законодавства РФ, нормативних актів та інших зовнішніх вимог, а також політики, директив та інших внутрішніх вимог керівництва	Не зазначено	1. Моніторинг внутрішнього контролю; 2. Перевірка фінансової і господарської інформації; 3. Перевірка економності та продуктивності діяльності; 4. Перевірка дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог;

В результаті здійсненого аналізу нормативно-правової бази з регулювання внутрішнього контролю (аудиту), нами визначено, що в даних документах відображено всі проблемні моменти, які слід досліджувати внутрішньому контролеру (аудитору), проте негативним є те, що дані документи призначені і для внутрішнього контролю, і для внутрішнього аудиту, тобто є узагальненими, що є неправильним, оскільки поле діяльності внутрішніх аудиторів та внутрішніх контролерів є абсолютно різним.

Не зважаючи на ті недоліки, які існують в російському законодавстві з регулювання внутрішнього контролю (аудиту), вважаємо за доцільне взяти за основу законодавство цієї країни, оскільки значний час Україна та Росія розвивалися в складі однієї великої держави, тому деякі моменти в правовому регулюванні національних економік України та Росії є однаковими.

Проте, навіть не дивлячись на те, що сьогодні в Україні стрімко розвивається внутрішній аудит, до цих пір не розроблено нормативної бази щодо регулювання даного питання, хоча на сьогодні абсолютно нерегульованими залишаються питання методичного та організаційного забезпечення внутрішнього аудиту.

В Україні в якості національних стандартів аудиту з 2005 року застосовуються Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики [2]. В даних стандартах опосередковано визначено сутність внутрішнього аудиту, його мету та критерії. Так, МСА610 "Розгляд роботи внутрішнього аудиту" передбачає, що "Термін "внутрішній аудит" означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктом господарювання. До функцій внутрішнього аудиту входять, зокрема, моніторинг системи внутрішнього контролю." [2, с. 581] Далі в МСА 610 передбачено обсяг і мету внутрішнього аудиту: "Обсяг і мета внутрішнього аудиту змінюються й залежать від розміру, структури суб'єкта господарювання, вимог його управлінського персоналу. Як правило, внутрішній аудит складається з одного або декількох наведених елементів:

- Моніторинг внутрішнього контролю. Впровадження адекватного внутрішнього контролю входить до обов'язків управлінського персоналу та вимагає постійної уваги. Управлінський персонал покладає, як правило, на внутрішній аудит відповідальність щодо перевірки внутрішнього контролю, моніторингу його функціонування, а також надання рекомендацій з його вдосконалення;

- Перевірка фінансової і господарської інформації. Цей елемент може включати перевірку способів, що застосовуються для визначення, виміру, класифікації цієї інформації і складання звітності про неї та конкретний запит щодо окремих статей, у тому числі детальне тестування операцій, залишків на рахунках і процедур;

- Перевірка економічності та продуктивності діяльності, включаючи нефінансові заходи контролю суб'єкта господарювання;

- Перевірка дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог, а також політики, директив управлінського персоналу та інших внутрішніх вимог." [2, 581].

Крім того, МСА 610 передбачено, що:

- Роль внутрішнього аудиту визначається управлінським персоналом, і його цілі відрізняються від цілей зовнішнього аудитора, призначенням якого є надання незалежного висновку щодо фінансових звітів суб'єкта господарювання. Цілі функціонування внутрішнього аудиту змінюються залежно від вимог управлінського персоналу.

– Внутрішній аудит є підрозділом суб'єкта господарювання. Незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності внутрішнього аудиту, він не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора при висловленні ним думки щодо фінансових звітів.” [2, с. 582].

Отже, згідно діючих МСА, внутрішній аудит є підрозділом суб'єкта господарювання. В реальному випадку служба внутрішнього аудиту звітує перед управлінським персоналом найвищого рівня і не несе іншої відповідальності. [2, с. 583].

В частині організації внутрішнього аудиту МСА 610 передбачає, що на підприємстві повинне належним чином здійснюватись планування, перевірка та документування внутрішнього аудиту, а також аудиторські інструкції, робочі програми та робочі документи. [2, с. 583]

Отже, сьогодні в Україні найпоширенішим документом, в якому піднімаються питання внутрішнього аудиту, є Міжнародні стандарти аудиту, хоча і вони не дають відповідей щодо проблемних питань внутрішнього аудиту. В даному документі розглядається лише питання використання роботи внутрішнього аудитора при проведенні зовнішнього аудиту, а також надається визначення внутрішнього аудиту, проте аудитори не зобов'язані використовувати результатам внутрішнього аудиту, а у випадку залучення документів внутрішнього аудиту до перевірки мають право пере перевіряти деякі моменти. Одним із факторів недовіри зовнішніх аудиторів до внутрішнього аудиту є відсутність нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту.

Окрім того, Інститутом внутрішніх аудиторів розроблено Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту, які представляють собою набір критеріїв, якими слід керуватись внутрішнім аудиторам при виконанні своїх обов'язків. Дані стандарти спрямовані на регулювання внутрішньо аудиторської практики. Тому їх також необхідно врахувати при формуванні правової основи внутрішнього аудиту.

Структура Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту зображена на рис. 2.

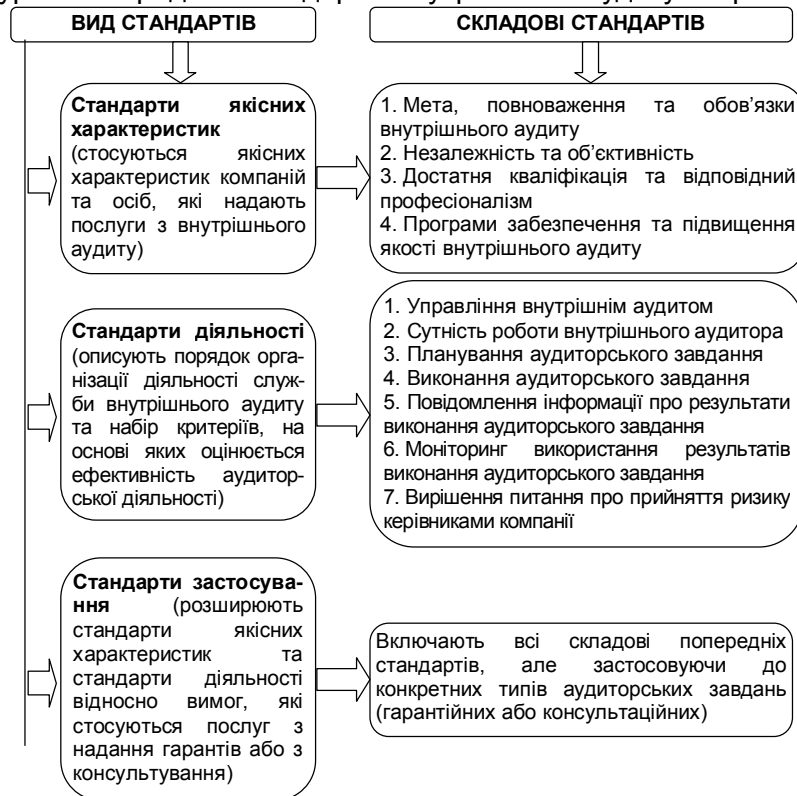


Рис. 2. Структура Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту

Як бачимо з рис. 2, в Міжнародних стандартах внутрішнього аудиту містяться стандарти, які забезпечують внутрішній аудит, починаючи від рішення про впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві і до використання результатів внутрішнього аудиту. Слід зазначити, що дані стандарти розроблені на Заході і практично не враховують національних особливостей ведення бізнесу. Тому необхідно здійснити перегляд стандартів для використання їх в Україні.

При розробці нормативно-правової бази з внутрішнього аудиту слід розуміти, що кількість нормативно-правових актів не свідчить про їх якість. Окрім того, зважаючи на добровільний порядок впровадження внутрішнього аудиту, немає сенсу в затвердженні законів, а достатнім буде розробка положень, затверджених на державному рівні, які будуть обов'язковими для тих, хто в добровільному порядку виявив бажання для впровадження внутрішнього аудиту.

Отже, при розробці нормативної бази з внутрішнього аудиту необхідно визначити її основні цілі та завдання, а також коло інформації, яку необхідно мати власникам та вищим державним органам відносно цього підприємства.

Основними вимогами до нормативно-правових актів з внутрішнього аудиту є:

- однозначність трактування (унікнення моментів, трактуючи які можна по-різному розуміти одну і ту саму норму);
- зрозумілість (нормативні акти з внутрішнього аудиту повинні бути зрозумілими для всіх суб'єктів, які керуються ними при здійсненні внутрішнього аудиту або при використанні його результатів);
- відповідність суміжним нормативно-правовим актам* (положення нормативного акту з внутрішнього аудиту не повинні суперечити окремим положенням суміжним нормативно-правовим актам);
- універсальність (нормативний акт з внутрішнього аудиту повинен бути таким, який можна використовувати при здійсненні економічної діяльності в усіх галузях економічної діяльності);
- адаптивність до економічних змін в країні (в положеннях нормативних актів не повинно міститись положень, які необхідно змінювати при зміні економічної ситуації в країні).

Враховуючи вищевикладену інформацію, вважаємо за доцільне, окрім внесення змін та коригувань до Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту, які враховуватимуть особливості національної економіки та її нормативно-правового регулювання, розробити та впровадити в дію положення "Про внутрішній аудит на вітчизняних підприємствах".

Прийняття та використання даного положення дозволить підприємствам удосконалити свою діяльність, що буде відображено в ефективності їхньої діяльності, а також в укладенні та виконанні довгострокових контрактів з іноземними партнерами, для яких одним із основних показників успішної діяльності підприємства є здійснення внутрішнього аудиту.

Структура положення та інформація, яка повинна в ньому міститись, наведена в табл. 2.

Таблиця 2. Структура положення "Про внутрішній аудит на вітчизняних підприємствах"

Структура положення	Пояснення до розділу
1	2
1. Сфера дії положення	Наводиться інформація про суб'єктів господарювання, впровадження внутрішнього аудиту для яких є обов'язковим
2. Законодавство про внутрішній аудит	Перелічуються суміжні нормативно-правові акти, які регулюють здійснення внутрішнього аудиту

* Під суміжними нормативними актами розуміємо затверджене раніше законодавство, яке використовується суб'єктами господарювання при здійсненні економічної діяльності

Продовження табл. 2

1	2
3. Основні поняття	Наводяться основні визначення, необхідні для розуміння положення, серед них внутрішній контроль, внутрішній аудит, внутрішній аудитор, головний внутрішній аудитор, висновок внутрішнього аудиту, аудиторський комітет тощо
4. Внутрішній аудитор та служба внутрішнього аудиту	Наводяться вимоги до внутрішніх аудиторів та основні засади діяльності служби внутрішнього аудиту (інформація про вимоги щодо кваліфікації, освіти та вмінь і навичок внутрішнього аудитора, а також форма організації служби внутрішнього аудиту)
5. Стандарти внутрішнього аудиту	Основа та суб'єкти розробки Стандартів внутрішнього аудиту, а також ступінь обов'язковості до виконання
6. Висновок внутрішнього аудиту та інші документи, які відображають результат роботи внутрішніх аудиторів	Зазначаються особливості висновку внутрішнього аудиту, порядок його складання та подання, суб'єкти його використання, а також вимоги щодо інформаційного навантаження інших документів, які відображають роботу внутрішніх аудиторів, а також суб'єкти, яким така інформація подається
7. Проведення позапланового внутрішнього аудиту	Зазначаються випадки, за яких внутрішній аудит проводиться поза графіком
8. Обов'язки суб'єктів господарювання при проведенні внутрішнього аудиту	Наводяться права та обов'язки суб'єктів на підприємстві, в ході проведення аудиту (терміни та обсяги інформації), а також порядок взаємодії служби внутрішнього аудиту та інших підрозділів при проведенні аудиту
9. Кваліфікації внутрішніх аудиторів	Наводиться кваліфікаційні вимоги до внутрішніх аудиторів, а також порядок проходження ними курсів підвищення кваліфікації
10. Відповідальність аудиторів	Наводиться інформація про види відповідальності, які накладаються на внутрішніх аудиторів у зв'язку з порушенням окремих правил їхньої діяльності

Джерело: власна розробка автора

Аналізуючи структуру запропонованого документу, наведену в табл. 2, можна зробити висновок, що його впровадження та використання в практичній діяльності окремих підприємств сприятиме підвищенню якості їх діяльності, оскільки передбачає:

- уніфіковане трактування внутрішнього аудиту;
- обов'язковість впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах, які мають вихід на міжнародний ринок;
- створення додаткових робочих місць для працівників, які можуть бути зайняті в сфері внутрішнього аудиту, а також підвищення професійного рівня та наукового рівня осіб з економічною освітою.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В ході дослідження нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту, нами визначено:

- в Україні немає нормативної бази щодо регулювання внутрішнього аудиту, що ускладнює його здійснення та контроль на вітчизняних підприємствах;
- визначено основні вимоги щодо нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту, серед яких: однозначність трактування, зрозумілість, відповідність суміжним нормативно-правовим актам, універсальність, адаптивність до економічних змін в країні;
- наведено структуру запропонованого Положення “Про внутрішній аудит на вітчизняних підприємствах” та інформацію, яка повинна в ньому міститись.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Дослідження внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні (Опитування українських компаній і банків про стан внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю) // Міжнародна фінансова корпорація. – 2008 (червень).
2. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: [Пер. з англ. мови] / О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “Статус”, 2007. – 1172 с.
3. Положение ЦБР “Об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах” от 16.12.2003 г. № 242-П: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/legislation/character_242_p/
4. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 29 “Рассмотрение работы внутреннего аудита”, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 25.08.2006 № 523: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/legislation/rule_29/
5. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 “Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом”, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 19.11.2008 г. № 863: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/legislation/rule_8/
6. Приказ Министерства финансов Российской Федерации “Об утверждении административного регламента исполнения федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением законодательства Российской Федерации при использовании средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности” от 4.09.2007 г. № 75н: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/legislation/administrative_regulations/