

УДК: 657. 6 – 051 – 057. 3

Проскуріна Н. М.,*кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Запорізького національного університету,***Гороховець Ю. А.,***Запорізький національний університет*

ТЕОРЕТИКО-ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ДІЯЛЬНОСТІ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У статті розглядаються підходи, принципи і показники ефективності організації служби внутрішнього аудиту на підприємстві. Узагальнено основні підходи до організації служби внутрішнього аудиту та розроблено основні етапи організації служби внутрішнього аудиту на підприємстві.

Ключові слова: внутрішній аудит, принципи аудиту, якість аудиту.

В статье рассматриваются подходы, принципы и показатели эффективности организации службы внутреннего аудита на предприятии. Обобщены основные подходы к организации службы внутреннего аудита и разработаны основные этапы организации службы внутреннего аудита на предприятии.

Ключевые слова: внутренний аудит, принципы аудита, качество аудита.

The article examines the approaches, principles and performance of internal audit in the enterprise. Generalized approaches to the internal audit department and developed the basic stages of the internal audit department in the enterprise.

Keywords: internal auditing, auditing principles, quality audit.

Постановка проблеми. Побудова надійної системи менеджменту, що сприяє підвищенню ефективності бізнесу і захисту інтересів власників, є зоною відповідальності керівництва підприємства. Але навіть добре побудована і організована система менеджменту має потребу в оцінці своєї ефективності як з точки зору досягнення поставлених цілей, так і з точки зору економічності. Найбільш незалежно і професійно оцінити надійність і ефективність існуючої системи менеджменту бізнес-процесів компанії, а також запропонувати рекомендації щодо її удосконалення може система внутрішнього аудиту.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. В економічній літературі багато науковців приділяють увагу дослідженню теоретичних аспектів ді-

яльності служби внутрішнього аудиту. Питанням організації служби внутрішнього аудиту на підприємствах України приділили свою увагу такі вчені: Т. А. Бутинець, Ф. Ф. Бутинець [1], Є. І. Волошина [2], М. Д. Корінко [3], Т. О. Каменська [4], В. С. Рудницький [5], О. Ю. Редько, В. П. Пантелєєв, О. В. Філозоп [6] та інші. Проте сьогодні існує низка невирішених проблем, які потребують подальшого вивчення і стосуються практичних аспектів організації служби внутрішнього аудиту, а саме оцінки її якості, надійності та ефективності.

Мета і завдання дослідження. Метою статті є висвітлення підходів, принципів і показників ефективності організації служби внутрішнього аудиту та розробки основних етапів її організації на підприємстві.

Виклад основного матеріалу. Внутрішній аудит – один із засобів контролю за ефективною діяльністю структурних підрозділів економічного суб'єкта.

Сьогодні служби внутрішнього аудиту існують у багатьох середніх і великих компаніях. І чимало керівників підприємств, де таких підрозділів ще немає, замислюються про їх створення. Зростаючий інтерес до внутрішнього аудиту зумовлений, на нашу думку, низкою чинників:

– внутрішній аудит є одним з небагатьох доступних і в той же час недооцінених ресурсів, правильне використання якого може підвищити ефективність компанії;

– низка гучних корпоративних скандалів, що прокотилися по США і Західній Європі, показала, що інститут зовнішнього аудиту може давати серйозні збої. Внаслідок чого терплять банкрутства навіть найбільші компанії;

– внутрішній аудит стає привабливим для власників компаній, які відходять від безпосереднього ведення справ, передаючи кермо влади професійним менеджерам;

– внутрішній аудит – це невід'ємна частина налагодженого корпоративного управління. Виходячи з цього, більшість західних публічних компаній або вже мають, або створюють службу внутрішнього аудиту. Також варто відзначити, що правила найбільших фондових бірж (Нью-Йоркської, Лондонської) вимагають, щоб у компанії був організований внутрішній аудит як обов'язкова умова внесення цінних паперів компанії в котирувальні списки.

– бажання власників та менеджменту впорядкувати бізнес-процеси фірми. Адже у низці випадків це може привести до дуже істотної економії коштів.

Функція внутрішнього аудиту може бути реалізована кількома способами. Основні підходи до організації внутрішнього аудиту узагальнені в таблиці 1.

Таблиця 1.
Основні підходи до організації внутрішнього аудиту*

Підходи	Переваги
Створення власної служби внутрішнього аудиту	<ul style="list-style-type: none"> – співробітники підприємства ґрунтовно обізнані з питань внутрішньої організації підприємства та галузевими особливостями бізнесу; – коли контрольні завдання управлінського персоналу підприємства виконують штатні співробітники, то отримані навички та досвід залишаються всередині підприємства; – управлінський персонал підприємства може використати внутрішній аудит як “майданчик” для професійного та кар’єрного зростання майбутніх управлінських кадрів.
Використання аутсорсингу – тобто повністю передати функції внутрішнього аудиту спеціалізованій фірмі	<ul style="list-style-type: none"> – можливість використовувати послуги експертів в різних областях; – доступ до високопрофесійних аудиторських кадрів; – гнучкість у питанні залучення аудиторських ресурсів (наприклад, при впровадженні нової системи або необхідності провести позаплановий аудит не доведеться розширювати штат служби внутрішнього аудиту або відволікати ресурси служби внутрішнього аудиту від виконання інших проектів); – доступ до передових технологій та методик проведення контрольних перевірок.
Використання косорсингу – тобто створити службу внутрішнього аудиту в рамках підприємства, але в деяких випадках залучати експертів спеціалізованої фірми або зовнішнього консультанта	<ul style="list-style-type: none"> – можливість використовувати послуги експертів в різних областях; – доступ до високопрофесійних аудиторських кадрів; – гнучкість у питанні залучення аудиторських ресурсів (наприклад, при впровадженні нової системи або необхідності провести позаплановий аудит не доведеться розширювати штат служби внутрішнього аудиту або відволікати ресурси служби внутрішнього аудиту від виконання інших проектів); – доступ до передових технологій та методик проведення контрольних перевірок.

*– узагальнено автором за джерелами [1, 3, 6, 8, 9].

Наявність служб внутрішнього аудиту створює реальні передумови успішного розвитку бізнесу, у зв’язку з появою:

- можливості на вигідних умовах залучати інвестиції шляхом підвищення якості фінансової (бухгалтерської) звітності господарюючого суб’єкта;
- можливості ефективно управляти використанням матеріальних і трудових ресурсів господарюючого суб’єкта та проводити ефективну цінову політику;
- можливості у власників контролювати діяльність управлінського персоналу щодо відповідності його дій цілям бізнесу господарюючого суб’єкта, а у управлінського персоналу – ефективність роботи філій та структурних підрозділів господарюючого суб’єкта.

Необхідність у внутрішньому аудиті відчувається і при залученні іноземних інвестицій. МБРР та МВФ вимагають, щоб річні звіти публічних компаній-позичальників містили перевірений зовнішнім аудитором звіт про внутрішній контроль, в якому повинна міститися інформація:

- про діяльність керівництва компанії зі створення та забезпечення функціонування адекватної бізнесу структури внутрішнього контролю, а також процедур формування фінансової звітності;

– про оцінку ефективності структури внутрішнього контролю компанії і процедур, що застосовуються нею щодо фінансової звітності.

О. В. Філозоп виділяє такі етапи організації служби внутрішнього аудиту: видача розпорядчого документа керівником або власником підприємства про створення служби внутрішнього аудиту, розробка положення організації СВА на підприємстві, затвердження положення про СВА керівником або власником підприємства, розробка та затвердження посадових інструкцій працівників СВА, створення планів та робочих документів СВА підприємства, збір та створення власної інформаційної бази, підбір та повноваження осіб для роботи в службі внутрішнього аудиту [6].

Організацію служби внутрішнього аудиту ми пропонуємо проводити за етапами, наведеними на рисунку 1, що дозволить забезпечити ефективне функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві.

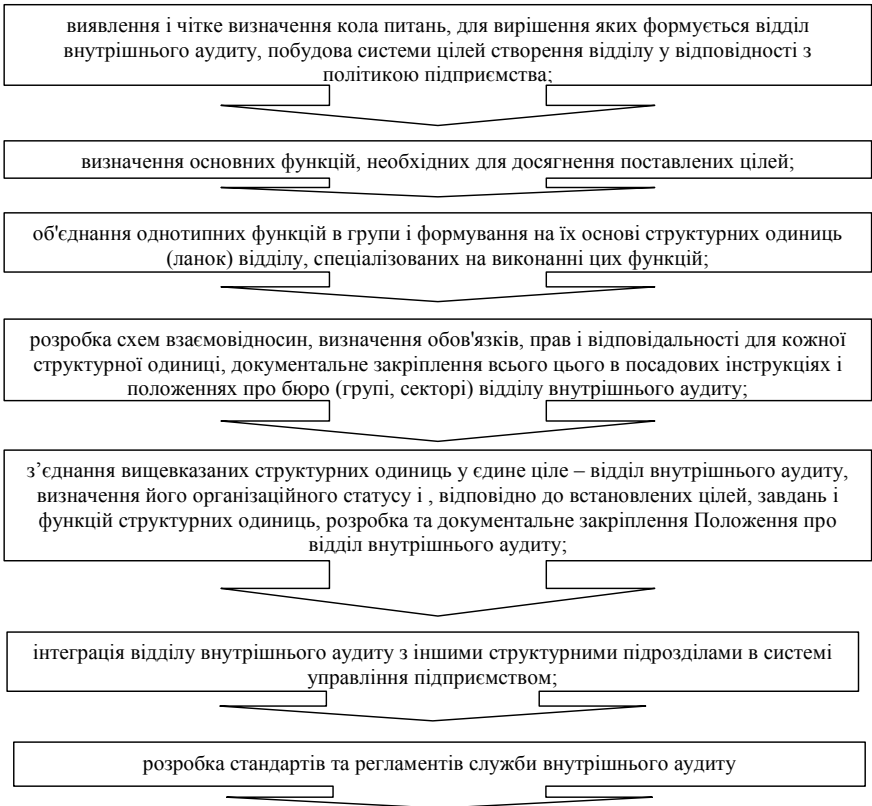


Рис. 1. Основні етапи організації відділу внутрішнього аудиту

Організація роботи служби внутрішнього аудиту має бути поставлена на такий рівень, щоб результат її діяльності об'єктивно та достовірно відображав діяльність підрозділу, який перевіряється, а також зрозумілим всім користувачам такої інформації. Для виконання цієї умови при організації служби внутрішнього аудиту необхідно дотримуватися таких принципів: спеціалізації і кооперування, пропорційності, паралельності, прямоочності, безперервності, ритмічності [7, с. 193].

Для успішного функціонування системи внутрішнього аудиту на підприємстві необхідно дотримуватися принципів ефективності: відповідальності, збалансованості, своєчасного повідомлення про відхилення, відповідності контролюючої та контрольованої систем, комплексності, поділу обов'язків, дозволу і схвалення, професіоналізму. Ці принципи взаємопов'язані, порядок їх поєднання залежить від конкретних обставин. На нашу думку, в умовах кризового функціонування підприємств особлива увага належить такому принципу як професіоналізм, що реалізується через вимоги, які мають бути встановлені підприємством на рівні кваліфікаційних та етичних вимог.

Питанням дослідження професійних вимог займався О. В. Філозоп, який поділяє кваліфікаційні на вимоги до:

- аудиторів: повна вища економічна або юридична освіта. Стаж роботи на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудиторів;

- бухгалтерів: особи середнього віку зі стажем роботи не менше двох років (а для головного бухгалтера – не менше 3 років) та знанням відповідних комп'ютерних програм [6].

Ми погоджуємося з думкою О. В. Філозопа і вважаємо, що для ефективного функціонування служби внутрішнього аудиту слід дотримуватись таких вимог:

- ущемлення інтересів – необхідно створювати спеціальні умови, за яких будь-які відхилення ставлять будь-якого працівника чи підрозділ організації в невідгідне становище і спонукають їх до регулювання “вузьких місць”;

- недопущення концентрації прав первинного контролю в руках однієї особи – зосередження первинного контролю в одних руках може призвести до недостовірного обліку в інтересах цієї особи;

- зацікавленості адміністрації – функціонування системи внутрішнього аудиту не може бути ефективним без чесності, належної зацікавленості та участі посадових осіб управління;

- прийнятності (придатності) методології внутрішнього контролю, тобто контрольні цілі й завдання, що ставляться перед центрами відповідальності, повинні бути раціональними;

- безперервності розвитку та вдосконалення – система внутрішнього контролю повинна бути побудована таким чином, щоб можна було гнучко

її "настроювати" на рішення нових завдань, що виникають у результаті зміни внутрішніх і зовнішніх умов функціонування організації, і забезпечити можливість її розширення і модернізації;

– пріоритетності – абсолютний контроль над звичайними незначними операціями (наприклад, дрібними витратами) не має сенсу і лише відволікає сили від більш важливих завдань;

– відсутність непотрібних етапів, процедур у проведенні контролю – контроль необхідно організувати раціонально, оскільки це часто пов'язано з додатковими витратами праці і коштів;

– одиничної відповідальності – кожна окрема контрольна функція повинна бути закріплена тільки за одним центром відповідальності;

– потенційного функціонального заміщення – тимчасове вибуття окремих суб'єктів внутрішнього контролю не повинно переривати контрольні процедури;

– регламентації – ефективність функціонування системи внутрішнього аудиту прямо пов'язана з тим, наскільки підпорядкована регламентом контрольна діяльність в організації.

У загальному випадку основним критерієм ефективності внутрішнього аудиту служить дотримання принципів функціонування його системи, описаних вище. Якщо ці принципи в організації не дотримуються, система внутрішнього аудиту буде або недієвою, або дієвою, але не результативною. Але в будь-якому випадку вона не буде ефективною. Якщо в організації всі принципи дотримані, система внутрішнього аудиту може вважатися ефективною за обов'язкової умови перевищення значення показника її результативності над її вартістю.

До показників ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту доцільно віднести, наприклад, такі:

– кількість завершених перевірок службою внутрішнього аудиту у порівнянні із затвердженим планом перевірок по підприємству;

– кількість проведених за період перевірок службою внутрішнього аудиту в розрахунку на одного співробітника служби внутрішнього аудиту;

– відсоток виконаних рекомендацій, наданих службою внутрішнього аудиту;

– кількість повторних аудиторських рекомендацій;

– пряме скорочення витрат / економія від виконання рекомендацій аудиту;

– задоволеність управлінського персоналу та власників підприємства результатами діяльності служби внутрішнього аудиту.

Поряд з процедурою періодичної оцінки ефективності служби внутрішнього аудиту повинна існувати програма підвищення якості її роботи. До заходів, що проводяться в рамках цієї програми, належать:

– поточний контроль (моніторинг) якості внутрішніх аудитів. Його проводять керівник і співробітники служби внутрішнього аудиту під час

проведення перевірок. Моніторинг спрямований на те, щоб діяльність внутрішніх аудиторів відповідала процедурам і регламентам підприємства і самої служби внутрішнього аудиту. Також він дозволяє співробітникам служби внутрішнього аудиту упевнитися в тому, що вони виконують поставлені перед ними завдання на належному професійному рівні;

– внутрішні оцінки, що проводяться не рідше одного разу на рік керівником служби внутрішнього аудиту та ставлять за мету виявлення власними силами резерви для удосконалення діяльності кожного внутрішнього аудитора і всієї служби в цілому;

– зовнішні оцінки, що проводяться не рідше одного разу на 5 років. Їх здійснюють структури, які щодо служби внутрішнього аудиту є сторонніми. Як такі зазвичай виступають авторитетні зовнішні аудиторські фірми. Зовнішні оцінки особливо цінні тим, що дозволяють отримати “погляд з боку” на якість роботи внутрішнього аудиту.

Варто зазначити, що підхід до підвищення якості внутрішнього аудиту повинен бути комплексним. Тільки виконання всіх перерахованих вище заходів буде найбільшою мірою сприяти вдосконаленню роботи СВА.

Висновки. В сучасних умовах господарювання керівництво підприємства несе відповідальність за створення і підтримку надійної та ефективної системи внутрішнього контролю, а внутрішні аудитори допомагають менеджерам підприємства ефективно виконувати покладені на них обов'язки, надавати їм достатню впевненість у тому, що активи компанії використовуються найбільш ефективним чином для досягнення цілей і завдань, що стоять перед підприємством у цілому та його окремими підрозділами.

Отже, внутрішній аудит є оцінкою надійності та ефективності наявної системи внутрішнього контролю, а внутрішні аудитори – людьми, покликаними неупереджено і професійно провести таку оцінку. Іншими словами, внутрішній аудит є функція незалежної оцінки всіх аспектів діяльності організації, здійснювана зсередини організації і спрямована на створення у менеджерів компанії впевненості в тому, що система контролю, яка існує, надійна й ефективна.

Таким чином, служба внутрішнього аудиту надає оцінку надійності підприємства, а отже, і є його основним помічником.

Література:

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. Аудит [учеб. пособ.] / под ред. П. Н. Майданевича, Е. И. Волошиной. – Симферополь : ЧП “Предприятие Феникс”, 2008. – 700 с.
3. Пантелеев В. П. Внутрішній аудит: [навч. посіб]. / В. П. Пантелеев, М. Д. Корінько / За ред. д. ек. н., проф. Шевчука В. О. – К., 2006. – 247 с.

4. Каменська Т. О. Ефективність діяльності та якість внутрішнього аудиту / Т. О. Каменська // Облік, аналіз, аудит. – 2009. – № 3. – С. 56-67.
5. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : методологія, організація: монографія / В. С. Рудницький. – Тернопіль : "Економічна думка", 2000. 104 с.
6. Національна бібліотека ім. Вернадського. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua.
7. Білуха М. Т. Курс аудиту: [підручник] / М. Т. Білуха. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К. : Вища школа, Т-во "Знання", КОО, 1999. – 574 с.
8. Бортник Н. А. Внутренние резервы предприятия : учет, контроль и анализ / Н. А. Бортник, А. Н. Бортник, Я. В. Мех. – Саратов : Издат. центр СГСЭУ, 2000. – 88 с.
9. Кочинев Ю. Ю. Аудит : теория и практика : [4-е изд., обновленное и дополненное] / Ю. Ю. Кочинев. – СПб. : Питер, 2009. – 432 с.