

ОРГАНІЗАЦІЯ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ І МЕТОДИКА ЙОГО ПРОВЕДЕННЯ

Окреслена актуальність запровадження внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємства. Розглянуто основні функції, принципи побудови, методичні прийоми, визначено критерії оцінки ефективності внутрішнього аудиту.

Ключові слова: внутрішній аудит, стандарти, принципи, методичні прийоми

Вступ

В нинішній час назріла нагальна необхідність широкого застосування внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємства, особливо великих і середніх, зокрема підприємств залізничного транспорту. Він повинен розглядатись як невід'ємна частина загальної системи внутрішньогосподарського контролю.

Постановка задачі

В економічній літературі відзначається позитивний досвід і потреба у застосуванні внутрішнього аудиту [4–6]. Як приклад, відмітимо А. Кузьминського, який стверджує, що «насамперед необхідно орієнтуватися на внутрішній аудит ... оскільки саме такий аудит визначає ефективність роботи підприємства і результати зовнішнього аудиту» [4, с. 12]. У зв'язку з цим актуальність питання організації служби внутрішнього аудиту з використанням певного досвіду її функціонування на великих і середніх підприємствах промисловості є очевидною.

Результати

Під внутрішнім аудитом розуміють організовану на підприємстві, регламентовану внутрішніми документами, систему контролю за додержанням встановленого порядку здійснення бухгалтерського обліку і надійністю функціонування системи внутрішнього контролю, що діє в інтересах його керівництва або власників.

Законом України «Про аудиторську діяльність» [1] об'єкти внутрішнього аудиту не визначені, але в синтезованому вигляді їх можливо визначити через направленість діяльності аудиту. Згідно ст. 3 Закону в якості основних напрямів діяльності аудиту можливо виділити: достовірність звітності, повнота і відповідність встановленим нормативним актам бухгалтерсь-

кого обліку; аудиторські послуги в якості консультацій і експертиз.

Значені напрями представляють лише частину об'єктів, оскільки діяльність внутрішніх аудиторів не повинна зводитися лише до перевірки звітності і стану бухгалтерського обліку. Внутрішньою аудиторською перевіркою повинні охоплюватися різноманітні економічні і технічні напрями, що об'єднують комплекс об'єктів. Такими об'єктами можуть виступати усі функції управління, робота економічних і технічних служб, організація і технологія виробництва, система управління підприємством, управлінський і фінансовий облік, бюджетування, фінансове планування, оподаткування, стимулювання, моніторинг стану і функціонування системи внутрішньогосподарського контролю, проектно-кошторисна документація на капітальне будівництво і капітальний ремонт основних засобів, виконавча дисципліна тощо.

Внутрішньому аудиту притаманні наступні п'ять функцій:

1. Планування, в задачі якого входять: визначення мети внутрішнього аудиту; розробка плану аудиторських процедур; визначення правил і прийомів внутрішнього аудиту.

2. Організація: вибір об'єкта аудиту; предмет аудиту; виконавець аудиторських процедур; створення інформаційно-нормативної, матеріально-технічної бази.

3. Операційна функція: визначення бізнес-плану підприємства; оцінка системи обліку та звітності; перевірка дотримання принципів бухгалтерського обліку та чинного законодавства.

4. Контроль: реалізація аудиторських процедур; визначення норм (стандартів) внутрішнього аудиту; зіставлення результатів внутрішнього аудиту з нормами (стандартами).

5. Реалізація матеріалів внутрішнього аудиту: складання звіту та висновку за результатами перевірки; розробка заходів з усунення виявлених недоліків; прогноз фінансової стра-

тегії і розвитку підприємства; участь у реалізації матеріалів внутрішнього аудиту.

Робота служби внутрішнього аудиту на підприємстві організується у відповідності з календарними планами робіт, які затверджує керівник підприємства.

Для ефективної діяльності внутрішні аудитори підприємства повинні мати відповідну нормативну базу: аудиторські стандарти, норми і рекомендації. Стандарти повинні визначати загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методології, а також базові принципи, яких повинні дотримуватися представники цієї професії незалежно від умов, у яких здійснюється аудит.

В Україні внутрішній аудит, на даний період, не набув достатнього поширення, оскільки відсутня у належному обсязі необхідна інформація щодо його організації, ролі, функцій, прийомів і способів проведення.

На законодавчому рівні діяльність внутрішнього аудиту чітко не регламентована за винятком окремих законодавчих актів, а саме: Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України, затверджене постановою Правління Національного банку України від 20.03.1998 р. № 114 та Методичних рекомендацій щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27.09.2005 р. № 4660. Функції та визначення, що містяться у зазначених документах, інколи суперечливі, оскільки розглядають внутрішній аудит з точки зору та потреб у ньому відповідного органу, що видав документ.

Слід звернути також увагу на наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247 «Про затвердження стандартів внутрішнього аудиту», який введено в дію з першого січня 2012 р. Стандарти розроблені з метою визначення єдиних підходів до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій.

Дані стандарти можуть застосовуватися структурними підрозділами внутрішнього аудиту, утвореними на підприємстві. Їх слід поділити на наступні групи:

1. Загальні стандарти внутрішнього аудиту.
2. Стандарти діяльності внутрішнього аудиту.
3. Стандарти звітування, моніторингу, формування та зберігання справ.

Для організації внутрішнього аудиту підприємства, залежно від своєї специфіки, повинні розробляти власні стандарти. При цьому більшість стандартів зовнішнього аудиту можна використовувати для внутрішнього аудиту. Слід звернути увагу на міжнародний стандарт аудиту 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудитора», який містить визначення внутрішнього аудиту та опис використання його результатів зовнішнім аудитором.

У системі національних нормативів аудиту, затверджених рішенням Аудиторської палати України № 73 не зроблено чіткого визначення внутрішнього аудиту. У нормативів № 12 «Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства та ризику, пов'язаного з ефективністю її функціонування» наводиться визначення системи внутрішнього контролю, як усіх внутрішніх правил та процедур контролю, запроваджених керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети – забезпечення (в межах можливого) стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок, забезпечення точності і повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки надійної фінансової інформації [3, с. 52].

У нормативі № 24 «Врахування роботи спеціалістів внутрішнього аудиту» під терміном «внутрішній аудит» розуміється діяльність внутрішньої аудиторської служби (або служби внутрішніх ревізорів) підприємства, яку незалежно від назви, можна розглядати як окремий вид аудиторських послуг, що надаються незалежним аудитором підприємству [3, с. 74].

Характерна відмінність стандартів внутрішнього аудиту від зовнішнього полягає в тому, що вони повинні сприяти забезпеченню ефективності управління підприємством. Тому ці стандарти повинні містити обґрунтування рішень, які приймає керівництво підприємства щодо усунення (попередження) виявлених порушень у постановці обліку, звітності, документообігу, облікової політики, ведення господарської діяльності. При цьому кожне рішення повинно включати конкретні пропозиції структурним підрозділам підприємства і посадовим особам.

У пропозиціях повинен бути визначений зміст рішення, порядок його ухвалення і виконання, а також усі необхідні для цього організаційні й економічні умови. До таких умов належать: введення нової (реорганізація діючої)

структури підприємства; зміна схеми підлеглості посадових осіб, впровадження нових або удосконалення посадових положень, нормативів витрат і використання ресурсів.

Внутрішньому аудиту повинні бути притаманні:

- незалежність – поняття, яке безпосередньо пов'язане з організаційним аспектом та визначається ступенем підпорядкованості служби внутрішнього аудиту на підприємстві;

- об'єктивність – неупередженість внутрішнього аудитора щодо надання оцінок та висновків;

- удосконалення діяльності підприємства – виявлення та оцінка ризиків діяльності підприємства, надання рекомендацій з підвищення ефективності системи управління і їх обґрунтованість;

- надання гарантій і консультацій у сфері управління ризиками, системі внутрішнього контролю та корпоративному управлінні.

Розглядаючи питання організації служби внутрішнього аудиту, слід особливо звернути

увагу на те, що ця служба повинна бути укомплектована компетентними, кваліфікованими спеціалістами, які зможуть виконувати покладені на них функціональні обов'язки.

Побудову служби внутрішнього аудиту доцільно здійснювати з урахуванням певних основних принципів (табл. 1)

Методичні прийоми внутрішнього аудиту можна визначити як сукупність способів вивчення законності, доцільності й ефективності господарських операцій для оцінки діяльності підприємства як загалом так і по окремим напрямкам. Вони різноманітні і їх застосування визначається професійним рівнем і практичним досвідом аудитора. Методичні прийоми аудиту необхідно розглядати стосовно конкретного об'єкта і ділянки обліково-аналітичної та контрольно-аудиторської діяльності. Аналіз методичних прийомів внутрішнього аудиту дає змогу розподілити їх на три групи: загальнонаукові, документальні і фактичні (рис.1).

Таблиця 1

Принципи побудови служби внутрішнього аудиту

Основні принципи	Ознаки
Спрямованість на реалізацію стратегії підприємства	Завдання внутрішнього аудиту повинні відповідати основним пріоритетам розвитку підприємства. Виділення найважливіших з них.
Багатофункціональність	Контроль має здійснюватися не тільки в цілому по підприємству, але й у розрізі структурних підрозділів, центрів відповідальності, тощо.
Орієнтація на кількісні стандарти	Контрольовані якісні аспекти діяльності виражаються кількісними показниками.
Відповідність методів особливостям внутрішніх методик	Направленість на системи і методи планування, специфіку обліку та аналізу, прийняті підприємством.
Своєчасність	Запобігання кризовому становищу, ліквідація поточних відхилень до того моменту, коли вони переростають у суттєві.
Гнучкість	Можливість пристосування до нових форм і видів господарської діяльності, нових технологій і методів здійснення окремих операцій.
Простота побудови	Форма і методи внутрішнього аудиту мають бути достатньо простими для економії витрат та зменшення зусиль на його проведення.
Економічність	Витрати на внутрішній аудит не повинні перевищувати розміру того ефекту, який досягається в процесі його здійснення.

Початковими методичними прийомами аудиту є загальнонаукові прийоми – аналіз, синтез, індукція, дедукція, спостереження, порівняння, які використовуються за усіма об'єктами і розділами внутрішнього аудиту.

Під час вибору прийому аудиту важливе значення має підхід до перевірки фактів господарської діяльності – від дослідження впливу окремих факторів на результативний показник діяльності підприємства (індукція) і навпаки

від результативного показника до визначення величини впливу окремого фактора (дедукція). Застосування індукції чи дедукції визначається обсягом перевірки. При суцільній перевірці операцій виробничої і фінансово-господарської діяльності застосовується прийом індукції, при вибірковій – прийом дедукції, що значно зменшує час і підвищує ефективність контрольно-аудиторської діяльності.

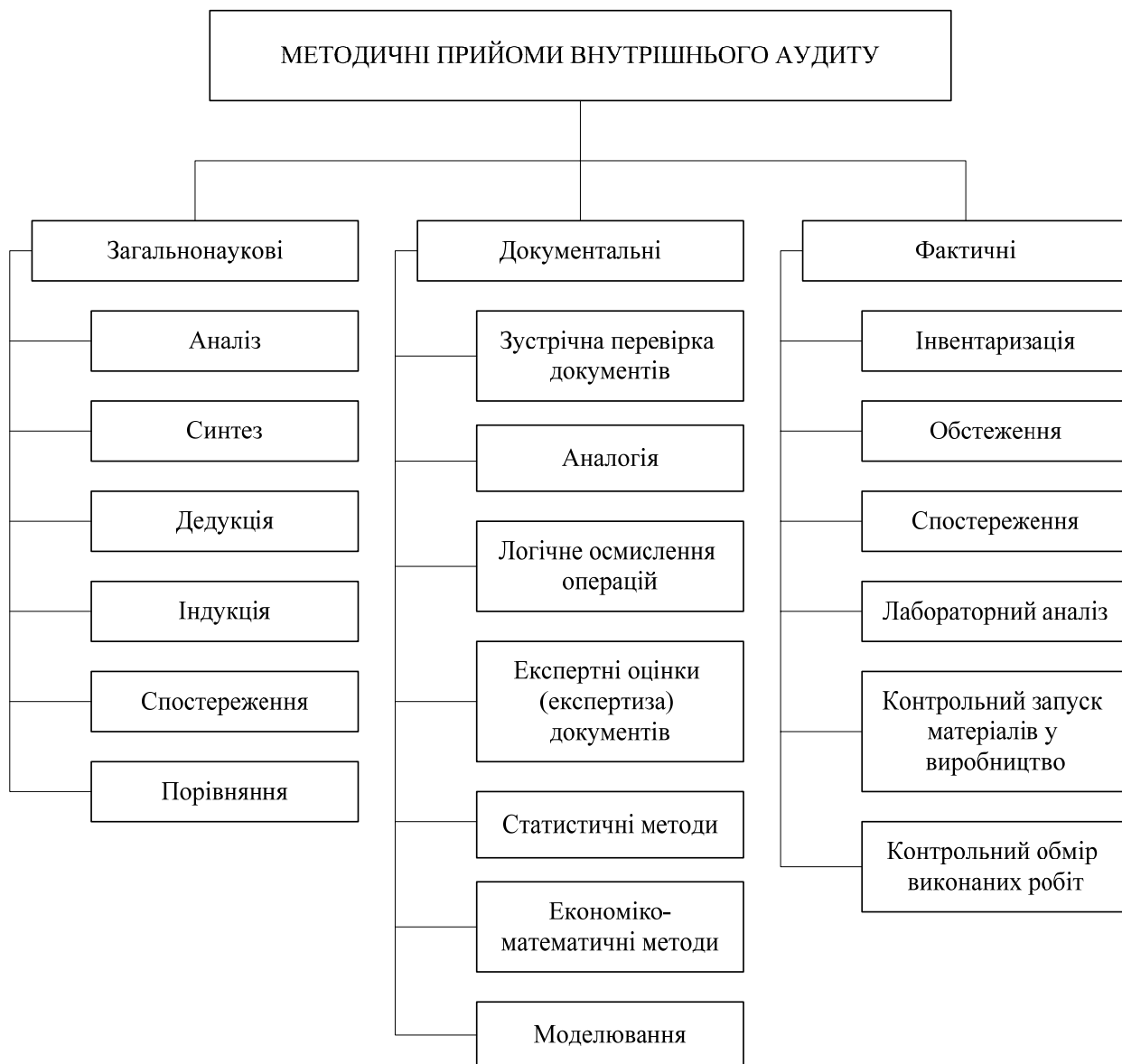


Рис. 1. Класифікація методичних прийомів внутрішнього аудиту

Прийоми фактичного і документального аудиту тісно взаємопов'язані і взаємообумовлені. Це передусім проявляється у тому, що при використанні будь-якого прийому фактичного аудиту перевірка має закінчуватися тоді, коли її доповнено необхідною інформацією з відповідної документації. Те саме відбувається і в разі використання прийомів документального аудиту, коли необхідні додаткові дані про фактичну наявність товарно-матеріальних цінностей, збереження майна, фінансові ресурси тощо.

Результати проведення внутрішнього аудиту, як комплексного так і по окремих ділянках роботи, слід оформлювати відповідними документами. За результатами внутрішнього аудиту по окремих об'єктах дослідження це може бути доповідна записка на ім'я керівника або власника підприємства. За результатами комплексного внутрішнього аудиту, який про-

диться не менше від одного разу на рік, таким документом може бути аудиторський звіт, в якому систематизуються виявлені недоліки і пропозиції щодо їх усунення.

Робота може вважатися завершеною, коли проблеми, поставлені у звіті внутрішніх аудиторів, розглянуто керівництвом підприємства (радою директорів) і видано офіційне розпорядження про прийняття (неприйняття) рекомендацій аудиторів. Звітні документи з аудиторських перевірок, проект рішення (наказ), додатки до них і перелік ужитих заходів подаються на розгляд посадовій особі, яка призначила аудиторську перевірку.

У підсумковій частині проекту наказу матеріали викладаються в такій послідовності:

-перераховуються показники фінансово-господарської діяльності та проведені заходи

щодо покращення роботи структурного підрозділу, що перевірявся;

-зазначаються недоліки в роботі перевіреного підрозділу внаслідок ігнорування певних заходів;

-перераховуються найсуттєвіші факти порушень, що виявлені в процесі перевірки;

-зазначаються законодавчі акти, які порушені.

У розпорядчій частині проекту наказу:

-оцінюється діяльність підрозділу та його керівника;

-вносяться пропозиції спрямовані на усунення виявлених недоліків і покращення діяльності підрозділу, що підлягає аудиту;

-пропонуються строки усунення виявлених недоліків і порушень і вказуються посадові особи, відповідальні за їх усунення.

Перевірка вважається закінченою, коли виявлені порушення усунені, а фінансово-господарська діяльність підрозділу, що перевіряється, забезпечує повний господарський розрахунок і раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Виявлені в ході перевірки недоліки, які не потребують суттєвих змін у діяльності підрозділу і які належать до компетенції керівника підрозділу, необхідно усунути під час перевірки. Про їх усунення в процесі перевірки робиться відповідний запис у звіті.

Для обліку та контролю за виконанням рішень щодо аудиторських перевірок аудиторська служба повинна вести книгу обліку аудиторських перевірок і житих щодо них заходів.

Організувавши на підприємстві підрозділ внутрішнього аудиту власник або менеджер має впевнитися, що діяльність цієї служби є ефективною та фінансово виправданою. Для цього визначається ряд критеріїв, на яких повинна будуватися оцінка служби внутрішнього аудиту, а саме: положення про службу внутрішнього аудиту, місце у загальній структурі підприємства; персонал внутрішнього аудиту; проекти внутрішнього аудиту; методологія та технології; витрати на внутрішній аудит; вигоди від роботи внутрішнього аудитора.

Успіх аудиторської перевірки оцінюється наявністю рекомендацій щодо вирішення наявних і майбутніх проблем, а показником її якості є повнота аудиту, оптимальність витрат на її проведення та ефективність. Економічна ефективність досягається за рахунок попередження порушень у господарсько-фінансовій діяльності підприємства, своєчасного внесення необхідних змін у господарську діяльність, податкові

розрахунки, застосування податкових пільг, оптимальної облікової політики, значного скорочення штрафних санкцій тощо.

Найсуттєвішою проблемою при побудові служби внутрішнього аудиту є досягнення належного рівня незалежності внутрішніх аудиторів. Оскільки внутрішні аудитори являються працівниками підприємства і певною мірою залежні від її керівництва, тому структура підпорядкування на підприємстві має передбачати мінімізацію або унеможливлення здійснення безпосереднього тиску на внутрішніх аудиторів з боку менеджменту.

В ідеалі керівник служби внутрішнього аудиту має перебувати в підпорядкуванні керівника підприємства. Зарубіжний досвід свідчить «чим вищий рівень керівництва перед яким має звітувати внутрішня аудиторська група, тим ефективнішою є її діяльність» [5, с. 89]

Однією з найбільших проблем в роботі внутрішнього аудиту є дефіцит високопрофесійних кадрів у сфері аудиту. Мається на увазі не тільки наявність відповідних знань, а й відповідні особисті якості та навички спілкування з людьми, якими повинні володіти працівники служби внутрішнього аудиту, а саме:

- уміння працювати з вищим керівництвом, не втрачаючи своєї професійної незалежності;
- здатність комплексно розглядати виробничу ситуацію;
- спрямованість на вирішення виробничих проблем;
- уміння вести діалог та відстоювати свою думку.

Висновки

1. Функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві, за умови додержання наведених вище вимог щодо її організації і методики, є надійною гарантією запобігання необґрунтованих і незаконних дій працівників підприємства, зниження ризику ухвалення неправильних і неефективних управлінських рішень.

2. Внутрішній аудит не є панацеєю для вирішення усіх проблем суб'єкту підприємницької діяльності, проте відсутність служби внутрішнього аудиту, зазвичай, може призвести до прорахунків і втрат у виробництві, захисті бізнесу, договірній роботі, системі закупок і продажу, інвестиційній діяльності, фінансах та роботі персоналу в цілому.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993р. № 3125-ХІІ зі змінами та доповненнями [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-ХІV від 16.07.1999 р. зі змінами та доповненнями [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>
3. Національні нормативи аудиту, затверджені рішенням Аудиторської палати України № 73 від 18.12.1998 р. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://www.teraudit.com.ua/study/audit_header.php
4. Аудит: Практическое пособие [Текст] / А. Кузьминский [и др.]; под ред. А. Кузьминского. – К.: Учет-информ, 1996. – 283 с.
5. Блейк, Дж. Европейский бухгалтерский учет [Текст] : справочник : [пер с англ.] / Дж. Блейк, О. Амет. – М., 1997. – 328 с.
6. Загородній, А. Г. Аудит: теорія і практика [Текст] / А. Г. Загородній, М. В. Коряга. – Львів: Львівська політехніка, 2004. – 453 с.

Надійшла до редколегії 30.03.2012.
Прийнята до друку 09.04.2012.

А. В. ШУЛЬГА, Е. А. ТОПОРКОВА

ОРГАНИЗАЦИЯ СЛУЖБЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА И МЕТОДИКА ЕГО ПРОВЕДЕНИЯ

Определена актуальность проведения внутреннего аудита финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательства. Рассмотрены основные функции, принципы построения, методические приемы, определено критерии оценки эффективности внутреннего аудита.

Ключевые слова: внутренний аудит, стандарты, принципы, методические приемы

A. V. SHULGA, O. A. TOPORKOVA

ORGANIZATION OF SERVICE OF INTERNAL AUDIT AND METHOD OF HIS CONDUCTING

Actuality of leadthrough of internal audit of financially-economic activity of business entity is certain. Basic functions, principles of construction, methodical receptions, are considered, the criteria of estimation of efficiency of internal audit are certain.

Keywords: internal audit, standards, principles, methodical receptions