

УДК 657.633

Подольчук О.А.
кандидат економічних наук, доцент,
в.о. завідувача кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки
Вінницького національного аграрного університету

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ: СУЧАСНА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ ЙОГО ЗМІСТУ

INTERNAL AUDIT: MODERN INTERPRETATION OF ITS CONTENT

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто історичний аспект розвитку внутрішнього аудиту в Україні. Проведено аналіз нормативної бази та наукових підходів до розкриття його сутності. Визначено наявність різних визначень досліджуваної категорії. Обґрунтовано власне бачення інтерпретації змісту внутрішнього аудиту на сучасному етапі його розвитку. Доведено, що внутрішній аудит є практичною діяльністю, спрямованою на підвищення інформаційного забезпечення системи управління підприємством.

Ключові слова: внутрішній аудит, етапи становлення та розвитку, управління, контроль.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрен исторический аспект развития внутреннего аудита в Украине. Проведен анализ нормативной базы и научных подходов к раскрытию его сущности. Определено наличие различных трактовок исследуемой категории. Обосновано свое видение интерпретации содержания внутреннего аудита на современном этапе его развития. Доказано, что внутренний аудит является практической деятельностью, направленной на повышение информационного обеспечения системы управления предприятием.

Ключевые слова: внутренний аудит, этапы становления и развития, управление, контроль.

ANNOTATION

The article considers historical aspect of internal audit development in Ukraine. Analysis of regulatory framework and scientific approaches to revealing its essence is made. Grounded the author's view on the interpretation of internal audit essence at the modern stage of its development. It is proved that internal audit is a practical activity that is aimed at increasing informational support of enterprise management system.

Keywords: internal audit, stages of formation and development, management, control.

Постановка проблеми. Не є секретом той факт, що будь-яка криза в державі накладає свій відбиток на економічну діяльність суб'єктів господарювання та добробут працівників. Нестабільність, невизначеність та інфляція можуть слугувати фактами для здійснення шахрайства та корупції, що викликає ризики в діяльності. Тому в системі управління державних органів та структур, підприємств різних організаційно-правових форм важливого значення набуває питання посилення контролю. За даних умов беззаперечним є зростання ролі внутрішнього аудиту як ефективного інструменту зниження інформаційного ризику.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток теорії та практики внутрішнього аудиту зробили багато науковців: Акімова Н.С., Барановська В.Г., Бардаш С.В., Беренда Н.І., Бурцев В.В., Бутинець Ф.Ф., Долбнева Д.В., Дорош Н.І., Каменська Т.О., Коваль Ж.К., Колос І.В., Маліков В.В., На-

умова Т.А., Немченко В.В., Пантелєєв В.П., Петрик О.А., Радіонова Н.Й., Савченко В.Я., Синкова О.М., Сметанко О.В., Усач Б.Ф., Філозоф О.В., Чуєнков А.Є., Шрамко О., Янчева Л.М. та ін. Однак проведений аналіз літературних джерел підтверджує актуальність досліджуваного питання, адже розуміння сутності внутрішнього аудиту дає можливість визначити його місце та роль у системі управління підприємством. І, як відзначає Барановська В.Г., «належно організована робота служби внутрішнього аудиту, особливо в умовах економічної кризи, спонукатиме працівників підприємства дотримуватися чинного законодавства та нормативних актів, а також розробленої підприємством політики, планів, внутрішніх правил та процедур, вчасно виявляти та знижувати ризик непередбачуваних витрат чи втрати репутації підприємством» [1, с. 243–244].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Не применшуючи наукової та практичної значущості досліджень, доводиться констатувати, що в науковій літературі по-різному виокремлюють сутність внутрішнього аудиту, тому на основі аналізу результатів досліджень обґрунтуємо власне бачення змісту досліджуваної категорії.

Мета статті полягає у розгляді сучасної інтерпретації сутності внутрішнього аудиту в нормативно-правових актах і наукових думках та визначенні особистого формулювання його дефініції.

Виклад основного матеріалу дослідження. Як відзначають науковці, існують різні точки зору стосовно виникнення внутрішнього аудиту. Одні автори вважають, що він виник у XVI ст., інші – у XIX ст. Але реально як наука внутрішній аудит почав стрімко розвиватись після Другої світової війни [2, с. 7]. Перелом у розвитку внутрішнього аудиту спричинили дві важливі події 1941 р.: публікація першої фундаментальної праці – книги Віктора Брінка «Внутрішній аудит» і створення американського Інституту внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors – ІА) – асоціації професіоналів, що працюють як у приватному, так і в державному секторах, яка незабаром перетворилася на широко відому організацію, що розробляє міжнародні стандарти внутрішнього аудиту [3].

Внутрішній аудит, на думку Каменської Т.О., з'явився наприкінці XIX ст. у великих

компаніях, бізнес яких зазнав вплив зловживань персоналу [4, с. 10].

Як стверджує Барановська В.Г., історично внутрішній аудит виник у зв'язку із тим, що функції власника і керівника розмежовані [1, с. 243].

На думку Бардаша С.В., однією з причин появи внутрішнього аудиту в Україні стало комплексне ознайомлення із зарубіжним досвідом проведення внутрішнього контролю в корпораціях, які у формі відкритих акціонерних товариств почали з'являтися в Україні в період корпоратизації та акціонування колишніх державних підприємств [5, с. 348].

Каменська Т.О. вважає, що в Україні становлення внутрішнього аудиту пов'язане з розвитком контролю й аудиту в період формування ринкової економіки. За цей час відбулося зміщення акцентів від контрольно-ревізійних перевірок, ціль яких зводилася до виявлення допущених помилок, до аудиту господарського стану економічних суб'єктів із метою підвищення ефективності управління [4, с. 11].

При цьому становлення внутрішнього аудиту в Україні науковець виокремлює в чотири етапи:

I – 1998–2000 рр. – становлення внутрішнього аудиту в банківській сфері України;

II – 2001–2002 рр. – упровадження внутрішнього контролю та аудиту у сфері державного фінансового контролю;

III – 2003–2008 рр. – розвиток внутрішнього аудиту, корпоративне управління і управління ризиками;

IV – 2009 р. – теперішній час (дослідження автора станом на 2011 р.) – самоорганізація та подальший розвиток внутрішнього аудиту [4, с. 11].

Досліджуючи вплив національних нормативно-правових актів та міжнародних норм права на становлення та подальший розвиток внутрішнього аудиту в Україні, Сметанко О.В. уточнює етапи його розвитку:

1998–2004 рр. – становлення внутрішнього аудиту в банківському секторі економіки;

2005–2011 рр. – становлення внутрішнього аудиту в державному секторі економіки;

1998–2011 рр. – становлення внутрішнього аудиту в корпоративному секторі економіки;

2012 р. – по сьогодні (дослідження автора станом на 2015 р.) – самоорганізація внутрішнього аудиту в корпоративному секторі економіки [6, с. 37].

Однак незалежно від того, який рік характеризує етапи становлення та розвитку внутрішнього аудиту і в якій сфері його започатковано, він розвивається й еволюціонує. Кожен з етапів може змінюватися під впливом затвердження нових нормативних документів. Підтвердженням цього є те, що у 2014 р. було затверджено Угоду про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. Статтею 347 глави 3 розділу V визначено, що сторони обмінюються

інформацією, досвідом, найкращою практикою та здійснюють інші заходи, зокрема в галузі державного внутрішнього фінансового контролю: подальшого розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (Інститут внутрішніх аудиторів (ІА), Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах [7].

Отже, можна стверджувати, що внутрішньому аудиту нині приділяється значна увага. Для розкриття його сутності проведемо дослідження наукових позицій та основних нормативно-правових актів відповідно до сучасної інтерпретації його змісту.

Із проведеного дослідження нормативно-правових актів, які регламентують функціонування внутрішнього аудиту [8, с. 480], слідує висновок, що законодавчо внутрішній аудит закріплено лише для банківських установ, учасників ринку цінних паперів та органів державного управління. Для інших суб'єктів господарювання питання внутрішнього аудиту законодавчо не врегульовані, тому і спостерігається наявність численних думок щодо суті внутрішнього аудиту.

Насамперед розглянемо норми Міжнародного стандарту аудиту 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», в якому визначено, що внутрішній аудит охоплює діяльність із надання впевненості та консультацій, призначену для оцінки та поліпшення ефективності процесів управління суб'єктом господарювання, управління ризиками і внутрішнього контролю [9, с. 102].

Відповідно до міжнародних стандартів внутрішнього аудиту, внутрішній аудит – це діяльність із надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації [10, с. 249].

За визначенням Інституту внутрішніх аудиторів України, внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність із надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та поліпшувати її діяльність [11].

Вищевикладені визначення є майже ідентичними, однак науковці по-різному розкривають зміст внутрішнього аудиту і на сучасному етапі відсутня єдина точка зору.

Так, практикуючий аудитор Чуєнков А.Є. стверджує, що внутрішній аудит є діяльністю з оцінювання надійності й ефективності існуючої на підприємстві системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю [12, с. 59].

Філософ О.В. під внутрішнім аудитом розуміє систему оцінки, аналізу та контролю діяльності підприємства в цілому та окремих показників і підрозділів зокрема для забезпечення ефективності використання вкладених коштів.

Внутрішній аудит передбачає здійснення перевірок незалежним органом (службою внутрішнього аудиту), створеним на підприємстві з метою забезпечення його ефективного функціонування шляхом оцінки, аналізу та контролю діяльності підприємства та управлінського персоналу, а також дотримання встановленого режиму або політики ведення бухгалтерського обліку в результаті перевірки достовірності підготовленої фінансової звітності [13, с. 6].

Акімова Н.С. та Наумова Т.А. характеризують внутрішній аудит як незалежну експертну діяльність відділу внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) з метою перевірки й оцінки ефективності та економічності діяльності підприємства (організації), оцінювання системи його внутрішнього контролю та послідовності дотримання політики підприємства в його ж інтересах [14, с. 122].

Подібної думки притримується Шрамко О., який стверджує, що внутрішній аудит – це перевірка, наскільки поведені господарські операції відповідають вимогам нормативних документів із ведення бухгалтерського обліку на підприємстві [15, с. 124].

У наведених визначеннях зміст внутрішнього аудиту розкривається як перевірка та оцінювання систем обліку та внутрішнього контролю.

Іншу точку зору висловлюють Колос І.В. та Радіонова Н.Й., які відзначають, що внутрішній аудит – це один зі способів контролю, перевірки та оцінки роботи, її правомірності та ефективності діяльності в усіх підрозділах підприємства [16, с. 128].

Такої ж думки дотримується Барановська В.Г., яка обґрунтовує внутрішній аудит як один зі способів контролю ефективності діяльності ланок структури економічного суб'єкта [1, с. 243].

На нашу думку, дані визначення обмежують сутність внутрішнього аудиту, оскільки він є видом контролю [17, с. 122].

Досить спрощене визначення приводять Янчева Л.М., Акімова Н.С., Бойченко Н.В. та Наумова Т.А.: внутрішній аудит – це діяльність, організована в межах суб'єкта господарювання, яку здійснює окремий підрозділ підприємства або окрема посадова особа [18, с. 8].

Синкова О.М. внутрішній аудит розглядає як інструмент для складання висновку про фінансову звітність та ефективність діяльності за результатами перевірки [19, с. 112].

Іншої точки зору Долбнева Д.В., яка відзначає, що внутрішній аудит є видом практичної діяльності внутрішніх аудиторів, який, реалізуючи функції управління та контролю, призначений забезпечувати власників, керівництво та інвесторів підприємства інформацією про всі сторони діяльності його структурних підрозділів, у тому числі щодо правильності та своєчасності ведення обліку, достовірності та точності звітних даних, відповідності здійснення господарської діяльності вимогам законодавства

та сприяти вдосконаленню системи контролю, обліку та управління, які діють на підприємстві, та підвищенню ефективності його функціонування [20, с. 35]. У даному визначенні автор характеризує внутрішній аудит не лише як діяльність, але й як функцію управління та контролю.

Маліков В.В. внутрішній аудит у загальному вигляді обґрунтовує так: «Це система контролю; він організовується в межах підприємства та за ініціативою його керівників (власників); регламентація дій відбувається на підставі внутрішніх документів; здійснюється окремо створеною службою або посадовою особою; організовується з метою контролю ефективності діяльності, виявлення резервів та запобігання помилок; підпорядковується винятково керівництву підприємства» [21, с. 148]. У даному визначенні внутрішній аудит доповнено як система контролю.

Інший підхід до розкриття сутності внутрішнього аудиту висловлює Беренда Н.І., який характеризує його як:

а) незалежний підрозділ, який не бере участі у виконанні операцій, а періодично здійснює перевірки та оцінює: адекватність й ефективність заходів та системи внутрішнього контролю; управління ризиками та кредитним інвестиційним портфелем; повноту, своєчасність і достовірність фінансової та іншої звітності; дотримання принципів і внутрішніх процедур обліку;

б) незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту фінансової установи, яка полягає в проведенні перевірок і здійсненні оцінки, як правило, таких елементів: системи внутрішнього контролю фінансової установи; фінансової і господарської інформації; економічності та продуктивності діяльності фінансової установи; дотримання законів, нормативних актів та інших вимог [22, с. 242–243]. На нашу думку, недоречним є трактування того, що внутрішній аудит періодично здійснює перевірки. Він є систематичним, оскільки спрямований на забезпечення інформаційних потреб системи управління та прийняття раціональних, адекватних та об'єктивних рішень.

Наближеними до міжнародних стандартів аудиту є визначення, приведені Каменською Т.О. та Сметанко О.В.

Так, Каменська Т.О. доводить, що внутрішній аудит – це регламентована внутрішніми документами підприємства діяльність із контролю, оцінювання різних сторін функціонування підприємства та консультування всіх ланок управління, що здійснюється представниками спеціального підрозділу [4, с. 13].

За судженнями Сметанко О.В., внутрішній аудит – це професійна діяльність внутрішніх аудиторів із надання гарантій (впевненості) і консультацій (проектів рішень) суб'єктам управління щодо оцінки та можливості підви-

щення ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та корпоративного управління [5, с. 81].

Підсумовуючи проведені дослідження, ще раз переконаємось у тому, що не існує єдиного підходу до визначення внутрішнього аудиту. Слушною з цього приводу є думка Сметанко О.В.: «Наявність декількох підходів до визначення сутності та місця внутрішнього аудиту можна обґрунтувати тим, що внутрішній аудит залежно від складності існуючих на підприємстві систем управління, а також залежно від затверджених цілей, стратегії, пріоритетів, організаційної структури, системи делегування повноважень і ротаций персоналу є індивідуальним» [10, с. 251].

На підставі систематизації сучасних наукових поглядів щодо сутності внутрішнього аудиту можна стверджувати, що він є практичною діяльністю, елементом системи управління та складовою частиною контролю підприємства. Внутрішній аудит спрямований на підвищення інформаційного забезпечення системи управління підприємством. Внутрішній аудит може виконуватися висококваліфікованими працівниками підприємства, які надаватимуть управлінському персоналу якісну інформацію для зменшення ризиків, досягнення мети і цілей діяльності.

Висновки. За результатами проведеного дослідження пропонується внутрішній аудит визначати як професійну діяльність внутрішніх аудиторів підприємства, спрямовану на оцінку всіх сторін діяльності, обліку, контролю та попередження ризиків, і надання консультацій суб'єктам управління з метою підвищення рівня інформаційного забезпечення системи управління.

Із даного визначення слідує висновок, що в сучасних умовах господарювання суб'єктів підприємництва внутрішній аудит як складова частина системи управління та контролю забезпечуватиме управлінський персонал якісною інформацією для реалізації ефективних рішень, а також впливатиме на стійкий розвиток та надійність і прозорість бізнесу підприємства в умовах жорсткої конкуренції, підвищення ефективності функціонування систем обліку та контролю. Таким чином, у загальному визначенні внутрішній аудит спрямований на виявлення слабких сторін системи управління та надання консультацій щодо їх усунення.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Барановська В.Г. До питання організації внутрішнього аудиту / В.Г. Барановська // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – № 3(68). – С. 243–247
2. Немченко В.В. Практичний курс внутрішнього аудиту : [підручник] / В.В. Немченко, В.П. Хомутенко, А.В. Хомутенко / За заг. ред. В.В. Немченко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.
3. Коваль Ж.Г. Історичні аспекти становлення функції внутрішнього аудиту у державному секторі, її сутність та роль / Ж.Г. Коваль [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ/2015_10_30_kampodilsk/sekcija_section_3_2015_10_30/istorichni_aspekti_stanovlennja_funkciji_vnutrishnogo_auditu_u_derzhavnomu_sektori_jiji_sutnist_ta_rol/104-1-0-1557.
4. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: методологія та організація : автореф. дис. ... д.е.н. : спец. 08.00.09 / Т.О. Каменська. – К., 2011. – 42 с.
5. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід : монографія / С.В. Бардаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.
6. Сметанко О.В. Становлення та розвиток внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України : дис. ... д.е.н. : спец. 08.00.09 / О.В. Сметанко. – К., 2015. – 558 с.
7. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011/stru#Stru.
8. Подолянчук О.А. Значення внутрішнього аудиту в системі контролю сільськогосподарського підприємства / О.А. Подолянчук // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – 2010. – Вип. 6. – С. 479–481.
9. Подолянчук О.А. Внутрішній аудит: сучасний погляд / О.А. Подолянчук // Розвиток аграрної економіки в умовах інституціональних трансформацій : матеріали міжнар. наук.-практич. конф. (12–13 травня 2016 р.). – Вінниця : ВНАУ, 2016. – 284 с.
10. Сметанко О. Сутність та місце внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління акціонерним товариством / О. Сметанко // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2013. – Вип. 1 (8). – С. 247–253 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2013/13sovyt.pdf>.
11. Визначення внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.iaa.org.ua/?page_id=212.
12. Чуєнков А.Є. Необхідність створення внутрішнього аудиту як суб'єкта внутрішньогосподарського контролю / А.Є. Чуєнков // Економічний часопис-XXI. – 2010. – №№ 9–10. – С. 58–62.
13. Філозоп О.В. Розвиток внутрішнього аудиту в Україні: організація і методика : автореф. дис. ... к.е.н. : спец. 08.00.09 / О.В. Філозоп. – Житомир., 2010. – 20 с.
14. Акімова Н.С. Внутрішній аудит в Україні: сутність, проблеми розвитку та шляхи їх усунення / Н.С. Акімова, Т.А. Наумова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2012. – Вип. 1(1). – С. 121–128 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2012_1\(1\)_19](http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2012_1(1)_19).
15. Шрамко О. Методика проведення внутрішнього аудиту у військових частинах збройних сил України / О. Шрамко // Збірник наукових праць ЧДТУ. – 2014. – Випуск 36. – Ч. II. – Т. 1. – С. 123–129.
16. Колос І.В. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства / І.В. Колос, Н.І. Радіонова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз». – 2013. – Вип. 1. – С. 126–141 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2013_1_11.

17. Подоляничук О.А. Управлінський контроль як вид внутрішньогосподарського контролю підприємства / О.А. Подоляничук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2015. – № 1. – С. 117–126.
18. Концептуальний підхід до організації та методики проведення внутрішнього аудиту розрахунків за товарними операціями / Л.М. Янчева, Н.С. Акімова, Н.В. Бойченко, Т.А. Наумова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2014. – Вип. 1. – С. 7–18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2014_1_3.
19. Синкова О.М. До проблеми організаційно-правового забезпечення розвитку державного внутрішнього аудиту / О.М. Синкова // Часопис Київського університету права. – 2013. – № 1. – С. 111–114.
20. Долбнєва Д.В. Внутрішній аудит як невід'ємна складова механізму забезпечення розвитку підприємства в сучасних умовах / Д.В. Долбнєва // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 5. – С. 33–37.
21. Маліков В.В. Внутрішній аудит: аналіз проблематика та організація на підприємстві / В.В. Маліков // Проблеми економіки. – 2015. – № 2. – С. 147–152.
22. Беренда Н.І. Організація внутрішнього аудиту на підприємствах України / Н.І. Беренда, Н.І. Дьякова // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка» – 2015. – Вип. 1(45). – Т. 1. – С. 242–245.