

**ОРГАНІЗАЦІЯ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ЯК
ПЕРЕДУМОВА ЯКІСНОГО ЙОГО ЗДІЙСНЕННЯ**

*Розглянуто необхідність створення та основні засади діяльності
служби внутрішнього аудиту на підприємстві*

Постановка проблеми. В сучасних умовах у зв'язку з ускладненням господарської діяльності важливого значення набуває здійснення сукупності заходів, спрямованих на удосконалення процесу внутрішнього аудиту. У зв'язку з цим зростає роль і значення раціональної роботи працівників служби внутрішнього аудиту, від якої залежить ефективність та результативність здійснення внутрішнього аудиту.

Фактично, організація внутрішнього аудиту – це побудова діяльності служби внутрішнього аудиту з метою отримання достовірних даних про господарську діяльність підприємства та надання рекомендацій щодо управління підприємством.

Виходячи з цього, організація внутрішнього аудиту передбачає здійснення комплексу заходів, спрямованих на його підготовку та проведення, що включає окремі дії з її налагодження та упорядкування. Проведений аналіз питань організації внутрішнього аудиту, що розглядаються в літературі, дозволяє зробити висновок, що серед вчених відсутній єдиний підхід у питанні, в чому полягає організація внутрішнього аудиту та які заходи необхідно здійснити для її раціональної організації.

Метою дослідження є обґрунтування необхідності створення служби внутрішнього аудиту, основних вимог щодо її функціонування на підприємстві та звітування перед керівником підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій з проблеми. Питанням раціональної організації внутрішнього аудиту на підприємстві приділили свою увагу наступні вчені: Н.А. Бортник, А.Н. Бортник, Я.В. Мех [2], Ф.Ф. Бутинець [3], П.Н. Майданевич, Абдул Каюм, С.К. Федосеев, О.А. Олейник [6], П.Н. Майданевич, Є.І. Волошина [1]; В.П. Пантелєєв, М.Д. Корінько [7], В.С. Рудницький [8], А.М. Сонін [9], А.Н. Сушкевич [11]. Зазначені автори здебільшого досліджують місце служби внутрішнього аудиту на

підприємстві та принципи, якими повинні керуватися внутрішні аудитори при здійсненні своєї діяльності, проте питанням структури служби внутрішнього аудиту та розподілу функціональних обов'язків працівників служби внутрішнього аудиту увага майже не приділялася.

Викладення основного матеріалу дослідження. Правильна побудова процесу здійснення внутрішнього аудиту напряму залежить від організації служби внутрішнього аудиту (далі – СВА) підприємства, від діяльності якої опосередковано залежить успішність діяльності господарюючого суб'єкта.

Організація служби внутрішнього аудиту повинна бути обґрунтованою, оскільки не на всіх підприємствах є сенс створювати даний підрозділ. Перед прийняттям рішення про створення СВА на підприємстві необхідно враховувати наступні фактори:

- розмір підприємства та обсяг операцій;
- чисельність працюючих;
- складність організаційної структури підприємства;
- кількість контрагентів;
- характер управлінського персоналу.

Наприклад, підприємству, де керівник та власник – одна особа, здійснює невелику кількість операцій, працює з невеликою кількістю контрагентів та в штаті якого невелика кількість працівників, недоцільно створювати окремий контрольний підрозділ, оскільки витрати на його утримання будуть перевищувати вигоди, які підприємство може отримати від роботи СВА.

Проте, зовсім протилежна ситуація на великих підприємствах, де великий обсяг операцій, значна кількість постачальників та покупців, а також працівників.

Міжнародною фінансовою корпорацією було здійснено аналіз різних аспектів діяльності служби внутрішнього аудиту на українських промислових підприємствах [4]. Результати даного аналізу відображені на рис. 1.

– наявність СВА:

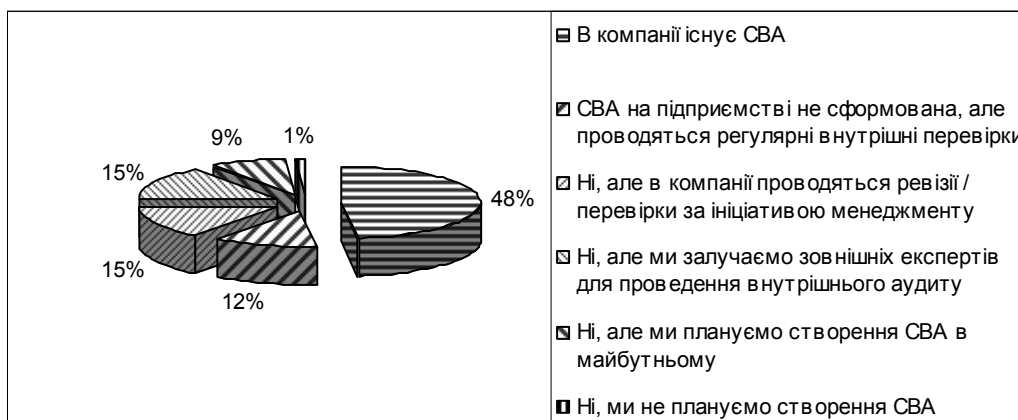


Рис. 1. Аналіз наявності СВА на українських підприємствах

– відокремленість СВА:

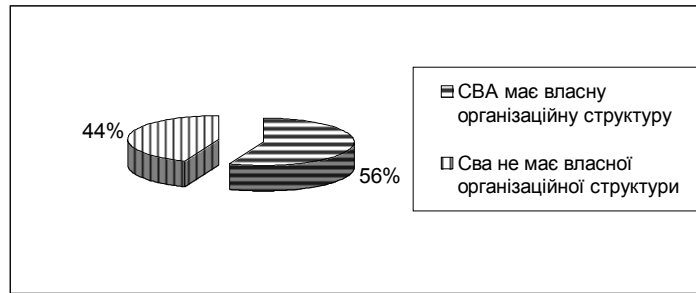


Рис. 2. Організаційна структура СВА

– підпорядкованість та підзвітність СВА:

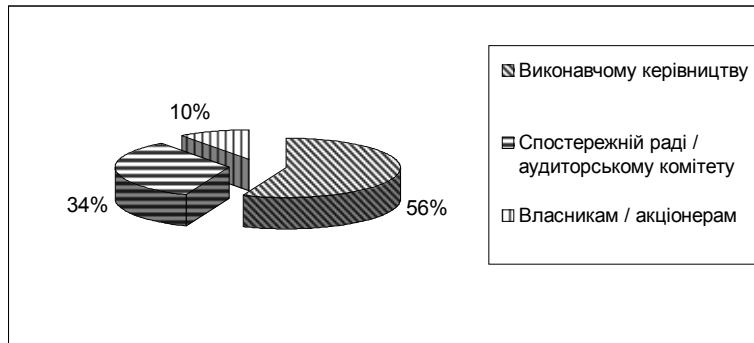


Рис. 3. Підпорядкованість та підзвітність СВА

– користувачі результатів діяльності СВА:

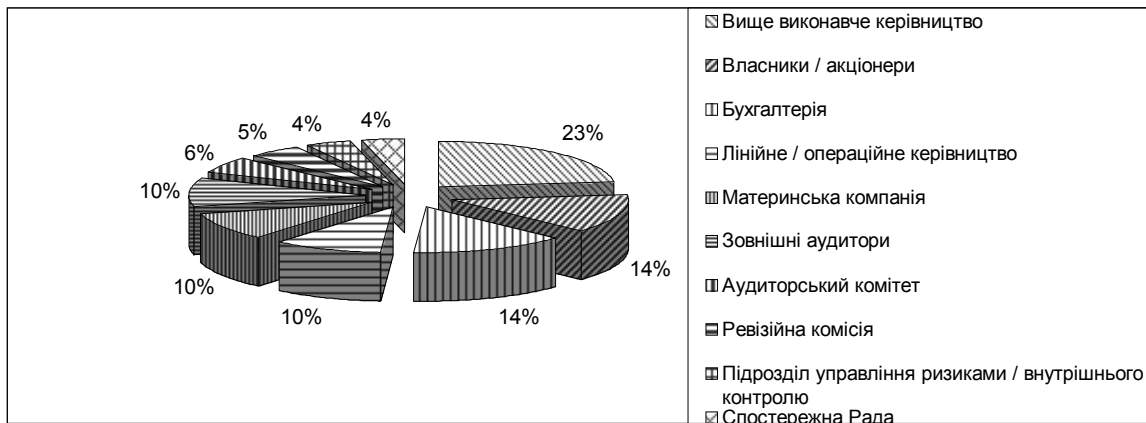


Рис. 4. Користувачі результатів діяльності СВА

Отже, з вищенаведених рисунків можна зробити наступні висновки щодо діяльності служби внутрішнього аудиту на українських промислових підприємствах:

1. На більшості опитаних підприємств створена СВА, тобто власники даних підприємств вбачають потребу в контролі та аналізі господарської діяльності їхнього підприємства, а також у збереженні власного майна. Важливим моментом є той факт, що власники почали усвідомлювати наскільки важливо, щоб підприємство працювало і отримувало прибутки.

Проте є підприємства, на яких внутрішній аудит господарської діяльності здійснюють контролери зі сторони. На наш погляд, такий аудит є неефективним, оскільки на підприємстві перевірки повинні проводитись постійно, а не час від часу. Крім того, в даній ситуації є загроза витоку цінної інформації за межі діяльності підприємства, що може серйозно зашкодити господарській діяльності підприємства, оскільки особа, яка перевіряє певну ділянку господарської діяльності підприємства може мати доступ до комерційної таємниці підприємства. У випадку, коли доступ до такої інформації має стороння особа, яка має відношення до господарської діяльності підприємства, є велика ймовірність витоку інформації з подальшим її використанням у власних

цілях. У випадку, коли перевірку проводить штатний працівник, він буде слідкувати за тим, щоб інформація, яка складає комерційну таємницю не набула розповсюдження, оскільки розуміє, що в іншому випадку може, як мінімум, позбутися робочого місця.

2. Позитивним моментом у діяльності СВА є відокремленість даного підрозділу від інших структурних підрозділів підприємства, оскільки за такої організації СВА:

– на внутрішніх аудиторів не може здійснюватись тиск з боку зацікавлених осіб;

– внутрішній аудитор не матиме власної зацікавленості в наданні керівникові недостовірної інформації.

Дотримання принципу організаційної відокремленості СВА допомагає управлінцю приймати результативні рішення, і, як наслідок, забезпечує ефективну та прибуткову діяльність підприємства.

3. Як бачимо з рис.1-4, на більшості опитаних підприємств СВА підпорядкована керівництву підприємства, що може мати два прояви:

- прийняття ефективних управлінських рішень;
- недотримання принципу незалежності СВА.

Останній аспект даного питання може бути загрозою для перспективної діяльності підприємства, оскільки може мати місце розкрадання майна підприємства управлінським персоналом. Окрім цього при звітуванні керівників перед власниками про фінансовий стан та діяльність підприємства, до власників у більшості випадків надходить недостовірна інформація.

Отже, на нашу думку, оптимальним варіантом є підпорядкування СВА Наглядовій раді, оскільки вона в особі керівника зацікавлена в отриманні

достовірної інформації про фінансовий стан та діяльність підприємства.

4. Абсолютно закономірним є використання результатів діяльності СВА в переважній більшості управлінським персоналом, оскільки внутрішній аудит покликаний для надання рекомендацій управлінському персоналу щодо прийняття ефективних управлінських рішень.

На нашу думку, СВА є одним з найважливіших підрозділів на підприємстві. Місце СВА в діяльності підприємства відображено на рис. 5.

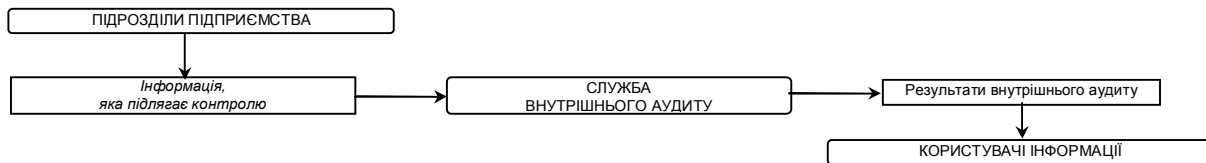


Рис. 5. Місце СВА в діяльності підприємства

Джерело: власна розробка автора

Як бачимо з рис. 5, СВА займає проміжну ланку між структурними підрозділами підприємства та користувачами результатів його діяльності в плані контролю всіх процесів діяльності та надання рекомендацій керівникові підприємства щодо усунення недоліків та перспектив розвитку підприємства для отримання прибутку.

На нашу думку, взаємодія СВА та інших суб'єктів на підприємстві впливає на результативність здійснення діяльності господарюючим суб'єктом, тобто:

- своєчасне виявлення та усунення помилок, які мали місце в процесі здійснення господарської діяльності та впливають на кінцевий результат діяльності підприємства;
- своєчасне виявлення можливого розкрадання майна власника;

- надання рекомендацій керівнику підприємства щодо прийняття управлінських рішень, які позитивно впливатимуть на господарську діяльність підприємства.

Процес взаємодії СВА та інших підрозділів підприємства відображено на рис. 6.

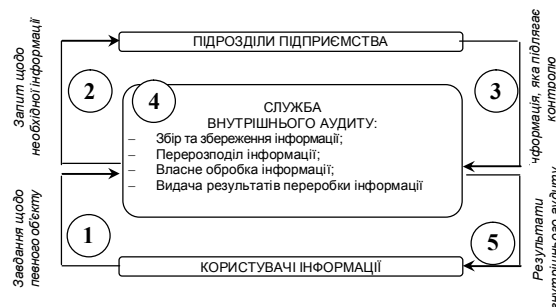


Рис. 6. Процес взаємодії служби внутрішнього аудиту з іншими суб'єктами на підприємстві

Джерело: власна розробка автора

Отже, як бачимо з рисунку, процес взаємодії СВА з іншими суб'єктами на підприємстві відбувається наступним шляхом:

1. Вище керівництво підприємства видає завдання працівникам СВА, яке полягає в аналізі певного об'єкту на підприємстві та наданні об'єктивних висновків щодо його стану.

2. Відповідно до наданого завдання працівники СВА оформлюють запит щодо необхідної інформації для аналізу об'єкту, який цікавить управлінця або власника.

3. За запитом СВА надається інформація. СВА. Кожен структурний підрозділ зобов'язаний сприяти роботі СВА, надаючи необхідну для аудиторського контролю інформацію.

4. Після отримання необхідної інформації СВА займається обробкою інформації, яка включає наступні стадії:

- *збір та збереження інформації* – полягає нагромадженні інформації, яка надійшла з підрозділу, що підлягає перевірці. Слід зазначити, що під інформацією тут слід розуміти певні дані про діяльність підприємства, документи, технологічні карти тощо. Важливим є розуміння працівників СВА про відповідальність збереження наданої їм інформації, особливо комерційної;

- *перерозподіл інформації*: якщо обсяг наданої інформації – великий, то її поділяють між працівниками СВА, кожен з яких буде відповідати за свою ділянку виконаної роботи. Оскільки СВА складається з працівників різного профілю, то інформацію, надану на перевірку можна поділити перш за все за такою ознакою;

- *власне обробка інформації*. Даний процес полягає у здійсненні логічних операцій над інформацією, в результаті чого можна визначити

причини теперішнього стану об'єкту. На даному етапі переробки інформації аудитор розробляє проект висновку щодо поставленого завдання.

- *видача результатів обробки інформації* – полягає у підготовці результативного документу щодо проведеного дослідження.

5. Після підготовки документу, який свідчить про закінчення перевірки певного структурного підрозділу, керівник СВА передає висновок з інформацією про стан даного об'єкту та пропозиціями щодо удосконалення управління ним керівникові або власникові підприємства.

Отже, з вищевикладеного матеріалу бачимо всю важливість у функціонуванні СВА, ефективність діяльності якої напряму залежить від правильної організації.

Організація внутрішнього аудиту на всіх його стадіях вимагає створення відповідних регламентів, до яких належать тести, схеми проведення аудиту, технологічні карти аудиту і робочі документи аудиторської документації.

На нашу думку, організація служби внутрішнього аудиту повинна включати наступні етапи:

- видача розпорядчого документу керівником або власником підприємства про створення служби внутрішнього аудиту, який дає початок роботі щодо створення даної служби на підприємстві;

- розробка положення з організації СВА на підприємстві, в якому відображаються основні організаційні засади роботи СВА;

- затвердження положення про СВА керівником або власником підприємства – документу, який підтверджує правомірність діяльності даного підрозділу на підприємстві;

– розробка та затвердження посадових інструкцій працівників СВА, тобто правил, яких мають дотримуватись працівники даної служби при здійсненні перевірок;

– створення планів та робочих документів СВА підприємства, в яких затверджено графік здійснення перевірок на певний період та документів, якими керуються внутрішні аудитори при складанні результативного документу;

– збір та створення власної інформаційної бази роботи СВА, тобто норм, правил, стандартів перевірки певного підрозділу промислового підприємства;

– підбір та повноваження осіб для роботи в СВА, тобто обрання осіб, які здатні працювати в даній службі відповідно до своїх знань та умінь.

Як вже зазначалося, створення СВА підтверджується наказом керівника та Положенням про СВА. Ми поділяємо точку зору В.П. Пантелєєва та М.Д. Корінька, що положення про СВА є важливим організаційно-правовим документом, оскільки ним визначається:

– порядок створення СВА;

– правовий статус СВА;

– обов'язки СВА;

– організація роботи СВА [7, с. 72].

Крім того, даний документ забезпечує:

– особливий організаційний статус СВА;

– незалежність та відокремленість СВА [7, с. 72].

Як бачимо, цей документ надає СВА певні права та обов'язки, що гарантує справедливість та неупередженість суджень її працівників при виконанні поставлених завдань.

СВА промислового підприємства в своїй діяльності повинна керуватись нормативними документами як державного рівня, так і тими, які затверджені на рівні підприємства.

Важливою складовою ефективної організації СВА є формування системи посад та розподіл обов'язків між працівниками служби. В системі планування СВА покладено розкриття резервів економії робочого часу аудиторів, ефективності застосування методики здійснення внутрішнього аудиту і покращення організації внутрішнього аудиту. Некваліфікована організація СВА призводить до втрати часу, що може призвести до неефективної її діяльності, що опосередковано впливає на ефективність та результативність діяльності підприємства.

Оскільки СВА займає важливе місце в системі управління підприємством, то слід звернути увагу на певну її особливість, а саме: СВА не може бути одним зі структурних підрозділів бухгалтерської служби, оскільки на неї покладена функція оцінки дотримання облікової політики підприємства, ефективності внутрішнього контролю та надійності інформації, наданої для перевірки.

Як бачимо, СВА повинна бути відокремлена від інших підрозділів підприємства і бути підпорядкована лише вищому керівництву, а в деяких випадках, коли йдеться про контроль системи управління, наглядовій раді підприємства (якщо така є) або іншому уповноваженому на те органу. На нашу думку, СВА не може бути підпорядкована цим двом суб'єктам одночасно, оскільки виконуючи завдання власника, може мати місце деякий тиск з його боку, і навпаки, виконуючи завдання керівника підприємства, при наявності певних проблем на підприємстві, внутрішній аудитор може знову ж таки піддаватися впливу з боку керівництва підприємства з метою приховати певні недоліки в роботі підприємства для досягнення власних цілей.

Отже, з вищевикладеного матеріалу, можемо зробити висновок: існуюча система внутрішнього аудиту на промислових підприємствах є недосконалою, і на нашу думку, служба внутрішнього аудиту повинна

підпорядковуватись лише власнику підприємства, оскільки її контрольні дії спрямовані на збереження майна власника.

Проте, оскільки на службу внутрішнього аудиту покладено функцію, яка полягає в наданні консультацій щодо прийняття ефективних управлінських рішень, то все ж таки повинен бути деякий зв'язок між цими суб'єктами і звичайно вони, здійснюючи свою діяльність, повинні керуватись ідеєю збереження майна власника та збільшення прибутку підприємства.

Тому, виникає проблема об'єктивності аудиторського звіту, коли працівник служби внутрішнього аудиту та керівник підприємства має деякі неформальні зв'язки (родичі, друзі тощо), тому слід уникати такої ситуації на підприємстві. На нашу думку, цим питанням повинна займатись служба охорони підприємства.

Оскільки служба внутрішнього аудиту є відокремленим підрозділом на підприємстві, то вона повинна керуватись певними принципами в процесі здійснення внутрішнього аудиту.

В результаті аналізу праць вітчизняних вчених, нами виявлено, що в деяких випадках вчені виділяють принципи внутрішнього аудиту, а не внутрішніх аудиторів. Ми вважаємо, що даний підхід є неправильним тому, що внутрішній аудит – це система контролю, який здійснює певне коло осіб з метою забезпечення ефективного функціонування підприємства. Оскільки такий контроль здійснюють суб'єкти внутрішнього аудиту, а саме СВА в особі внутрішніх аудиторів, то слід виділяти принципи внутрішніх аудиторів.

Здійснивши систематизацію праць вчених, які визначають принципи внутрішнього аудиту [1, 8, 9,10], нами виділено наступні принципи внутрішніх аудиторів:

– незалежності – відсутність впливу на думку аудитора (даний принцип виходить з відокремленості служби внутрішнього аудиту від інших структурних підрозділів), що надає можливість внутрішньому аудитору надати об'єктивний висновок щодо діяльності підрозділу, який перевіряється;

– чесності – надання внутрішнім аудитором достовірної інформації щодо об'єкта, який підлягав перевірці. Даний принцип зобов'язує аудитора виконувати свої обов'язки сумлінно та не викривлювати одержану інформацію;

– об'єктивності – забезпечує неупередженість аудитора в ході здійснення перевірки, тобто аудитор не повинен бути зацікавлений в результатах перевірки;

– компетентності – внутрішній аудитор повинен мати достатньо знань з організації і методики проведення аудиту та складання висновків про проведену перевірку з метою надання доступної для розуміння керівників інформації для прийняття управлінських рішень;

– конфіденційності – полягає у збереженні комерційної таємниці підрозділу, який підлягає перевірці, аудитором. Даний принцип вимагає від внутрішнього аудитора не розголошувати та не використовувати інформацію, яка складає комерційну таємницю підприємства;

Працівники служби внутрішнього аудиту повинні здійснювати свою діяльність відповідно до річного плану аудиторських перевірок, причому даний план повинен бути таємницею і не розповсюджуватись за межі СВА задля ефективності та об'єктивності проведення перевірок.

Немає сумніву в тому, що робота внутрішнього аудитора є кропіткою та такою, яка вимагає особливої уваги. На нашу думку, оплата праці працівників СВА аудиту повинна встановлюватись на основі звітів про результати їхньої діяльності, поданих керівником СВА керівникові підприємства, який прийматиме рішення про якість та значущість проведеної роботи (табл. 1).

Таблиця 1. Структура звіту про здійснені внутрішніми аудиторами перевірки

| Показник | Пояснення |
|--|--|
| Кількість працівників СВА | Кількість штатних працівників СВА згідно штатного розпису, які приймали участь в аудиторських перевірках даного звітного місяця; Кваліфікація кожного окремого працівника |
| Кількість аудиторських перевірок, здійснених СВА | Кількість здійснених перевірок СВА; Склад групи, яка проводила окрему перевірку; Відповідність здійснених аудиторських перевірок річному плану; Відсоток зайнятості окремого працівника в окремій перевірці |
| Кількість результативних перевірок | Кількість та складність ¹⁶ перевірок, на основі яких були прийняті управлінські рішення, внаслідок чого в діяльності підприємства усунуто значні недоліки діяльності та підвищилась ефективність діяльності підприємства |
| Тривалість робочого дня СВА (год.) | Звичайний робочий день на підприємстві будь-якого працівника складає 8 год. Оскільки в діяльності будь-якого підприємства можуть виникнути форс-мажорні обставини, в звітах необхідно відзначати перепрацювання, пов'язані з даним фактором. На прикладі СВА форс-мажором може бути позапланова внутрішньоаудиторська перевірка, яку працівникам даної служби доводиться здійснювати в позаробочий час. Цілком логічно, що даний час повинен працівникам оплачуватись вдвічі, оскільки така перенапружена ситуація потребує додаткової затрати сил та енергії, а також особливої уважності |
| Відсоток виконання плану аудиторських перевірок | Даний показник дає визначити керівнику ефективність та результативність діяльності СВА: по-перше, на нашу думку, перепрацювань в даній службі бути не може, оскільки наявний річний план проведення внутрішньо-аудиторських перевірок і працівники служби повинні чітко дотримуватись такого плану (окрім форс-мажорних ситуацій); по-друге, у випадку подання відомостей про недопрацювання СВА, керівник повинен визначити причини такої ситуації, в результаті чого прийняти рішення для уникнення такої ситуації надалі |

Джерело: власна розробка автора

Як бачимо з таблиці 1, звіт про роботу СВА, містить широке коло фактів, які дають змогу визначити суму заробітної плати кожного працівника окремо, а також ефективність та результативність роботи СВА. Даний звіт може бути підставою для преміювання окремих працівників, якщо тенденція їхньої роботи не змінюється протягом певного періоду. Сума преміювань та досягнення, за які працівник може бути премійований, повинні бути визначені в колективному договорі підприємства.

Форму та терміни подання звітів про проведені перевірки повинні бути встановлені керівником підприємства при затвердженні положення про відділ внутрішнього аудиту.

Оскільки на основі проведених перевірок службою внутрішнього аудиту керівник підприємства приймає відповідні управлінські рішення, то це ще раз підтверджує про необхідність кваліфікованої організації служби внутрішнього аудиту на промисловому підприємстві.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В результаті проведеного дослідження ми прийшли до висновку, що необхідність служби внутрішнього аудиту на підприємстві зумовлена:

- складністю організаційної структури підприємства;
- обсягами операцій, яке воно здійснює;
- кількістю штатних працівників підприємства;
- апаратом управління (враховується те, хто управляє підприємством: наймана особа чи власник підприємства).

В результаті проведеного дослідження нами виявлено, що:

- СВА в діяльності підприємства займає проміжну ланку між структурними підрозділами та керівництвом, здійснюючи контроль діяльності підрозділів підприємства та надаючи рекомендації управлінському персоналу щодо удосконалення їхньої діяльності;
- оптимальним варіантом є підпорядкування СВА Спостережній раді, оскільки дана ланка управління зацікавлена в отриманні достовірної інформації про фінансовий стан та діяльність підприємства;
- для забезпечення контролю та оцінки якості роботи внутрішніх аудиторів, керівникові СВА щомісяця

слід складати звіт про роботу даної служби, який може бути підставою для нарахування заробітної плати працівникам СВА.

Якісне здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві залежить від правильно організованого його процесу. Основні аспекти даного питання будуть розглянуті в подальших дослідженнях.

Список використаної літератури:

1. Аудит [учеб. пособ.] / Под ред. П.Н. Майданевича, Е.И. Волошиной. – Симферополь: ЧП "Предприятие Феникс", 2008. – 700 с.
2. 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.
3. 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.
4. 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).
5. Кодацький В.В. Теоретичні основи аудиту / В.В. Кодацький // Економіка. Фінанси. Право. – 2009. – № 1. – С. 29-30.
6. Аудит: [учеб. пособие] / П.Н. Майданевич, Каюм Абдул, С.К. Федосеев, О.А. Олейник. – Донецьк ООО "Юго-Восток, Лтд", 2005. – 395 с.
7. Пантелеев В.П. Внутрішній аудит: [Навч. Посіб.] / В.П. Пантелеев, М.Д. Коринько / За ред. д.е.н., проф. Шевчука В.О.. – К., 2006. – 247 с.
8. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація: [монограф.] / В. Рудницький. – Тернопіль: "Економічна думка", 2000. – 106 с.
9. Сонин А.М. Внутренний аудит: современный подход / Сонин А.М. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 64 с.
10. Сухарева Л.А. Внутренний аудит международного департамента банка: методология, организация и методика: [монография] / Л.А. Сухарева, Е.Б. Ретюнских. – Донецьк: ДонГУЭТ, 2005. – 196 с.
11. Сушкевич А.Н. Организация бухгалтерского учета и внутреннего аудита / Сушкевич А.Н. – Мн.: Ред. журн. "Пром.-торг. право", 2006. – 160 с.

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

Наукові інтереси:

- питання організації і методики внутрішнього аудиту

¹⁶ В даному розумінні ступінь складності аудиторської перевірки можна визначити шляхом аналізу часу, затраченого на проведення даної перевірки, кількості осіб, задіяних в проведенні перевірки, обсягу операцій господарської діяльності, які підлягають перевірці.

