

УДК657.6

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТЕОРЕТИЧНИХ ТА ПРАКТИЧНИХ АСПЕКТІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

С.В.БАРДАШ – к.е.н., доцент, докторант Київський НТЕУ,

Т.С.ОСАДЧА – к.е.н., доцент ХЕП

Постановка проблеми. Ефективна робота суб'єктів господарювання в умовах ринкових відносин знаходиться у прямій залежності від організації та функціонування системи внутрішнього контролю. Методи і форми контролю, які застосовувалися керівниками підприємств в умовах командно-адміністративної моделі управління економікою, виявилися неспроможними задовольнити інформаційні потреби керівних органів суб'єктів господарювання. Тому, на думку багатьох науковців-економістів, єдиним способом розв'язання даної проблеми є запровадження на великих і середніх підприємствах внутрішнього аудиту. Разом із тим, обґрунтованість такої пропозиції не є досконалою, адже має місце ігнорування правових аспектів функціонування корпоративних підприємств, а також неврахування теоретичних розробок та практичних рекомендацій з налагодження систем внутрішнього контролю.

Стан вивчення проблеми. Теоретико-методологічні аспекти внутрішнього аудиту досліджувалися у роботах [3, 6, 12, 13, 15, 22], а також у багатьох інших, однак їх огляд засвідчує факт існування багатьох дискусійних позицій, починаючи з сутності, мети, об'єктів, завдань внутрішнього аудиту, закінчуючи його співвідношенням з внутрішнім контролем.

Завдання і методика досліджень. До завдань даного дослідження слід віднести: уточнення теоретико-методологічних та правових аспектів організації внутрішнього аудиту суб'єктами господарювання; визначення суттєвих відмінностей між внутрішнім аудитом та внутрішнім контролем. Розв'язання сформульованих завдань здійснюватиметься шляхом індуктивного, аксіоматичного методу та методу порівняння, а також застосування системного підходу.

Результати дослідження. У спеціальній літературі з аудиту є різні, інколи суперечливі погляди на те, що слід розуміти під внутрішнім аудитом. Зокрема, у джерелах [17, 22] аудит розуміється як оцінювання, у роботах [4, 10] як перевірка і оцінювання, а також як експертна оцінка [11]. Аналіз поглядів на сутність внутрішнього аудиту дозволяє констатувати факт існування трьох концептуальних під-

ходів, відносно яких останній розглядається як: оцінювання (оцінка), перевірка та оцінювання, перевірка (контроль). Згідно з першою концепцією (*внутрішній аудит – оцінювання*) основу внутрішнього аудиту складає аналіз економічних та фінансових показників; другою (*внутрішній аудит – перевірка і оцінювання*) – господарський контроль та аналіз економічних та фінансових показників; третьою – господарський контроль.

Аналіз дефініцій внутрішнього аудиту також засвідчує існування різних підходів до визначення його мети. Так, у джерелах [11, 17] метою внутрішнього аудиту визначено надання допомоги працівникам підприємства в ефективному виконанні їхніх посадових обов'язків, підвищення ефективності та прибутковості підприємства; у роботах [6, 11, 22] – удосконалення організації й управління виробництвом (підвищення ефективності управління підприємством, систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю), виявлення і мобілізація резервів його зростання, а також: задоволення потреб адміністрації у межах даної господарської системи [21]; забезпечення інформацією для підготовки управлінських рішень і найбільш повного задоволення матеріальних потреб усіх зацікавлених сторін в ефективній роботі підприємства [19]; встановлення надійності та ефективності функціонування окремих складових системи внутрішнього контролю [10].

Вартим уваги у дослідженні внутрішнього аудиту є погляди науковців на те, у чиїх інтересах та хто має його здійснювати, а також те, ким він регламентується. Так, у досліджених джерелах зазначається, що відділ внутрішнього аудиту діє в інтересах суб'єкта господарювання [4], органів його управління [10], власників [9, 20], керівництва підприємства [1, 14] або працює виключно для керівників чи власників підприємства [8]. Отже, і тут слід констатувати відсутність єдності у даному питанні.

У цілому, аналіз досліджених робіт, а також нормативно-правових актів дозволили уточнити дефініцію внутрішнього аудиту. Зокрема, під внутрішнім аудитом слід розуміти систему контролю власника за діяльністю виконавчого органу господарського товариства, організовану вищим органом управління або уповноваженим органом з метою надання інформації вищому органу управління щодо регулювання можливих відхилень у діяльності правління (виконавчого органу), визначеної загальними нормами ведення господарської діяльності, установчими документами та затвердженими вищим органом управління планами.

Внутрішній аудит, виходячи із сформульованого визначення здійснюється в господарських товариствах з дворівневою системою управління, а також у холдингових компаніях та інших формах об'єднань господарських організацій, зокрема корпораціях, концернах, синдикатах, трестах (об'єднаннях господарюючих організацій,

члени яких мають обмежені незалежність і самостійність та функціонують заради досягнення спільної мети). Об'єктом такого аудиту є діяльність нижчого рівня управління (виконавчого органу управління) товариства або керівництва суб'єкта господарювання, що входить до складу господарського об'єднання. Змістом внутрішнього аудиту є перевірка та аналіз виконання рішень вищого рівня управління органом оперативного управління.

Метою внутрішнього аудиту (контролю власника / засновника / учасника) є надання головному органу управління адекватної інформації про хід реалізації його управлінських рішень з метою удосконалення як стратегії розвитку корпоративного утворення, так і оперативного управління його структурними елементами.

Найбільш складним питанням у дослідженні організаційних аспектів внутрішнього аудиту є встановлення правових підстав щодо створення відділів внутрішнього аудиту суб'єктами господарювання. Слід зазначити, що переважна більшість авторів пропонує створювати відділи внутрішнього аудиту, підпорядковані та підзвітні спостережній раді при діючому іншому органі контролю – ревізійній комісії, яка також підзвітна спостережній раді. Разом з тим, на відміну від спостережної ради, ревізійна комісія є обов'язковим органом контролю діяльності управління, яка у разі неможливості створення спостережної ради підзвітна загальним зборам акціонерів. Проведений аналіз окремих норм Закону України «Про господарські товариства» засвідчив, що виконавчий орган управління обділений правом здійснювати внутрішній контроль оперативного управління, правильності прийняття управлінських рішень у межах повноважень функціональних підрозділів, загального функціонування окремих підсистем оперативного управління, виконання планів, затверджених зборами засновників або спостережною радою.

Також принциповими є питання співвідношення внутрішнього аудиту з системою внутрішнього контролю. В окремих роботах, зокрема у [1, 14] зазначається, що внутрішній аудит здійснюють працівники підприємства в інтересах керівництва підприємства і він за багатьма функціями ототожнюється з внутрішнім контролем. Згідно з іншою концепцією, внутрішній аудит організаційно призначений обслуговувати інтереси різних груп користувачів його інформації: як керівництва, так і власників підприємства.

У джерелах [6, 13, 16] проведено порівняння внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, з окремими результатами якого погодитися важко. Зокрема, у джерелах [6, 16] зазначається, що внутрішній аудит може здійснюватися ревізійною комісією або ревізором. Дана позиція суперечить повноваженням ревізійної комісії або ревізора, визначеним чинним законодавством. Також автори робіт [6, 16] помиляються у частині твердження про обов'язковість внутрішнього аудиту в господарських товариствах, за винятком банків, адже такі

норми у чинному законодавстві відсутні. На думку авторів праці [13], відмінностей між внутрішнім контролем та внутрішнім аудитом набагато більше. Головними з них є відмінності за ознаками «місце в системі управління» та «час». Аналіз відмінностей за зазначеними ознаками свідчить, що, на думку авторів праці [13], внутрішній контроль здійснюється будь-яким працівником, у тому числі робітником на своєму робочому місці в рамках власних повноважень. Отже, внутрішній контроль здійснюється без застосування спеціальних знань. Така концепція розкриває причини низької ефективності внутрішнього контролю та унеможлиблює побудову системи внутрішнього контролю, адже такий внутрішній контроль є лише самоконтролем, результати якого без метаконтролю є вкрай суб'єктивними. Адже відомо, що самоконтроль має найнижчий рівень об'єктивності, бо проводиться одноособово, що у свою чергу не може гарантувати належного рівня адекватності та об'єктивності інформації для прийняття управлінських рішень виконавчим органом управління.

Разом із тим, слушними є рекомендації авторів роботи [13] щодо створення відділу внутрішнього аудиту в системі управління, а саме, коли: є складна структурна система управління; має місце значна диверсифікація господарської діяльності; є більше 2-3 засновників юридичних осіб та більше 50 фізичних осіб – акціонерів акціонерних товариств; фірма функціонує за мережевою структурою. Проте, внутрішнім аудитом буде охоплено не більше 35% суб'єктів ЄДРПОУ. Усі ж інші суб'єкти ЄДРПОУ, згідно з рекомендаціями, викладених у роботі [13], мають здійснювати внутрішній контроль у формі самоконтролю.

На даний час у спеціалізованій літературі зустрічаються позиції науковців, які не сприймають внутрішній аудит. Зокрема, у роботі [3, с. 215-216] автори зазначають, що поділ аудиту на внутрішній та зовнішній можливий лише у тому разі, якщо під аудитом мати на увазі контроль та ревізію. На думку авторів зазначеної роботи, такого «поняття, як внутрішній аудит, не існує, оскільки воно є тотожним поняттю внутрішня ревізія» [3, с. 221] В іншій проф. Я. В. Соколов Я.В. стверджує, що «те, що раніше називалося внутрішньогосподарським контролем, тепер стали називати внутрішнім аудитом» [18, с. 72]. Водночас проф. Терехов О.О., розглядаючи питання внутрішнього аудиту, зазначає, що «поняття внутрішнього аудиту «мало чим відрізняється від добре відомого нам поняття відомчої ревізії» [21, с. 122]. Автори ж роботи [87], зокрема, доц. Петренко Н.І, пішла ще далі, зазначаючи, що «внутрішній аудит, який підпорядкований керівництву підприємства, а не власнику, є недоцільний та неефективний» [3, с. 224], адже «... внутрішнього аудиту не існує. Існує система внутрішнього контролю, яка повинна створюватися власниками підприємства».[3, с. 226] У даному випадку автор суттєво помиляється, адже не враховує управлінські повноваження власників і керівників, а також їх потреби у здійсненні контролю.

Аналіз робіт науковців, які досліджували організацію і методику проведення внутрішнього аудиту, свідчить, що об'єктами внутрішнього аудиту є об'єкти внутрішнього контролю, за винятком єдиного, – це самої системи внутрішнього контролю, яка, на думку багатьох авторів, є одним із головних об'єктів внутрішнього аудиту. Така позиція не корелюється з поглядами авторів, які зазначають, що внутрішній аудит є: частиною (складовою частиною) внутрішнього контролю (системи внутрішньогосподарського контролю) [7, 19]; частиною внутрішньогосподарського контролю, на який спирається аудит зовнішній [21]; органічною частиною системи внутрішньогосподарського контролю [11]. Він таким може стати лише за умов уточнення, а саме за умов розгляду системи внутрішнього контролю керівника (виконавчого органу), коли відділ внутрішнього аудиту є суб'єктом-виконавцем контрольних дій у даній системі. Коли ж мова йде про аудит (контроль) власника, то виконавчий орган створює систему внутрішнього контролю, що сприяє оперативному управлінню, відділ аудиту знаходиться поза межами даної системи, адже одним із головних об'єктів контролю є система внутрішнього контролю виконавчого органу. Слід також зазначити, що проведене дослідження складу системи внутрішнього контролю засвідчило, що такого елемента системи як внутрішній аудит, система внутрішнього контролю не має [1, 11, 19].

Ототожнення внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю можливе за умови, коли вони організуються з ініціативи керівника суб'єкта господарювання (табл. 1).

Таблиця 1 – Порівняльна таблиця внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю

Ознаки	Внутрішній аудит, що здійснюється спеціально створеним відділом	Внутрішній контроль, що здійснюється спеціально створеним відділом
1	2	3
Регламентация	Регламентує керівництво підприємства	Регламентує керівництво учасника відносин у сфері господарювання
Замовник	Керівництво суб'єкта господарювання	Керівництво учасника відносин у сфері господарювання
Об'єкт, предмет, мета	Визначається керівництвом	Керівництво учасника відносин у сфері господарювання
Суб'єкт	Штатні працівники суб'єкта господарювання	Керівництво учасника відносин у сфері господарювання
Правові підстави проведення	Наказ (розпорядження) керівника суб'єкта господарювання	Наказ керівництва учасника відносин у сфері господарювання
Статус діяльності	Виконавча діяльність	Виконавча діяльність
Термін проведення	Регламентуються графіком роботи працівників підприємства	Регламентуються графіком роботи працівників підприємства
Кваліфікація та статус аудитора	Визначається адміністрацією суб'єкта господарювання. Незалежність обмежена.	Визначається адміністрацією суб'єкта господарювання. Незалежність обмежена.
Документальне оформлення та звітування	Акти перевірки та інші звітні документи (перед керівництвом суб'єкта господарювання)	Акти перевірки та інші звітні документи

Висновки та пропозиції. У зв'язку з тим, що «використання терміну "внутрішній аудит" не відповідає його економіко-правовому змісту та не враховує існування аналогічного терміна "внутрішній контроль" в українській мові» [3, с. 341], а також відсутності жодних відмінностей між внутрішнім аудитом і внутрішнім контролем керівника, суб'єкта – виконавця контрольних дій системи внутрішнього контролю правомірно ідентифікувати як внутрішнього контролера або відділ внутрішнього контролю. Дану тезу можна обґрунтувати й тим, що так званий внутрішній аудит не може вважатися аудитом або його складовою з низки причин, головними з яких є відмінності у рівні професійної кваліфікації, ступеня незалежності, мети та об'єктів проведення. Отже, усе те, що на даний час є внутрішнім аудитом та розглядається з позицій його організації керівником підприємства, більш коректно визнати як внутрішній контроль, що здійснюється спеціально створеним підрозділом суб'єкта господарювання та проводиться виключно в інтересах виконавчого органу управління суб'єкта господарювання.

Перспектива подальших досліджень. Сформульовані висновки і пропозиції можуть бути обрані за основи формування концепції

побудови системи внутрішнього контролю власника організації – учасника відносин у сфері господарювання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Аудит: Учебник для вузов / [В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.]; под ред. проф В.И. Подольского. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2000. – 655 с.
2. Бурцев В.В. Внутренний аудит компании: вопросы организаций и управления / В.В. Бурцев // Управление финансами предприятия. – 2003. – № 4. – С. 35-49.
3. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: монографія / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ. 2004. – 564 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник]. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
5. Виговська Н.Г. Господарський контроль а Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
6. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика [монографія] – К.: Знання, 2006. – 495 с.
7. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль: [навчальний посібник] / Дрозд І.К., Шевчук В.О. – К.: ТОВ «Імекс –ЛТД», 2007. – 304 с
8. Івахненко С.В. Фінансовий контролінг: методи та інформаційні технології [монографія] / С.В. Івахненко, О.В. Мелих. – К.: Знання, 2009. – 319 с.
9. Калюга Є. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах / Є. Калюга // Вісник податкової служби України. -2001.- №33. – С. 26-31.
10. Мельник В.М. Ревизия и контроль: [учеб. пособие] / В.М. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 520 с.
11. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці [монографія] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
12. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія / О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
13. Редько О.Ю. та ін.. Аудит та безпека бізнесу: Практ. посіб. / Редько О.Ю., Рижаква О.Б., Редько К.О. – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2007. – 177 с.
14. Рогуленко Т.М. Аудит: [учебник] / Т.М. Рогуленко; – [изд. с изм.] – М.: Экономистъ, 2005. – 383 с.
15. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація. Монографія / В.С. Рудницький. – Тернопіль. «Економічна думка», 2000. – 104 с.
16. Рядська В.В. Аудит: [навч. посіб.] / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
17. Симоненко Н.Н. Основы аудита: [учеб. пособие] / Н.Н. Симоненко. – Комсомольск-на-Амуре: Комсомольский-на-Амуре гос.техн. ун-т, 2001. – 133 с.

18. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
19. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит [учебник] / Л.В. Сотникова; ВЗФЭИ. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 239 с.
20. Суйц В.П. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник / [В.П Суйц, Л.Р. Смирнова, Т.А. Дубровина]; под ред. проф В.П. Суйца. – [2-е изд.] – М.: ИНФРА-М, 2005. – 671 с.
21. Терехов А.А. Аудит: перспективы развития / А.А. Терехов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
22. Усач Б.Ф. Аудит: [навч. посіб.] / Б.Ф. Усач; [2-ге, стер.]. – К.: Знання-Прес, 2003. – 223 с.