

підсумку впливає на прибутковість та ефективність діяльності підприємства, а також на його фінансову стійкість і незалежність.

Список літератури

1. Онисько, С. М. Фінанси підприємств [Текст] : підручник для студ. вищих закладів освіти / С. М. Онисько, П. М. Марич. – Львів : Магнолія Плюс, 2004. – 367 с.

2. Чухно, І. С. Визначення економічної сутності поняття «оборотні активи підприємства» [Текст] / І. С. Чухно // Регіональна економіка. – 2008. – № 6. – С. 62–69.

3. Мулик, Т. Нові підходи щодо класифікації оборотних активів [Текст] / Т. Мулик, Г. Єсель, О. Панадій // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 125–127.

4. Сікора, І. Особливості оцінки оборотних активів на виробничих підприємствах [Текст] / І. Сікора // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 9. – С. 13–18.

Отримано 30.03.2011. ХДУХТ, Харків.

© І.В. Руденко, О.М. Филипенко, М.В. Стаднік, 2011.

УДК 657.6

О.О. Безпалова, асп.

ВНУТРІШНІЙ І ЗОВНІШНІЙ АУДИТ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ

Проведено аналіз спеціальної літератури та нормативно-правової бази щодо визначення понять внутрішнього та зовнішнього аудиту. Встановлено спільні та відмінні риси між внутрішнім та зовнішнім аудитом.

Проведен анализ специализированной литературы и нормативно-правовой базы относительно определения понятий внешнего и внутреннего аудита. Выявлены общие и отличительные черты между внутренним и внешним аудитом.

The analysis of special literature and normative-legal basis as to the definition for the conceptions of internal and external audit is made. The common and distinctive features between internal and external audit are established.

Постановка проблеми у загальному вигляді. У сучасних умовах господарювання, коли економічна ситуація в державі залишається нестабільною, діяльність підприємств супроводжується різноманітними ризиками, виникає необхідність у контролі, як ззовні так і внутрішньо.

Багато спеціалістів наголошують, що одним із найбільш надійних способів контролю, який може задовольнити потреби власників та

керівників підприємств у отриманні інформації про реальний стан справ на підприємстві і напрями його поліпшення, виступає аудит, який у своє чергу може бути як зовнішнім (працює на «зовнішньому полі» підприємства), так і внутрішнім (працює на «внутрішньому полі» підприємства), останній з яких знаходиться на стадії розвитку.

Вивчення всіх проблемних питань, що виникають у сфері внутрішнього та зовнішнього аудиту дозволить глибше ознайомитися з сутністю та призначенням аудиту як засобу контролю підприємства. Крім цього, проведення порівняння між ними дозволить встановити спільні та відмінні риси, обґрунтувати їх доцільність в діяльності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблему внутрішнього та зовнішнього аудиту розглядали у своїх працях багато авторів, зокрема Р. Адамс, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Л.І. Вороніна, М.Д. Корінько, М.В. Кужельний, Н.П. Кузик, Н.І. Петренко, Л.О. Сухарева, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет та ін. Проте, слід зазначити, що не зважаючи на значні наукові напрацювання залишається невирішеною низка суттєвих теоретико-методичних питань, які не набули належного висвітлення і потребують більш досконалого дослідження, а саме визначення місця аудиту в системі управління як важливої форми внутрішнього і зовнішнього контролю, визначення поняття внутрішній та зовнішній аудит, виявлення їх спільних та відмінних рис.

Мета та завдання статті. Метою дослідження є аналіз літературних джерел для визначення понять внутрішнього та зовнішнього аудиту, виявлення їх спільних та відмінних рис.

Виклад основного матеріалу дослідження. Після переходу України до ринкових відносин особливого поширення набувають аудит та аудиторські послуги, широке розповсюдження яких обумовлено взаємною зацікавленістю підприємства (його власників), держави (податкові органи) та аудитора в отриманні об'єктивної інформації щодо достовірності фінансової звітності підприємства та її відповідності встановленим нормативно-правовим актам. Оскільки наявність достовірної інформації дозволяє підвищити ефективність функціонування ринку капіталу та надає можливість оцінювати та прогнозувати наслідки різних економічних рішень.

В Україні незалежний аудит існує вже майже 20 років, а саме з 1993 року, після прийняття закону України «Про аудиторську діяльність», в якому було визначено основні вимоги щодо проведення аудиту та його суть, а саме: аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність законів України, положень

(стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил суб'єктів господарювання [9].

Крім того ст. 3 цього Закону визначено, що аудит здійснюється незалежними аудитором та аудиторськими фірмами; може бути добровільним (з ініціативи суб'єктів господарювання) та обов'язковим (у випадках передбачених законом, зокрема підтвердження достовірності та повноти річного балансу і звітності господарських суб'єктів, незалежно від форми власності та виду діяльності, звітність яких офіційно оприлюднюється).

Слід зазначити, що в літературі, окрім добровільного та обов'язкового аудиту, існує класифікація аудиту на зовнішній та внутрішній [2; 3; 5; 6], що пов'язано, перш за все, з відношенням суб'єкта аудиту до об'єкта перевірки. При цьому, зовнішній аудит – здійснює юридична особа (аудиторська фірма або приватний аудитор), яка має достатній професійний рівень, дії якої спрямовані на підвищення рівня впевненості аудитора під час висловлення думки про достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання та відповідності обраних підприємством прийомів та способів організації та ведення обліку вимогам чинного законодавства. Внутрішній аудит – це функціональний підрозділ (або посадова особа) системи управління самого об'єкта перевірки, в якого є певне обмеження професійної незалежності, і включає: по-перше контроль за збереженням ресурсів суб'єкта господарювання та їх раціонального використання, по-друге моніторинг якості управління підприємством, який охоплює перевірку правильності облікового відображення, аналіз і контроль, порівняння й оцінку фактично досягнутого результату з поставленою метою і завданнями підприємства.

Для встановлення відмінностей між ними, перш за все, необхідно з'ясувати їх суть, шляхом аналізу їх визначення різними вченими, теоретиками та практиками.

Щодо зовнішнього аудиту, Л.І. Вороніна розглядає його як процес зменшення інформаційного ризику користувачів фінансових звітів у недостовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання [4, с. 18], що, на наш погляд, є доволі вузьким і не розкриває багатоаспектності аудиту.

Такі автори як А.Д. Шеремет, В.П. Суйц дають наступне визначення поняття: «аудит – це незалежна перевірка фінансової (бухгалтерської) звітності з метою вираження думки про ступінь достовірності цієї звітності» [10, с. 15] з яким ми цілком погоджуємося, проте вважаємо, що наведене визначення доцільно доповнити тим, що аудитор при цьому застосовує систему аудиторських процедур.

Бутинець Ф.Ф. визначає аудит як перевірку офіційної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідальності чинному законодавству [2], яке, на наш погляд, є дуже змістовним, проте необгрунтовано містить слова «первинних документів», так як перевірку обліку не можна здійснити без них, оскільки будь-яка господарська операція спочатку оформляється належним чином первинними документами.

Петренко Н.І. вважає, що «аудит – це метод господарського контролю, що здійснюється на добровільних, договірних засадах між аудитором і підприємством-замовником та складається із сукупності методичних прийомів, застосування яких дозволяє аудитору визначити вірогідність звітності, обліку, їх повноту та відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам [8, с. 157–158]. Дане визначення є найповнішим.

Узагальнюючи наведені дефініції зовнішнього аудиту, ми бачимо, що трактування даного визначення є досить різноманітним, крім того деякі автори його значно спрощують, не передбачаючи основних завдань та процедур аудиту. Тому вважаємо, що дефініція даної категорії потребує уточнення шляхом власної інтерпретації даного визначення: «аудит – це перевірка фінансової звітності суб'єкта господарювання, що здійснюється незалежним професіоналом на добровільних, договірних засадах шляхом застосування аудиторських процедур, з метою представлення об'єктивного аудиторського висновку щодо достовірності звітності, обліку, їх повноти та відповідності чинному законодавству».

Щодо внутрішнього аудиту. В економічно розвинених країнах йому приділяється значна увага, як невід'ємній частині якісного корпоративного управління.

На противагу міжнародному законодавству, внутрішній аудит у вітчизняній практиці розглядається, здебільшого, як синонім внутрішньогосподарського контролю (Р. Алборов, А. Борисов, Р. Давидов та ін.), або як його основна складова (Ю. Кочинев, Т. Каменська, В. Пантелєєв).

Так, Р. Алборов вважає, що внутрішній аудит – це фактично внутрішньогосподарський контроль [1, с. 13]. Проте, з цим не можна погодитися. Оскільки, хоча між контролем та аудитом існує тісний взаємозв'язок, їх завдання, принципи, процедури та функції в багатьох аспектах збігаються, на наш погляд ці два поняття потрібно розділяти, оскільки внутрішньогосподарський контроль здійснюється усіма під-

розділами підприємства і направлений на забезпечення ефективної діяльності підприємства, а внутрішній аудит досліджує та оцінює ефективність діяльності системи внутрішньогосподарського контролю шляхом проведення перевірок.

На противагу Р. Алборова, Т.О. Каменська вважає, що внутрішній контроль і внутрішній аудит мають різну природу, різні сфери використання, неоднакове призначення, і розуміє під ним функцію незалежної оцінки всіх аспектів діяльності підприємства, яка здійснюється зсередини підприємства й спрямована на створення у власників впевненості в тому, що існуюча система контролю надійна та ефективна [6, с. 5].

Підтримує попереднього автора і В.П. Пантелєєв, який визначає внутрішній аудит як перевірку, яка здійснюється співробітниками суб'єкта господарювання [7, с. 310], що на наш погляд є неповним, оскільки дане трактування зорієнтоване лише на здійснення внутрішнього аудиту співробітниками підприємства, не враховуючи при цьому його мети. Крім того, доцільно було б доповнити його тим, що дана перевірка може здійснюватися й залученими особами на договірній основі.

Дорош Н.І. визначає внутрішній аудит як систему, яка організовується на економічному суб'єкті для його власників і регламентується внутрішніми регламентами підприємства з метою контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку й надійністю функціонування системи внутрішнього контролю [5, с. 245–246], яке є найбільш повним та зрозумілим і розкриває суть внутрішнього аудиту.

Отже, за результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що в економічній літературі немає єдиного підходу щодо визначення сутності внутрішнього аудиту, воно є неоднозначним і суперечливим. Проведений аналіз спеціальної літератури щодо визначення цього поняття дозволяє рекомендувати наступне трактування: «внутрішній аудит – це перевірка бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства, а також стану системи внутрішнього контролю в рамках всієї організації та здійснення її оцінки, виконана незалежним професіоналом відділу контролю (аудиту), з метою висловлення об'єктивної точки зору щодо їх достовірності та відповідності чинному законодавству, а також надання консультаційних та інших послуг щодо ведення справ і управління підприємством». Дане визначення, на наш погляд, є доволі змістовним, підкреслює його незалежність, не обмежується лише констатацією достовірності інформації, а дозволяє визначити дійсний фінансовий стан підприємства та за необхідності надати рекомендації щодо покращення діяльності.



ВНУТРІШНІЙ

ЗОВНІШНІЙ

Рисунок – Порівняльна характеристика спільних та відмінних рис між зовнішнім та внутрішнім аудитом

Проаналізувавши терміни зовнішній та внутрішній аудит, можна виокремити спільні та відмінні риси, які зображені на рисунку.

Слід зазначити, основна відмінність внутрішнього аудиту від зовнішнього полягає в тому, що внутрішній аудит спрямований не тільки на констатацію, контроль і підтвердження фактів, які вже здійснились, але й на всебічне дослідження роботи підприємства, надання консультацій, тобто орієнтований на майбутнє.

Крім зазначеного існують й інші відмінності, а саме:

по-перше, замовниками внутрішнього аудиту є вище керівництво підприємств і організацій (рада директорів, дирекція), а зовнішнього аудиту – власники підприємства (акціонери);

по-друге, на відміну від зовнішніх аудиторів, які перевіряють компанію щороку і у визначений термін, внутрішній аудит підрозділів компанії зазвичай здійснюють несподівано;

по-третє, внутрішній аудит порівняно із зовнішнім є більш поглибленим і таким, що враховує специфіку підприємства;

по-четверте, внутрішній аудит, на противагу зовнішньому, здійснюється безперервно, що дозволяє своєчасно виявити систематичні недоліки в роботі персоналу та попередити їх появу в майбутньому

на кінець, внутрішній аудит підпорядкований виключно керівництву підприємства або його власнику. Тобто є незалежним стосовно господарюючого суб'єкта, проте залежним відносно інших внутрішніх служб та підрозділів підприємства.

Але внутрішній аудит на відміну від зовнішнього характеризується повною відсутністю необхідної нормативно-правової бази, що зумовлює певні труднощі в підприємствах, які прийняли рішення про його створення.

При цьому мета аудиторської перевірки діяльності підприємств такими суб'єктами одна – встановлення відповідності здійснених операцій в процесі діяльності діючому законодавству та підтвердження достовірності їх бухгалтерських показників (фінансових звітів).

Крім зазначеного, спільною для зовнішнього та внутрішнього аудиту є також система аудиторських ризиків, які пов'язані з тим, що аудитор у принципі може не виявити всіх помилок і перекручень в обліку – тож деякі зловживання можуть залишитися непоміченими, а тому ймовірний ризик того, що аудитор висловить неадекватну думку щодо предмета перевірки. Такий ризик називається ризиком аудиту і включає в себе: власний, невідповідності контролю і ризик невиявлення помилок.

Виникнення властивого ризику залежить від складності господарських операцій, кваліфікації виконавця; ризик контролю – від стану системи контролю підприємства, витрат на неї, кваліфікації контроле-

рів; ризик не виявлення помилок аудиту – від процедур та компетентності аудитора.

Крім того, зовнішнім аудиторам загрожує ще один ризик – неадекватної оцінки підсумків роботи внутрішнього аудиту, який цілком залежить від завдань, які розв’язує внутрішній аудит, аналітичних процедур, які він застосовує. Уникнути останнього можливо лише у разі ефективної діяльності служби внутрішнього аудиту, що дасть змогу зовнішньому аудиту змінювати характер і термін виконання перевірки та скорочувати обсяги аудиторських процедур. Оскільки вважається, що якщо система внутрішнього контролю досить ефективна, то й ризик наявності помилок є несуттєвим. Проте навіть 100% впевненість все ж не може привести аудитора до повного невиконання раніше запланованих процедур перевірки.

Висновки. Дослідженням обґрунтовано, що одним із найефективніших засобів контролю підприємства є аудит, застосування якого сприяє підвищенню достовірності, оперативності, повноти й аналітичності облікової інформації необхідної для забезпечення ефективного управління підприємством. Встановлено, що якщо становлення зовнішнього аудиту практично відбулося, то внутрішній ще перебуває на стадії розвитку, що стримується недостатністю, а здебільшого повною відсутністю необхідної нормативно-правової бази. Крім того доведено, що внутрішній аудит не є синонімом внутрішньогосподарського контролю, а є основною його складовою. Проведений аналіз спеціальної літератури дозволив встановити, що єдиного підходу до поняття як «зовнішнього» так і «внутрішнього аудиту» немає. Тому в результаті систематизації різних точок зору були рекомендовані власні визначення, з метою забезпечення максимально-позитивної результативності бізнесу. Крім того, в процесі порівняння суб’єктів контролю було встановлено їх спільні та відмінні риси, серед яких система ризиків має безпосереднє відношення до процесу аудиту та вміння управляти якими скоротить витрати та забезпечить ефективну діяльність підприємства.

Список літератури

1. Алборов, Р. А. Аудит в организациях промышленности [Текст] / Р. А. Алборов. – М. : Дело и сервис, 1998. – 464 с.
2. Бутинець, Ф. Ф. Аудит [Текст] : підруч. / Ф. Ф. Бутинець – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир : Рута, 2002. – 672 с.
3. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія [Текст] : Ч. 2 / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2003. – 524 с.
4. Воронина, Л. И. Аудиторская деятельность : основы организации [Текст] : учебно-практическое пособие / Л. И. Воронина. – М. : Эксмо, 2007. – 336 с.
5. Дорош, Н. І. Аудит : методологія і організація [Текст] / Н. І. Дорош. – К. : Знання, КОО, 2001. – 402 с.

6. Каменська, Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд [Текст] : монографія / Т. О. Каменська ; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2010. – 499 с.

7. Пантелєєв, В. П. Аудит [Текст] : навч. посіб. / В. П. Пантелєєв. — К. : Професіонал, 2008. – 400 с.

8. Петренко, Н. І. Проблеми визначення аудиту в економічній літературі [Текст] / Н. І. Петренко // Держава та регіони. – 2002. – №4. – С. 153–158.

9. Про аудиторську діяльність в Україні [Електронний ресурс] : закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ : [зі змінами та доповненнями]. – Режим доступу : <<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>>.

10. Шеремет, А. Д. Аудит [Текст] : учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – 2-е изд., доп. и перераб. – М. : ИНФРА-М, 2001. — 352 с.

Отримано 30.03.2011. ХДУХТ, Харків.

© О.О. Безпалова, 2011.

УДК 657.6:339.18

Н.С. Акімова, канд. екон. наук

Т.А. Наумова, канд. екон. наук

ЗМІСТ І РОЛЬ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТІ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ

Досліджено підходи до трактування поняття «аудиторські процедури», виділено етапи аудиторської перевірки операцій з продажу товарів на торговельному підприємстві та визначено основні напрямки удосконалення аудиторських процедур.

Исследованы подходы к определению понятия «аудиторские процедуры», выделены этапы аудиторской проверки операций по продаже товаров на торговом предприятии и определены основные направления совершенствования аудиторских процедур.

Investigated approaches to the definition of "audit procedures", the stages of audit operations for the sale of goods on the retailer and the main directions for improving the audit procedures.

Постановка проблеми у загальному вигляді. З розвитком аудиторської діяльності в Україні постійно підвищуються вимоги до якості аудиту, що, безсумнівно, залежить від якості аудиторських процедур, які здійснюються в процесі аудиторської перевірки. Актуальність дослідження питань здійснення аудиторських процедур в аудиті із продажу товарів торговельного підприємства обумовлюється й тим, що останнім часом аудит все інтенсивніше виконує функції, пов'язані