

13. Про встановлення порядку виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку : [постанова Кабінету міністрів України від 19 квітня 1993 р. № 283; зі змінами і доповненнями] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <<http://zakon.rada.gov.ua>>.

14. Про затвердження типових форм первинних облікових документів по обліку сировини і матеріалів [наказ Міністерства статистики України від 21.06.96 р. №193] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <<http://www.uapravo.net/data/base56/ukr56468.htm>>.

15. Омельченко О. Ю. Облік основних засобів і операцій по їх оподаткуванню: дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Омельченко Олена Юрївна – Донецьк, 2006. – 209 с.

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.

© О.О. Нестеренко, 2009.

УДК 35.073.526.(477)

**І.Б. Чернікова**, канд. екон. наук (ХДУХТ, Харків)

**Н.І. Приходько**, канд. екон. наук (ХТЕІ КНТЕУ, Харків)

**С.О. Кузнецова**, здобувач (ХТЕІ КНТЕУ, Харків)

## **ПРО ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ**

*Розглянуто питання перспективних напрямів розвитку внутрішнього аудиту в Україні та необхідності і шляхів його запровадження в інформаційне середовище підприємств.*

*Рассмотрен вопрос перспективных направлений развития внутреннего аудита в Украине, а также необходимости и путей его внедрения в информационную среду предприятий.*

*The question of prospect of development of internal audit in Ukraine and necessity and ways of his introduction is considered in the informative environment of enterprises.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** З точки зору історичної ретроспективи, внутрішній аудит у порівнянні із зовнішнім – значно молодий напрям у професійному розвитку. У ході аналітичного огляду економічної літератури виявлено, що внутрішня аудиторська перевірка в інформаційній системі управління з'являється в ХХ сторіччі та інтерес до неї світової громадськості обумовлений низкою чинників. По-перше, внутрішній аудит є одним з небагатьох доступних

і водночас недооцінених ресурсів, правильне використання яких може підвищити ефективність функціонування будь-якого суб'єкта господарювання. По-друге, низка гучних корпоративних скандалів, яка мала місце у США та країнах Західної Європи, надала підстави вважати, що зовнішній аудит може давати значні збої, внаслідок яких зазнають банкрутства навіть найбільші організаційні структури ринкового механізму господарювання. По-третє, наявність на підприємстві належного корпоративного управління, однією з невід'ємних ланок якого стає внутрішній аудит, – позитивний сигнал для потенційних інвесторів та кредиторів. В українській економіці до вищезазначених чинників додається низка інших. Насамперед, – це бажання власників та топ-менеджерів упорядкувати структуру та організацію бізнес-процесів, що може привести до істотної економії коштів ринкової структури. Крім того, наявність внутрішнього аудиту актуальна для власників-управлінців, які передають кермо керування професійним менеджерам.

Нарешті, вихід на міжнародні ринки капіталу зобов'язують господарюючі суб'єкти формувати служби внутрішнього аудиту. Зокрема, правила багатьох фондових бірж передбачають наявність внутрішнього аудиту як обов'язкової умови внесення цінних паперів компанії в котирувальні списки біржі. Усе це надає змогу констатувати, що проведення внутрішньої аудиторської перевірки в інформаційному процесі управління є одним із напрямів у досягненні успішної діяльності сучасних підприємств, для якої характерне стабільне лідерство у конкурентному просторі умов невизначеності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** На сьогодні існують наукові публікації вітчизняних й закордонних учених-економістів щодо розгляду питання розвитку внутрішнього аудиту в системі фінансово-господарського контролю підприємства. Цю проблему досліджували відомі вчені країн Західної Європи та США: Е. Аренс, Дж. Лоббек, Ф. Дефлиз, Г. Дженик, В. О' Рейли, М. Хірш, Д. Кармайкл [2, 3, 5], та ін. Значний внесок у вирішення проблем пов'язаних з внутрішнім аудитом зробили українські науковці – Ф. Бутинець, М. Білуха, О. Кузьмінський, Є. Мних, Л. Нападівська [7], О. Петрик, Б. Усач [10] та багато інших наукових діячів; російські науковці й практики, а саме: Р. Алборов, С. Бичкова [4], О. Газарян, В. Подольський, О. Савін, Л. Сотнікова, С. Суворова, Н. Парушина, О. Галкіна, О. Шеремет, В. Суйц та ін. Проте проблема вибору перспективних напрямів розвитку внутрішнього аудиту в інформаційній системі підприємств постійно постає на певних етапах ефективного управління їх діяльністю. Отже, до вирішення цієї проблеми відсутній єдиний підхід серед науковців.

**Мета та завдання статті.** Метою даної статті є аналіз перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні та необхідності і шляхів його запровадження в інформаційне середовище сучасних підприємств. Для досягнення даної мети автором поставлені наступні завдання: дослідити сутність і місце внутрішнього аудиту в системі внутрішньогосподарського контролю; сформувані концепцію внутрішнього аудиту та визначити шляхи його впровадження на підприємствах.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Розвиток вітчизняного внутрішнього аудиту спирається на міжнародний досвід формування його концептуальних основ, що відображений у багатьох науково-практичних розробках спеціалістів англо-американської школи.

Слід відмітити, що Інститут внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors, ІІА) був заснований в 1941 році в США невеликою групою однодумців, пов'язаних внутрішнім аудитом. У сфері існуючих соціально-економічних умов Інститут є міжнародною професійною асоціацією, яка об'єднує понад 150 країн світу. Так, до складу Всеукраїнського Інституту внутрішніх аудиторів (ВІВА), що був заснований в 2001 році входять представники українських компаній з різних галузей, таких, як фінанси, банки, підприємства зв'язку, консалтингові та аудиторські фірми, страхові компанії та ін. [11]. Спираючись на це, з метою застереження помилок аудитори почали робити основний акцент на оцінювання ефективності системи керівництва кожного клієнта, перш за все системи його внутрішньогосподарського контролю, а саме внутрішнього аудиту. У нашій країні внутрішня аудиторська перевірка базується на багатому іноземному досвіді її організаційно-методичного проведення на підприємстві.

Розуміючи необхідність та значимість такої системи контролю на підприємствах, постає логічне запитання: « Чому ж впровадження такої прогресивної форми контролю на підприємствах як внутрішній аудит відбувається так повільно?» Вважаємо, це пояснюється тим, що дана система внутрішньогосподарського контролю в Україні ще не досягла бажаної вершини популярності, але таке ставлення в останній час змінюється. Багато керівників та власників запроваджують внутрішній аудит в інформаційну систему підприємства, часто не завжди усвідомлюючи наскільки великий його потенціал в прийнятті своєчасних управлінських рішень.

За визначенням міжнародного Інституту внутрішніх аудиторів: «Внутрішній аудит – це діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації. Внутрішній аудит допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований та послідовний підхід

до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління» [12].

З цього формулювання випливає, що внутрішній контроль є невід'ємною частиною облікової інформації для потреб управління. У зв'язку з цим, інструментарій внутрішнього контролю служить на благо суб'єктам господарювання різних напрямів діяльності та форм власності. Завдяки впровадженню його в "життя" сучасного бізнесу, багато господарюючих суб'єктів у даний час зменшують або намагаються зменшити свої витрати на виробництво і, як правило, в результаті цього укріплюють позиції в своєму сегменті ринку, а то, і розширюють продаж продукції.

У ході науково-теоретичного дослідження доведено – внутрішній контроль є поняттям не тотожним аудиту. Внутрішній контроль являє собою невід'ємну складову сучасного менеджменту, тобто є його функцією, без якої управління підприємством не зможе досягти поставленої стратегічної мети. При цьому контроль використовує важливі заходи дослідження – свої суб'єкти та свої методи. Аудит на відміну від контролю має свої методи дослідження та є незалежною перевіркою. Отже, аудит – складова частина контролю, один із його методів.

З цього приводу, у хронологічній послідовності нами виділено основні відмінності внутрішнього аудиту й контролю в інформаційному процесі управління (табл. 1).

Таким чином, в умовах нестабільної економіки, недосконаlosti законодавства та посилення конкуренції на ринку внутрішній аудит стає частиною системи управління та набуває особливого значення.

Динамізм ринкових процесів вимагає прийняття своєчасно обґрунтованих ефективних управлінських рішень. На жаль, облікова інформація в нашій країні, в першу чергу, зорієнтована на фіскальні органи та не завжди виконує інформативну функцію.

Вирішення цієї проблеми можливе за умови створення на підприємствах України служби внутрішнього аудиту, переваги та доцільність запровадження якої в інформаційну систему управління, на наш погляд, полягають в наступному:

- наявність служби внутрішнього аудиту, як невід'ємної ланки комплексного управління підприємством, стає позитивним «дзвінком» стосовно залучення потенційних інвесторів;

- являється тим потенційним(не залученим)ресурсом, правильне користування яким може підвищити ефективність функціонування будь-якого ринкового суб'єкту;

- забезпечує керівництво своєчасною, перевіреною, достовірною та проаналізованою інформацією.

**Таблиця 1 – Порівняльна характеристика внутрішнього аудиту й контролю в інформаційному процесі управління**

<b>Ознака</b>	<b>Внутрішній аудит</b>	<b>Внутрішній контроль</b>
Підзвітність	Основна вимога – незалежність, згідно з найкращими прикладами зі світової практики, функціонально підзвітний – Аудиторському комітету Наглядової Ради, а адміністративно – Генеральному директору;	Є однією з основних функцій менеджменту підприємства, тому функціонально й адміністративно підзвітний менеджменту ринкової структури.
Цілі діяльності	Ціль внутрішнього аудиту складається в об'єктивній оцінці не тільки процесів ідентифікації й управління ризиками, а також ефективності роботи системи внутрішнього контролю. Звідси випливає, що внутрішній аудит не може втручатися в операційну діяльність ринкової структури для збереження об'єктивності під час проведення оцінки.	Ціль внутрішнього контролю – створення системи внутрішнього контролю (оцінка ризиків, політики й процедури контролю), що надає менеджменту гарантії досягнення поставлених цілей.

Проте, на жаль, ще не існує єдиних методик щодо впровадження та використання служби внутрішнього аудиту на сучасних підприємствах. Власники створюють структуру внутрішнього аудиту, виходячи зі своїх знань та досвіду, що не завжди призводить до досягнення очікуваних результатів. Так, у деяких західних потужних корпораціях служба внутрішнього аудиту дала збій, наслідком якого були значні фінансові втрати даних ринкових суб'єктів.

У цьому зв'язку, пропонуємо в Україні формувати концепцію внутрішнього аудиту на таких засадах, як:

1. Прогнозний характер, превентивність:

– аудит упереджує відхилення у діяльності підприємства, спрямований на виявлення ризиків бізнесу, розробку рекомендацій для їх запобігання;

– звіт аудитора відображає ризики, містить рекомендації щодо вдосконалення діяльності, перспектив розвитку підприємства.

2. Характер послуг – консультування, надання гарантій керівництву:

– маючи найповнішу інформацію про клієнтуру, внутрішні аудитори рекомендують, як підвищити ефективність діяльності.

3. Підходи до аудиту – системний, послідовний, орієнтований на ризик:

– спрямовані на ідентифікацію, оцінку ризиків, зниження їх рівня за системою в цілому.

4. Основна вихідна точка внутрішнього аудиту – орієнтування на процеси і події з найбільшими ризиками:

– передусім дослідженню (оцінці) підлягають процеси та пов'язані з ними ризики.

Залучення служби внутрішнього аудиту визначається низкою чинників, до яких, перш за все, пропонуємо віднести:

1. Розмежування функцій управління та володіння бізнесом;

2. Розмір та структурну побудову підприємства;

3. Рівень ризиків стосовно діяльності в даній сфері господарювання.

Прийняття рішень про створення служби внутрішнього аудиту здійснюється на підставі аналізу наведених чинників та ступеню їх впливу на діяльність ринкової структури господарювання.

Незважаючи на це, потрібно не забувати й про затратний (фінансовий) аспект створення служби внутрішнього аудиту, що є надзвичайно важливим чинником у сучасних умовах кризових явищ в економіці. Постає дилема необхідності впровадження системи внутрішнього аудиту та відсутності коштів для утримання такого структурного підрозділу.

На сьогоднішній день склалися сприятливі умови продемонструвати внутрішньому аудиту свої широкі можливості оптимізації управління підприємством та довести свою необхідність як власникам, так і менеджерам. В останніх, в свою чергу з'явиться додатковий потужний інструмент підвищення ефективності ведення діловодства.

Альтернативним виходом з такої ситуації, на нашу думку, є залучення зовнішніх (незалежних) аудиторських перевірок або ж створення власної «оптимізованої» служби внутрішнього аудиту (з невеликим розміром штату даного структурного підрозділу). Проте більш ефективнішим варіантом проведення роботи на підприємстві притаманній аудиторським службам в даному випадку є поєднання роботи служб внутрішнього аудиту з систематичними ініціативними зовнішніми перевітками (так званий ко-сорсинг). У результаті підприємство,

максимально мінімізуючи свої витрати, отримає бажаний результат стосовно надання аудиторських послуг.

**Висновки.** Узагальнюючи інформаційний матеріал, який розглянуто у статті можна зробити висновок, що наявність ефективного внутрішнього аудиту стає невід'ємною складовою успішного розвитку вітчизняних підприємств в умовах швидких змін зовнішнього середовища, підвищення складності процесів управління, розподілу функцій володіння та управління бізнесом. Наскільки при цьому внутрішній аудит стане корисним, залежить від завдань, які будуть перед ним поставлені.

#### *Список літератури*

1. Про аудиторську діяльність: закон України № 3125-ХІІ від 22 квітня 1993 р. [зі змін. та доповн.] : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://zakon.rada.gov.ua>>
2. Аренс, Е. Аудит [Текст] : [пер. с англ.] / Е. Аренс, Дж. Лоббек. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
3. Аудит Монтгомери [Текст] / Ф. Л. Дефлиз, [и др.] ; пер. с англ. С. М. Бычкова ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит, 1997. – 542 с.
4. Бычкова, С. М. Международные стандарты аудита [Текст]: учеб. пособие / ред. С. М. Бычкова — М. : Проспект, 2008. – 419 с.
5. Кармайкл, Д. Р. Стандарты и нормы аудита [Текст]: [пер. с англ.] / Д. Р. Кармайкл, М. Бенис – М. : Аудит ЮНИТИ, 1995. – 527 с.
6. Кудуковська, Л. П. Основи аудиту [Текст]: навч. посібник / Л.П. Кудуковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравелла ; Львів : Новий Світ, 2002. – 504 с.
7. Нападовська, Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці [Текст] / Л. В. Нападовська. — Д. : Наука і освіта, 2000. – 223с.
8. Пантелеев, В. П. Внутрішній аудит [Текст]: навч. посібник / В. П. Пантелеев, М. Д. Корінько. – Державна академія статистики, обліку та аудиту ДКС України. – К., 2006. – 248 с.
9. Рудницький, В. С. Внутрішній аудит: методологія, організація [Текст] / В. С. Рудницький. – Т. : Економічна думка, 2000. – 104 с.
10. Усач, Б. Ф. Аудит [Текст] : навч. посібник. / Б. Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2004. – 223 с.
11. The Institute of Internal Auditors (Інститут внутрішніх аудиторів): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://iaa.com.ua/rus/iaa/about>>.
12. Институт внутренних аудиторів: международные профессиональные стандарты внутреннего аудита: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <[http://www.iaa-ru.ru/inner\\_auditor/standard](http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/standard)>.

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.

© І.Б. Чернікова, Н.І. Приходько, С.О. Кузнецова, 2009.