

УДК 657.451

М.О. Виноградова, доц., канд. екон. наук

Полтавський університет економіки і торгівлі

Внутрішній аудит в Україні: проблеми та перспективи розвитку

У статті розглянуто проблеми та перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні, детально розкрито запровадження в Україні професії „внутрішній аудитор”, охарактеризована діяльність громадських організацій з внутрішнього аудиту, розкрито існуючі проблеми запровадження стандартизації внутрішнього аудиту, використання відповідних прийомів і методів, взаємовідносини внутрішнього та зовнішнього аудиторів.

контрольні заходи, аудит, зовнішній аудит, внутрішній аудит, стандартизація, прийоми і методи аудиту, аудитори

Вступ. Реалізація повноважень власником (керівником) підприємства та набуття ним досвіду господарювання вимагає виконання цілеспрямованих контрольних заходів на підприємстві. До них відносяться заходи, що виконують функціональні структурні підрозділи з контролю – управління, бюро, відділ, служба тощо.

У сучасних умовах господарювання такий спеціальний підрозділ має назву служби внутрішнього аудиту.

Згідно з Глосарієм термінів Міжнародних стандартів аудиту внутрішній аудит – це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання як відділ цього суб'єкта господарювання. Його функції охоплюють, серед іншого, перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності внутрішнього контролю [1].

Постановка проблеми. Однак, на сьогодні в нашій державі лише невелика кількість підприємств розуміє необхідність та користь запровадження у себе внутрішнього аудиту.

Причини цього явища, на думку автора, полягають у наступному:

- незначний строк діяльності внутрішнього аудиту зумовлює невелику, на даний момент, кількість кваліфікованих аудиторів, здатних виконувати завдання внутрішнього аудиту;

- до підприємств не застосовуються фінансові санкції за відсутність внутрішнього аудиту;

- утримання в штаті фахівців-внутрішніх аудиторів з високою оплатою праці збільшує витрати підприємства тощо.

Результати. За більш ніж сто років розвитку характер внутрішнього аудиту

економічно розвинутих країнах відповідної галузі права, зростання уваги до аудитора, підвищення регламентації щодо звітності корпорацій.

У 1941 році в США групою фахівців, пов'язаних із аудитом, був заснований Інститут внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors, Inc. ІІА) [4].

На сьогодні Інститут є міжнародною професійною асоціацією, яка об'єднує понад 110000 членів з більш ніж 150 країн світу.

Події на світових ринках та усередині держави вплинули і на впровадження та розвиток аудиторської діяльності в Україні. Необхідно нагадати, що аудит як діяльність запроваджується в нашій країні після роздержавлення власності та виникнення умов для ринкової економіки. У 1993 році аудиторська діяльність закріплюється законодавчо, створюються Аудиторська палата та Спілка аудиторів України, поступово набувають відповідні знання та кваліфікацію професійні виконавці даної сфери – аудитори.

Питання виникнення та регламентації зовнішнього аудиту в економічній літературі висвітлено достатньо широко. Відповідні ж моменти внутрішнього аудиту розкриває невелика кількість авторів, з яких найбільш повно - В.П.Пантелеєв та М.Д.Корінько [5].

Паралельно із виникненням діяльності, у нашій державі постає необхідність у запровадженні професії внутрішнього аудитора шляхом створення відповідної організації, яка б об'єднала чинних внутрішніх аудиторів під своїм керівництвом.

У зв'язку із цим у жовтні 2000 року в Україні створено Інститут внутрішніх аудиторів України (ІВАУ). або (сучасна назва) Всеукраїнський Інститут внутрішніх аудиторів (ВІВА).

Перед ним була поставлена низка завдань, основними з яких були [2]:

- визначити наукове обґрунтування внутрішнього аудиту як соціального явища;
- законодавчо закріпити статус професії внутрішнього аудитора на ринку трудових ресурсів України.

Всеукраїнський Інститут внутрішніх аудиторів (ВІВА) мав намір здійснювати переговори з провідними фірмами на території України, які проводять тренінги в сфері підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів та бухгалтерів шляхом участі в тренінгах для подальшого одержання сертифікатів по чотирьом кваліфікаціям, однією з яких була кваліфікація «Дипломований внутрішній аудитор» (Certified Internal Auditor, CIA).

Однак, на сьогоднішній день можна констатувати, що із поставленими завданнями ВІВА не справився. Професія «внутрішній аудитор» не набула широкого законодавчо закріпленого статусу на ринку національних трудових ресурсів. Внутрішній аудит так і не став соціальним явищем на теренах України, у більшості керівників та власників підприємств і подалі виникають питання щодо доцільності створення, навіть, не окремого відділу внутрішнього аудиту, а включення до штатного

Тому дуже вчасним було виникнення у травні 2006 року з ініціативи громадян України Всеукраїнської громадської організації «Гільдія Професійних Внутрішніх Аудиторів України» (ГПВАУ).

Метою даного об'єднання було створення умов для запровадження у вітчизняному управлінні, особливо корпоративному, професійного внутрішнього аудиту у відповідності із сучасними вимогами та стандартами якості аудиторських послуг [3]. Гільдія направляла свою діяльність на проведення семінарів, практикумів, тренінгів із внутрішнього аудиту та контролю, на сайті було розміщено багато цікавих та корисних статей, публікацій та презентацій, які відображали інформацію як теоретичного, так і практичного застосування.

Однак, впродовж поточного 2010 року жодної нової публікації на сайті не з'явилося, вказані телефони не відповідають, щодо подальшого розвитку подій виникають припущення, які не є оптимістичними.

Нажаль, на сьогоднішній день у масштабах країни інформація щодо кількості внутрішніх аудиторів відсутня. У порівнянні до зовнішніх сертифікованих аудиторів, яких зараз, за даними АПУ і САУ біля 3 тисяч осіб.

В Україні професія «внутрішній аудитор» і сам «внутрішній аудит» як складова частина управління законодавчо розглядаються у нормативних документах тільки двох структур:

- у органах Державного казначейства України;
- у комерційних банках.

Особливістю банківської діяльності є те, що згідно вимог Національного Банку України кожна банківська установа повинна мати власну службу внутрішнього аудиту. За даними щотижневика Контракти [6] банківський сектор займає друге місце серед десяти галузей, «де платять більше», а середня заробітна плата внутрішнього аудитора банку складає 5500 грн. Це вдвічі більше від середньої заробітної плати штатних працівників в Україні у 2176 гривень, інформацію по якій надає урядовий портал www.kmu.gov.ua за січень-вересень 2010 року.

Наступне проблемне питання пов'язане із стандартизацією внутрішнього аудиту. Так, наукове обґрунтування та професійна діяльність внутрішнього аудиту передбачає розробку положень етики та стандартів. Розробкою стандартів на міжнародному рівні займається Інститут внутрішніх аудиторів – ІВА (The Institute of Internal Auditors, Inc. - ІА).

У 1978 році ІВА видані та прийняті до застосування Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту – СППВА (Standards for Professional Practice of Internal Auditing - SPPIA) [4].

СППВА придатні для використання всіма суб'єктами господарювання, мають характер рекомендацій, змінюються і доповнюються у зв'язку із змінами в економічному середовищі підприємств, тобто – під впливом факторів як мікроекономічного, так і макроекономічного характеру.

ВНЗУ ПУЕТ напряму підготовки «Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності», які вивчають дисципліну «Аудит» англійською мовою, було здійснено переклад СППВА на українську мову, витяг з якого надано нижче.

Стандарти якісних характеристик стосуються характеристики організацій та осіб, що виконують внутрішній аудит та включають три групи стандартів (тут вони надаються без назв конкретних стандартів та пояснень до кожного з них):

- 1000 – Мета, повноваження та обов'язки;
- 1200 – Компетентність та професійне відношення до роботи;
- 1300 – Програма гарантії та підвищення якості внутрішнього аудиту.

Стандарти діяльності розкривають природу внутрішнього аудиту та надають якісні критерії, за якими можна вимірювати ефективність наданих послуг. Вони мають сім груп (із подальшим виділенням окремих стандартів, що тут не наводяться):

- 2000 – Управління внутрішнім аудитом;
- 2100 – Сутність роботи внутрішнього аудитора;
- 2200 – Планування аудиторського завдання;
- 2300 – Виконання аудиторського завдання;
- 2400 – Подання звітності за результатами аудиту;
- 2500 – Нагляд за діями, що здійснюються за результатами аудиту;
- 2600 – Прийняття ризику менеджменту.

Стандарти якісних характеристик і Стандарти діяльності поширюються на послуги внутрішнього аудиту в цілому. Стандарти практичного застосування застосовують Стандарти якісних характеристик і Стандарти діяльності для конкретних ситуацій (наприклад, аудит відповідності, розслідування шахрайств, проект з самооцінки контролю тощо).

Стандарти якісних характеристик і Стандарти діяльності існують тільки в одному, визначеному ІВА варіанті, а Стандартів практичного застосування може бути декілька - по одному на кожен з основних видів внутрішньої аудиторської діяльності. Перш за все, Стандарти практичного застосування використовуються до послуг з надання впевненості (позначаються літерою "А", за якою слідує номер Стандарту, наприклад: 1130.A1) і консультаційних видів діяльності (позначаються літерою "С", за якою слідує номер Стандарту, наприклад: nnnn.C1). Тому у першоджерелі для Стандартів практичного застосування груп не визначено.

СППВА в подальшому ввійшли окремим розділом до Основ професійної діяльності, які були запропоновані для внутрішніх аудиторів Цільовою групою з інструкцій і схвалені Радою директорів Інституту внутрішніх аудиторів (ІВА) у червні 1999 року.

Основи професійної діяльності включають:

- визначення внутрішнього аудиту;
- кодекс етики;
- стандарти та інші інструкції;

Дослідження цього питання для аудиту в цілому знайшло своє відображення в працях багатьох науковців, але однозначна класифікація їх й до сьогодні відсутня. Одні фахівці поділяють їх на загальнонаукові та специфічні, а потім специфічні методи ділять на методи фактичного та документального контролю; інші виділяють загальнонаукові методи, методи документального та фактичного контролю. Деякі науковці визначають методичні прийоми проведення (фактична перевірка, документальна перевірка, підтвердження, спостереження, опитування, зустрічні та спеціальні перевірки тощо) та методичні прийоми організації аудиту (суцільний, вибірковий, аналітичний, комбінований).

У зв'язку із цим, автор статті вважає, що для загального групування методичних прийомів внутрішнього аудиту також можна використовувати розподіл їх на дві групи— загальнонаукові та власні (специфічні) методи із подальшою деталізацією другою групи.

Крім того, при внутрішньому аудиті більш широко використовуються способи і прийоми економічного аналізу, зумовлені різноманітністю інформації та завдань внутрішнього аудиту, складністю та взаємопов'язаністю сторін і елементів фінансово-господарської діяльності підприємств. Всі їх умовно можна поділити на традиційні (порівняння, елімінування, балансовий, сальдовий, групування, експертне оцінювання, тематичне обстеження тощо) та математичні (лінійне та динамічне програмування, графічні, матричні методи тощо). Але застосування тих чи інших прийомів і методів проводиться залежно від поставлених завдань внутрішньому аудиторів та обумовлено тим, на якому етапі проводиться виконання тих чи інших завдань.

На відміну від зовнішнього аудиту, внутрішні аудитори можуть використовувати методи фактичного контролю та безпосередньо приймати в цьому участь при здійсненні постійного процесу контролю за виробництвом: контроль за відпуском сировини і матеріалів у виробництво, контроль за виробництвом конкретного виробу чи використанням робочого часу працівниками (фотографія робочого дня), контрольний запуск сировини і матеріалів, інвентаризація, лабораторний аналіз, експертиза тощо.

З практики аудиторської діяльності відомо, що обсяг і мета внутрішнього аудиту залежить від розміру та структури суб'єкта господарювання, вимог його власників і управлінського персоналу.

Роль внутрішнього аудиту визначається власником і керівництвом суб'єкта господарювання та його мета відрізняється від мети зовнішнього аудитора при проведенні перевірки. Цілі функціонування внутрішнього аудиту змінюються відповідно від вимог керівництва чи власників підприємства. Основне завдання зовнішнього аудитора – встановити, чи не містять фінансові звіти суттєвих викривлень. Разом з тим, внутрішній аудит є підрозділом суб'єкта господарювання незалежно від ступеня його самостійності.

Завдання внутрішнього аудиту відрізняються від завдань зовнішніх аудиторів, так як результати такого аудиту використовуються, в основному, для внутрішніх

Крім того, до основних завдань внутрішнього аудиту відносяться: перевірка організації та методики ведення бухгалтерського обліку та його відповідність внутрішнім стандартам підприємства; перевірка господарських договорів на предмет їх оформлення та виконання; дотримання чинного законодавства, правильності та своєчасності проведення розрахунків з різними контрагентами, збереження та економного використання майнових, трудових і фінансових ресурсів, проведення експертизи достовірності обліку доходів від реалізації та витрат на виробництво продукції, товарів, робіт, послуг; розробка та надання обґрунтованих пропозицій з виробництва тих чи інших видів продукції (робіт, послуг), розміщення системи виробництва, проведення системи контролю тощо.

Зовнішні аудитори застосовують матеріали внутрішнього аудиту, використання яких залежить від його ефективності, кількості працівників і виконуваних ними функцій. Тому зовнішній аудитор при використанні роботи внутрішнього аудиту повинен оцінити його роботу та виконати аудиторські процедури для підтвердження її відповідності обсягам роботи та програмам перевірки.

Основні вимоги щодо цього передбачені МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» [1], метою якого є встановлення положень і надання рекомендацій зовнішнім аудиторам при розгляді роботи внутрішнього аудиту. Процедури, передбачені в даному МСА, слід застосовувати лише для тих видів діяльності внутрішньої аудиторської перевірки, які є релевантними аудиторській перевірці фінансових звітів.

Тому, при оцінці роботи внутрішнього аудитора зовнішній аудитор повинен використати наступні критерії: його організаційний статус; обсяг діяльності внутрішнього аудитора; технічність, компетентність, професіоналізм тощо.

Оцінка роботи внутрішнього аудитора зовнішнім аудитором може включати наступні процедури:

- ким виконуються роботи та чи мають певні особи відповідну кваліфікацію;
- чи належним чином здійснюється контроль, перевірка та документування;
- чи одержані достатні та відповідні докази, що повинні забезпечити достовірну основу для формулювання висновків;
- чи відповідають отримані результати обставинам тощо.

Від якості внутрішнього аудиту залежить термін і ефективність зовнішнього аудиту. Крім того, ефективність внутрішнього аудиту є важливим фактором при оцінці зовнішнім аудитором аудиторського ризику та ризику внутрішнього контролю, так як зовнішній аудитор може не використовувати окремі процедури або значно скоротити їх кількість, якщо він впевнений у високій кваліфікації внутрішніх аудиторів і ефективності внутрішнього аудиту, однак відмовитись від контролю за окремими із цих операцій він не має права.

перевірки дають можливість виявити якість внутрішнього аудиту, довіра до якості якого в останній час, нажаль, суттєво знижується.

Висновки. Автор вважає, що перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні слід пов'язувати із поверненням до застосування саме системно-орієнтованого аудиту, коли зовнішні аудитори використовують у своїх оцінках результати роботи системи внутрішнього аудиту підприємств-замовників, зокрема, підсистеми внутрішнього аудиту, яка на поточний момент відсутня.

Як свідчить практика, організація системи внутрішнього аудиту в сучасних умовах характерна стійкістю тільки в банківській сфері, і тільки через необхідність виконання комерційними банками нормативних вимог Національного Банку України. В інших сферах господарювання на підприємствах ще потрібно проводити роботу із створення підрозділів внутрішнього аудиту та забезпечення їх ефективного функціонування.

Якість та ефективність діяльності підрозділів внутрішнього аудиту повинні забезпечуватися стандартизацією їхньої діяльності, яка на поточний момент на рівні держави відсутня, а розроблені ІВА Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту мають тільки англomовну та, частково, російськомовну редакцію. Довіра ж до результатів діяльності внутрішніх аудиторів, перш за все, повинна підкріплюватися дотриманням етичних норм і принципів організації роботи служби внутрішнього аудиту, суттєвим з яких є принцип незалежності внутрішнього аудитора та його організаційної відокремленості й підпорядкованості тільки найвищому управлінському персоналу і власникам.

На поточний момент можна визначити наступні основні напрями вдосконалення внутрішнього аудиту в Україні:

- створення професії «внутрішній аудитор» та розвиток відповідного інституту;
- формування зацікавленості та необхідності розвитку даної професії як на рівні держави, так і на рівні підприємств різних галузей;
- розробка та вдосконалення нормативно-правового регулювання аудиту;
- формування організаційної структури служб внутрішнього аудиту;
- розробка організаційно-технологічних схем та процедур проведення внутрішнього аудиту;
- вдосконалення методології проведення внутрішнього аудиту;
- здійснення професійної підготовки фахівців з внутрішнього аудиту тощо.

Не зважаючи на визначені проблемні питання, саме внутрішньому аудиту властива максимальна гнучкість, здатність швидкого виправлення помилок та удосконалення фінансово-господарської діяльності підприємства на рівні самого суб'єкта господарювання. Саме завдяки цим властивостям внутрішній аудит має значний потенціал для подальшого розвитку.

5. Пантелеев В.П. Внутрішній аудит: навч. посіб./ В.П. Пантелеев, М.Д. Корінько – К.: Державна академія статистики, обліку та аудиту Державного комітету статистики України, 2006. – 247 с.
6. 10 галузей, де платять більше. Тема: Рейтинг зарплат топ-менеджерів // Контракти. – 29.11.2010. - № 48 (967). – С. 32-33.

М.Виноградова

Внутренний аудит в Украине: проблемы и перспективы развития

В статье рассмотрены проблемы и перспективы развития внутреннего аудита в Украине, детально раскрыто внедрение в Украине профессии «внутренний аудитор», охарактеризована деятельность общественных организаций по внутреннему аудиту, раскрыты существующие проблемы внедрения стандартизации внутреннего аудита, использование соответствующих приёмов и методов, взаимоотношения внутреннего и внешнего аудиторов.

M.Vinogradova

Internal audit in Ukraine: problems and prospects of the development

In article are considered problems and prospects of the development internal of audit in Ukraine, detailed is revealed introduction in Ukraine profession "internal auditor", is characterized activity of the public bodies on internal of audit, reveal;open existing problems of the introduction to standardizations internal of audit, use corresponding to acceptance and methods, relations internal and external auditor.

Одержано 07.11.10