

УДК: 657.633.5
JEL Classification: M42
doi: 10.31767/nasoa.4-2020.07

Л. С. НОВІЧЕНКО,

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри аудиту і підприємництва,
e-mail: novichenko2104@gmail.com,
ORCID: 0000-0003-3475-361X;

О. В. ЩИРСЬКА,

кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту і підприємництва,
Національна академія статистики, обліку та аудиту;
e-mail: olga.audit71@gmail.com,
ORCID: 0000-0002-9399-3317

Узгодження базових засад внутрішнього аудиту на підприємства приватного сектору

Визначено сутність процесів внутрішнього аудиту і можливість його якісного проведення на підприємствах приватного сектору. Розкрито напрями внутрішнього аудиту, визначено мету та завдання внутрішнього аудиту в контексті запитів приватного бізнесу, розглянуто основні функції внутрішнього аудиту та оновлене їх розуміння, якого вимагає практика господарювання в кризовій економіці. Запропоновано оновлений підхід до визначення основних функцій внутрішнього аудиту. Обґрунтовано зміст таких категорій, як “метод”, “методика”, “методологія”, в контексті внутрішнього контролю.

Ключові слова: *бізнес-процеси, внутрішній аудит, метод, методика, методологія, функції внутрішнього аудиту.*

L. NOVICHENKO,

PhD (Economics), Associate Professor,
Associate Professor of Audit
and Business Department;

O. SHCHYRSKA,

PhD (Economics),
Associate Professor of Audit
and Business Department;
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

The Consistency of Basic Principles of Internal Audit at Private Enterprises

Economic challenges of our time determine the need in clear identification and specification of management functions as part of the business processes and their control. European practices of business development give evidence of the need in a comprehensive approach to organizational, methodological and practical actions focused on building up the internal control system in symbiosis with the management department. The research objective involved an analysis of the consistency of basic principles underlying the quality of internal control at private enterprises through outlining the functions, methods and procedures of internal audit.

The purposes of internal audit (verification of financial statements, compliance control, operational audit) are outlined. The goal and assignments of internal audit are determined in the context of private business demands. A revised approach to defining the set

of functions of international audit in view of the demands articulated by business enterprises operating in the conditions of crisis economy is proposed. The essential meaning of the categories of "method", "technique" and "methodology" is highlighted in the context of internal control.

The conclusion is made that the assignments of internal audit need to be solved by use of creative methods of control and innovative approaches to various situations, which requires a multifaceted classification of internal audit in view of its customer demands: technical audit, technological audit, organizational audit, legal audit, environmental audit, social audit, marketing audit. An information platform for balanced decision-making involves combinations of control functions and entails the emergence of unified forms of internal audit: risk-oriented audit, business-oriented audit, factor-oriented audit, etc.

Keywords: business processes, internal audit, method, technique, methodology, internal audit functions.

Постановка проблеми. Економічні виклики сьогодення визначають потребу в чіткому визначенні та розмежуванні функцій управління процесами господарювання та їх контролю. Такі проблеми постають як на макро-, так і на локальному рівні діяльності окремих суб'єктів, що потребує окреслення та вирішення не лише питань оперативного інформаційного забезпечення системи управління, а й стратегічних напрямів розбудови системи менеджменту з метою досягнення максимальних результатів бізнесу за мінімальних затрат і ризиків.

Інноваційні процеси, які спостерігаємо в усьому світі в останні роки, не оминають економічне середовище, спонукаючи власника не лише імплементувати закордонний досвід, а й шукати напрями оптимізації та можливих змін в організації та методиці управління процесами господарювання. Узгодженість роботи окремих підрозділів, оперативність інформаційного забезпечення, якість внутрішнього контролю з подальшим аналізом впливу зовнішніх і внутрішніх факторів, мобільність прийняття управлінських рішень у сукупності з відпрацьованою правовою системою забезпечують безперервність і стабільність господарювання для кожного окремого суб'єкта і для економічної системи в цілому.

Важливою складовою системи менеджменту виступає внутрішній аудит, функцією якого є здійснення внутрішнього контролю при створенні окремого підрозділу (відділу, служби, департаменту) в структурі підприємства та забезпечення оперативного контролю в інтересах власника. Він регламентується внутрішніми нормативними документами та діє як частина системи контролю за дотриманням встановлених державою правил ведення обліку, своєчасністю складання та подання звітності, її внутрішнього аналізу, що забезпечує надійність функціонування всієї системи управління процесами господарювання. Внутрішній аудит на поточному етапі розвитку економічних відносин в Україні виступає дієвим важелем процесу управління для підтримки діяльності суб'єктів приватного сектору і потребує всебічного розгляду проблем, які виникають при його проведенні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням кваліфікованого внутрішнього контролю присвячено багато наукових робіт. Зважаючи на те, що своєчасний оперативний контроль виступає важелем для прийняття управлінських рішень, його аналізу приділили увагу такі провідні українські вчені, як М. Білуха, В. Бондар, Ф. Бутинець, Н. Виговська, Н. Гойло, М. Корінько, В. Пантелєєв, О. Петрик, Н. Петренко, В. Савченко, А. Ткаченко, В. Шевчук, С. Шульга. Однак запити сучасного бізнесу потребують внесення змін до процедури проведення внутрішнього аудиту, що вимагає уточнення та деталізації його параметрів відповідно до запитів власників підприємств, які працюють в недержавній або нефінансовій сфері.

Вивченням основних проблем і перспектив розвитку внутрішнього аудиту на підприємстві займалися такі вітчизняні науковці, як Н. Бортник, А. Бортник, Я. Мех., П. Майданевич, С. Федосєєв, О. Олейник, П. Майданевич, Є. Волошина та інші. Згаданими авторами було визначено місце внутрішнього аудиту в системі економічного контролю, досліджувались питання удосконалення теорії та практики внутрішнього контролю в діяльності підприємств.

Але незважаючи на досвід розвитку внутрішнього аудиту в Україні та увагу науковців до питань його організації та здійснення, певне коло питань лишається неуз-

годженими і потребує подальших досліджень. Європейська практика розвитку бізнесу вказує на потребу в комплексному підході до організаційних, методичних і практичних заходів, спрямованих на організацію внутрішнього контролю в симбіозі з апаратом управління. Тому мета проведеного дослідження полягала у розгляді узгодженості базових засад забезпечення якісного внутрішнього контролю на підприємствах приватного сектору шляхом окреслення принципів, функцій, методів, процедур внутрішнього аудиту.

Мета статті – окреслити напрями розвитку внутрішнього аудиту підприємств у сучасних умовах господарювання.

Виклад основного матеріалу. Розглядаючи питання внутрішнього аудиту, слід підкреслити, що на законодавчому рівні така форма контролю не регламентується, і це призводить до розбіжностей в розумінні його основних засад. Крім того, доречно розмежовувати внутрішній аудит за трьома напрямками його здійснення: у державному, фінансовому та приватному секторах економіки. Перші два напрями регламентовані, зокрема, Постановою Кабінету Міністрів України “Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту” від 28.09.2011 р. № 1001, Наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту” від 29.09.2011 р. № 1217, Наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту” від 04.10.2011 р. № 1247, Рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку “Про затвердження Положення про особливості організації та проведення внутрішнього аудиту (контролю) у фінансових установах, що здійснюють професійну діяльність на фондовому ринку” від 19.07.2012 р. № 996 та відповідними статтями профільних законів.

Неоціненну допомогу в розбудові внутрішнього аудиту в приватному секторі надано заснованою в 2001 році Всеукраїнською громадською організацією “Інститут внутрішніх аудиторів України” (ІБАУ). Його фахівцями виконано переклад і публікацію (з дозволу власника авторського права, The Institute of Internal Auditors) Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, адаптацію та роз’яснення окремих положень цього документа, а також проведено семінари, круглі столи, дискусії та інші заходи. Діяльність ІБАУ спрямована на задоволення та захист професійних, соціальних, економічних, освітніх та інших спільних інтересів його членів, сприяння поширенню та затвердженню принципів правової держави, а також впровадження в Україні міжнародної професійної практики внутрішнього аудиту. Статус ІБАУ не дає їй права регламентувати процеси здійснення внутрішнього контролю, але завдяки її діяльності підприємства можуть самостійно визначати напрями та специфіку внутрішнього аудиту в залежності від власних потреб, запитів, специфіки діяльності.

Трансформація економіки України сприяє постійному пошуку нових методів внутрішнього контролю. Потреба у розв’язанні проблемних питань у діяльності суб’єктів спонукає їх до уточнення принципів, функцій та вимог до виконавців такого контролю. Запити до управління бізнесом в умовах мінливої економіки розширюють коло питань і вимагають іншого погляду на тлумачення змісту внутрішнього аудиту.

Для забезпечення якості внутрішнього контролю необхідно чітко визначити мету та завдання його здійснення для кожного окремого підприємства, дотримуючись положень Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту, поділяючи внутрішній аудиторський контроль за напрямом діяльності [1, 2]:

- перевірка фінансової звітності – це контроль достовірності та повноти відображення фінансової інформації для цілей управління;
- контроль відповідності – це вивчення організації діяльності підприємства на предмет дотримання ним встановленої політики, стратегічних планів розвитку, норм законодавства, а також визначення ступеня їх узгодженості;
- операційний аудит – це контроль і, можливо, розроблення та впровадження заходів із забезпечення збереження та ефективного використання активів/ресурсів підприємства.

Мінливий характер впливу економічних і соціальних факторів на діяльність підприємств змушує їх переглядати та розширювати коло завдань і запитів до

внутрішнього аудиту (рис. 1), що, в свою чергу, потребує уточнення функцій та підвищення вимог до кваліфікації виконавців такого контролю. Реалії сьогодення змушують підприємства відходити від догматичних уявлень про функціонал внутрішнього аудиту і не обмежуватись локальними підходами до бізнес-процесів.



Рис. 1. Мета та завдання внутрішнього аудиту в контексті запитів приватного бізнесу

Джерело: побудовано автором

Нижче ми пропонуємо оновлений підхід до визначення основних функцій внутрішнього аудиту з урахуванням запитів підприємств, які працюють в умовах кризової економіки:

- попереджувальна функція полягає у зменшенні ризиків при проведенні операцій, пов'язаних з ефективним використанням ресурсів;
- контрольна функція полягає в перевірці своєчасності та відповідності ведення обліку господарських операцій для цілей управління, що гарантує достатність забезпечення оперативною інформацією апарату управління для прийняття якісних рішень;
- функція юридичного супроводу полягає в допомозі, сприянні, консультуванні в процесі розроблення внутрішньої документації, а також виконання інших функцій з урахуванням запитів управління;
- моніторингова функція забезпечує вивчення стану бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, аналіз їх узгодженості та розроблення рекомендацій щодо удосконалення цих систем;
- функція оцінки забезпечує перевірку ефективності механізму внутрішнього контролю, доречності застосування існуючих і розроблення нових контрольних процедур у структурних підрозділах підприємства;
- функція стимулювання включає розроблення і подання пропозицій щодо усунення виявлених недоліків, а також підвищення ефективності роботи системи

- менеджменту;
- діагностична функція включає аналітичні процедури та розрахунки, спрямовані на упередження внутрішніх і зовнішніх ризиків бізнесу;
 - функція забезпечення передбачає контроль виконання кадрової політики підприємства, відповідності професійного рівня посадових осіб та оцінку якості виконання покладених на них функцій;
 - функція виявлення передбачає перевірку якості інформаційних взаємозв'язків між окремими підрозділами підприємства з метою надання оперативної інформації особам, що мають повноваження на прийняття рішень;
 - функція планування полягає у розробленні стратегічних планів розвитку та забезпеченні контролю своєчасності їх виконання, а також в оперативному плануванні коригуючих заходів задля досягнення поставленої підприємством мети;
 - узгоджувальна функція полягає у сприянні апарату управління в розробленні внутрішніх нормативних документів у межах чинних положень законодавчої бази країни та контролі за дотриманням їх вимог;
 - дослідна функція забезпечує вивчення та моніторинг зовнішнього середовища для порівняння фінансового стану підприємства з аналогічними суб'єктами в межах галузі/регіону;
 - аналітична функція передбачає вивчення рішення керівника підприємства про проведення заходів для усунення виявлених внутрішньогосподарськими комісіями недоліків, контроль їх виконання і аналіз результатів прийнятих рішень/заходів;
 - функція контролінгу охоплює питання дотримання виконання норм законів та інших нормативних актів, а також вимог облікової політики, інструкцій, рішень і вказівок керівництва або власників.

Для досягнення належного рівня економічної безпеки та організації ефективного управління підприємством внутрішній аудит виконує низку функцій, які визначають самі суб'єкти господарювання зважаючи на інформаційні потреби у процесі діяльності. Виконання поставлених керівництвом завдань передбачає дотримання чіткої методики проведення аудиторських процедур. Для практичного застосування методики проведення внутрішнього аудиту потрібно розуміння змісту таких категорій, як “метод”, “методика”, “методологія”, в контексті внутрішнього контролю (рис. 2).

Аналіз джерел виявив два основні підходи провідних вітчизняних науковців до визначення поняття “метод”: як шлях (спосіб) пізнання (дослідження); як сукупність способів і прийомів. В. Савченко визначає метод як “шлях пізнання та встановлення істини” [3, с. 5]; Т. Білуха уточнює, що метод – “це спосіб дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, планомірний шлях наукового пізнання та встановлення істини” [4, с. 24]; Ф. Бутинець, В. Бондар, Н. Виговська, Н. Петренко вважають, що “метод представляє собою сукупність певних способів і прийомів. Він так відрізняється від прийому, як ціле відрізняється від частини. Прийом – це момент методу” [5, с. 26]; А. Ткаченко зазначає, що “...у загальному вигляді метод – це спосіб дослідження явищ, систем, процесів, створених людиною” [6, с. 122].



Рис. 2. Методика як інструмент внутрішнього аудиту

Джерело: побудовано автором

В контексті внутрішнього аудиту метод можна вважати загальним поняттям, яке відображає застосування способів і прийомів з урахуванням особливостей запитів замовників і напрямів контролю. Отже, під методом внутрішнього аудиту слід розуміти сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що вивчаються, або способи здійснення попереднього, поточного й заключного господарського контролю за діяльністю підприємств з точки зору дотримання законності, доцільності, достовірності, економічної ефективності господарських операцій на підставі використання звітної, облікової, планової (нормативної) та іншої економічної інформації з поєднанням дослідження фактичного стану об'єктів контролю [6, с. 127–128].

Методологія контролю визначається як вчення про метод наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності способів і прийомів теоретичного пізнання господарських явищ з точки зору їх законності, доцільності і достовірності [5, с. 26]. Отже, головною метою методології внутрішнього аудиту є вивчення тих методів, способів і прийомів, за допомогою яких набувається та обґрунтовується нове знання в науці, досліджується її предмет.

Досліджуючи питання практичного застосування внутрішнього аудиту, доречно виокремити низку методів, які використовуються окремо або в симбіозі з іншими групами методів в залежності від поставлених завдань контролю.

Загальнонаукові методи (діалектичний, метафізичний, інтуїтивний, феноменологічний, герменевтичний, гіпотеза і аналогія, індукція і дедукція, аналіз і синтез, ідеалізація і формалізація (структурний метод), спостереження і експеримент, порівняння, групування, вимірювання та ін.) застосовуються в науковій практиці для

порівняння минулих фактів і висування припущень щодо ймовірного розвитку подій за певних умов та обставин.

Спеціальні методи (економіко-математичні, статистичні, соціологічні, історичні, органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні, узагальнення і реалізації результатів контролю, прийомі перевірки системи облікових записів, інвентаризація, аналіз господарської діяльності, опитування, інспекція та ін.) застосовуються для потреб розроблення і реалізації практичних заходів контролю в залежності від конкретних обставин і запитів.

Підтримуючи О. Петрик і Н. Гойло [6] стосовно визначення спеціальних методів аудиту, вважаємо неможливим суміщення понять “метод” і “прийом”, зокрема у внутрішньому аудиті. При такій формі контролю, як внутрішній аудит, крім вищезазначених доречно застосовувати інші спеціальні методи, які спрямовані на забезпечення підприємств від майбутніх ризиків: нагляд, спостереження, аналіз, зіставлення, прогнозування, моделювання. Внутрішній аудитор повинен проводити ретроспективний аналіз господарських процесів, заходів управління, факторів впливу зовнішнього середовища та внутрішніх взаємозв'язків з метою визначення ймовірності виникнення відхилень від запланованих показників та надання рекомендації щодо корегування дій апарату управління. Крім того, у внутрішньому аудиті застосовуються такі суто прикладні методи фактичного контролю, як інспектування, оцінка, зустрічна перевірка (запит через отримання підтвердження інформації від третіх осіб).

При визначенні методів проведення внутрішнього аудиту необхідно чітко сформулювати мету та деталізувати завдання, які слід виконати в процесі перевірки.

Висновки. В умовах кризового стану української економіки власники підприємств висувають нові вимоги до внутрішнього аудиту. Поставлені перед внутрішнім аудитом завдання необхідно вирішувати із застосуванням креативних методів контролю та неординарних підходів до різних ситуацій, що обумовлює різноманітну класифікацію напрямів внутрішнього аудиту з огляду на запити власника: технічний, технологічний, організаційний, правовий, екологічний, соціальний, маркетинговий внутрішній аудиторський контроль. Інформаційна платформа для прийняття зважених рішень передбачає комбінування напрямів контролю та визначає появу уніфікованих форм внутрішнього аудиту: ризик-орієнтований аудит, бізнес-орієнтований аудит, факторно-аналітичний аудит та ін.

Список використаних джерел

1. Положення про особливості організації та проведення внутрішнього аудиту (контролю) у фінансових установах, що здійснюють професійну діяльність на фондовому ринку. Затверджено 29.04.2014 № 577. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/documents/polozhennya-pro-osoblivost-organzats-ta-provedennya-vnutrshnyogo-audit-kontrolyu-u-fnansovih-ustanovah-shto-zdysnyuyuty-profesynu-d/>
2. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту. Редакція 2017 року. URL: <https://na.theia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Ukrainian.pdf>
3. Савченко В. Я. Аудит: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2002. 322 с.
4. Білуха М. Т. Курс аудиту: підруч. К.: Знання, 1998. 574 с.
5. Бутинець Ф. Ф., Бондар В. П., Виговська Н. Г., Петренко Н. І. Контроль і ревізія: підруч. Житомир: ПП “Рута”, 2006. 560 с.
6. Ткаченко А. М. Організація внутрішнього аудиту на промислових підприємствах: моногр. Запоріжжя: Видавництво Запорізької державної інженерної академії, 2002. 504 с.
7. Петрик О. А., Гойло Н. В. Організаційно-методичні основи внутрішнього аудиту корпоративних прав // Ефективна економіка. 2017. № 4. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/25189>

References

1. Polozhennia pro osoblyvosti orhanizatsii ta provedennia vnutrishnoho audytu (kontroliu) u finansovykh ustanovakh, shcho zdiisniuiut profesiinu diialnist na fondovomu rynku. Zatverdzheno 29.04.2014 No 577 [Regulations on organizational and operational specificities of internal audit (control) in financial institutions performing professional activities on the stock market. Approved 29.04.2014 No 577]. Retrieved from <https://www.nssmc.gov.ua/documents/polozhennya-pro-osoblivost-organzats-ta-provedennya-vnutrshnyogo-audit-u-finansovih-ustanovah-shto-zdysnyuyuty-profesynu-d/> [in Ukrainian].
2. Mizhnarodni standarty profesiinoi praktyky vnutrishnoho audytu [International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing]. Edition 2017. Retrieved from <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Ukrainian.pdf> [in Ukrainian].
3. Savchenko V. Ya. (2002). Audyt [Audit]. Kyiv National Economic University [in Ukrainian].
4. Bilukha M. T. (1998). Kurs audytu [Audit course]. Kyiv: Znannia [in Ukrainian].
5. Butynets F. F., Bondar V. P., Vyhovska N. H., and Petrenko N. I. (2006). Kontrol i reviziia [Control and revision]. Zhytomyr: "Ruta" [in Ukrainian].
6. Tkachenko A. M. (2002). Orhanizatsiia vnutrishnoho audytu na promyslovykh pidpriemstvakh [Organization of internal audit at industrial enterprises]. Zaporizhzhia: Publishing house of Zharopizhzhia State Engineering Academy [in Ukrainian].
7. Petryk O. A., and Goilo N. V. (2017). Orhanizatsiino-metodychni osnovy vnutrishnoho audytu korporatyvnykh prav [Organizational and methodical bases of internal audit of corporate rights]. *Efektivna ekonomika – Effective Economy*, 4. Retrieved from <https://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/25189> [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Новіченко Л. С., Щирська О. В. Узгодження базових засад внутрішнього аудиту на підприємства приватного сектору. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2020. №4. С. 60-67. doi: 10.31767/nasoa.4-2020.07.