

## ВНУТРІШНІЙ АУДИТ НА ПІДПРИЄМСТВІ: СУТЬ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ

### INTERNAL AUDIT ON ENTERPRISES: THE ESSENCE AND FEATURES OF THE ORGANIZATION

УДК 657.633.5

<https://doi.org/10.32843/infrastruct42-61>

**Коркушко О.Н.**

к.е.н., доцент,  
викладач кафедри обліку  
і оподаткування  
Подільський спеціальний  
навчально-реабілітаційний  
соціально-економічний коледж

**Кушнір Л.А.**

к.е.н., доцент,  
викладач кафедри обліку  
і оподаткування  
Подільський спеціальний  
навчально-реабілітаційний  
соціально-економічний коледж

**Korkushko Oleg**

**Kushnir Liudmyla**  
Podilsky Special Educational  
and Rehabilitation  
Social and Economic College

В умовах економічної невизначеності внутрішній аудит став критично важливим ресурсом, здатним надати суб'єктам господарювання допомогу в удосконаленні системи внутрішнього контролю та управління ризиками, а також підвищити ефективність бізнесу в цілому. Динамічний розвиток бізнес-середовища, формування нових напрямів діяльності, складність управлінських процесів, розпал масштабних скандалів, шахрайств і банкрутств – усе це зумовило необхідність не тільки тотального контролю фінансового життя підприємств, а й функціонування окремих служб внутрішнього аудиту. Таке рішення забезпечує надійний захист бізнесу від помилок і зловживань, дає змогу визначити «зони ризику», ідентифікувати й усунювати прогалини в системах управління підприємством. Внутрішній аудит є одним із небагатьох доступних на даний момент і водночас недооцінених ресурсів, правильне використання яких може підвищити ефективність діяльності підприємства.

**Ключові слова:** внутрішній аудит, внутрішній контроль, аудитор, підприємство, служба внутрішнього аудиту.

В условиях экономической неопределенности внутренний аудит стал критически

важным ресурсом, способным предоставить субъектам хозяйствования помощь в совершенствовании системы внутреннего контроля и управления рисками, а также повысить эффективность бизнеса в целом. Динамичное развитие бизнес-среды, формирование новых направлений деятельности, сложность управленческих процессов, разгар масштабных скандалов, мошенничества и банкротств – все это обусловило необходимость не только тотального контроля финансовой жизни предприятий, но и функционирование отдельных служб внутреннего аудита. Такое решение обеспечивает надежную защиту бизнеса от ошибок и злоупотреблений, позволяет определять «зоны риска», идентифицировать и устранять пробелы в системах управления предприятием. Внутренний аудит является одним из немногих доступных на данный момент и в то же время недооцененных ресурсов, правильное использование которых может повысить эффективность деятельности предприятия.

**Ключевые слова:** внутренний аудит, внутренний контроль, аудитор, предприятие, служба внутреннего аудита.

*In the face of economic uncertainty, internal audit has become a critical resource capable of helping business entities improve their internal controls and risk management, and improve business performance as a whole. The dynamic development of the business environment, the formation of new areas of activity, the complexity of administrative processes, the flare-up of large-scale scandals, frauds and bankruptcies – all this led to the need not only total control of the financial life of enterprises, but also the functioning of certain internal audit services. This solution provides reliable protection of the business from errors and abuses, allows to identify "risk zones", identify and eliminate gaps in enterprise management systems. Internal audit is one of the few currently available and at the same time undervalued resources, the proper use of which can improve the efficiency of the enterprise. That is why the article analyzes domestic and foreign approaches to determining the nature of internal audit. After all, from the correct understanding of it will depend in the future feature of its organization in the enterprise. It has been found that those enterprises that attach great importance to internal audit have a better relationship with investors and creditors than those for which internal audit is not essential. Particular preference is given to those entities that operate the internal audit service as a separate unit. The activities of such a service should be directed not only to the performance of the control function related to ensuring the preservation of property, but also to the management function, by which the management of the enterprise can evaluate the efficiency of the activity of the enterprise as a whole, as well as individual components of the management system. Competence, professionalism and impartiality of employees play a special role in the success of the internal audit service, as their openness to cooperation and the quality of the information provided have a major impact on the work of the internal audit service. All this is confirmed by the fact that the topic of the article and the material it contains is relevant to the present time.*

**Key words:** internal audit, internal control, auditor, enterprise, internal audit service.

**Постановка проблеми.** У нинішніх умовах господарювання багато підприємств не надають належного значення внутрішньому аудиту, вважаючи його формальною перевіркою. Однак, як показує практика розвинутих вітчизняних та зарубіжних підприємств, правильно організована робота служби внутрішнього аудиту на підприємстві дає можливість їй не лише виконувати контрольну функцію, пов'язану із забезпеченням збереження майна, а й функцію управління, за допомогою якої керівництво підприємства може оцінити ефективність діяльності підприємства як у цілому, так і окремих складників системи управління.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню теоретичних та практичних питань щодо внутрішнього аудиту в Україні приділяють увагу Ф.Ф. Бутинець, О.А. Петрик, Ю.В. Піча,

Л.П. Кулаковська, С.П. Лозовицький. Однак, незважаючи на низку наукових розвідок у цьому напрямі, питання організації внутрішнього аудиту на підприємствах України залишається досить актуальним.

**Постановка завдання.** Метою статті є надання інформації щодо сутності внутрішнього аудиту та особливостей його організації на підприємстві, переваг створення та функціонування служби внутрішнього аудиту.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В умовах глобалізації економіки створюються передумови виділення в системі корпоративного управління внутрішнього контролю. Внутрішній аудит як напрям наукових знань на сучасному етапі свого наукового розвитку й обґрунтування вимагає від учених і практиків розкриття його сутності. Розкриття сутності внутрішнього контролю

можливе лише через визначення його поняття відповідно до вирішуваних на даному етапі розвитку внутрішнього контролю цілей, завдань і функцій, що визначають види внутрішнього контролю в корпоративному секторі економіки.

Визначення поняття і сутності внутрішнього контролю змінювалося протягом розвитку систем корпоративного управління, а також під впливом загальноновизнаних у науковому світі економічних та правових наук, серед яких слід виділити внутрішній контроль, аудит, право, менеджмент. Завдяки розвитку і трансформації наукових течій відбувалося переосмислення підходів до визначення поняття й обґрунтування сутності внутрішнього контролю.

Відсутність єдиного підходу до визначення його сутності зумовлює різні тлумачення його предмета і об'єкта, що, своєю чергою, безпосередньо впливає на формування концептуальних та теоретичних основ, понятійного апарату і термінології внутрішнього контролю.

Сутність внутрішнього контролю не може бути розкрита тільки через функції, які притаманні внутрішньому контролю та аудиту. У вітчизняній та зарубіжній практиці існує декілька підходів до визначення сутності внутрішнього аудиту. Перший підхід ґрунтується на тому, що за своєю суттю внутрішній аудит є багатограним інструментом у руках вищого керівництва підприємства і його засновників (акціонерів, інвесторів) і спрямований на виконання не тільки контрольних, а й управлінських функцій: консалтинг, прогнозування, моніторинг, аналіз.

Другий підхід ґрунтується на тому, що сутність внутрішнього аудиту зводиться до формування певного роду інформації, необхідної для прийняття своєчасних управлінських рішень. Тобто поняття і сутність внутрішнього аудиту розглядаються в контексті функцій щодо прийняття управлінських рішень. Цей підхід до визначення і розкриття сутності внутрішнього контролю представлений незначною кількістю наукових публікацій і в сучасних наукових дослідженнях він не знайшов одноставної підтримки вчених.

Частина вчених зазначає, що внутрішній контроль пов'язаний із роботою виробничої бухгалтерії, а деякі його види називають управлінським аудитом. Із таким підходом сутність внутрішнього контролю зводиться до формування внутрішніми аудиторами відповідних проєктів управлінських рішень, заснованих на інформації, яка формується в управлінському обліку. Необхідність внутрішнього контролю виникає через ті причини, що керівництво (рада директорів, адміністрація, головні фахівці) підприємства – об'єкта вимагає інформації, необхідної для здійснення стабільного процесу діяльності підприємства. Внутрішній контроль називають управлінським тому, що результати його перевірок опосередковано використовуються для управління підприємством.

Окрім того, дослідники виділяють внутрішній контроль як ключовий елемент системи управління підприємством, діяльність якого спрямована на вирішення управлінських завдань, а саме: аудитор у цьому разі є очима і вухами вищого рівня менеджменту. Цей підхід до розкриття сутності внутрішнього контролю зміщує спрямованість внутрішнього контролю від контрольних функцій у бік управлінських, тобто діяльність внутрішніх аудиторів стає орієнтованою на оцінку системи управління. Внутрішній контроль здійснюється працівниками підприємства (аудиторами) з метою оцінки його роботи у власних інтересах. Отримана в процесі перевірки інформація, як правило, призначається для задоволення потреб управлінського персоналу.

Дослідження сутності внутрішнього контролю, згідно з наведеними визначеннями, дає можливість стверджувати, що внутрішній аудит спрямований не тільки на виконання контрольних функцій, а й на надання керівництву аналітичної (управлінської) інформації, на основі якої формуватимуться проєкти управлінських рішень. Відповідно до такого підходу, сутність внутрішнього контролю розкривається через цілі й завдання, які ставляться перед системою контролю та управлінським персоналом. Тобто внутрішній аудит розглядається як незалежний інструмент у системі оперативного управління підприємством, який повинен задовольняти інформаційно-аналітичні потреби управлінського персоналу.

Третій підхід ґрунтується на розкритті сутності внутрішнього контролю через призму цілей, завдань і функцій системи корпоративного управління. Цей підхід відображений у численних навчальних і наукових виданнях, в яких більшість авторів дотримується позиції, що внутрішній аудит не обмежується функціями контролю, а розширюється функціями, пов'язаними з оцінкою системи управління, наданням гарантій і консультуванням.

Уважаємо, що внутрішній контроль – це регламентована внутрішніми документами підприємства діяльність із контролю, оцінки різних боків функціонування підприємства і консультування всіх ланок управління, що здійснюється представниками спеціального підрозділу. Сутність внутрішнього контролю в наведеному визначенні зводиться до функцій, які передбачають не тільки контроль, а й оцінку ефективності функціонування підприємства. Тобто поняття внутрішнього контролю та його сутність із цим підходом доповнюється функцією управління й оцінки. Внутрішній контроль, з одного боку, спрямований на виконання контрольних функцій, пов'язаних із забезпеченням збереження майна, а з іншого – функцією управління, за допомогою якої керівництво підприємства може оцінити ефективність діяльності підприємства як у цілому, так і окремих складників системи управління.

Існують думки, які обмежують сутність внутрішнього контролю рамками надання певних гарантій: внутрішній контроль – це знаряддя управління, призначене для забезпечення (гарантії) досягнення цілей управління підприємством. Для цього служба внутрішнього контролю забезпечує адміністрацію інформацією про результати аналізу, оцінки діяльності того чи іншого підрозділу, різними рекомендаціями. Вважаємо, що наведений підхід до визначення внутрішнього контролю не дає повного уявлення про його сутність і не передбачає розкриття особливостей функціонування служби внутрішнього контролю через його обмеження лише функціями управління. Внутрішній контроль – це незалежне об'єктивне підтвердження та консультування, які розроблені для підвищення ефективності і поліпшення діяльності підприємства. Він допомагає досягненню цілей, надаючи системний, кваліфікований підходи до оцінки та підвищення ефективності управління підприємством, систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

У наведених визначеннях спостерігається характерна особливість, яка дає змогу виділити окрему функцію внутрішнього контролю – управління ризиками. Її виділення зумовлене сучасними тенденціями, які відбуваються під впливом концепції управління ризиками. Слід зазначити, що застосування цієї функції можливо тільки за наявності в системі корпоративного управління підприємством розвиненої системи ризик-менеджменту. Завдяки такій системі стає можливим здійснення класифікації та розмежування ризиків, а також значне розширення поняття і визначення сутності внутрішнього контролю, орієнтованого на ризик.

Необхідність у веденні внутрішнього аудиту виникає здебільшого у великих або середніх підприємств, у яких спостерігається найбільш розгалужена організаційна структура. Внутрішній аудит покликаний контролювати та регулювати діяльність підприємства і, як наслідок, звести до мінімуму ризику. До користі від систематичного проведення внутрішнього аудиту можна віднести: контроль над автономними підрозділами, аналіз і виявлення найбільш перспективних напрямів розвитку, консультаційні функції. Співробітники підрозділу внутрішнього аудиту, як правило, надають консультації у сфері законодавства, фінансів, організаційних та інших питань, допомагають усунути недоліки, виявлені в ході перевірки.

На підприємстві внутрішній аудит може проводитися працівником бухгалтерії (за наказом керівника підприємства), внутрішнім аудитором, службою внутрішнього аудиту або будь-яким іншим структурним підрозділом суб'єкта господарювання, на який покладено такі обов'язки та який підпорядковується безпосередньо керівникові підприємства [3, с. 189]. На нашу думку, найефек-

тивнішим та дієвим є наявність на підприємстві служби внутрішнього аудиту як окремого структурного підрозділу суб'єкта господарювання.

Якщо на підприємстві є служба внутрішнього аудиту, то це демонструє його в кращому світлі перед інвесторами і кредиторами, а також заявляє про наявність хорошого корпоративного управління [5, с. 85]. Крім того, служба внутрішнього аудиту дає змогу власникам передати управління в руки менеджерів і втілити плани щодо виходу на міжнародні ринки капіталу, оскільки правила найбільших бірж вимагають наявності служби внутрішнього аудиту в компаніях для того, щоб її цінні папери були внесені в котирувальні списки.

Формування служби внутрішнього аудиту на підприємстві пов'язане з низкою труднощів, таких як слабка законодавча база, застарілі принципи управління в деяких галузях і складності з підбором персоналу для служби внутрішнього аудиту за короткі терміни. Якщо всі ці перепони вдається подолати, то підприємство отримує дієвий інструмент із моніторингу та контролю. Більш доцільно користуватися послугами власної служби внутрішнього аудиту, ніж залучати до роботи фахівців ззовні. Це істотно зберігає кошти і дає змогу отримувати інформацію в будь-який момент. Також співробітники служби внутрішнього аудиту використовують для своєї роботи дані щодо організаційної, фінансової та економічної ситуації на підприємстві, консультуючись із працівниками з інших підрозділів. Окрім того, вони зацікавлені у високій ефективності своєї роботи, оскільки мають вплив на її функціонування. Суб'єкти господарювання можуть домогтися високих результатів за ефективною організацією роботи служби внутрішнього аудиту, якщо будуть опиратися на чинники успіху. Фахівці з внутрішнього аудиту можуть зайняти високий і впливовий пост на підприємстві, якщо своєю діяльністю забезпечать оптимальне використання його ресурсів. Нестабільність економіки, висока конкуренція на ринку і використання зарубіжного досвіду у вітчизняному бізнесі поступово підвищує вартість фахівців із внутрішнього аудиту.

Безпосередній інтерес до результативності роботи служби внутрішнього аудиту має керівництво підприємства. Для перевірки якості роботи цієї служби необхідна чітка система оцінки. Раніше в системі використовувалися тільки кількісні показники, які піддаються простому вимірюванню: час, витрачений на виконання перевірок; кількість проведених перевірок; терміни їх проведення; суми виявлених порушень; число заходів з їх профілактики.

Але даний підхід недостатньо практичний і не виявляє результативності роботи служби внутрішнього аудиту повною мірою. Універсальної системи оцінки роботи служби внутрішнього аудиту не існує, оскільки вона виконує різні функції

відповідно до потреб керівництва підприємства. Для розроблення такої системи можна використовувати низку факторів, таких як: превентивний ефект; підвищення обґрунтованості управлінських рішень на базі отриманих від служби внутрішнього аудиту даних; кількість виявлених порушень і стягнень за ними; зниження витрат на використання послуг зовнішніх фахівців.

Розмір і значимість показників можуть регулюватися керівництвом залежно від переслідуваних ним цілей. Головне, щоб фахівці інших підрозділів не перешкоджали виконанню роботи співробітників служби внутрішнього аудиту. Згідно з дослідженнями, внутрішній аудит у світі використовують дуже давно. Цікаво, що менше половини опитаних керівників компаній вважають, що служба внутрішнього аудиту працює добре. Тільки 45% опитаних вважають, що служба внутрішнього аудиту приносить значну користь, а найменша кількість респондентів говорять, що вони отримують від служби внутрішнього аудиту очікувану користь, і не більше того [2].

Отже, службі внутрішнього аудиту необхідно вкласти багато сил і часу на те, щоб довести свою спроможність і продемонструвати реальну користь для підприємства від своєї роботи. Як і під час формування системи оцінки результатів діяльності, для її успішної роботи необхідно тримати в полі зору такі ключові чинники: незалежність в організації; чітке встановлення посадових обов'язків; вільний доступ до інформації та персоналу; компетентне керівництво; неупереджені та компетентні співробітники; допомога і співпраця зацікавлених осіб; стандарти виконання внутрішнього аудиту та міжнародні основи професійної практики. Підприємства, які тільки взялися за створення служби внутрішнього аудиту, можуть не витратити час на розроблення чогось кардинально нового для створення такої служби, а взяти за основу ці чинники. Цікаво, що більшість із них міститься в Міжнародних засадах професійної практики внутрішнього аудиту і саме їх використання теж може стати одним з успішних чинників. Серед ключових чинників успіху служби внутрішнього аудиту особливе місце займають компетентність, професіоналізм і неупередженість співробітників, оскільки їх відкритість до співпраці й якість наданої інформації мають великий вплив на роботу служби внутрішнього аудиту. Також важливим чинником є продуктивна взаємодія служби внутрішнього аудиту із зацікавленими особами підприємства в розрізі узгодження і виконання дій відповідно до поставлених цілей.

Під час побудови діяльності керівник служби внутрішнього аудиту ініціює співпрацю із зацікавленими сторонами і працює над узгодженням їхніх очікувань. Однак члени вищого керівництва підприємства також повинні брати активну участь у проектуванні функцій внутрішнього аудиту, надавати підтримку у разі виникнення потреби в інвестиціях для підви-

щення професійної кваліфікації аудиторських кадрів і робити все необхідне для того, щоб служба внутрішнього аудиту була орієнтована на підвищення ефективності діяльності економічного суб'єкта.

#### Висновки з проведеного дослідження.

У зв'язку з розширенням ролі внутрішнього аудиту від простого підтвердження відповідності вимогам до надання консультаційних послуг та виконання функціоналу провідника змін ефективний нагляд за діяльністю служби внутрішнього аудиту і, за необхідності, надання підтримки є невід'ємними завданнями керівництва підприємства. Це, своєю чергою, призведе до максимальної віддачі і зростання ефективності бізнесу.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Ф.Ф., Бутинець Т.А. Господарський контроль як наука: формування її складових. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2012. Вип. 1(59). С. 14–21.
2. Внутрішній аудит: нові перспективи і можливості для бухгалтера / Фінансова академія «Актив» URL: <https://finacademy.net/certified-programs/vnutrennij-audit-i-svk> (дата звернення: 21.04.2020).
3. Аудит: методика і організація : навчальний посібник Н.І. Гордієнко а ін. ; 2-е вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2017. 319 с.
4. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту : підручник. Київ : Каравела, 2016. 312 с.
5. Лозовицький С.П. Внутрішній аудит: теоретичні основи, організація та методика : навчальний посібник. Львів : Растр-7, 2015. 339 с.
6. Петрик О.А., Гойло Н.В. Організаційно-методичні основи внутрішнього аудиту корпоративних прав. *Ефективна економіка*. 2017. Вип. 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5525> (дата звернення: 22.04.2020).

#### REFERENCES:

1. Butynets F.F., Butynets T.A. (2012) Hospodarskyi kontrol yak nauka: formuvannia yii skladovykh. *Visnyk ZhDTU : ekonomichni nauky. Zhytomyr : ZhDTU, Vypusk 1(59)*. (in Ukrainian)
2. Vnutrishnii audyt: novi perspektyvy i mozhlyvosti dlia bukhhaltera / Finansova Akademiia «Aktyv» URL: <https://finacademy.net/certified-programs/vnutrennij-audit-i-svk> (accessed 21 April 2020).
3. Hordiienko N.I., Kharlamova O.V., Mizik Yu.I., Konoplina O.O. (2017) *Audyt: metodyka i orhanizatsiia : navch. posib. 2-he vyd., pererob. i dop.* Xarkiv : KhNUMH im. O.M. Beketova. (in Ukrainian)
4. Kulakovska L.P., Picha Yu.V. (2016) *Osnovy audytu : Pidruchnyk*. Kyiv : Karavela. (in Ukrainian)
5. Lozovytskyi S.P. (2015) *Vnutrishnii audyt: teoretichni osnovy, orhanizatsiia ta metodyka : navch. posib.* Lviv : Rastr-7. (in Ukrainian)
6. Petryk O.A., Hoilo N.V. (2017) *Orhanizatsiino-metodychni osnovy vnutrishnoho audytu korporativnykh prav. Efektyvna ekonomika : elektronne naukove fakhove vydannia.* Dnipro, Vypusk 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5525> (accessed 22 April 2020).