

Theoretical and methodological aspects of formation the notion «development strategy» in the context of an enterprise are being analysed in this article. In modern conditions of economic development of Ukraine, integration into the world and European expanse, Ukrainian enterprises have to form their development strategies to correspond common development of the state with taking into consideration their own advantages and disadvantages. Modern social and economic conditions demand persistent attention to the choice of strategic directions of an enterprise's work as a unit of market economy. As a result, it is necessary to analyze the reasons and nature of external factors, formation of abilities and skills for the changes in working environment and quick response to different challenges and threats. So today a reasonable choice of formation and development strategy of industrial Ukrainian enterprises is particularly important that is the strategic management of their functioning and progressive development. Therefore, thorough definition of the economic category of «enterprise development» is important and necessary. Substantiated enterprise development is possible only on condition of the comparison its priorities with public perceptions about the interests of the state as a whole, that is the strategy of the state. Thus, the strategy of development of industrial enterprises should adapt to the situation that has developed in a particular enterprise and adjust activities in accordance with the goals. The researches allows to assert that it is the right choice of strategy will allow domestic industrial enterprises to achieve their goals and establish effective competitive economics. These developments will help stimulate the competitiveness of Ukraine in the world and increase its ranking position in the international plane. After all, only the success of domestic enterprises will strengthen the economic system of the state and restore its position in the international arena.

УДК 338.3:35.073.526

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СУЧАСНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

**МАРИНА А.С.,
кандидат економічних наук,
УСТИЧ В.А.,
магістр, ДВНЗ «Донецький
національний технічний університет»**

Розглянуто доцільність запровадження внутрішнього аудиту до системи управління сучасним підприємством на основі аналізу історії його виникнення й становлення, з урахуванням особливостей застосування аудиту в загальній системі контролю підприємством. Охарактеризовано основні підходи до впровадження, види внутрішнього аудиту та алгоритм

його реалізації на вітчизняних підприємствах. Визначено проблемні аспекти та напрями вдосконалення внутрішнього аудиту в Україні.

Ключові слова: внутрішній аудит, управління підприємством, система контролю, стандарти, принципи внутрішнього аудиту.

Рассмотрено целесообразность внедрения внутреннего аудита в систему управления современным предприятием на основе анализа истории его возникновения и становления, учитывая особенности применения аудита в общей системе контроля предприятием. Охарактеризованы основные подходы к внедрению, виды внутреннего аудита и алгоритм его реализации на современных предприятиях. Определены проблемные аспекты и направления усовершенствования внутреннего аудита в Украине.

Ключевые слова: внутренний аудит, управление предприятием, система контроля, стандарты, принципы внутреннего аудита.

It is considered expediency of introduction of internal audit in a control system of the modern enterprise on the basis of the analysis of history of its emergence and formation, considered features of application of audit in the general control system by the enterprise. The main approaches to introduction, types of internal audit and an algorithm of its realization at the modern enterprises are characterized. Problem aspects and the directions of improvement of internal audit in Ukraine are defined.

Keywords: internal audit, business management, control system, standards, principles of internal audit.

Постановка проблеми в загальному вигляді. Динамічний розвиток підходів до управління підприємствами вимагає удосконалення процедур виявлення, усунення та попередження дисбалансів у функціонуванні сучасних суб'єктів господарювання. Доцільність впровадження внутрішнього аудиту до системи ухвалення управлінських рішень обумовлюється також його роллю в забезпеченні своєчасного інформування керівників підприємства щодо поточного перебігу процесів управління на основі комплексного системного підходу до оцінки та підвищення ефективності технологічних, фінансових, ресурсних, організаційних та управлінських процесів на підприємстві. Однак, слід констатувати відсутність належного закріплення статусу внутрішнього аудиту в національному законодавстві, необізнаність вітчизняних керівників щодо методики створення, значення та завдань внутрішнього аудиту. Означені проблеми значною мірою обмежують можливості використання внутрішнього аудиту вітчизняними суб'єктами господарювання та обумовлюють необхідність комплексного аналізу впровадження внутрішнього аудиту до системи управління сучасними підприємствами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Пошуками шляхів підвищення ефективності та якості внутрішнього аудиту в системі управлінських рішень займалися такі західні автори, а саме: Р. Адамс, А. Аренс, Р. Монгомері, Дж. Робертсон. У числі здобутків теорії внутрішнього аудиту можна відмітити, перш за все, монографії «Аудит в Україні. Морфологія» О.Ю. Редька та «Внутрішній аудит. Сучасний погляд» Т.О. Каменської. Також дослідженню

різноманітних аспектів внутрішнього аудиту присвячено праці таких вчених, як: М.Т. Білуха, О.А. Петрик, В.С. Рудницький, О.В. Філозоф та ін.

Мета статті. Головною метою роботи є виявлення проблем впровадження системи внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах на основі комплексного аналізу сутності, основних принципів та етапів його проведення у сучасних умовах господарювання.

Викладення основного матеріалу дослідження. Виникнення внутрішнього аудиту обумовлено необхідністю підтвердження публічної звітності корпорацій економічно-розвинутих країн та наявністю висококваліфікованих фахівців з бухгалтерського та управлінського обліку, які почали надавати такі послуги. Тому на сьогодні гарантією успішної діяльності підприємства, безумовно, є внутрішній аудит, який виступає невід'ємним і важливим елементом ефективного управлінського контролю. Проте, внутрішній аудит не слід розглядати тільки як одну з функцій управлінського контролю, бо на сучасному етапі господарювання він виступає чи не найважливішим елементом системи управління, надаючи оперативні відомості про реальний перебіг процесів на підприємстві.

Засновником теорії внутрішнього аудиту вважається Лоуренс Сойєра (1911-2002) [1], а вперше професійну організацію внутрішніх аудиторів було створено у США в 1941 р. як Інститут внутрішніх аудиторів, сертифікати якої видаються з 1973 р. На сьогодні «Дипломований внутрішній аудитор» (Certified Internal Auditor, CIA) – єдина міжнародно визнана кваліфікація з внутрішнього аудиту і головний стандарт професіоналізму в цій сфері. На сьогодні до складу CIA входить понад 122 тис. членів із 165 країн та регіонів. Усього в світі нараховується близько 1 млн. людей, які тією чи іншою мірою займаються внутрішнім аудитом [2].

Згідно з «The Global Internal Audit Common Body of Knowledge», який є однією з основних частин поточних наукових досліджень у сфері внутрішнього аудиту, що проводяться Фондом досліджень Інституту (The IIA Research Foundation – IARF), на сьогоднішній день у світі внутрішній аудит запроваджено в основному на підприємствах державного та фінансового секторів (рис. 1). У дослідженні взяли участь близько 14500 практиків з 106 інститутів та 156 відділень, що представили 165 країн світу [6].

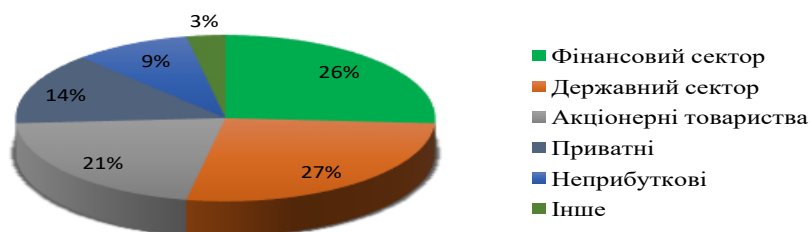


Рис. 1. Підприємства, на яких застосовують службу внутрішнього аудиту

В Україні Всеукраїнський Інститут внутрішніх аудиторів (ВІВА) створено у жовтні 2001 р. [6]. У травні 2006 р. з ініціативи громадян виникла Всеукраїнська громадська організація «Гільдія Професійних Внутрішніх Аудиторів України» (ГПВАУ) [7]. Основною метою даних організацій є сприяння впровадженню в Україні міжнародної професійної практики внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит передбачає поточну діяльність внутрішньої аудиторської служби (і служби внутрішніх ревізорів) підприємства, яку, незалежно від назви, можна розглядати як окремий вид аудиторських послуг. Основні функції служби внутрішнього аудиту, як правило, складаються з процедур дослідження окремих операцій підприємства, оцінки цих операцій і контролю відповідності відображення їх в бухгалтерському обліку, а також контроль функцій внутрішньої системи контролю підприємства [10].

Таким чином, внутрішній аудит у загальному вигляді можна подати як організовану в межах підприємства та за ініціативи його керівників систему контролю, дії якої регламентуються внутрішніми документами та реалізуються окремо створеною службою або посадовою особою з метою контролю за ефективністю діяльності, виявлення резервів та запобігання помилок.

Міжнародний Інститут Внутрішніх Аудиторів дає наступне визначення внутрішнього аудиту: «внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю, і корпоративного управління» [6].

Законодавство України щодо внутрішнього аудиту та управління складається з національних та міжнародних нормативно-правових актів, серед яких доцільно зазначити:

1. Національні: Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту (Наказ Міністерства Фінансів України 29.09.2011 № 1217); Стандарти внутрішнього аудиту (Наказ Міністерства Фінансів України 04.10.2011 № 1247).

2. Міжнародні: Кодекс професійної етики внутрішнього аудитора; Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту – переглянуті та дійсні з 01.01.2013 р.

Розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів, Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту складаються з наступних розділів [4]:

- Стандарти якісних характеристик (Attribute standards) – стосуються характеристики організацій та осіб, що виконують внутрішній аудит.

- Стандарти діяльності (Performance standards) – розкривають природу внутрішнього аудиту та надають якісні критерії, за якими можна вимірювати ефективність наданих послуг.

Внутрішній аудит організовується з урахуванням його специфіки на кожному підприємстві, тому у міжнародній та національній практиці здійснення внутрішнього аудиту існує певна класифікація його видів, узагальнення якої подано на рис. 2.

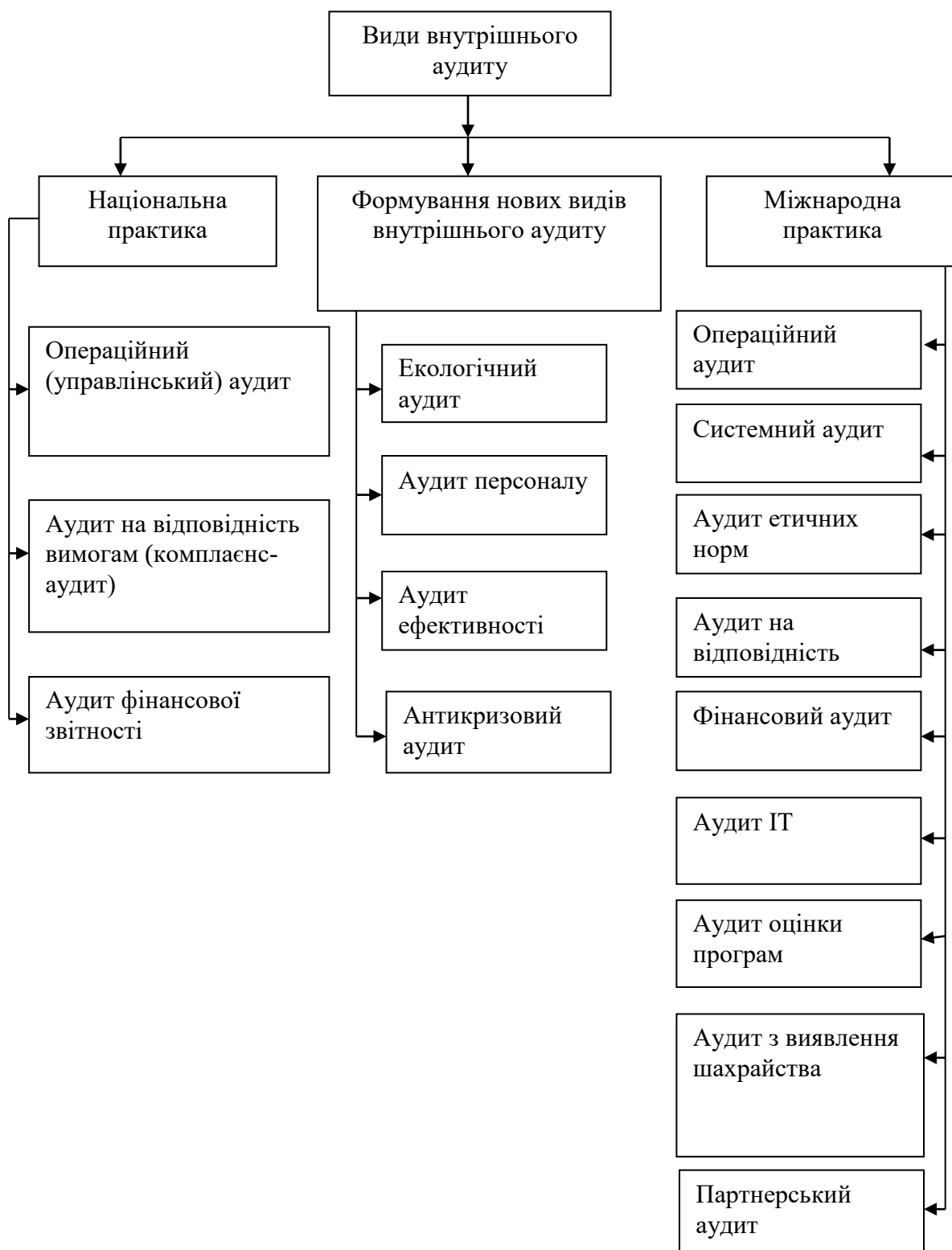


Рис. 2. Види внутрішнього аудиту

В залежності від змісту внутрішнього аудиту в системі управління сучасним підприємством, існують різні точки зору щодо послідовності його реалізації. Філозоф О.В. розробив порядок здійснення внутрішнього аудиту з врахуванням окремих етапів проведення перевірки діяльності суб'єктом

господарювання [12], що передбачає послідовну реалізацію трьох етапів: підготовчого (вибір об'єкта перевірки, видача «технічного завдання» відповідно до плану та програми перевірки і ознайомлення з ним всіх учасників аудиторської групи, затвердження плану та програми аудиторської перевірки), поточного (ознайомлення з результатами попередньої перевірки, здійснення перевірки з використанням прийомів документального та фактичного контролю) та результативного (узагальнення результатів перевірки та їх документування, розробка рекомендацій управлінському персоналу щодо удосконалення діяльності структурного підрозділу, який підлягає перевірці, контроль якості роботи внутрішніх аудиторів).

Алгоритм здійснення внутрішнього аудиту було запропоновано В.А. Науменко та Г.Д. Шевчуком, які виокремили шість основних його етапів [11]: початок внутрішнього аудиту, підготовка до аудиторської діяльності, безпосередньо здійснення аудиторської діяльності на місці, підготовка та подання звіту про внутрішній аудит, завершення внутрішнього аудиту, реалізація подальших дій за результатами аудиту.

Таким чином, виходячи із загальних цілей внутрішнього аудиту підприємства, алгоритм його здійснення на сучасних вітчизняних підприємствах можна представити наступним чином (табл. 1):

Таблиця 1

Порядок проведення внутрішнього аудиту на підприємстві

Етап	Характеристика
1. Планування та підготовки	1.1. Складання плану перевірок 1.2. Накопичення інформації про об'єкт перевірки 1.3. Складання графіка робіт і розподіл обов'язків 1.4. Підготування робочих документів
2. Основний	2.1. Процес перевірки - ознайомлення з результатами попередньої перевірки; - здійснення перевірки з використанням прийомів документального та фактичного контролю 2.2. Отримання даних та їх систематизація
3. Заключний	3.1. Надання попередніх висновків та пропозицій 3.2. Підготування та подання Звіту 3.3. Розробка рекомендацій для управлінського персоналу
4. Результативний	4.1. Контроль якості роботи внутрішніх аудиторів 4.2. Підготовка наказу (розпорядження) керівництва, щодо усунення порушень

Для ефективного та результативного проведення внутрішнього аудиту необхідно дотримуватись наступних принципів: оперативності; комплексності; обачливості; запобігливості [12]. Відповідно до [3], здійснення внутрішнього аудиту характеризується застосуванням таких принципів: а) дотримання етичних норм; б) чесність у поданні результатів; в) професійна ретельність; г) конфіденційність, тобто захищеність інформації, отриманої або створеної під час аудиту; д) підхід, що базується на доказі, який можна перевірити; е) незалежність від діяльності, аудит якої провадять. Згідно з Кодексом професійної етики, внутрішній аудитор має застосовувати та дотримуватися

наступних принципів: чесність; об'єктивність; конфіденційність; професійна компетентність [6].

Принципи професійної практики внутрішнього аудиту, відповідно до Кодексу професійної етики, повинні [6]: демонструвати цілісність, компетентність та належну професійну старанність; бути об'єктивним і вільним від надмірного впливу (незалежним); дотримуватись стратегій, цілей та ризиків організації; мати коректне підпорядкування та адекватні ресурси; демонструвати якісне та безперервне вдосконалення; взаємодіяти ефективно; надавати ризик-орієнтовану впевненість; бути проникливим, проактивним та орієнтованим на майбутнє; сприяти вдосконаленню організації.

Усі ці принципи забезпечують результативність аудиту, який подає відповідну інформацію, надають організації змогу вжити заходів щодо поліпшення своєї діяльності.

Завдання внутрішнього аудиту можуть бути різними, вони залежать від специфіки роботи підприємства, особливостей його організаційної структури, а також, від задач управлінського персоналу підприємства.

До основних завдань внутрішнього аудиту можна віднести: перевірку організації та методики ведення бухгалтерського обліку та його відповідність внутрішнім стандартам підприємства; перевірку 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 [8].

Визначення проблем розвитку внутрішнього аудиту в Україні, як інструменту ефективної діяльності підприємства, є важливою умовою для його застосування. Основними проблемними аспектами в галузі внутрішнього аудиту є [10]:

- недостатня кількість методичних, організаційних та методологічних розробок або повна їх відсутність;
- недостатнє нормативно-правове забезпечення та неефективність діючої законодавчої бази;
- недостатня кількість кваліфікованих фахівців із внутрішнього аудиту та брак досвіду аудиторської діяльності;
- недостатня кількість або повна відсутність типових форм документів із внутрішнього аудиту;
- недостатнє інформаційне забезпечення та ступінь автоматизації процесу внутрішнього аудиту.

Отже, на поточний момент можна визначити наступні основні напрями вдосконалення внутрішнього аудиту в Україні:

- розробка та вдосконалення нормативно-правового регулювання із внутрішнього аудиту;

- створення професії «внутрішній аудитор» та розвиток відповідного інституту;
- формування підрозділу внутрішнього аудиту на підприємствах;
- розробка та удосконалення організаційно-технологічних схем, процедур та методології проведення внутрішнього аудиту;
- здійснення професійної підготовки фахівців з внутрішнього аудиту;
- підвищення ефективності управління внутрішнім аудитом тощо.

Висновки та пропозиції. Внутрішній аудит – це організована в інтересах власників підприємства та регламентована внутрішніми документами система контролю над дотриманням встановленого порядку та законності ведення бухгалтерського обліку і надійності його функціонування. Він давно став невід’ємною складовою більшості успішних підприємств у всіх розвинених країнах світу. Однак, для України внутрішній аудит досить нова практика, яка ще не отримала широкого розповсюдження. Сьогодні для удосконалення фінансово-господарської діяльності підприємства, здатності швидкого виправлення помилок в його діяльності та підвищення конкурентоспроможності, необхідно використовувати всі сучасні механізми управління, одним з яких є внутрішній аудит. У цьому відношенні велика роль держави, як механізму, здатного встановити єдині стандарти, обов’язкові для застосування як приватними, так і державними підприємствами. Майбутні реформи, в свою чергу, повинні ґрунтуватися на адаптації та імплементації до діяльності вітчизняних підприємств найбільш ефективних міжнародних практик у сфері внутрішнього аудиту.

Література:

1. «The IIA-History and Evolution of Internal Auditing» (PDF). Retrieved 2013-09-04. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://na.theiia.org/>.
2. The Institute of Internal Auditors [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://na.theiia.org/>
3. ДСТУ ISO 19011:2012 Настанови щодо здійснення аудитів систем управління (ISO 19011:2011, IDT). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dnop.com.ua/dnaop/act24674.htm>
4. Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту від 12.08.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://na.theiia.org/standards-guidance/>.
5. Наказ Міністерства фінансів України № 1247 від 04.10.2011 р. «Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>
6. Всеукраїнський Інститут внутрішніх аудиторів (ВІВА): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iaa.com.ua>; <http://www.iaa.org.ua>.
7. Всеукраїнська громадська організації «Гільдія Професійних Внутрішніх Аудиторів України» (ГПВАУ): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gildia.kiev.ua>.
8. Виноградова М.О. Внутрішній аудит в Україні: проблеми та перспективи розвитку / М.О. Виноградова // Наукові праці Кіровоградського

національного технічного університету. Економічні науки. – 2010. – випуск 18, ч. II. – С. 63-70.

9. Лесняк В.О. Внутрішній аудит в системі управління сучасним підприємством / В.О. Лесняк // «Молодий вчений». – № 12. – 2014 р. – С. 188-190.

10. Маліков В.В. Внутрішній аудит: аналіз проблематики та організація на підприємстві / В.В. Маліков // Проблеми економіки. – № 2. – 2015. – С. 147-152.

11. Науменко В.А. Практика проведення в організації внутрішніх аудиторів системи управління якістю / В.А. Науменко, Г.Д. Шевчук // Науково-виробничий журнал. – № 1 (237). – 2014. – С. 17-23.

12. Філозоф О.В. Порядок здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві / О.В. Філозоф // Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 2 (14). – С. 217-223.

Dynamic development of approaches to management of the enterprises demands improvement of procedures of identification, elimination and the prevention of emergence of imbalances in functioning of modern subjects of managing. Expediency of introduction of internal audit in system of adoption of administrative decisions is caused also by its role in ensuring timely informing the management of the enterprise on the current course of management processes on the basis of integrated system approach to assessment and increases in efficiency of engineering, financial, resource, organizational and administrative procedures at the enterprise. However, it is necessary to state lack of due fixing of the status of internal audit in the national legal system, lack of information of domestic heads on a creation technique, value and tasks of internal audit. The designated problems strongly limit possibilities of use of internal audit by domestic subjects of managing and cause need of the complex analysis of introduction of internal audit in a control system of the modern enterprise.

Emergence of internal audit is caused by need of confirmation of the public reporting of corporations of economically developed countries and presence of highly qualified specialists in accounting and management accounting which began to provide such services. Therefore today a guarantee of successful activity of the enterprise, certainly, is internal audit which acts as the integral and important element of effective administrative control. However internal audit should not be considered only as one of functions of administrative control as at the present stage of managing he acts as one of the most important elements of a control system, providing operational information about real course of processes at the enterprise.

Internal audit represents the control system organized for the benefit of owners and regulated by internal documents behind observance of an established order and legality of conducting accounting and reliability of its functioning. It became an integral part of most the successful enterprises in all developed countries of the world long ago. However, for Ukraine internal audit is rather new practice which was not widely adopted yet. For today, for improvement of financial and economic activity, elimination of mistakes, it is necessary to use all modern mechanisms of management, one of which is internal audit. In this question the role of the state as the mechanism

capable to establish the uniform standards obligatory for use by both the private and state enterprises is also big. Future reforms, in turn, have to be based on adaptation and introduction in activity of domestic enterprises of the most effective international activities in the internal audit.