

РОЗДІЛ 6. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

СУЧАСНІ ФОРМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ТА ДОЦІЛЬНІСТЬ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ У ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

MODERN FORMS OF INTERNAL AUDIT ORGANIZATION AND THE EXPEDIENCY OF THEIR USE IN UKRAINE'S ENTERPRISES ACTIVITIES

У статті розкрито сутність та мету внутрішнього аудиту, а також способи його організації, які активно використовуються у компаніях за кордоном. Основними з них визначено: створення внутрішньої служби аудиту, передача функції зі здійснення внутрішнього аудиту на аутсорсинг чи аутстафінг. Розкриття переваг і недоліків кожного зі способів дало змогу виділити аутсорсинг як найбільш ефективний спосіб, який може бути застосований підприємствами України. Через збільшення випадків корпоративних шахрайств розглянуто доцільність активного впровадження нового напрямку внутрішнього аудиту – форензик-аудиту, який спрямований на викриття, попередження і недопущення зловживань із боку працівників підприємства. Для створення належних передумов розвитку як системи внутрішнього аудиту, так і форензик-аудиту, їх утвердження на підприємствах України необхідно створити відповідні передумови, які запропоновано у статті.

Ключові слова: аутсорсинг, аутстафінг, бізнес-єдинця, внутрішній аудит, служба внутрішнього аудиту, форензик-аудит.

В статті розкрито сутність і мету внутрішнього аудиту, а також способи його

організації, которые активно используются в компаниях за рубежом. Основными из них определены: создание внутренней службы аудита, передача функции по осуществлению внутреннего аудита на аутсорсинг или аутстафтинг. Раскрытие преимуществ и недостатков каждого из способов позволило выделить аутсорсинг как наиболее эффективный способ, который может быть применен предприятиями Украины. Из-за увеличения случаев корпоративных мошенничеств рассмотрена целесообразность активного внедрения нового направления внутреннего аудита – форензик-аудита, который направлен на разоблачение, предупреждение и недопущение злоупотреблений со стороны работников предприятия. Для создания надлежащих предпосылок развития как системы внутреннего аудита, так и форензик-аудита, их утверждения на предприятиях Украины необходимо создать соответствующие предпосылки, которые предложены в статье.

Ключевые слова: аутсорсинг, аутстафтинг, бизнес-единица, внутренний аудит, служба внутреннего аудита, форензик-аудит.

УДК 657.633.5

DOI: <https://doi.org/10.32843/bses.47-59>

Долбнєва Д.В.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Львівський національний університет
імені Івана Франка

Dolbneva Deniza

Ivan Franko National University

The article describes the essence and purpose of internal audit based on the study of the provisions the International Standards of Professional Practice of Internal Audit. The definition of internal audit proposed in them covers the essential aspects related to the activities of internal auditors and aims at ensuring the efficiency of the enterprise's management apparatus and improving the accounting system. Taking into account the international business trends, the internal audit of the enterprise can be carried out both as a separate structural unit of the enterprise – internal audit service, and without the separation of such service as a separate structural unit. It is important for the managers and management of Ukrainian enterprises to decide how to organize the internal audit of their own business unit. The article discusses the positive and negative effects of using internal auditing methods such as: internal service creation, outsourcing, and outstaffing. The disclosure of the advantages and disadvantages of each method made it possible to highlight outsourcing as the most effective method that can be applied by Ukrainian enterprises. Due to the increase in cases of corporate fraud, the expediency of actively introducing a new line of internal audit – forensic audit aimed at fraud audit and risk management in the sphere of fraud is considered. Its purpose is to expose, prevent and prevent abuse by employees of the enterprise. Today, in order to create the proper prerequisites for the development of both the internal audit system and the forensic audit, their approval of Ukrainian enterprises requires the creation of appropriate preconditions. The following ways were suggested in the article, in particular: creation and legislative recognition of the profession of "internal auditor" and development of the respective institute; development of organizational and technological schemes and procedures for internal audit; intensifying the activities of the professional community of accountants and auditors; training of experts in the field of forensic audit; formation of interest of state authorities and business structures in the development of the profession and others.

Key words: outsourcing, outstaffing, business unit, internal audit, internal audit, forensic audit.

Постановка проблеми. У сучасних умовах розвитку підприємницьких структур та здійснення ними фінансово-господарської діяльності в Україні актуальності набуває питання побудови потужної системи внутрішнього аудиту як невід'ємного елемента організаційної структури кожної бізнес-єдиниці. Формування системи внутрішнього аудиту повинно сьогорні бути у центрі уваги власників бізнесу, його керівництва та менеджерів, а також отримати всебічну підтримку з боку органів державної і місцевої влади та професійної спільноти бухгалтерів й аудиторів.

Необхідність формування й упровадження внутрішнього аудиту в діяльність конкурентно спрямованих підприємств зумовлена тим, що його постійне здійснення за умови додержання всіх вимог організації системи внутрішнього аудиту є надійною гарантією недопущення неправильних та неефективних управлінських рішень керівництва бізнес-єдиниці, необґрунтованих і незаконних (шахрайських) дій її працівників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематику організації і методики

внутрішнього аудиту на підприємствах вивчають сучасні вчені-економісти Н.І. Беренда, Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, Н.І. Дьякова, М.С. Єрмолова, О.А. Петрик, І.І. Пилипенко, В.С. Рудницький, О.В. Філозоф та ін. Питання нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту висвітлено у працях А.В. Бодюка, Ю.Н. Гузова, С.І. Жмінька, С. Зубілевича, Ю.В. Потехінової, В.Ф. Сафонові.

Проте виникає потреба у пошуку нових форм організації внутрішнього аудиту, які були б придатні і малозатратні для впровадження вітчизняними підприємствами, що й потребує комплексного дослідження.

Постановка завдання. Мета статті – розкрити нові сучасні форми організації і здійснення внутрішнього аудиту, їхні переваги і недоліки, визначити серед них найбільш придатну для впровадження на підприємствах України.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах сьогодення внутрішній аудит у всіх ринково орієнтованих країнах бере участь у вдосконаленні процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління й є невід’ємною частиною внутрішнього контролю підприємства. Змінюється і роль внутрішніх аудиторів щодо підвищення ефективності та продуктивності діяльності підприємства, виявлення й запобігання шахрайству.

У Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту (2005 р.) Інституту внутрішніх аудиторів (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors) зазначено, що під внутрішнім аудитом слід розуміти «діяльність із надання незалежних і об’єктивних гарантій та консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації» [3]. На нашу думку, дане визначення охоплює основні суттєві аспекти, пов’язані з діяльністю внутрішніх аудиторів.

Основним замовником внутрішнього аудиту є вище керівництво підприємства, яке визначає напрями здійснення аудиту та завдання аудиторів. Метою внутрішнього аудиту є забезпечення ефективності діяльності апарату управління підприємством щодо захисту законних майнових інтересів підприємства, зміцнення його фінансового стану та сприяння підвищенню ефективності роботи,

а також удосконалення системи бухгалтерського обліку, що є важливою функцією управління, яка охоплює перевірку правильності облікового відображення, аналіз і контроль, порівняння й оцінку фактично досягнутого результату з поставленими метою і завданнями підприємства [5].

Внутрішній аудит порівняно із зовнішнім є більш поглибленим і таким, що враховує специфіку підприємства, установи та організації, а також здійснюється згідно з правилами внутрішнього звітування і спрямований на допомогу керівництву у виконанні їхніх функцій, підвищення прибутковості підприємства.

В ідеальному варіанті внутрішній аудит повинен здійснюватися спеціально створеним структурним підрозділом підприємства – службою внутрішнього аудиту, безпосередньо підлеглою керівництву підприємства. Однак, урахувавши міжнародні тенденції в бізнесі, проведення внутрішнього аудиту підприємства може бути здійснено і без виокремлення такої служби як окремої структурної одиниці. Керівництву підприємства необхідно визначитися зі способом організації внутрішнього аудиту, що буде найбільш доцільним саме для даної бізнес-одиниці. Практикою діяльності корпорацій у провідних країнах світу сформовано три можливі способи організації внутрішнього аудиту (рис. 1).

Під час організації власної спеціалізованої внутрішньої служби аудиту необхідно пам’ятати, що вона не може бути одним зі структурних підрозділів фінансово-планової чи бухгалтерської служби, інакше вона не зможе виконувати роль експерта в оцінюванні розумності і доцільності організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

Можна виділити такі переваги даного варіанту:

- внутрішній аудит урахує специфіку діяльності підприємства, володіє оперативною і точною інформацією про всі внутрішні бізнес-процеси;
- здійснення контролю на безперервній основі та доступ керівництва підприємства до кваліфікованої думки внутрішніх аудиторів у режимі поточної роботи;
- підвищення досвіду і кваліфікації співробітників служби внутрішнього аудиту збільшує інтелектуальний капітал підприємства.

Укладання угоди на здійснення послуг із внутрішнього аудиту з незалежними компаніями,



Рис. 1. Способи організації служби внутрішнього аудиту на підприємстві

тобто передача цієї функції контролю на аутсорсинг, дає змогу підприємству звільнитися від непрофільних для нього функцій і повністю сконцентруватися на основній діяльності.

Потенційні переваги використання аутсорсингу можна сформулювати так [2]:

- можливість залучення експертної думки в різних галузях;

- гнучкість у питаннях залучення аудиторських кадрів під час розроблення нових проєктів або проведення різних видів перевірок у стислі терміни;

- використання нових програм обробки інформації без витрат на

придбання відповідних програмних продуктів.

Також може бути розглянутий такий спосіб організації служби внутрішнього аудиту, як аутстафінг, – переведення частини працівників зі штату однієї компанії в штат іншої. У такому разі працівники працевлаштовані в одній компанії, але фактично працюють в іншій, де вони мають свої робочі місця і посадові інструкції [1]. Такий спосіб організації служби внутрішнього аудиту відмінно підійде для тих бізнес-одиниць, які з різних причин не можуть увести підрозділ чи окремого співробітника – внутрішнього аудитора у свій штат. Окрім того, це унікальна можливість зберегти за собою статус малого підприємства або ж сконцентруватися на основних процесах підприємства.

Кожен із запропонованих варіантів має як свої переваги, так і недоліки, які повинні бути враховані керівництвом (власниками) підприємства у разі прийняття рішення про необхідність уведення у свою структуру служби внутрішнього аудиту. Систематизацію позитивних і негативних наслідків організації даної служби за кожним зі способів подано в табл. 1.

Із погляду економічної вигоди саме аутсорсинг є більш ефективним, оскільки якість роботи своїх працівників контролює компанія-аутсорсер. Компанія-аутстаффер такої можливості не має. Якість виконання роботи повністю залежить від персоналу. У разі передачі аудиту на повний аутсорсинг усі функції внутрішнього аудиту забезпечує зовнішній фахівець – представник аудиторської фірми або навіть група таких представників. На повну передачу вирішуються, як правило, невеликі компанії.

Великі підприємства переважно застосовують частковий аутсорсинг, що передбачає передачу зовнішнім фахівцям окремих функцій підрозділу внутрішнього аудиту. Виконання плану внутрішнього аудиту за таких умов здійснює команда штатних внутрішніх аудиторів і зовнішніх фахівців аудиторської фірми.

Сьогодні дуже часто у центр уваги внутрішніх аудиторів потрапляють шахрайські дії працівників

Таблиця 1

Порівняння позитивних та негативних наслідків способів організації внутрішнього аудиту

Спосіб організації внутрішнього аудиту	Негативні наслідки	Позитивні наслідки
Внутрішня служба аудиту	<ul style="list-style-type: none"> – обов'язкова залежність від вищого керівництва; – можлива наявність недостатнього досвіду та відсутність певних навичок і знань у певній галузі 	<ul style="list-style-type: none"> – усі працівники даної служби знаходяться на конфіденційності; – працівники в обов'язковому порядку повинні мати знання з ведення бізнесу в певній галузі
Аутсорсинг	<ul style="list-style-type: none"> – висока вартість послуг; – проблеми, пов'язані з передачею масиву інформації для здійснення послуг; 	<ul style="list-style-type: none"> – забезпечення безперебійності роботи бізнесу (оскільки бізнес-процес передається на аутсорсинг не конкретній людині, а компанії, яка несе відповідальність за дотримання
	<ul style="list-style-type: none"> – можливе недотримання конфіденційної інформації, збільшення терміну прийняття управлінських рішень 	<ul style="list-style-type: none"> – договірних зобов'язань перед клієнтом); – можливість повної концентрації на основному виді діяльності компанії; – мінімізація власних ризиків у результаті виконання завдань професіоналами; – рівень робіт, які виконує група фахівців, вище пропонованого одним штатним співробітником; – суттєва економія на: фонді заробітної плати та її оподаткуванні, наданні та оплаті лікарняних і відпусток, облаштуванні робочого місця, підвищенні кваліфікації фахівців
Аутстафінг	<ul style="list-style-type: none"> – відсутність чіткої нормативної бази в Україні; – відсутність контролю в кадрових питаннях 	<ul style="list-style-type: none"> – немає необхідності займатися підбором кваліфікованого персоналу для виконання певних робіт (тепер це завдання компанії-аутстаффера); – можливість скоротити штат, не втрачаючи при цьому цінних фахівців; – економія на витратах з утримання кадрів (податкові та соціальні навантаження, оплата відпусток, лікарняних тощо); – немає необхідності відкривати філію або представництво в іншому регіоні для виконання разових робіт і набирати там штат

Джерело: складено за даними [1]

підприємства, що вимагає посиленого контролю й ужиття відповідних заходів. Для виявлення і боротьби з корпоративними шахрайствами у світі все більшого поширення набуває такий напрям внутрішнього аудиту, як форензік-аудит, спрямований на проведення аудиту шахрайства (fraud audit) та ризик-менеджменту у сфері шахрайства (fraud risk management).

Завдяки поєднанню здобутків різних сфер діяльності форензік-аудит є найкращою економіко-криміналістичною стратегією підтвердження чи спростування звинувачень у шахрайських діях, оскільки ознаки фінансових злочинів можуть бути спочатку виявлені різними шляхами випадково, аудиторською перевіркою, аналізом даних, контролем і тестуванням або проведенням перевірки на підставі простої підозри вищого керівництва організації [4].

Форензік-аудит мають здійснювати спеціально підготовлені працівники чи то власної служби внутрішнього аудиту, чи компанії-аутсорсера/аутстаффера, які повинні володіти комплексними знаннями у сферах бухгалтерського обліку та аудиту, економічних і фінансових злочинів, сучасних інформаційно-комунікаційних технологіях, психології та інших соціальних наук, криміналістики тощо.

Оскільки форензік-аудит включає коригувальні та профілактичні заходи, спрямовані на виявлення, своєчасне попередження, розслідування й управління фактами шахрайства, його доцільно розглядати як супутню аудиту послугу.

Для утвердження форензік-аудиту в Україні необхідне таке:

1. По-перше, професійна спільнота бухгалтерів та аудиторів повинна стати активним учасником процесу підготовки фахівців у сфері форензік-аудиту. На нашу думку, слід розвивати співробітництво із закордонними професійними організаціями для надання вітчизняним фахівцям можливості отримання міжнародних сертифікатів, а також залучати до процесу професійного навчання у сфері внутрішнього аудиту і форензік-аудиту, зокрема саморегульовані організації аудиторів.

2. По-друге, виходячи з зарубіжного досвіду, необхідно починати підготовку фахівців у сфері форензік-аудиту під час отримання вищої освіти шляхом включення до навчальних програм учбових закладів вищої освіти спеціалізованих курсів за даним напрямом.

3. По-третє, для розвитку методики форензік-аудиту необхідні інтенсивна взаємодія і співпраця незалежних аудиторів із керівництвом та менеджментом, а також з іншими співробітниками бізнес-одиниці.

Поряд із цим хочемо запропонувати й окремі напрями вдосконалення внутрішнього аудиту в Україні у цілому, основними з яких, на нашу думку, є:

1) створення і законодавче визнання професії внутрішнього аудитора і розвиток відповідного інституту;

2) розроблення й удосконалення нормативно-правового регулювання і методології проведення внутрішнього аудиту;

3) посилення зацікавленості державних органів влади і підприємницьких структур у розвитку даної професії;

4) формування організаційної структури та внутрішніх регламентів діяльності служб внутрішнього аудиту;

5) здійснення професійної підготовки та підвищення кваліфікації фахівців із внутрішнього аудиту;

6) розроблення організаційно-технологічних схем та процедур проведення внутрішнього аудиту тощо.

Висновки з проведеного дослідження.

Для України внутрішній аудит є досить новою практикою, тому слід переймати зарубіжний досвід корпорацій провідних країн світу, в яких внутрішній аудит давно став невід'ємним складником системи внутрішнього контролю та управління. За результатами дослідження визначено, що сьогодні існує три способи організації внутрішнього аудиту, кожен з яких має як позитивні, так і негативні наслідки від їх упровадження на підприємствах України.

Визначено, що в умовах сьогодення доречним для підприємств України під час організації внутрішнього аудиту є застосування послуги аутсорсингу, що дасть підприємству змогу отримати доступ до спеціальних знань і досвіду, інноваційних методів і технологій проведення аудиту; ефективність функції внутрішнього аудиту значно підвищиться, що позитивно вплине на роботу всієї бізнес-одиниці.

Перспективним методом виявлення корпоративних шахрайств розглянуто такий сучасний напрям внутрішнього аудиту, як форензік-аудит, який спрямований на запобігання проблемам, пов'язаним із посяганням на майно підприємства і його неналежним використанням, а також на збір доказів за вже здійсненими фактами злочинів усередині бізнес-одиниці.

Постійне здійснення внутрішнього аудиту на підприємствах України, на нашу думку, дасть змогу керівництву налагодити ефективний контроль над підрозділами підприємства; виявляти резерви і найбільш перспективні напрями розвитку виробництва; підвищити кваліфікаційний рівень фінансово-економічних, бухгалтерських та інших служб; не допускати і вчасно виявляти відхиленням, які перешкоджають законному та ефективному використанню майна і коштів підприємства. Однак для цього необхідна чітка, цілеспрямована і налагоджена взаємодія представників державної й місцевої влади, представників бізнесу, професійної

спільноти бухгалтерів та аудиторів з одночасним залученням зарубіжних експертів у цій сфері.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Беренда Н.І., Дьякова Н.І. Організація внутрішнього аудиту на підприємствах України. *Економіка*. 2015. Вип. 1(45). Т. 1. С. 242–245.
2. Єрмолова М.С., Кеворкова Ж.А. Шляхи організації внутрішнього аудиту в економічному суб'єкті. *Молодий вчений*. 2017. № 12. С. 281–283.
3. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors URL: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf> (дата звернення: 30.11.2019).
4. Oyedokun G.E. Forensic Investigation and Forensic Audit Methodology in a Computerized Work Environment, 2015. URL: https://www.researchgate.net/publication/315433931_Forensic_Investigation_and_Forensic_Audit_Methodology_in_a_Computerized_Work_Environment (дата звернення: 30.11.2019).
5. Філозоп О.В. Суть внутрішнього аудиту та його значення в діяльності підприємства. *Вісник ЖДТУ. Економіка, управління та адміністрування*. 2008. № 2(44). С. 198–206.

REFERENCES:

1. Berenda N.I., Dyakova N.I. (2015) Organizaciya vnutrishnogo audytu na pidpriemstvakh Ukrainy [Organization of internal audit at the enterprises of Ukraine]. *Economy*. vol. 1(45). p. 1, pp. 242–245.
2. Yermolova M.S., Kevorkova Zh.A. (2017) Shlyakhy organizacii vnutrishnogo audytu v ekonomichnomu sub'yekti [Ways to organize internal audit in an economic entity]. *Young scientist*, no. 12, pp. 281–283.
3. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors, 2005. Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf> (accessed 30 November 2019).
4. Oyedokun G.E. (2015) Forensic Investigation and Forensic Audit Methodology in a Computerized Work Environment. Available at: https://www.researchgate.net/publication/315433931_Forensic_Investigation_and_Forensic_Audit_Methodology_in_a_Computerized_Work_Environment (accessed 30 November 2019).
5. Filozop O.V. (2008) Sut vnutrishnogo audytu ta yogo znachennya v diyalnosti pidpriemstva [The essence of internal audit and its importance in the enterprise]. *ZhSTU Bulletin: Economics, Management and Administration*. no. 2(44), pp. 198–206.