

УДК 657

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2019-5-61>**Петрицька О.С.***кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування
Хмельницького національного університету***Petrytska Olha***Candidate of Sciences (Economics),
Associate Professor of the Department of Accounting, Auditing and Taxation
Khmelnyskiy National University***ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ****ORGANIZATION OF INTERNAL AUDIT AT ENTERPRISES****АНОТАЦІЯ**

У статті розглянуто підходи до організації внутрішнього аудиту на підприємствах. Стрімка трансформація бізнес-процесів диктує доцільність створення на підприємстві органів внутрішнього аудиту. Здебільшого це є єдиною для власника можливістю контролювання змін, що відбуваються. Від правильної організації внутрішнього аудиту безпосередньо залежить ефективність контролю й аналізу фінансової та господарської діяльності підприємства. Внутрішній аудит як незалежна, систематична та регламентована внутрішня функція вже давно посів особливе місце в системі управління підприємством. Питання організації внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах є завжди актуальними. Одними з напрямів забезпечення ефективної діяльності підприємств є створення та вдосконалення організації внутрішнього аудиту. У статті запропоновано використовувати косорсинг як оптимальний варіант підвищення якості проведення внутрішнього аудиту.

Ключові слова: облік, аудит, контроль, внутрішній контроль, підприємство, аутсорсинг, косорсинг.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены подходы к организации внутреннего аудита на предприятиях. Стремительная трансформация бизнес-процессов диктует целесообразность создания на предприятии органов внутреннего аудита. Во многих случаях это является единственной для владельца возможностью контроля изменений, которые происходят. От правильной организации внутреннего аудита непосредственно зависит эффективность контроля и анализа финансовой и хозяйственной деятельности предприятия. Внутренний аудит как независимая, систематическая и регламентированная внутренняя функция уже давно занял особое место в системе управления предприятием. Вопросы организации внутреннего аудита на отечественных предприятиях являются всегда актуальными. Одними из направлений обеспечения эффективной деятельности предприятий являются создание и совершенствование организации внутреннего аудита. В статье предложено использовать косорсинг как оптимальный вариант повышения качества проведения внутреннего аудита.

Ключевые слова: учет, аудит, контроль, внутренний контроль, предприятие, аутсорсинг, косорсинг.

ANNOTATION

The article discusses approaches to the organization of internal audit at enterprises. Despite the importance of internal control in the control system, the internal control system of Ukrainian enterprises is not always sufficiently effective. In order to achieve strategic goals and ensure the implementation of management decisions, internal control of the enterprise, which is mainly carried out by heads of structural units, functional units, and the accounting of the enterprise is considered insufficient. The article emphasizes that the accounting system does not produce the complete

information necessary for management to make timely decisions. Managers do not always have specific knowledge and experience in decision making and are not able to exercise full internal control. This is especially true of large enterprises with a complex organizational structure, a large number of separate units, several activities. The system of functioning of internal control of internal audit needs to be improved. Proper organization of internal audit depends directly on the effectiveness of control and analysis of financial and economic activity of the company. The main purpose of internal audit at the enterprise is to obtain an independent reliable assessment of its financial and economic activities in order to establish the facts of violations, identify the reserves of improvement of the enterprise. The article emphasizes that one of the ways to ensure the effective activity of enterprises is to create and improve the organization of internal audit. Internal audit as an independent, systematic and regulated internal function has long occupied a special place in the enterprise management system. Issues of internal audit organization at domestic enterprises are always topical and subject to active discussion in the scientific community. The article deals with such models of internal audit organization when its functions are contracted out by external vendors. The article suggests using shared search as the best way to improve the quality of internal audit. By using the internal audit sharing feature, the company has a number of advantages and the ability to eliminate deficiencies in its own internal control.

Key words: accounting, audit, monitoring, internal control, enterprise, authoring, cosourcing.

Постановка проблеми. Система управління сучасним підприємством потребує ефективних засобів комплексного вирішення стратегічних та оперативних завдань. Її можна вдосконалити лише за умови системного підходу до організації управління підприємством. Проблеми, що виникають у процесі господарської діяльності, є досить різноманітними, однак усі вони зумовлені недостатньо ефективною організацією процесу управління на підприємстві, спрямованого на швидке реагування на стрімкі зміни зовнішнього середовища, пошук нових методів управління та їх інформаційного забезпечення. У цих умовах успішно розвиваються тільки ті підприємства, для яких функція контролю стала реальним інструментом управління. Одними з напрямів забезпечення ефективної діяльності підприємств є створення та вдосконалення організації внутрішнього аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації внутрішнього аудиту на

підприємствах неодноразово розглядали у своїх працях такі зарубіжні та вітчизняні вчені, як Н.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча, О.А. Петрик, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, Л.В. Стельмах.

У своїх роботах науковці розглядають створення та існування служби внутрішнього аудиту як вагомий чинник, що сприяє ефективному веденню бізнесу. Отже, постійно зростає зацікавленість подальших досліджень у цій сфері.

Слід відзначити, що питанням організації надання бухгалтерських послуг зовнішніми провайдером присвятили наукові праці О.В. Дідух, С.І. Непочатов, І.В. Петрик, О.В. Прохоренко та інші вчені.

Авторами розкрито окремі питання аутсорсингової, інсорсингової, офшорної діяльності. Завдяки працям цих науковців сформульовано підґрунтя для подальших наукових досліджень.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Варто відзначити, що питання організації внутрішнього аудиту широко відображені в наукових публікаціях, але залишається чимало дискусійних проблем організації внутрішнього аудиту на договірних засадах зі стороннім суб'єктом, що потребує розширення й поглиблення наукового пошуку.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження основних аспектів організації системи внутрішнього аудиту як інструмента підвищення ефективності господарювання на вітчизняних підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вважається, що аудит у сучасному розумінні почав формуватися в середині XIX ст. в Англії у зв'язку з потужним розвитком ринкових відносин та відділенням права власності на капітал від фактичного розпорядження ним. Становлення ринкової економіки супроводжувалось масовим банкрутством компаній, часто викликаним не об'єктивними економічними причинами, а недобросовісністю та зловживаннями керуючих компаніями. Розореним акціонерам був необхідний захист, потенційним інвесторам та наявним акціонерам – достовірна інформація про стан речей у компаніях.

У середині XIX ст. група бухгалтерів створила в Шотландії професійне об'єднання, метою діяльності якого стала перевірка будь-яких наданих йому бухгалтерських звітів. Основними характеристиками аудитора минулого століття були його бездоганна порядність, чесність та незалежність. Завдання аудиту полягало в детальній перевірці фінансово-господарської діяльності та правильності рахунків бухгалтерського обліку компаній. У результатах аудиторської діяльності були зацікавлені перш за все власники, які могли втратити капітал не тільки з огляду на об'єктивні економічні причини, але й через несумлінність керуючих.

Початок XX ст. характеризується масовим створенням гігантських концернів, повним роз-

ривом інтересів власників та найманих працівників, тобто керуючих, виникненням бухгалтерської науки та зміною методології аудиту. Акцент був зроблений не на дослідженні помилок, на а ефективності внутрішнього контролю, застосуванні статистичних вибірок.

В подальшому поступово підвищувались вимоги до якості аудиту.

З початку 70-х років XX ст. відбувається гармонізація аудиторської діяльності на регіональному рівні та інтернаціоналізації на міжнародному рівні. Початок інтернаціоналізації аудиту був покладений створенням у 1977 році Міжнародної Федерації Бухгалтерів, на яку, зокрема, була покладена функція розроблення Кодексу Етики Професійних Бухгалтерів, Міжнародних Стандартів Аудиту, бюлетенів аудиту, положень про державний та управлінський облік, посібників з професійної освіти й аудиту державних підприємств [1].

Отже, аудит має певну історію та етапи трансформації, що свідчить про наявність потенціалу для розвитку та подальшого вдосконалення організації внутрішнього аудиту з урахуванням організаційної структури підприємства, змін нормативно-законодавчої бази України, динаміки зовнішнього середовища тощо.

Незважаючи на велике значення внутрішнього контролю в системі управління, система внутрішнього контролю підприємств України не завжди є досить ефективною. Для досягнення стратегічних цілей та забезпечення реалізації прийнятих управлінських рішень підприємства внутрішньогосподарський контроль, який переважно здійснюється керівниками структурних підрозділів, функціональних відділів, а також бухгалтерією підприємства, вважається недостатнім. Система бухгалтерського обліку не генерує повну інформацію, яка необхідна менеджменту для своєчасного прийняття рішень. Керівники не завжди володіють відповідними специфічними знаннями й досвідом у галузі прийняття рішень і не в змозі повністю здійснювати внутрішньогосподарський контроль. Особливо це характерне для великих підприємств, які мають складну організаційну структуру, значну кількість відокремлених підрозділів, декілька видів діяльності.

Саме тому виникає потреба вдосконалення системи внутрішнього контролю шляхом використання функції внутрішнього аудиту. Стрімка трансформація бізнес-процесів диктує доцільність створення на підприємстві органів внутрішнього аудиту. Крім того, часто це є єдиною для власника можливістю контролювання змін, що відбуваються. Від правильної організації внутрішнього аудиту безпосередньо залежить ефективність контролювання та аналізування фінансової та господарської діяльності підприємства.

Внутрішній аудит – це діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності компанії. Внутрішній аудит дає змогу компанії

досягти поставлених цілей завдяки використанню систематизованих підходів до оцінювання можливостей підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролювання та корпоративного управління. Внутрішні аудиторі мають забезпечити управлінців будь-якою інформацією щодо питань ефективного управління підприємством [2].

Внутрішній аудит як незалежна, систематична й регламентована внутрішня функція вже давно посів особливе місце у системі управління підприємством. Він, навіть більше, ніж зовнішній аудит націлений на зменшення інформаційного ризику та усунення його можливих негативних наслідків. Менеджмент, спираючись на неупереджені оцінки поточного стану справ і надані внутрішніми аудиторами рекомендації, має можливість приймати якісні оперативні, тактичні та стратегічні управлінські рішення.

Внутрішній аудит дає змогу виявити причини виникнення помилок та недоліків в господарській діяльності та звітній документації підприємства й усунути їх, а також попередити виникнення. Внутрішній аудит є невід'ємною складовою системи управління підприємством, яка покликана попередити на підприємстві факти шахрайства персоналу, забезпечити збереження активів, здійснити внутрішній консалтинг тощо.

Основною метою впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві є отримання незалежної достовірної оцінки його фінансово-господарської діяльності задля встановлення фактів порушень, виявлення резервів поліпшення підприємства.

Для належного функціонування служби внутрішнього аудиту велике значення має належне організаційне забезпечення.

В економічній літературі науковці розглядають передумови ефективної організації внутрішнього аудиту, такі як:

- впровадження нових форм контролю, які відповідають нинішнім ринковим відносинам (з огляду на розвиток української економіки, а саме розширення підприємств, які здійснюють успішну діяльність, існує потреба впровадження нових форм контролю, яким є внутрішній аудит, отже, їх організації);

- потреба управлінського персоналу в інформації про стан діяльності підприємства (беручи до прикладу велике промислове підприємство зі значною кількістю господарських операцій та складною організаційною структурою, можемо сказати, що одній особі, яка управляє діяльністю підприємства, складно здійснювати контроль та аналіз діяльності всіх підрозділів підприємства; окрім того, дуже часто буває так, що кваліфікації управлінця недостатньо, щоби здійснити дані дії, тому з'являється об'єктивна необхідність створення внутрішнього аудиту);

- оперативний взаємозв'язок між підрозділами підприємства та управлінським персоналом (забезпечити цей процес можна лише за

умови впровадження служби внутрішнього аудиту на підприємстві, оскільки до складу цього підрозділу повинні входити працівники такої кваліфікації та спеціалізації, якої достатньо для надання об'єктивного висновку щодо діяльності окремого підрозділу) [3].

Служба внутрішнього аудиту має вирішувати завдання економічної діагностики, контрольного характеру, розроблення фінансової стратегії, управлінського консультування тощо.

В процесі організації внутрішнього аудиту необхідно пам'ятати, що він має бути організований на такому рівні, щоби результат діяльності служби внутрішнього аудиту об'єктивно відображав діяльність підрозділу, який перевіряється, а також був доступний для розуміння всім користувачам такої інформації.

Внутрішній аудит не завжди здійснюється спеціально створеним підрозділом. Підприємство може вибрати будь-яку форму організації аудиту. Першим способом є можливість створення власного підрозділу внутрішнього аудиту. Цей варіант має такі переваги:

- співробітники добре знайомі з внутрішньою організацією та галузевими особливостями бізнесу;

- коли завдання з аудиту виконують штатні співробітники, то отримані навички й досвід залишаються в компанії;

- керівництво підприємства може використовувати внутрішній аудит як «майданчик» для професійного зростання та кар'єрного розвитку майбутніх управлінських кадрів.

Другим способом організації внутрішнього аудиту є використання аутсорсингу. Використання послуги аутсорсингу передбачає повну передачу функцій внутрішнього аудиту спеціалізованій компанії чи зовнішньому консультанту, що дає змогу певною мірою зекономити кошти на утриманні штатного персоналу та його технічному забезпеченні, а також послугами аутсорсингу підприємства можуть користуватися не постійно, а за виникнення такої необхідності. Однак такий спосіб, на відміну від попереднього, є гіршим щодо обізнаності суб'єктами здійснення внутрішнього аудиту про особливості бізнесу та діяльності підприємства загалом. Такий спосіб буде ефективним для невеликих компаній, які не в змозі утримувати на постійній основі підрозділ внутрішнього аудиту.

Реальною альтернативою аутсорсингу є ко-сорсинг (партнерство між фірмою-замовником та зовнішнім провайдером), що може забезпечити переваги аутсорсингу, зберігаючи ефективні частини функції внутрішнього аудиту у фірмі [4].

Отже, використання послуги ко-сорсингу як способу організації служби внутрішнього аудиту передбачає поділ функцій між відповідальними службами підприємства та зовнішньою спеціалізованою організацією, яка залучається на стадії постановки служби внутрішнього контролю, а також для вирішення окремих завдань у процесі її функціонування. Отже, під

час використання цього способу в межах підприємства створюється служба внутрішнього аудиту, але іноді можуть залучатися експерти спеціалізованої компанії чи зовнішні консультанти. Косорсинг дає змогу якісно вирішити поставлені завдання за раціональних затрат.

Косорсинг є найбільш доцільним до використання середніми підприємствами, які бажають розвивати власний бізнес з максимально ефективним використанням наявних ресурсів. Створювати власну службу внутрішнього контролю недоцільно, а використовувати послуги інших незалежних спеціалістів досить виправдано.

Серед переваг косорсингу для підприємства слід виокремити:

- спільну роботу штатних працівників та запрошених аутстаферів;
- доступ до високопрофесійних кадрів;
- можливість використовувати послуги експертів у різних сферах;
- доступ до передових технологій та методик проведення перевірок;
- гнучкість щодо залучення аудиторських ресурсів (наприклад, під час запровадження нової системи або за необхідності проведення позапланової перевірки не доведеться відволікати ресурси підприємства від виконання інших проектів);
- оперативність реагування на виникаючі питання;
- якість виконаних робіт;
- вищий ступінь відповідальності за результати діяльності;
- оперативність усунення проблем та вирішення завдань, що виникають [5].

Отже під час використання косорсингу функцій внутрішнього аудиту підприємство отримує низку переваг та можливість позбутися недоліків у роботі власної служби внутрішнього контролю. На нашу думку, підприємства, які слідкують за збереженням майна та бажають розвивати власний бізнес з використанням сучасних передових технологій контролю, мають користуватися послугами косорсингу.

Висновки. Ефективність діяльності внутрішнього аудиту на підприємствах визначається рівнем його організації. Вважаємо за доцільне забезпечити підвищення якості внутрішнього аудиту за рахунок побудови структури підприємства, яка би передбачала застосування аль-

тернативних моделей організації внутрішнього аудиту. Вважаємо, що оптимальним варіантом для підвищення якості проведення внутрішнього аудиту є використання косорсингу. Під час використання косорсингу функцій внутрішнього аудиту підприємство отримує низку переваг та можливість позбутися недоліків у роботі власної служби внутрішнього контролю.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Історія виникнення аудиту. Івано-Франківськ, 2016. URL: <https://studfiles.net/preview/5342210/page:2> (дата звернення: 05.10.2019).
2. Каменська Т.В. Ризик-орієнтований характер сучасного внутрішнього аудиту. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 6. С. 49-53.
3. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2000. 106 с.
4. Кобылюх Т.О. Організаційні аспекти впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах роздрібною торгівлі фармацевтичними товарами. *Економічний дискурс*. 2014. Вип. 3. С. 121-124.
5. Новик І.В. Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві. *Наукові записки*. 2017. № 2 (55). С. 188-195. URL: <http://nz.uad.lviv.ua/static/media/2-55/21.pdf> (дата звернення: 06.10.2019).

REFERENCES:

1. Istorija vynyknennja audytu (2016). [Audit history]. Ivano-Frankivsk. Available at: <https://studfiles.net/preview/5342210/page:2> (accessed: 5 October 2019).
2. Kamensjka T.V. (2010). Ryzik-orijentovanyj kharakter suchasnoho vnutrishnjogho audytu. [Risk-oriented nature of modern internal audit]. *Bukhghaltersjkyj oblik i audyt*, no. 6, pp. 49-53.
3. Rudnyckyj V.S. (2010). Vnutrishnij audyt: metodologhija, orgh-anizacija : monoghrafija. [Internal audit: methodology, organization : monograph]. Ternopilj : Ekonomichna dumka. 106 p.
4. Kobylyjkh T.O. (2014). Orghanizacijni aspekty vprovadzhennja vnutrishnjogho audytu na pidprijemstvakh rozdribnoji torghivli farmacevtychnymy tovaramy. [Organizational Aspects of Implementing Internal Audit at Retail Pharmaceutical Enterprises]. *Ekonomichnyj dyskurs*, vol. 3, pp. 121-124.
5. Novyk I.V. (2017). Orghanizacija systemy vnutrishnjogho kontrolju na pidprijemstvi. [Organization of internal control system at the enterprise]. *Naukovi zapysky*, no. 2 (55), pp. 188-195. Available at: <http://nz.uad.lviv.ua/static/media/2-55/21.pdf> (accessed: 6 October 2019).