

УДК 657.6

Бондар Ю. А.

ПРОВЕДЕННЯ АНАЛОГІЙ ВНУТРІШНЬОГО ТА ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ ГОСПОДАРЮЮЧИХ СУБ'ЄКТІВ

Розглянуто функції аудиту, визначено елементи зовнішнього та внутрішнього аудиту та виявлено їх ознаки.

The function of auditing are considered, the external and internal elements of auditing are detected and their features are discovered.

З розвитком господарських відносин в Європі, коли виникнення нових форм власності призвело до зіткнення інтересів власників підприємств та їх керуючих, було покладено підґрунтя для виникнення нової форми контролю, яку сьогодні називають аудитом.

Аудит як професійна діяльність утвердився на світовій економічній арені в середині ХІХ ст., коли спочатку в Англії, а потім у ряді інших європейських країн були прийняті відповідні закони, що зобов'язують акціонерні товариства один раз на рік надавати свою річну фінансову звітність для незалежної перевірки з метою визначення її законності та правомірності.

Тому вивчення аудиту, як одного з елементів контролю в економіці на сьогодні є досить актуальним. Вивченню даного питання було приділено велику увагу, що відображено в монографіях, доповідях та інших наукових виданнях. Зокрема, становленням та розвитком аудиту в світових масштабах та на Україні займалися такі вчені, як Н. І. Дорош, Г. М. Давидов, А. М. Богомолів, Н. А. Голощанов, Ф. Ф. Бутинець та ін.

Проте на деякі аспекти потрібно додатково звернути увагу. В зв'язку з цим основними завданнями даного дослідження є виявлення основних функцій аудиту, надання визначення як зовнішнього аудиту, так і внутрішнього, а також виявлення їх ознак.

В Україні аудит як один з елементів ринкової економіки набув досить широкого поширення. На сьогодні термін "аудит" зрозумілий основній масі суб'єктів господарської діяльності.

В економічних умовах, що склалися, спостерігається активний розвиток аудиторської діяльності, спрямований в основному на надання професійними аудиторськими фірмами так званих супутніх аудиту послуг. До переліку проведених робіт, послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності, належать планування і оптимізація оподаткування, ведення бухгалтерського обліку та представлення інтересів клієнтів у контролюючих фінансових органах, аналіз фінансово-господарської діяльності підприємств з подальшим наданням рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності функціонування господарських суб'єктів тощо. Велике значення мають консультаційні послуги, причому не тільки в сфері бухгалтерського обліку та звітності, а й за всіма основними економічними напрямками, а також по деяким технічним і технологічним аспектам діяльності підприємств, для чого залучаються висококваліфіковані фахівці. І це далеко не повний перелік тих функцій, що взяли на себе аудиторські фірми.

Зараз із впевненістю можна сказати, що зовнішній аудит уже закріпився в сучасному діловому середовищі, його напрям і норми прозоро визначені Законом України "Про аудиторську діяльність" і Національними нормативами аудиту (ННА). Основним завданням зовнішнього аудиту є підтвердження фінансової звітності. Як правило, зовнішні аудитори проводять перевірку одноразово, по закінченні звітного року, тому бухгалтерія не завжди має досить часу на усунення виявлених недоліків. Що стосується внутрішнього аудиту, безпосередньої системи контролю на підприємстві, то тут відсутня будь-яка правова

регламентація з боку держави. Мета внутрішнього аудиту, а також обсяг охоплюваної роботи залежать від вимог менеджерів підприємства і бажання в його функціонуванні.[1]

Відповідно до міжнародних стандартів внутрішній аудит містить у собі один або декілька елементів, наведених на рис. 1 [2]. ННА № 24 "Облік роботи фахівців внутрішнього аудиту" термін "внутрішній аудит" визначено як діяльність внутрішньої аудиторської служби підприємства, яку можна розглядати як окремий вид аудиторських послуг, наданих незалежними аудиторами підприємству. Тут же зазначено основні функції внутрішнього аудиту: оцінка окремих операцій підприємства та контроль їх відповідності бухгалтерському обліку, а також контроль за функціями внутрішньої системи контролю підприємства. [3]



Рис. 1 Основні елементи внутрішнього аудиту, визначені міжнародними стандартами аудиту

Національні нормативи не розкривають, на жаль, специфіку внутрішнього аудиту, а розглядають його лише в контексті з зовнішнім аудитом, показуючи їх взаємозв'язок і вплив внутрішньої служби підприємства на масштаб роботи зовнішніх аудиторів.

Особливість організації внутрішнього аудиту полягає в тому, що він може здійснюватися одночасно зі здійсненням господарської операції або слідом за нею, що дає змогу вчасно знайти недоліки в роботі підприємства і вжити заходів, спрямованих на їх ліквідацію.

Як стверджують практики аудиту [4], внутрішньогосподарський контроль створює передумови для виявлення та мобілізації прихованих резервів підприємства, організовує систему оперативного управлінського обліку, створює умови, що забезпечують планування раціональних витрат ресурсів підприємства, суттєво впливає на організацію та підвищення ефективності виробництва, посилення режиму економії. Грамотно побудована система внутрішнього контролю дає змогу не тільки знайти недоліки в роботі підприємства, а й вчасно вжити заходів до їх усунення. До того ж витрати на організацію та проведення внутрішньогосподарського контролю відносно невеликі. Це витрати на залучення фахівців, що працюють безпосередньо на самому підприємстві.

В основі технології внутрішній аудит аналогічний зовнішньому, методика проведення та процедури, що ними використовуються, подібні. Водночас ці два види аудиту не тільки доповнюють один одного, а й мають певні відмінності, що можна прослідкувати в табл. 1.

Таблиця 1

Відмінні ознаки зовнішнього та внутрішнього аудиту

Ознаки	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Мета	Оцінка ефективності системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю	Оцінка повноти та підтвердження фінансової звітності, відповідність бухгалтерського обліку нормативно-законодавчим актам України
Завдання	Задоволення інформаційної потреби адміністративно-управлінського апарату підприємства	Задоволення інтересів власників підприємств і третіх осіб, що мають фінансові відносини з конкретним підприємством щодо його стійкого положення у світі бізнесу
Постановка завдань	Визначається управлінцями господарчого суб'єкта і змінюється залежно від його вимог	Обумовлюється в положеннях договору, укладеного між підприємством і незалежною аудиторською фірмою
Суб'єкти	Співробітники підприємства, що спеціалізуються в галузі організації виробництва, економіки, фінансів	Незалежні аудитори й аудиторські фірми, занесені до Реєстру аудиторських фірм і аудиторів, що одноосібно надають аудиторські послуги
Об'єкти	Господарські операції, що здійснюються підприємством, система внутрішнього контролю	Система бухгалтерського та податкового обліку, звітність
Підстава	Наказ керівника підприємства	Договір на проведення аудиту
Кваліфікація	Визначається посадовими інструкціями	Регламентується Законом України "Про аудиторську діяльність"

ФІНАНСИ ГАЛУЗІ ТА ПІДПРИЄМСТВА

Професійна поведінка	Обумовлюється контрактом	Визначена Кодексом професійної етики аудиторів
Вид діяльності	Виконавча діяльність	Підприємницька діяльність
Форма утворення	Структурний підрозділ підприємства, співробітник підприємства	Юридична особа, приватний підприємець
Правова регламентація діяльності	Наказ керівника, виданий на основі колегіального рішення органа контролю і управління підприємством	Внесення до державного Реєстру аудиторських фірм і аудиторів, що одноособово надають аудиторські послуги
Порядок проведення	Визначається внутріфірмовими стандартами	Визначається національними нормативами аудиту
Спрямованість роботи	Виконання встановлених адміністрацією завдань	Визначається аудитором виходячи з мети проведення перевірки
Витрати на проведення	Відповідно до кошторису доходів і витрат, бізнес-плану, штатного розпису	На основі договору на проведення аудиторської перевірки
Практичне завдання	Забезпечення постійного контролю за зберіганням майна підприємства	Виявлення перекручень у фінансовій звітності, фактів шахрайства, визначення інвестиційної привабливості підприємства
Періодичність проведення	Безперервний контроль на основі затвердженого плану і прийнятих рішень	Установлюється державою, при обов'язковому аудиті, за бажанням клієнта, на добровільній основі
Ініціатива проведення	Наявність і функціонування підрозділу залежить від бажання адміністрації підприємства	Випадки обов'язкового проведення передбачені Законом України "Про аудиторську діяльність"
Підпорядкованість	Повна матеріальна і організаційна залежність від адміністрації підприємства	Повна матеріальна і організаційна незалежність (горизонтальні зв'язки з клієнтом)
Відповідальність	Перед керівним апаратом підприємства за достовірність наданої інформації	Перед замовником за якість виконаної роботи
Регламентація відповідальності	Визначається посадовими інструкціями, контрактом	Визначається Законом України "Про аудиторську діяльність" та іншими законодавчими актами
Конфіденційність	Межі конфіденційної інформації визначені Положенням про комерційну таємницю	Без згоди замовника інформація не розголошується і не використовується у своїх цілях
Підзвітність за результати перевірки	Адміністрації підприємства	Клієнту (замовнику) аудиторської фірми

BRANCH AND CORPORATE FINANCES

Форма надання звіту, аудиторський висновок	Звіт (акт) про дослідження відповідного об'єкта	Звіт аудитора адміністрації підприємства
Контроль за професійною діяльністю	Здійснюється особами, наділеними відповідними повноваженнями	Здійснює Спілка аудиторів України, Аудиторська палата України
Звітність за результатами	Не регламентується, відсутні суворо встановлені форми звітності	Звіт типової форми роботи аудиту за рік

Сьогодні у світовій практиці потреба в аудиторських послугах досить велика. Аудит знайшов широке застосування на урядовому рівні, у фінансових інститутах та у підприємницькому середовищі. Однак практика аудиту показала, що в його основі відсутня функція аналізу і оцінки ефективності виробничо-господарської діяльності підрозділів і підприємства в цілому. Крім того, не розроблено організаційно-економічний механізм, дія якого спрямована на зростання ефективності виробництва, пошук способів і засобів зниження усіх без винятку виробничих і комерційних витрат, раціональне використання ресурсів підприємства. Хоча сам по собі аудит не має значного впливу на виробничо-господарську діяльність підприємств, виконувана інформаційна експертиза дає змогу знизити підприємницький ризик, оскільки отримана в ході аудиту інформація дає можливість прийняти більш правильне, економічно доцільне рішення як у внутрішній діяльності самого підприємства, так і з боку потенційних інвесторів та ділових партнерів.

Протягом більш як десяти років залишається актуальним питання прибутковості підприємств, раціонального використання ресурсів і економічного обґрунтування витрат. Варто думати, що на сучасному етапі розвитку виробничих відносин в Україні назріла потреба регулювання державою внутрішньої діяльності підприємств, причому не тільки на рівні прийняття відповідної законодавчої бази, а й шляхом безпосереднього втручання в економіку кожного підприємства.[5]

Враховуючи той факт, що власники все частіше звертаються в аудиторські фірми з метою проведення аудиту витрат, потрібно від імені держави наділити аудиторські фірми визначеними повноваженнями, тобто наділити їх обов'язками створення на підприємстві системи управління прибутком через систему управління виробничими витратами, основу на інформаційному потоці, отриманому в процесі аудиту. Така система має бути побудована за принципом розвитку обліку ресурсів і витрат за номенклатурою, у часі, в просторі і, нарешті, з новим кадровим забезпеченням.

Такий підхід надасть можливість зсередини ознайомитися з усіма проблемами, що заважають успішному розвитку, і вжити відповідних заходів, спрямованих на підвищення ефективності підприємств.

Отже, на основі вище сказаного можна зробити висновок, що як в світовій, так і вітчизняній практиці існує чимала потреба щодо використання аудиту та надання аудиторських послуг різним суб'єктам господарської діяльності.

Незалежно від того, що існують відмінні ознаки між зовнішнім і внутрішнім аудитом в залежності від їх функцій вистачає бажаних для проведення обох видів аудиту, адже необхідність обов'язкової зовнішньої аудиторської перевірки не виключає необхідності внутрішнього аудиту. Навпаки, робота внутрішніх аудиторів, здійснювана протягом усього звітного періоду, дозволяє провести зовнішню перевірку в більш короткий термін і, відповідно, з меншими витратами.

Використання знань і досвіду внутрішніх аудиторів для виявлення внутрішніх резервів компанії, визначення пріоритетних напрямків її розвитку, оцінки ризиків і управління ними дозволяє підвищити фінансову стійкість і конкурентноздатність компанії, сприяє динамічному розвитку підприємства та його інвестиційної привабливості.

Література:

1. Пятницкая К. Цели и задачи внутреннего аудита, - Институт внутренних аудиторов, - Москва, - www.iaa-ru.divo.ru
2. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (1999). - М., 2000. - 699 с.
3. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. - К., 1999. - 275 с.
4. Богомолов А.М., Голощанов Н.А. Внутренний аудит. Организация и методика проведения. - М, 2000. -192 с.
5. Драгун Л., Вініченко О. Основні напрямки розвитку функцій аудиту. „Бухгалтерський облік і аудит”, - №3, - 2003р., - ст.59-63.

Рекомендовано до публікації
д.е.н., проф. Плаксієнком В.Я. 22.08.06

Надійшла до редакції
24.05.06