

СУТНІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ І ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ТА ЇХ ОРГАНІЗАЦІЙНА ВЗАЄМОДІЯ

Досліджено теоретичні підходи до розмежування категорій внутрішній контроль та внутрішній аудит. Визначено змістовну складову, функції, завдання, регламентацію внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, організаційні засади створення та функціонування ефективної системи контролю на підприємстві. Розглянуто особливості, відмінності та організаційну взаємодію внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Ключові слова: контроль, внутрішній контроль, внутрішній аудит, служба внутрішнього аудиту, система внутрішнього контролю, організація.

R. Voronko, I. Basista

THE ESSENTIAL CHARACTERISTICS OF THE INTERNAL CONTROL AND AUDIT AND ORGANIZATIONAL INTERACTION

In the article the theoretical going is investigational near differentiation of categories internal control and internal audit. Defined content, functions, tasks, regulation of internal control and internal audit, organizational principles of creation and functioning of an effective system of control in the company. Features, differences and organizational cooperation of internal control and internal audit, are considered.

Keywords: control, internal control, internal audit, service of internal audit, system of internal control, organization.

Вступ. На сучасному етапі розвитку економіки України функціонування ефективної системи управління підприємством багато в чому залежить від раціональної побудови системи внутрішнього контролю, який внаслідок різних причин, в багатьох випадках, є недостатньо дієвим.

Внутрішній контроль – це система заходів і сукупність контрольних дій, що входять як окрема функція до складу системи управління підприємством, яка, за допомогою спеціальних процедур, забезпечує найбільш кваліфіковане виконання всіма працівниками своїх обов'язків, перевірку відповідності встановленим параметрам питань фінансово-господарської діяльності, і створює умови для ефективної роботи підприємства, є важливим засобом попередження нестач і розкрадання цінностей. У своїх попередніх публікаціях ми зазначали, що внутрішній контроль здійснюється на кожному підприємстві, але ефективність його забезпечується не завжди. Це зумовлено тим, що в умовах наявності кризових явищ в економіці країни підприємства можуть не мати достатніх матеріальних і фінансових ресурсів, висококваліфікованого персоналу та необхідних знань для організації повноцінного внутрішнього контролю і правильного використання його результатів. Актуальним завданням є створення служб внутрішнього аудиту як засобу моніторингу ефективності здійснення внутрішнього контролю на підприємстві.

Аналіз проведених досліджень і публікацій. Дослідженню проблем внутрішнього контролю та аудиту присвячені праці таких вчених, як В. Д. Анд-

реєв [1], М. Т. Білуха [3], Ф. Ф. Бутинець [7], Т. А. Бутинець [6], Н. І. Дорош [12], А. Г. Загородній [2], М. Д. Корінько [17], Є. В. Калюга [15], П. О. Куцик [45], В. М. Мурашко [24], Л. В. Нападівська [25], В. П. Пантелєєв [27], К. І. Редченко [47], В. С. Рудницький [33], Б. Ф. Усач [38-39] та ін. Незважаючи на значний внесок цих вчених у вирішення окремих проблем організації та методики контролю, питання розмежування визначень внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту є недостатньо висвітлені, оскільки ці два види контролю, в окремих випадках, ототожнюються між собою.

Мета статті – обґрунтування змістовної сутності внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту з метою їх ідентифікації та розмежування, визначення особливостей й відмінностей внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та дослідження їхньої організаційної взаємодії.

Організаційні засади створення і функціонування системи внутрішнього контролю і аудиту. В процесі функціонування чимало підприємств ставлять завдання, які стосуються розширення їхньої діяльності шляхом створення філій, відділень та інших підрозділів підприємства. І чим більше таких структурних одиниць утворюється у підприємства, тим важче стає здійснювати постійний моніторинг їхньої діяльності. Тому постає завдання створення ефективної системи внутрішнього контролю.

Сьогодні вчені та практики виділяють два види контролю, який здійснюється в межах підприємства: внутрішній контроль і внутрішній аудит. При цьому однією з важливих проблем є непра-

вильне трактування сутності внутрішнього аудиту та його розмежування з внутрішнім контролем. Оскільки ці види контролю є важливими елементами системи управління підприємством, то доцільно визначити відмінності між ними, а також проблеми їх організації в сучасних умовах, що обумовлює актуальність цього дослідження.

Аналізуючи праці вітчизняних і зарубіжних вчених, можна побачити, що визначення суті внутрішнього аудиту, в окремих випадках, отожднюється з трактуванням внутрішнього контролю [22, 40]. Деякі вчені визначають внутрішній аудит як внутрішню перевірку підприємства, що притаманне внутрішньогосподарському контролю, оскільки при внутрішньому контролі також здійснюються перевірки [19, 41, 45]. Проте, жодну з цих категорій не можна розглядати відокремлено, оскільки аудит є одним із видів контролю.

Економічний контроль в Україні за організаційними формами поділяють на державний, муніципальний, незалежний і контроль власника. Внутрішній контроль і внутрішній аудит є формами здійснення контролю власника. Розглядаючи внутрішній аудит як контроль власника, зазначимо, що він є формою здійснення саме внутрішнього контролю. У той же час, внутрішній аудит, будучи складовою системи внутрішнього контролю, є вужчим поняттям, ніж внутрішній контроль (рис. 1).

Дослідження, проведені вченими у цій галузі, показують, що внутрішній контроль та внутрішній аудит є тісно пов'язані між собою, оскільки від ефективності здійснення внутрішнього контролю на підприємстві залежить рівень показників, які надасть служба внутрішнього аудиту. Якщо внутрішній контроль на підприємстві здійснюється на високому рівні, то високою є ймовірність того, що при проведенні внутрішнього аудиту буде виявлено менше недоліків у діяльності, зловживань і помилок.

Проте, сучасна практика засвідчила, що більш ефективним видом контролю всередині підприємства є внутрішній аудит, який дозволяє здійснювати перевірку окремих підрозділів, виявляти резерви зростання обсягів діяльності та найбільш перспективні напрями розвитку, а також надавати рекомендації щодо покращення результатів роботи підприємства.

Організація внутрішнього контролю на підприємстві залежить від обсягів діяльності, достатнього рівня фінансових ресурсів від організаційної структури підприємства, а також відношення керівництва щодо доцільності організації дієвої системи внутрішнього контролю. Відтак, на малих підприємствах, що мають в своєму штаті невелику кількість працівників, а також незначні обсяги виробничо-господарської діяльності здійснення внутрішнього контролю відбувається у формі реалізації фінансово-економічною службою контрольних функцій, оскільки для створення окремих контрольних підрозділів підприємств мало б понести додаткові витрати.

Тому, на думку окремих науковців, внутрішній аудит, переважно, запроваджується лише на великих, потужних підприємствах, які мають сучасну матеріальну базу, оскільки саме у таких підприємств є шанс бути конкурентоспроможними на міжнародних ринках [42, с. 178].

Внутрішній контроль виступає однією з функцій управління; водночас, ми можемо розглядати внутрішній аудит як невід'ємну складову загальної системи управління. Як вважає Б. Н. Соколов [34, с. 10], внутрішній контроль реалізується в таких формах як система внутрішнього аудиту, структурно-функціональна форма контролю та контрольно-ревізійна служба. Автор визначає внутрішній аудит як елемент системи внутрішнього контролю. Тому ми погоджуємось з тим, що доцільно розглядати поняття "внутрішній контроль" та "внутрішній аудит" окремо, оскільки "внутрішній аудит" є значно вужчою категорією і уособлює одну із форм внутрішнього контролю.

Доцільно погодитись також з позицією вчених, які вважають, що в системі економічного контролю в Україні внутрішній контроль посідає важливе місце поряд з відомчим, позавідомчим і незалежним, оскільки він безпосередньо проводиться та організовується всередині підприємства [26, с. 173].

Зміст внутрішнього контролю, його мета та функції. З метою кращого розуміння суті внутрішнього контролю розглянемо окремі його визначення, дані у різних нормативних документах і науковій літературі (табл. 1).

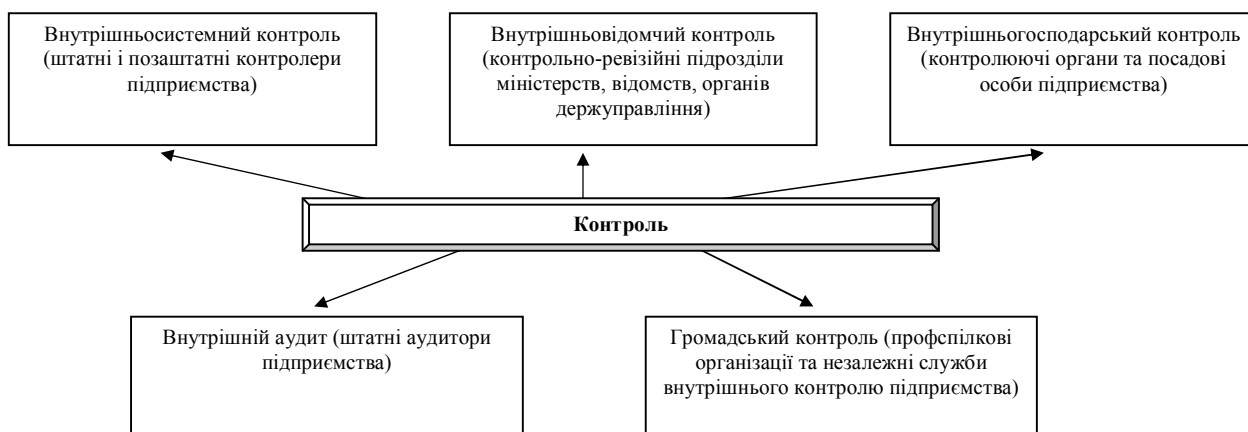


Рис. 1. Класифікація внутрішнього контролю

Визначення внутрішнього контролю в спеціальній літературі

№ з/п	Джерело	Визначення внутрішнього контролю
1	2	3
1	А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин [13, с. 132]	Внутрішній контроль – здійснюваний підприємством процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства цього підприємства. Його здійснюють підрозділи внутрішнього контролю та фінансової служби підприємства
2	Л. В. Нападівська [25, с. 18]	Внутрішньогосподарський контроль – процес, який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом організації прийнятих управлінських рішень
3	Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький [11, с. 185]	Внутрішньогосподарський контроль – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкту управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявленням відхилень, допущених у процесі виконання цих рішень. Внутрішній контроль – це внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівником підприємства для досягнення мети – забезпечення стабільності й ефективної діяльності підприємства, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження і раціонального використання активів підприємства, запобігання та розкриття фальсифікацій, помилок, точність і повнота бухгалтерських записів, своєчасна підготовка надійної фінансової інформації
4	Б. Ф. Усач [39, с. 19]	Внутрішньогосподарський контроль – це контроль, що здійснюється власниками, бухгалтерськими, фінансовими та іншими функціональними службами підприємств
5	Т. А. Бутинець [6, с. 39]	Внутрішній контроль – це постійна, щоденна робота, яка унеможливує допускання зловживань і дає можливість використовувати ресурси підприємства, включаючи людський капітал, на його користь відповідно до прийнятих планів, а також захищає інтереси працюючих у відповідності до умов колективного договору
6	М. Д. Корінко [17, с. 53]	Внутрішній контроль – це система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для зазначеного підприємства
7	Є. В. Калюга [15, с. 27]	Внутрішній контроль – це система спостереження за ефективністю, доцільністю та законністю здійснюваних операцій з метою збереження грошових потоків та матеріальних цінностей, а також це складова ринкового механізму та одна з основних функцій управління підприємством
8	В. М. Мурашко, Т. М. Сторожук [24, с. 11]	Внутрішньогосподарський або внутрішній контроль являє собою систему попереднього, поточного і подальшого контролю, метою якого є спостереження за ефективністю діяльності підприємства, збереженням та ефективністю використання цінностей і коштів, доцільністю і вірогідністю операцій та процесів, а також своєчасністю виявлення недоліків та сприяння застосування заходів щодо їх усунення
9	М. Т. Білуха [5, с. 18]	Внутрішньогосподарський економічний контроль включає контрольні функції, які здійснюються власниками підприємств, комбінатів, організацій і підприємств, концернів, асоціацій у відповідності до чинного законодавства
10	В. Д. Андрєєв [1, с. 86]	Внутрішній контроль – це система контрольних процедур, план організації і методи управління об'єктом з метою ефективного ведення бізнесу, захисту активів, запобігання помилок, акуратності облікових перевірок і своєчасного представлення фінансової інформації
11	Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча [19, с. 170]	Внутрішній контроль як функція управління, є засобом зворотного зв'язку між об'єктом управління і органом управління, інформуючи про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень. Внутрішній контроль – це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети
12	Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер [44, с. 398]	Внутрішній контроль – це комплекс бухгалтерського управлінського контролю, що допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих в організації, з реалізацією їх на практиці
13	Т. П. Карпова [16, с. 23]	Внутрішній контроль – це процес, за допомогою якого управлінці впливають на робітників організації з метою виконання організаційної стратегії
14	М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна [26, с. 175]	Внутрішній контроль є одним із найбільш ефективних методів, необхідних для діяльності, пов'язаної з невиробничими витратами засобів і підвищення рентабельності виробництва господарських утворень
15	Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [32]	Внутрішній контроль – інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу. Внутрішній контроль – це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатися як окрема система органів державного і комунального сектору
16	Термінологічна база системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України [30]	Внутрішній контроль – це діяльність, яка здійснюється керівництвом, структурними підрозділами та працівниками Державного казначейства з метою забезпечення: – додержання вимог законодавства при виконанні покладених на Державне казначейство функцій; – контролю з боку керівництва за організацією діяльності Державного казначейства, за розподілом повноважень та відповідальності між структурними підрозділами Державного казначейства при виконанні функцій, процесів, операцій; – достовірності, повноти, об'єктивності та своєчасності надання керівництву Державного казначейства для прийняття управлінських рішень фінансової, бухгалтерської, статистичної, іншої інформації з питань казначейського обслуговування бюджетів, кошторисів розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів тощо; – ведення фінансово-господарської діяльності згідно із вимогами законодавства; – контролю за управлінням інформаційними потоками (отриманням, передаванням, зберіганням інформації) та забезпеченням інформаційної безпеки
17	Бюджетний кодекс України [9]	Внутрішній контроль – це комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ

Виходячи з вище наведених трактувань, можемо зробити висновок, що при визначенні суті внутрішнього контролю немає єдиної точки зору щодо інтерпретації цієї категорії, оскільки зазначені автори не завжди визначають, якими засобами можна забезпечити ефективність проведення внутрішнього контролю. Проте, спільним серед думок більшості науковців є те, що внутрішній контроль є інструментом управління і постійним процесом; проводиться він власниками, керівниками, бухгалтерськими, фінансовими та іншими функціональними службами підприємства задля перевірки його фінансово-господарської діяльності, законності, достовірності та доцільності здійснення господарських операцій, ефективності використання всіх видів ресурсів і відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням. Здійснюється такий контроль з метою своєчасного виявлення недоліків та сприяння застосуванню заходів щодо їх усунення.

На нашу думку, найбільш повним є таке визначення внутрішнього контролю: внутрішній контроль – це постійний процес перевірки доцільності, законності здійснення господарських операцій, ефективності діяльності підприємства, виконання управлінським персоналом своїх функцій та обов'язків з метою запобігання розкраданням, кризовим явищам, які можуть призвести до банкрутства підприємства, а згодом і до його ліквідації.

Основна мета проведення внутрішнього контролю полягає в забезпеченні постійних перевірок законності господарських операцій, достовірності та доцільності їх здійснення, а також у своєчасному виявленні недоліків. Поряд з визначенням мети

внутрішнього контролю, постає питання встановлення основного завдання внутрішнього контролю, яке, на нашу думку, полягає у виявленні резервів росту і стратегій розвитку підприємства, які можна використати як в поточному, так і в подальших періодах.

Крім цього, слід погодитись з позицією окремих вчених [19, с. 171], які для характеристики змісту внутрішнього контролю визначають також інші завдання, котрі він виконує, відповідно до поставленої мети, зокрема: надає інформацію щодо процесів, які відбуваються в суб'єкта господарювання; допомагає приймати найдоцільніші рішення із загальних і спеціальних питань розвитку підприємства; дає можливість судити про правильність прийнятих рішень, своєчасність і результативність їх виконання; дає змогу своєчасно виявити й усунути ті умови і фактори, які не сприяють ефективному веденню виробництва і досягненню поставленої мети; дає змогу скоригувати діяльність суб'єкта господарювання або окремих його виробничих підрозділів; дає можливість установити, які саме служби і підрозділи підприємства, а також напрями його діяльності сприяють досягненню поставленої мети і підвищенню результативності діяльності підприємства.

Доцільно при цьому зазначити, що ці завдання стосуються не тільки виробничих процесів, а й ефективного здійснення всієї господарської діяльності підприємства.

Поряд з поставленими завданнями, для повного визначення суті внутрішнього контролю слід розглянути його основні функції, виділені провідними вченими у цій сфері (рис. 2) [7, с. 158]:

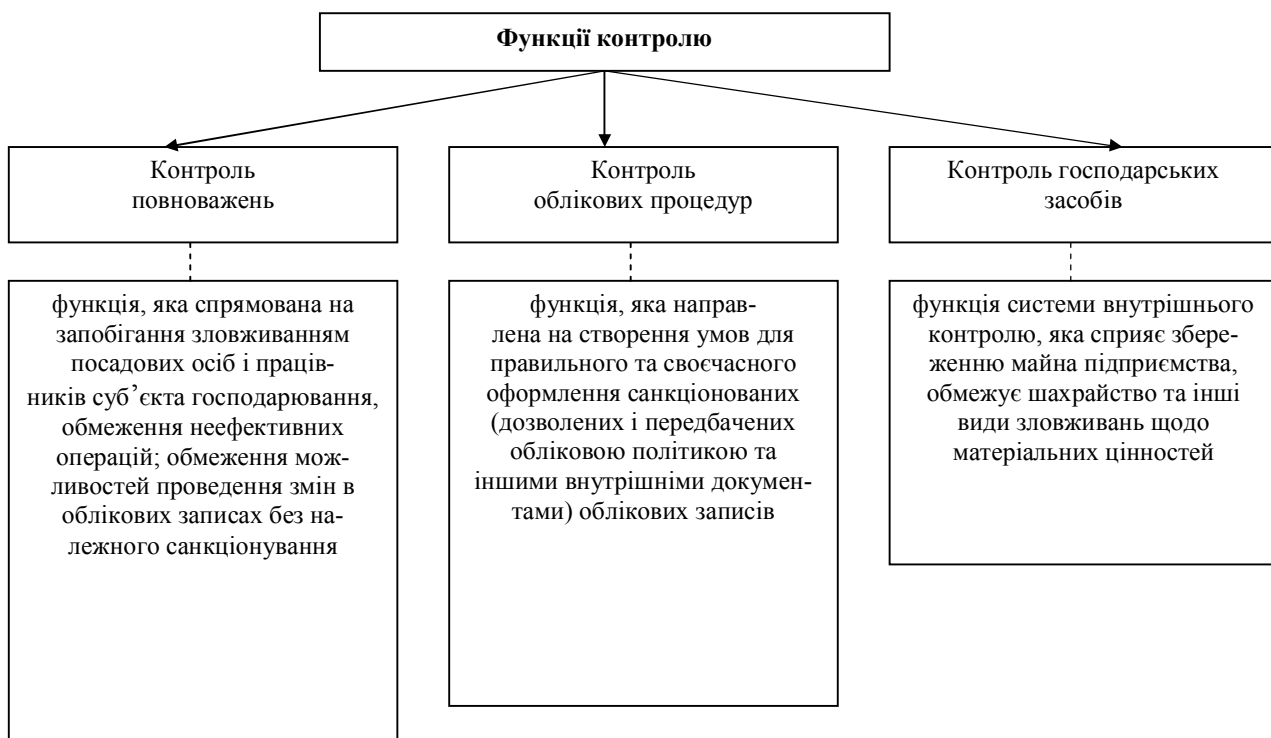


Рис. 2. Загальні функції внутрішнього контролю

На нашу думку, вищевказані функції внутрішнього контролю є притаманні й іншим видам економічного контролю, адже успішне функціонування об'єкта контролю неможливе без дотримання правильності та своєчасності здійснення господарських процесів, запобігання розкраданням та зловживанням з боку посадових осіб. Завдання щодо організації та проведення контролю покладаються на ревізійні комісії або працівників служб внутрішнього аудиту. Головний бухгалтер підприємства несе відповідальність за стан внутрішнього контролю і повинен організувати його так, щоб керівник підприємства отримав всю необхідну інформацію для забезпечення ефективного управління в поточному періоді, а також на перспективу.

За періодичністю здійснення вчені поділяють внутрішній контроль на попередній, поточний і ретроспективний [4, с. 30]. Аналізуючи призначення контролю на різних стадіях його проведення, доцільно зазначити, що внутрішній контроль є, насамперед, формою поточного контролю, адже основна його мета – це створення відповідної служби на підприємстві, яка змогла б забезпечити належний моніторинг здійснення всіх господарських операцій і процесів з метою запобігання розкраданням, зловживанням та неефективному використанню ресурсів.

На відміну від цього, внутрішній аудит здійснюється на попередній стадії виконання поставленого завдання, у процесі його проходження та після завершення. Завданням внутрішнього аудиту є аналіз ситуації ризику, застереження від банкрутства підприємства, використання ноу-хау для збільшення прибутку й ефективності нових технологій, вживання заходів, що сприяють стабільності фінансово-господарської діяльності підприємства.

В свою чергу, слід зазначити, що для ефективного функціонування підприємства внутрішній контроль та внутрішній аудит слід здійснювати на всіх етапах господарської діяльності підприємства, що дасть змогу запобігати зловживанням і своєчасно робити висновки та усувати недоліки.

Суть, завдання, регламентація та функціональне призначення внутрішнього аудиту. Для з'ясування сутності внутрішнього аудиту, як складової системи внутрішнього контролю, дослідимо деякі тлумачення внутрішнього аудиту різними нормативними документами, вченими та практиками (табл. 2).

З наведених вище тверджень ми бачимо, що Б. Ф. Усач, Н. І. Дорош, Ф. Ф. Бугинець, В. Д. Андреев і Л. П. Кулаковська вважають, що внутрішній аудит є формою незалежного внутрішнього контролю на підприємстві, який спрямований на інтереси власника з метою надання висновків для прийняття ефективних управлінських рішень. На нашу думку, таке визначення найбільше характеризує суть внутрішнього аудиту, проте різні погляди науковців на цю категорію спричинені тим, що внутрішній аудит є недостатньо дослідженим на теперішньому етапі його функціонування.

Загалом, оцінюючи трактування внутрішнього аудиту, ми бачимо, що немає єдиної думки щодо визначення його суті, проте чимало з цих визначень доповнюють інші, оскільки розкриття змісту внутрішнього аудиту вимагає врахування всіх характеристик, які йому притаманні.

Визначення внутрішнього аудиту, як самостійного виду контролю, відсутнє і на законодавчому рівні [29], хоча згадується в окремих нормативних актах [30, 31, 32, 36]. Тому важливим завданням на сьогодні є розробка законодавства у сфері внутрішнього контролю, оскільки діючі нормативні акти не повною мірою визначають засади його здійснення.

Організація аудиту в Україні, у тому числі внутрішнього, базується на застосуванні міжнародних стандартів аудиту, що сприяє наближенню норм і правил його функціонування до світових принципів та вимог.

Згідно з МСА 610 “Використання роботи внутрішніх аудиторів” [21], діяльність внутрішнього аудиту – це діяльність з оцінки, яка організована як підрозділ суб'єкта господарювання або надається як послуга. Також, у цьому стандарті вказано, що діяльність підрозділу внутрішнього аудиту передбачає такі складові як: моніторинг внутрішнього контролю, перевірка фінансової та операційної інформації, огляд операційної інформації, огляд дотримання законів та нормативних актів, управління ризиками.

Поряд із визначенням суті внутрішнього аудиту, слід виокремити основні його завдання, які кожне підприємство визначає самостійно: аудит фінансової звітності; оцінка фінансового стану підприємства; дотримання раціонального використання активів; перевірка якості управління тощо.

А. М. Сонін виділяє завдання внутрішнього аудиту на різних етапах його розвитку [35, с. 7]. Так, на початковому етапі здійснюється перевірка звітності, перевірка збереження товарно-матеріальних цінностей, виконання розпоряджень керівництва організації; на перехідному етапі основне завдання полягає у перевірці системи внутрішнього контролю у рамках всієї організації. На сучасному етапі, на думку авторів, завданням внутрішнього аудиту є вдосконалення процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління, з чого випливає, що внутрішній аудит став невід'ємною часткою внутрішнього контролю.

На всіх етапах проведення внутрішньому аудиту притаманні такі функції як: планування – розробка плану аудиторських процедур, визначення правил і прийомів внутрішнього аудиту; організаційна – вибір об'єкта і предмету аудиту, створення інформаційно-нормативної та матеріально-технічної бази; операційна – оцінка системи обліку і звітності, перевірка дотримання принципів бухгалтерського обліку та чинного законодавства; контрольна – визначення стандартів внутрішнього аудиту, зіставлення результатів внутрішнього аудиту з його стандартами.

Визначення внутрішнього аудиту в спеціальній літературі

№ з/п	Джерело	Визначення внутрішнього аудиту
1	2	3
1	А. Г. Загородній [2, с. 94]	Внутрішній аудит означає діяльність внутрішньої аудиторської служби (або внутрішніх ревізорів) підприємства, яку можна розглядати як вид аудиторських послуг, що їх надає незалежний аудитор підприємству
2	Ф. Ф. Бутинець [8, с. 188]	Внутрішній аудит – організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва та (або) власників і регламентована внутрішніми нормативними актами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу, та надійністю функціонування всієї системи внутрішнього контролю
3	В. Д. Андрєєв [1, с. 30]	Внутрішній аудит – система контролю, яка організована на суб'єкті господарювання в інтересах його власників (або керівництва) та яка регламентована внутрішніми документами. Внутрішній аудит являє собою незалежну компетентну оцінку фінансово-господарської та управлінської діяльності, яка здійснюється в самій організації, яка заснована на системному науково обґрунтованому процесі об'єктивного збору, аналізу і оцінки свідчень про економічні заходи та події з метою встановлення ступеню відповідності їх встановленим критеріям ефективності роботи, прогнозу майбутнього розвитку, розробки рекомендацій та порад
4	В. П. Пантелєєв, М. Д. Корінько [27, с. 23]	Внутрішній аудит – це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий його відділ чи окрема особа
5	Н. І. Дорош [12, с. 42]	Внутрішній аудит – це незалежне об'єктивне підтвердження та консультування, розроблені для підвищення ефективності та покращення діяльності підприємства
6	С. П. Лозовицький [20, с. 108]	Внутрішній аудит як елемент системи управління охоплює широкий спектр аспектів діяльності компанії, допомагаючи виявляти ризики на різних етапах економічної активності
7	Б. Ф. Усач [38, с. 18]	Внутрішній аудит – незалежна оцінка діяльності підприємства, визначення його платоспроможності та запобігання банкрутству
8	Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос [40, с. 81]	Внутрішній аудит є одним із видів внутрішньогосподарського контролю суб'єктів підприємницької діяльності
9	К. О. Утенкова [41, с. 136]	Внутрішній аудит являє собою незалежну діяльність суб'єкта господарювання, спрямовану на перевірку та оцінку його діяльності в інтересах керівництва
10	Т. В. Мултанівська, Т. С. Воїнова [23, с. 57]	Під внутрішній аудитом пропонується розуміти діяльність уповноважених суб'єктів щодо надання незалежної та об'єктивної оцінки систем управління ризиками, контролю або корпоративного управління та надання роз'яснень і рекомендацій тим, хто наділений найвищими повноваженнями в компанії, з метою підвищення ефективності діяльності
11	Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча [19, с. 177]	Внутрішній аудит – це незалежна діяльність з перевірки та оцінки роботи суб'єкта господарювання в його інтересах
12	Т. В. Фоміна [43, с. 443]	Внутрішній аудит – регламентована внутрішніми документами організації (підприємства) діяльність, яка здійснюється представниками спеціального контрольного органу в рамках допомоги органам управління (зборам засновників, спостережній раді, раді директорів, виконавчому органу)
13	А. С. Бакаєв [3, с. 15]	Внутрішній аудит – це прийнята господарюючим суб'єктом в інтересах його учасників (засновників) та регламентована система контролю за підтриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та отримання іншої інформації, виконанням прийнятих в організації програм та планів у відповідності до законодавства при здійсненні господарських операцій
14	О. Я. Подолянчук [28, с. 480]	Внутрішній аудит являє собою вид незалежної діяльності, який проводиться на окремому підприємстві з метою встановлення фактичного стану справ суб'єкта господарювання і пошуку ефективних рішень існуючих проблем
15	Л. М. Калістратов [14, с. 50]	Внутрішній аудит – організована економічним суб'єктом, діюча в інтересах керівників або власників, регламентована внутрішніми документами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та надійністю системи внутрішнього контролю
16	Л. О. Сухарєва, І. Н. Дмитренко, М. В. Борисенко [37, с. 85]	Внутрішній аудит – реалізується спеціалістами служби внутрішнього аудиту
17	С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устенко, С. І. Юрій [22, с. 33]	Внутрішній аудит – форма внутрішнього контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, яку проводять штатні працівники, щоб допомогти керівникам ефективно виконувати свої функції
18	Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України [31]	Внутрішній аудит банку – це незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту банку для перевірки й оцінки адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю та якості виконання призначених обов'язків співробітниками банку
19	Бюджетний кодекс України [9, ст. 26]	Внутрішній аудит – це діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю
20	Міжнародний Інститут внутрішніх аудиторів [10]	Внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність
21	Стандарти внутрішнього аудиту [36]	Внутрішній аудит передбачає здійснення оцінки, результатом якої є отримання необхідних та достатніх аудиторських доказів з метою надання висновків відповідно до цілей внутрішнього аудиту

Вітчизняні підприємства найчастіше здійснюють внутрішній контроль у формі ревізій, тематичних перевірок, службових розслідувань. Проте, як ми зазначали вище, останнім часом дедалі більше середніх і великих підприємств України практикують запровадження служб внутрішнього аудиту, які проводять не тільки оцінку ефективності функціонування всієї системи внутрішнього контролю, а й безпосередньо здійснюють контрольні процедури. Потреба в таких службах зумовлена тим, що стан організації внутрішнього контролю на багатьох підприємствах України є незадовільний через неналежну увагу до нього власників цих підприємств.

Внутрішній аудит є одним з видів внутрішнього контролю суб'єктів підприємницької діяльності. Добре організована робота служби внутрішнього аудиту, особливо зараз, в умовах економічної кризи, спонукає працівників підприємства дотримуватись чинного законодавства та нормативних актів, а також розробленої підприємством внутрішньої політики, планів розвитку, внутрішніх правил та процедур, вчасно виявляти та знижувати ризик непередбачених витрат чи втрати репутації підприємством.

Проте, слід врахувати, що організація системи внутрішнього аудиту призводить до виникнення додаткових витрат. Ці витрати можуть бути дуже відчутними, оскільки в системі внутрішнього аудиту повинен працювати висококваліфікований персонал і мати в своєму розпорядженні відповідне матеріально-технічне та програмне забезпечення.

Також слід взяти до уваги те, що не всі підприємства потребують проведення внутрішнього аудиту. Адже, якщо підприємство невелике, то власник сам в змозі проконтролювати процеси, які

на ньому відбуваються, і тому немає необхідності у здійсненні внутрішнього аудиту. Проте, якщо масштаби підприємства збільшуються, то процес управління ускладнюється, і власник вже не в змозі самостійно здійснювати контроль за господарською діяльністю. Тому в процесі розширення обсягів діяльності підприємства виникає потреба у створенні служб внутрішнього аудиту.

Щодо методики здійснення внутрішнього аудиту, то певний вплив на неї мають види діяльності, якими займається суб'єкт господарювання. У випадку здійснення декількох видів діяльності, перелік об'єктів контролю розширюється, що вимагає застосування в процесі внутрішнього аудиту більшої кількості методичних прийомів і процедур. Це пов'язано з тим, що кожний об'єкт внутрішнього контролю потребує індивідуального підходу при використанні методичних прийомів.

Внутрішній аудит і внутрішній контроль: подібне та відмінне. Для визначення відмінностей між внутрішнім контролем і внутрішнім аудитом, проведемо порівняльну характеристику цих видів контролю (табл. 3).

Отже, ми бачимо, що внутрішній контроль та внутрішній аудит мають чимало спільних ознак, проте не слід їх ототожнювати, а розглядати внутрішній аудит як одну із форм внутрішнього контролю. Основними відмінностями внутрішнього аудиту від внутрішнього контролю є те, що він спрямований на інтереси власника та перевірку достовірності показників фінансової звітності. В свою чергу, об'єктом внутрішнього контролю є фінансово-господарська діяльність, і він не регламентується внутрішніми документами підприємства.

Таблиця 3

Порівняльна характеристика внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту

Ознака порівняння	Внутрішній контроль	Внутрішній аудит
Мета	Забезпечення дотримання законності й економічної доцільності господарсько-фінансової діяльності	Оцінка якості економічної інформації, що формується управлінською системою підприємства, експертна оцінка обліково-економічної політики підприємства, оцінка функціонування внутрішньогосподарського контролю
Об'єкт	Виробнича, господарська, фінансова діяльність підприємства	Фінансова звітність підприємства
Суб'єкт	Керівники підрозділів	Служба внутрішнього аудиту
Функції	Інформаційна, планування, діагностична, координаційна, організаційно-розподільча, управління, нагляд, облік, аналіз	Планування, організаційна, операційна, контрольна, реалізація матеріалів внутрішнього аудиту
Завдання	Контроль правильності, достовірності та законності здійснення господарської діяльності	Контроль достовірності і правильності складання фінансової звітності
Регламентация	Не регламентований внутрішніми документами	Регламентований внутрішніми документами (положення про службу внутрішнього аудиту, посадова інструкція внутрішнього аудитора)
Орієнтація	На потреби керівництва з метою прийняття управлінських рішень	На інтереси власника
Характер здійснення	Поточний контроль за виробничо-господарською діяльністю підприємства	Наступний контроль діяльності підприємства шляхом проведення аудиту фінансової звітності
Методичні прийоми	Фактичний (інвентаризація, нормативна перевірка, службове розслідування, експеримент) та документальний (економічний аналіз, зустрічна або взаємна перевірка, порівняння) контроль	Методи проведення перевірки (фактичний, документальний контроль, аналітичні тести, сканування, розрахунково-аналітичний, експертна оцінка) і методи її організації (суцільний, вибірковий, аналітичний, комбінований, з використанням комп'ютерної техніки)
Види звітності	Контрольні розрахунки, акти перевірок, відомості контролю окремих об'єктів	Акт аудиту, аудиторська звітність

У високорозвинених країнах світу ставлення як до зовнішнього, так і внутрішнього аудиту є рівнозначним. Проте, незважаючи на тривалий період становлення в Україні зовнішнього аудиту, внутрішній аудит поки що перебуває лише на початкових етапах свого розвитку, недостатньо опрацьований теоретично і обмежено застосовується практично. Він більш притаманний корпоративним суб'єктам господарювання і вже декілька років активно запроваджується в секторі загального державного управління.

Основною передумовою раціональної організації внутрішнього аудиту є зростання потреб менеджерів у контрольній інформації високої якості та достатності для прийняття управлінських рішень. При розгляді питання про створення служби внутрішнього аудиту саме власник підприємства повинен прийняти рішення щодо її необхідності. Така служба повинна бути організована професійними висококваліфікованими фахівцями з відповідним рівнем матеріальної бази, а також сучасним технічним забезпеченням.

Основною з проблем внутрішнього контролю є те, що він присутній на кожному підприємстві, проте його ефективність забезпечується не завжди, оскільки керівництво господарюючих суб'єктів, в багатьох випадках, не приділяє належної уваги його функціонуванню. Цьому сприяє також відсутність законодавчо-правових документів, які б регулювали основні засади його здійснення. Водночас слід зазначити, що здійснення внутрішнього контролю є складним процесом і залежить від організаційної структури підприємства, чисельності управлінського персоналу та інших характеристик підприємства. Як ми зазначали вище, внутрішній контроль, здебільшого, застосовується на підприємствах з великими обсягами діяльності. Такі підприємства потребують безперервного здійснення контролю над всією діяльністю господарюючого суб'єкта, що сьогодні не забезпечується, а якщо і забезпечується, то лише періодично у вигляді перевірок і ревізій.

На нашу думку, на національному рівні слід змінити підходи щодо побудови ефективної системи внутрішнього контролю зі спрямуванням її на вирішення проблемних питань та запобігання їх виникненню у майбутньому. Досягнути цього можна шляхом активного наближення вітчизняної системи контролю до європейського рівня.

На законодавчому рівні слід розробити необхідні закони та нормативні документи, методичні рекомендації в галузі внутрішнього контролю, організувати підготовку фахівців, відповідно до визначених кваліфікаційних вимог, а також створити ефективні служби внутрішнього аудиту на всіх рівнях управління підприємствами.

Висновки. Дослідження засвідчило, що вітчизняні та зарубіжні вчені в багатьох випадках отожднюють поняття внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. І дуже часто застосовують однакові трактування для визначення суті цих структурних елементів системи внутрішнього контролю

підприємства. На нашу думку, важливо правильно розмежовувати ці категорії, оскільки в них різна сфера діяльності, а фахівці, які зайняті здійсненням внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, мають різні завдання, повноваження і компетенцію.

За допомогою внутрішнього контролю виявляється фактичний стан підприємства, визначаються причини відхилень від норм використання матеріальних і трудових ресурсів та встановлюються невикористані резерви. Проте, з метою економії фінансових ресурсів, власники підприємств, в багатьох випадках, не приділяють особливого значення організації ефективної системи внутрішнього контролю.

Незважаючи на функціональну важливість для системи управління, не кожне підприємство в змозі створити окрему службу внутрішнього аудиту, виходячи з обсягів діяльності та фінансових можливостей. Насамперед, такі підрозділи є доцільними для середніх і великих підприємств та за умови розширення масштабів діяльності. Водночас, вирішуючи це питання, слід врахувати, що ефективний внутрішній аудит може суттєво вплинути на досягнення позитивного кінцевого результату діяльності підприємства та забезпечити раціональне використання ресурсів і стратегію розвитку підприємства.

Сучасний стан внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю на багатьох підприємствах України є незадовільним, що пов'язано із недосконалою законодавчою базою, відсутністю методичних розробок, неусвідомленістю керівників великих підприємств у потребі здійснення внутрішнього контролю та аудиту, які можуть допомогти у підвищенні рівня рентабельності, прибутковості та конкурентоспроможності.

Отже, внутрішній аудит і внутрішній контроль – це взаємопов'язані елементи єдиної системи контролю, оскільки від ефективності здійснення внутрішнього контролю на підприємстві, значною мірою, залежать стан і характеристики контролюваних показників при проведенні внутрішнього аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреев В. Д. Практический аудит : справ. пособие / В. Д. Андреев. – М. : Экономика, 1994. – 366 с.
2. Аудит: теорія і практика : навч. посібник / [А. Г. Загородній, М. В. Корягін, А. В. Єлісєєв, В. О. Озеран та ін.] ; [2-ге вид.] – Львів : Національний університет “Львівська політехніка”, 2004. – 456 с.
3. Бакаев А. С. Бухгалтерские термины и определения : науч. издание / А. С. Бакаев. – М. : Бухгалтерский учет, 2002. – 160 с.
4. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К. : Українська академія оригінальних ідей. – 2005. – 888 с.
5. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю : підручник / М. Т. Білуха – К. : Влад і Влада, 1996. – 320 с.

6. Бугинець Т. А. Внутрішній контроль: суть і зміст / Т. А. Бугинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир, 2008. – № 2 (44). – С. 31-42.
7. Бугинець Ф. Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності : навч. посібник / Ф. Ф. Бугинець, Б. Ф. Усач, Н. Г. Виговська. – Житомир : Рута, 2001. – 416 с.
8. Бугинець Ф. Ф. Аудит : підручник / Ф. Ф. Бугинець ; [2-е вид., перероб. та доп.]. – Житомир : Рута, 2002. – 672 с.
9. Бюджетний кодекс України : від 01.01.2014 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
10. Всеукраїнська громадська організація “Інститут внутрішніх аудиторів” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://iia.org.ua>.
11. Гончарук Я. А. Аудит : навч. посібник / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – [3-тє вид, перероб. і доповн.]. – К. : Знання, 2007. – 443 с.
12. Дорош Н. І. Сутність та призначення внутрішнього аудиту / Н. І. Дорош // Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 1 (35). – С. 41-46.
13. Загородній А. Г. Облік і аудит : термінологічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин. – Львів : Центр Європи, 2002. – 671 с.
14. Калистратов Л. М. Аудит : учеб. пособие / Л. М. Калистратов. – М. : Дашков и Ко, 2007. – 256 с.
15. Калюга Є. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах / Є. Калюга // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 33. – С. 26-31.
16. Карпова Т. П. Управленческий учет для ВУЗов : практ. изд. / Т. П. Карпова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 380 с.
17. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : монографія / М. Д. Корінько. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2007. – 429 с.
18. Кузьмінський А. М. Організація бухгалтерського обліку, контролю та аналізу : підручник / А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : Вища школа, 1993. – 223 с.
19. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посібник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча ; [2-ге вид.] – К. : Каравела, 2005. – 560 с.
20. Лозовицький С. П. Внутрішній контроль і аудит як ефективні інструменти управління підприємством / С. П. Лозовицький // Вісник Львівської комерційної академії. – 2009. – № 31. – С. 107-110. – (Серія економічна).
21. Міжнародний стандарт аудиту 610 “Використання результатів роботи внутрішнього аудитора” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua.
22. Мочерний С. В. Економічний енциклопедичний словник : у 2-х т. – Т.1 / С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устенко. – Львів : Світ, 2005. – 616 с.
23. Мултанівська Т. В. Теоретичні основи внутрішнього аудиту та його місце в системі управління компанією / Т. В. Мултанівська, Т. С. Воїнова // Харківський національний економічний університет. Журнал Економіка і розвиток. – 2012. – № 3 (63). – С. 54-60.
24. Мурашко В. М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності : навч. посібник / В. М. Мурашко, Т. М. Сторожук. – К. : Академія ДПС України, 2001. – 311 с.
25. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.
26. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика : навч. посібник / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. – К. : Алерта, 2010. – 584 с.
27. Пантелеєв В. П. Внутрішній аудит: навч. посіб. / В. П. Пантелеєв, М. Д. Корінько, В. О. Шевчук ; [за ред. д.е.н., проф. Шевчука В. О.] – К. : ДАСОА Держкомстату України, 2006. – 247 с.
28. Подоляничук О. А. Значення внутрішнього аудиту в системі контролю сільськогосподарського підприємства / О. А. Подоляничук // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 479-481.
29. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125>.
30. Про затвердження Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України : наказ Міністерства фінансів № 417 від 07.10.2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua>.
31. Про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України : постанова Правління Національного банку України від 20 березня 1998 р. № 114 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0548500-98>.
32. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю : розпорядження Кабінету міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua>.
33. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / В. С. Рудницький. – Тернопіль : Економічна думка, 1998. – 196 с.
34. Соколов Б. Н. Системы внутреннего контроля (организация, методика, практика) / Б. Н. Соколов. – М. : Экономика, 2007. – 442 с.
35. Сонин А. М. Внутренний аудит: современный поход / А. М. Сонин. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 64 с.
36. Стандарти внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.
37. Сухарева Л. М. Внутренний финансовый контроль: история исследования, состояние и перспективы / Л. М. Сухарева, И. Н. Дмитренко, М. В. Борисенко // Вісник Львівської комерційної академії. – 2004. – № 4. – С. 177-182.
38. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посібник / Б. Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2002. – 223 с.

39. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія : підручник / Б. Ф. Усач. – [3-тє вид., переробл. і доп.] – К. : Знання-Прес, 2001. – 253 с.
40. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту: підручник / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. – К. : Знання, 2006. – 295 с.
41. Утенкова К. О. Аудит : навч. посібник / К. О. Утенкова. – К. : Алерта, 2011. – 408 с.
42. Філозоф О. В. Внутрішній аудит та внутрішній контроль: розмежування понять / О. В. Філозоф // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – № 4 (50). 2009. – С. 177-181. – (Серія: економічні науки).
43. Фоміна Т. В. Місце та роль внутрішнього аудиту в системі внутрішньогосподарського контролю / Т. В. Фоміна // Вісник Львівської комерційної академії. – 2004. – Вип. 16. – 536 с. – С. 441-447.
44. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерський учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; [пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
45. Куцик П. О. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств : монографія / С. А. Кошкаров, В. І. Бачинський, П. О. Куцик. – Чернівці : Золоті литаври, 2012. – 264 с.
46. Куцик П. О. Внутрішній контроль розрахункових операцій в системі управління будівельним підприємством / П. О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол. Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак та ін.]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2013. – Вип. 42. – 239 с. – (Серія економічна)
47. Редченко К. І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством : монографія / К. І. Редченко . – Львів : Львівська комерційна академія, 2011. – 360 с.