

Павло ДЕНЧУК, Вікторія РОЖЕЛЮК

## ОРГАНІЗАЦІЙНО-СТРУКТУРНІ ОСОБЛИВОСТІ ПОБУДОВИ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

*Резюме. Розглянуто різні підходи до формування системної структури внутрішнього аудиту, подано їх критичний аналіз і перспективи використання в практичній діяльності*

Прямуювання до ринкових відносин в економіці зумовило необхідність змін не лише в бухгалтерському обліку, а й у системі як зовнішнього, так і внутрішнього контролю. Якщо нині система зовнішнього контролю вже визначена і представлена державною податковою інспекцією, контрольно-ревізійним управлінням, казначейством, банками, правоохоронними органами і незалежним зовнішнім аудитом, то внутрішній контроль перебуває в стадії становлення.

Організація і структура контрольно-інформаційної системи управління конкретним підприємством, головним елементом якої є внутрішній аудит, має відповідати його меті, що полягає в наданні допомоги працівникам, уповноваженим приймати рішення у сфері виробничої та фінансово-господарської діяльності, а також виконувати такі завдання:

- по-перше, організувати контроль за збереженням майна, дотриманням чинного законодавства, встановлених норм і правил;
- по-друге, організувати прогнозування економічного розвитку підприємства на перспективу з урахуванням впливу всіх можливих зовнішніх і внутрішніх факторів;
- по-третє, оцінювати економічну ефективність діяльності підприємства загалом і кожної з його управлінських структур і центрів відповідальності зокрема;
- по-четверте, мінімізувати витрати і втрати при взаємовідносинах з бюджетом, іншими державними структурами та партнерами.

Можливі, на нашу думку, різні варіанти побудови служби внутрішнього аудиту: вона може бути як самостійною структурою з підпорядкуванням раді директорів або директору організації, так і поділеною на дві складові з підпорядкуванням контрольно-ревізійного напрямку – головному бухгалтеру, а експертно-аналітичного – генеральному директору або заступнику генерального директора з економічних питань. Має право на існування варіант повного підпорядкування даної служби головному бухгалтеру з одночасним її відокремленням у структурі бухгалтерії.

З метою економії коштів вирішити експертно-аналітичні та контрольні завдання можна без організації відокремленої аудиторської служби шляхом запровадження посад експертів при дирекції або в структурі бухгалтерії, до обов'язків яких належать організація та вдосконалення системи аналізу і контролю, а її ведення щодо конкретних питань слід доручати відповідним функціональним службам з обов'язковим узагальненням інформації в бухгалтерії підприємства.

При обмеженості засобів або відсутності доцільності в організації такої служби за іншими причинами обов'язки контрольно-ревізійного напрямку може виконувати головний бухгалтер, а питання управлінського аудиту відповідно до їх виникнення вирішувати з допомогою незалежних аудиторів, яких залучають зі сторони.

При використанні будь-якого з перелічених варіантів організації внутрішнього аудиту необхідно, на наш погляд, мати на увазі, що виконуваним ним функції поряд з обліковими є не розпорядчими, а допоміжними, інформаційними. Тому особливу увагу слід звернути на забезпечення максимально можливої незалежності внутрішнього аудиту з метою надання йому можливостей для формування найоб'єктивнішої інформації про всі сторони і напрямки діяльності підприємства, проведення аналізу та надання цих матеріалів особам, які приймають господарські рішення на різних рівнях управління.

Враховавши всі фактори, ми вважаємо, що найефективнішим є варіант єдиної системи забезпечення економічною інформацією з підпорядкуванням головному бухгалтеру як особі, в безпосередні обов'язки якої входить формування економічної інформації про господарюючий суб'єкт шляхом обліку, контролю та аналізу, хоча він і не наділений розпорядчими повноваженнями в частині управління виробничою діяльністю. Тому, на наш погляд, помилковою є існуюча в економічній літературі думка щодо неможливості функціонування служби внутрішнього аудиту в структурі підрозділів обліково-фінансової служби, що впливає з поєднання розпорядчих і допоміжних (у даному випадку – інформаційних) функцій управління. До того ж головний бухгалтер одноособово не приймає рішення щодо облікової політики підприємства, ця прерогатива належить лише вищим розпорядчим структурам підприємства.

Аудиторська служба, за умови створення такої, може бути безпосередньо підпорядкована вищому колегіальному органу управління (раді директорів) або керівній посадовій особі – генеральному директору. Але в цьому випадку тісно пов'язані між собою функції обліку, контролю та економічного аналізу стануть менш ефективними через різну підпорядкованість. Адже весь обсяг інформації про господарські операції нагромаджується в системі бухгалтерського обліку, тому з метою контролю за збереженням інформації та забезпеченням комерційної таємниці ніхто, крім керівника бухгалтерської служби, не може дати розпорядження про підготовку і передачу систематично або в разовому випадку будь-якого обсягу бухгалтерської інформації. Тому у випадку організації служби внутрішнього аудиту як самостійної структури неминуче збільшиться термін процедури отримання та ефективного використання оперативної інформації або ж виникне необхідність створення паралельної інформаційної структури з дублюванням первинних документів і облікових процедур, що економічно недоцільно і може призвести до значного зниження якості інформації.

При будь-яких варіантах організації служби внутрішнього аудиту на підприємстві з метою забезпечення ефективності її роботи та збереження конфіденційності інформації, що становить комерційну таємницю, діяльність цієї служби має бути чітко регламентована.

Положення про службу внутрішнього аудиту мають передбачати не лише регламентацію роботи загалом, включаючи її структуру, підпорядкованість, порядок доступу до внутрішньої інформації та видачі заключень і рекомендацій, а й урахувати складність поставлених перед нею завдань, можливість її впливу на мікроклімат у колективі, визначення ділових та особистих якостей її співробітників. Так, поряд з вимогами високої кваліфікації в різних галузях економіки, права, організації управління, спеціаліст цієї служби повинен вміти визначати зі загального потоку інформацію, необхідну для роботи в контексті поставленого перед ним конкретного завдання, а також володіти такими особистими якостями, як чесність, об'єктивність, порядність і комунікабельність. Ураховуючи високі вимоги до працівників цієї служби, для залучення спеціалістів необхідного рівня потрібно забезпечити відповідний гарантований рівень оплати праці. З метою забезпечення об'єктивності та незалежності аудиторських заключень оплати праці цих працівників потрібно визначати лише за рівнем їх кваліфікації і здатністю ефективного її застосування шляхом оцінки конкретного внеску в підвищення інформаційного забезпечення управління. Преміювання працівників цих служб можливе лише за умови розробки і впровадження ноу-хау управлінської праці, переданого підприємству на правах інтелектуальної власності. В цьому і полягає основна відмінність внутрішнього управлінського аудиту від консультацій з управлінського аудиту, замовлених у сторонніх аудиторських фірм, оскільки внутрішні аудитори мають фіксувати всі свої розробки, і ті, що мають позитивний результат, і ті, що такого результату не мають, тоді як консультації зовнішніх фірм можуть обмежуватись лише висновками і рекомендаціями, не розкриваючи загалом механізму своєї діяльності.

Розглядаючи питання організації внутрішнього аудиту з урахуванням поставлених перед ним завдань, можна зробити висновок, що до нього застосовують ті ж принципи обов'язкової адресності, достатності, аналітичності, гнучкості та ініціативності, що й до обліку, який організують для потреб управління. Більше того, саме служба внутрішнього аудиту спільно з обліковою службою мають сформулювати таку систему облікових і звітних показників, які в майбутньому дадуть змогу шляхом застосування додаткових аналітичних процедур оцінити якість ефективності роботи всіх

рівнів управління. Але якщо структури бухгалтерського обліку доцільно будувати за певними розділами обліку, то структура організації внутрішнього аудиту, на нашу думку, має базуватись на певному напрямку в господарській діяльності підприємства і обслуговувати його на всіх рівнях знизу доверху.

При цьому для виконання своїх функцій ця служба повинна не лише отримувати інформацію з внутрішніх джерел, а й напрацьовувати шляхи отримання відповідної зовнішньої інформації, в тому числі з періодичної преси, законодавчих актів, в органах державної статистики, а також з офіційних фінансових звітів.