

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВНУТРІШНЬОГРУПОВИХ ОПЕРАЦІЙ У ГРУПІ ПІДПРИЄМСТВ

PROBLEMS AND PROSPECTS OF DEVELOPMENT OF INTERNAL AUDIT OF INTERCOMPANY TRANSACTIONS IN A CORPORATE GROUP

УДК 657. 3

Солодка Н.В.

аспірантка

Київський національний університет
імені Тараса Шевченка

У статті розглянуті проблеми розвитку внутрішнього аудиту в Україні та шляхи їх вирішення. На основі досліджень науково-практичних джерел запропоновано визначення місії внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій, а також окреслений ряд завдань аудиту внутрішньогрупових операцій.

Ключові слова: внутрішній аудит, місія внутрішнього аудиту, внутрішньогрупові операції, група.

В статье рассмотрены проблемы развития внутреннего аудита в Украине и пути их решения. На основе исследований научно-практической литературы предложено

определение миссии внутреннего аудита внутригрупповых операций, а также ряд задач аудита внутригрупповых операций.

Ключевые слова: внутренний аудит, миссия внутреннего аудита, внутригрупповые операции, группа.

The article considers the problems of development of internal audit in Ukraine and ways of their solution. Based on the research of scientific and practical literature, we propose a definition of the internal audit mission of intra-group transactions and a number of audit tasks for intra-group transactions.

Keywords: Internal audit, internal audit mission, intra-group transactions, group.

Постановка проблеми. Незважаючи на численну кількість наукових праць з питань внутрішнього аудиту, варто зазначити, що більшість авторів розглядає внутрішній аудит лише з позицій широкого теоретичного розуміння, часто ототожнюючи завдання внутрішнього аудиту із завданнями зовнішнього аудиту чи внутрішнього контролю, а також приділяючи мало уваги проблемі інтеграції системи внутрішнього аудиту у групі підприємств. Також існує потреба у дослідженні питання формування внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій, який забезпечує менеджмент групи інформацією про ефективність взаємодії учасників групи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Дослідження питань сутності, методики, функцій, завдань внутрішнього аудиту знайшли своє відображення у підручниках, монографіях, статтях та інших наукових працях таких вчених-економістів: Н.І. Дорош, Л.В. Гуцаленко, Т.О. Каменська, М.Р. Лучко, В.В. Немченко, А. Петрик, М.С. Пушкар, О.Ю. Редько, О.В. Сметанко, В.П. Хомутенко.

Постановка завдання. Метою дослідження є уточнення сутності внутрішнього аудиту, визначення місії та завдання внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій.

Виклад основного матеріалу дослідження.

В Україні досвід аудиту не перевищує 30 років, а розвиток внутрішнього аудиту знаходиться ще у зародковому стані. Внутрішній аудит з'явився, з нашої точки зору, як наслідок розриву різних рівнів управління: управління аудитом на рівні держави і управління аудитом на рівні компанії, відповідно виявилось, що корпоративне управління стало невід'ємною частиною аудиту. У розвитку внутрішнього аудиту в Україні існує ще декілька проблем, що характеризують стан даної сфери діяльності компанії.

Перша проблема – це проблема законодавчої бази. Одним із головних заходів, що дозволить усунути виниклі питання в теорії і практиці внутрішнього аудиту, є створення в Україні, окрім законодавства по зовнішньому аудиту, системи нормативного регулювання з внутрішнього аудиту. Більшість підприємств країни зобов'язані щорічно підтверджувати показники фінансової звітності. Мета зовнішнього аудиту – підтвердити даними бухгалтерського обліку фінансову звітність організації. Але при цьому зовнішній аудит не ставить перед собою завдання виявити недобросовісні цілі відповідальних за складання звітності, якщо всі правила бухгалтерського обліку застосовані правильно. Це завдання може вирішити тільки внутрішній аудит. Потреба у внутрішньому аудиті виникає у зв'язку з тим, що вище керівництво не займається повсякденним контролем діяльності організації і нижчих управлінських структур.

Друга проблема – це проблема методичного забезпечення внутрішнього аудиту. З нашої точки зору, у складі методичного забезпечення внутрішнього аудиту повинні бути представлені:

- аудиторські стандарти з різних перевірок внутрішнього аудиту;
- стандарти внутрішнього аудиту, що забезпечують дотримання вимог законодавства;
- стандарти внутрішнього аудиту щодо відповідності фактичної діяльності організації положеннями установчих документів;
- норми, правила, керівництва з процедур внутрішнього аудиту;
- методичні рекомендації щодо процесу внутрішнього аудиту та отримання аудиторських доказів;
- критерії визначення повноти інформаційного забезпечення за кожним видом внутрішнього аудиту;
- методичні рекомендації щодо використання нормативно-правових актів, запровадження і застосування внутрішньогосподарських регламентів;

– методичні рекомендації щодо реалізації результатів аудиторської перевірки внутрішнього аудиту та впровадження рішень і пропозицій керівництву організації;

– звіти внутрішніх аудиторів щодо проведених перевірок, консультаціях і виданих рекомендаціях.

Внутрішній аудит є складовою частиною загального аудиту, який організують на економічному суб'єкті в інтересах власників. У вітчизняному законодавстві не затверджено визначення «внутрішнього аудиту». Спільні риси, які виділяються фахівцями, дозволяють констатувати, що внутрішній аудит – це незалежна діяльність всередині організації, спрямована на оцінку ефективності її роботи. Наведемо визначення, яке дає внутрішньому аудиту Інститут внутрішніх аудиторів: «Внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління» [7].

Метою внутрішнього аудиту, як впливає з визначення, є вдосконалення діяльності організації. Підкреслимо – не виявлення порушень і помилок для наступних висновків і покарання винних, не написання звітів на кілька десятків сторінок з сотнею важких у виконанні рекомендацій, а побачити і оцінити ризики, слабкі сторони в роботі групи та дати рекомендації, спрямовані на поліпшення і підвищення ефективності систем і процесів.

Мета внутрішнього аудиту, на думку деяких авторів, представлена у табл. 1.

Таблиця 1

Визначення мети внутрішнього аудиту вітчизняними науковцями

Автор	Мета внутрішнього аудиту
Шостаківська Н.М.	удосконалення організації і управління виробництвом, виявлення й мобілізація резервів його росту, безпека бізнесу.
Кулаковська Л.П.	допомогти членам суб'єкта господарювання ефективно виконувати свої функції.
Маліков В. В.	ефективне використання наявних ресурсів підприємства; – забезпечення безперебійного та ефективного функціонування підприємства; – надання повної, правдивої, якісної та неупередженої інформації щодо діяльності підприємства його внутрішнім користувачам
Кудирко О. М.	сприяти ефективному виконанню завдань і цілей, задля яких функціонує підприємство.

Джерело: розроблено автором на основі джерел [3, 5, 6, 8].

Як видно з табл. 1, основна мета внутрішнього аудиту – оперативно виявити поточні проблеми, знайти резерви підвищення ефективності діяльності, підвищити ефективність роботи співробітників і підприємства, а також захистити інтереси власників. Особливість внутрішнього аудиту в тому, що він здійснюється у момент здійснення і документального оформлення господарських операцій, що дозволяє своєчасно виявляти недоліки в роботі і застосувати відповідні заходи до їх попередження.

Аналіз наукових досліджень показав, що, незважаючи на численну кількість наукових праць з питань внутрішнього аудиту, варто відзначити, що більшість авторів розглядає внутрішній аудит лише з позицій широкого теоретичного розуміння, часто ототожнюючи завдання внутрішнього аудиту із завданнями зовнішнього аудиту чи внутрішнього контролю, а також приділяючи мало уваги проблемі інтеграції системи внутрішнього аудиту у групі підприємств. Тому варто продовжувати дослідження питання внутрішнього аудиту з точки зору формування та роботи системи внутрішнього аудиту у групі компаній.

Створення інтегрованої моделі внутрішнього аудиту передбачає використання елементів організаційного проектування, яке являє собою процес створення нової структури (служби внутрішнього аудиту у групі підприємств) і зв'язків усередині неї. Інтеграція передбачає взаємодію служб внутрішнього аудиту у кожній бізнес-одиночці зі службою внутрішнього аудиту материнської компанії, що працюють по єдиній методології, ґрунтуючись на загальних цілях, завдання та принципи функціонування групи. Особливістю групи компаній є наявність дочірніх компаній, які функціонують за принципом поділу (спеціалізації) у процесі створення готового продукту (виробничий, сервісний, комерційний блок і т.д.). Логічно, що між учасниками групи виникають господарські операції – внутрішньогрупові операції, при цьому здійснюються розрахунки. Контролюючою організацією усіх таких операцій виступає материнська компанія. Функції управління дочірніми компаніями у групі включають: облік, контроль, аналіз, планування і мотивацію. Найбільш складною є організація і реалізації функції обліку і контролю. На нашу думку, найбільш ефективною формою організації облікового процесу у групі компаній може бути визнана така, яка дозволяє вирішити проблему контролю над діяльністю дочірніх компаній і нівелювати певні труднощі, що виникають із-за територіальної роз'єднаності її бізнес-одиноць. Це пов'язано з додатковим документообігом; зниженням оперативності збору облікових даних; відсутністю ефективних автоматизованих засобів для їх збору.

І саме служба внутрішнього аудиту забезпечує керівництво групи необхідною інформацією для прийняття рішень щодо взаємодії учасників групи. Тобто мета і завдання внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій полягає не лише у забезпе-

ченні контролю процесу бухгалтерського обліку чи підтвердження достовірності фінансової звітності.

У своєму дослідженні Т.О. Каменська провела опитування серед власників та керівників підприємств щодо функціональних завдань, які делегуються службам внутрішнього аудиту в сучасних умовах і у підсумку отримала такий результат: з усієї сукупності завдань внутрішніх аудиторів, частка завдань з перевірки бухгалтерського обліку становить 40%, виявлення фактів розкрадань активів та іншого шахрайства – 28%, інвентаризація активів – 22%. [2]. Що знову ж таки доводить факт того, що більшість як науковців, так і управлінців все ж таки доволі ототожнюють мету створення внутрішнього аудиту з метою відділу контролю чи зовнішнього аудиту.

Так Н.В. Гойло визначає мету внутрішнього аудиту стану внутрішньогрупових розрахунків, як підтвердження достовірності фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах та відповідності вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів в частині внутрішньогрупових розрахунків підприємств, що входять до складу групи [1]. Тобто фактично мета внутрішнього аудиту відповідає меті аудиту фінансової звітності, лише у розрізі внутрішньо групових розрахунків. Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» мета полягає у встановленні аудитором відповідності фінансової звітності у всіх суттєвих аспектах чинному законодавству, що регламентує порядок підготовки та подання фінансових звітів.

Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (МСПВУ) не визначають поняття мети внутрішнього аудиту, проте, у новій редакції 2017 року з'являється поняття місії внутрішнього аудиту, яке Інститут внутрішніх аудиторів трактує так: *«збільшувати та зберігати вартість організації шляхом надання ризик-орієнтованих й об'єктивних аудиторських послуг, консультацій та професійної думки»* [9].

Необхідно відзначити, що дочірні компанії при здійсненні внутрішньогрупових операцій переслідують різні цілі, а рішення щодо їх оптимізації для групи в цілому приймаються в умовах невідомості. Завдання служби внутрішнього аудиту в даному випадку полягає не тільки у визначенні достовірності показників, відображених у бухгалтерській звітності дочірньої компанії, але і ступеня ефективності їх здійснення. Зрозуміло, що спочатку ми маємо уявлення лише про побажання сторін у частині їх доходів і витрат, а результативного їх значення заздалегідь не відомі.

На основі вище наведеного дослідження пропонуємо розглянути на запропоновані нами визначення місії внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій та окреслення переліку завдань.

Місія внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій – надання необхідної інформації про стан та перспективи здійснення внутрішньогрупових операцій Раді директорів та виконавчому керівництву для допомоги у забезпеченні досягнення цілей компанії.

Завдання аудиту внутрішньогрупових операцій:

- перевірити договори, які формуються при внутрішньогрупових угодах на дотримання вимог нормативно-правових актів та внутрішньої політики компанії;

- визначити правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку, у внутрішній і фінансовій звітності оборотів та залишків із внутрішньогрупових операцій;

- перевірити правильність відображення залишків внутрішньогрупових розрахунків у фінансовій звітності учасників групи підприємств;

- оцінити якість роботи облікового персоналу щодо правильності ведення бухгалтерського обліку внутрішньогрупових операцій;

- наглядати за формуванням внутрішньогрупових націнок;

- розробити пропозиції щодо формування внутрішніх націнок, які б не порушували умов трансфертного ціноутворення і разом з тим забезпечували необхідний перерозподіл активів у середині групи;

- визначити ступінь реалізації матеріалів минулого внутрішнього аудиту стану внутрішньогрупових розрахунків у господарській діяльності учасників групи підприємств;

- підготувати та надати інформацію власникам про ефективність здійснення внутрішньогрупових розрахунків;

- розробити та надати рекомендації власникам щодо мінімізації витрат при здійсненні внутрішньогрупових розрахунків;

- розробити та надати план проведення і визначення доцільності наступних внутрішньогрупових операцій;

- оцінити усі ризики, які виникають, чи можуть виникнути при проведенні внутрішньогрупових операцій;

- оцінити вплив та вигоду здійснення внутрішньогрупових операцій як на діяльність окремого учасника групи, так і групи компаній в цілому.

Відповідно до вказаної загальної місії та переліку завдань під час здійснення внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій перевіряється:

- повнота та своєчасність розрахунків з учасниками групи підприємств;

- наявність, правильність оформлення і дотримання умов договорів та інших документів, що визначають права та обов'язки сторін з постачання ТМЦ, виконання робіт (надання послуг) тощо;

- дотримання чинного законодавства, правомірність, доцільність та обґрунтованість управлінських рішень відповідних посадових осіб при здійсненні

розрахункових операцій з підприємствами, що входять до складу групи.

Таким чином, виконуючи окремі завдання внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій, досягається не тільки місія внутрішнього аудиту, але й загальна мета управління в групі підприємств. Звичайно, набір завдань служби внутрішнього аудиту стосовно внутрішньогрупових операцій може змінюватися залежно від потреб власників для прийняття рішень відносно подальшої діяльності підприємств – учасників групи.

Висновки з проведеного дослідження. Запропоновані у статті шляхи усунення проблем розвитку внутрішнього аудиту, місія та завдання внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій можуть слугувати підставою для удосконалення функціонування відділу внутрішнього аудиту у групах підприємств. Проте, незважаючи на проведене дослідження, існує потреба подальшого детального вивчення організації системи внутрішнього аудиту у контексті розвитку ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту внутрішньогрупових операцій.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бухгалтерський облік і контроль стану внутрішньогрупових розрахунків на підприємствах: організація та методика: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Н.В. Гойло; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир. – 2014. – 20 с. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/1067/Goylo.pdf?sequence=1>
2. Внутрішній аудит: методологія та організація: автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.00.09 / Т.О. Камен-

REFERENCES:

1. Bukhhalterskyi oblik i kontrol stanu vnutrishnogrupo vykh rozrakhunkiv na pidpriemstvakh: orhanizatsiia ta metodyka : avtoref. dys. kand. ekon. nauk : 08.00.09 / N. V. Hoilo; Zhytomyr. derzh. tekhnol. un-t. – Zhytomyr, 2014. – 20 s. – Rezhym dostupu: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/1067/Goylo.pdf?sequence=1>
2. Vnutrishnii audyt: metodolohiia ta orhanizatsiia : avtoref. dys. d-ra ekon. nauk: 08.00.09 / T. O. Kamenska. – Kyiv : B.v., 2011. – 40 s. – Rezhym dostupu: <http://194.44.12.92:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/706/%D0%9A%D0%B0%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0.PDF?sequence=1>
3. Denysiuk O. M., Kudyrko O. M., Zamchevska N. V. Vnutrishnii audyt: navchalnyi posibnyk. – Vinnytsia: VTEI KNTEU, 2012. – 256 s.
4. Dorosh N. I. Sutnistapryznachennia vnutrishnoho audytu / N. I. Dorosh // Visnyk ZhDTU. – 2006. – # 1(35). – S. 41-46.
5. Kulakovska L. P., Picha Yu. V. Orhanizatsiia i metodyka

ська. – Київ: Б.в. – 2011. – 40 с. – Режим доступу: <http://194.44.12.92:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/706/%D0%9A%D0%B0%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0.PDF?sequence=1>

3. Денисюк О.М., Кудирко О.М., Замчевська Н.В. Внутрішній аудит: навчальний посібник. – Вінниця: ВТЕІ КНТЕУ. – 2012. – 256 с.
4. Дорош Н.І. Сутність та призначення внутрішнього аудиту / Н.І. Дорош // Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 1 (35). – С. 41–46.
5. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: Навч. посіб. – 3- е вид. – К.: Каравела. – 2006. – 560 с. – Режим доступу: http://libfree.com/189575576-buhgalterskiy_oblik_ta_auditororganizatsiya_i_metodyka_auditu_kulakovska_lp.html
6. Маліков В.В. Внутрішній аудит: аналіз проблематики та організація на підприємстві / В.В. Маліков // Проблеми економіки. – 2015. – № 2. – С. 147–152. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pekon_2015_2_22
7. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту, розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів 2013 р. – Режим доступу: <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>
8. Шостаківська Н.М. Внутрішній аудит: Курс лекцій. – Тернопіль: ТНТУ імені Івана Пулюя. – 2016. – с. – Режим доступу: http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/17588/4/kurs_lekcij-Vnutrishnij_audyd.pdf
9. Офіційний сайт Інституту Внутрішніх Аудиторів – Режим доступу: https://www.iaa.org.ua/?page_id=212

- audytu: Navch. posib. – 3- e vyd. – K.: Karavela; 2006. – 560 s. – Rezhym dostupu: http://libfree.com/189575576-buhgalterskiy_oblik_ta_auditororganizatsiya_i_metodyka_auditu_kulakovska_lp.html
6. Malikov V. V. Vnutrishnii audyt: analiz problematyky ta orhanizatsiia na pidpriemstvi / V. V. Malikov // Problemy ekonomiky. – 2015. – # 2. – S. 147-152. – Rezhym dostupu: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pekon_2015_2_22
7. Mizhnarodni standarty profesiinoi praktyky vnutrishnoho audytu, rozrobleni Instytutom vnutrishnikh audytoriv 2013 r. – Rezhym dostupu: <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>
8. Shostakivska N.M. Vnutrishnii audyd : Kurs lektsii. – Ternopil: TNTU imeni Ivana Puliuia, 2016. – Rezhym dostupu: http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/17588/4/kurs_lekcij-Vnutrishnij_audyd.pdf
9. Ofitsiyni sait Instytutu Vnutrishnikh Audytoriv – Rezhym dostupu: https://www.iaa.org.ua/?page_id=212