

УДК 657.633:334.72

Копотієнко Т.Ю.

*аспірант кафедри фінансового аналізу і контролю
Київського національного торговельно-економічного університету*

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В КОРПОРАТИВНИХ УТВОРЕННЯХ

У статті досліджено генезис внутрішнього аудиту. Проаналізовано сучасний стан та тенденції розвитку внутрішнього аудиту в Україні. Визначено основні проблеми, які перешкоджають упровадженню та реалізації внутрішнього аудиту в Україні. Запропоновано шляхи вирішення ідентифікованих проблем.

Ключові слова: внутрішній аудит, сучасний стан, тенденції розвитку, Інститут внутрішніх аудиторів, стандарти, автоматизація.

Копотиенко Т.Ю. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В КОРПОРАТИВНЫХ ОБРАЗОВАНИЯХ

В статье исследован генезис внутреннего аудита. Проанализированы современное состояние и тенденции развития внутреннего аудита в Украине. Определены основные проблемы, которые препятствуют внедрению и реализации внутреннего аудита в Украине. Предложены пути решения идентифицированных проблем.

Ключевые слова: внутренний аудит, современное состояние, тенденции развития, Институт внутренних аудиторів, стандарты, автоматизация.

Kopotiyenko T.Yu. CURRENT STATUS AND DEVELOPMENT TRENDS OF THE INTERNAL AUDIT IN THE CORPORATE FORMATIONS

It was investigated the internal audit genesis. It was analyzed the current state and trends of internal audit in Ukraine. It was determined the basic problems, which hinder the introduction and implementation of internal audit in Ukraine. It was proposed the ways of solving the identified problems.

Keywords: internal audit, the current status, development trends, Institute of Internal Auditors, standards, automation.

Постановка проблеми. Сучасне господарське середовище в Україні характеризується наявністю значної кількості різноманітних корпоративних утворень як приватної форми власності, так і з часткою державного капіталу. Основними властивими ознаками корпоративних об'єднань є, як правило, наявність великої кількості власників, розділення функцій володіння та управління бізнесом унаслідок делегування повноважень поточного управління найманим менеджерам та значні масштаби діяльності. Зазначене зумовлює потребу в організації дієвої системи контролю діяльності економічних одиниць та необхідність адекватного інформаційного забезпечення інвесторів щодо стану господарської діяльності, відповідності дій менеджменту прийнятій стратегії, мінімізації можливостей шахрайства тощо. Ефективним інструментом досягнення цього є організація в корпоративних утвореннях служб внутрішнього аудиту. Однак практика внутрішнього аудиту в реаліях української економіки свідчить про наявність значних перешкод на шляху його впровадження та реалізації в діяльність суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематику внутрішнього аудиту досліджували багато вітчизняних і зарубіжних науковців, зокрема: С.В. Бардаш [3], Д. Бойл, М. Дуглас, Т.О. Каменська [2], Т.В. Мултанівська, К.О. Назарова [4], В.В. Немченко, О.Ю. Редько, О.В. Сметанко, Д. Хермансон, О.В. Філозов та ін. Наковці приділяли увагу вивченню теоретичних та практичних аспектів внутрішнього аудиту: його сутності, мети, завдань, принципів, методів, об'єктів, нормативного забезпечення, особливостей організації та методики тощо.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Разом з тим динамічні зміни господарського середовища, постійні корективи законодавства спонукають до дослідження сучасного стану і тенденцій розвитку внутрішнього аудиту, встановлення основних проблем, які перешкоджають ефективному впровадженню та реалізації функції

внутрішнього аудиту в корпоративних утвореннях, визначення шляхів їх вирішення, що підтверджує актуальність даного дослідження.

Мета статті полягає у розгляді генезису внутрішнього аудиту в світі; аналізі сучасного стану та тенденцій розвитку внутрішнього аудиту в Україні; визначенні проблем, які перешкоджають його ефективному здійсненню; дослідженні впливу професійних організацій на розвиток внутрішнього аудиту; запропонованні шляхів їх вирішення на основі узагальнення зарубіжного та вітчизняного досвіду.

Виклад основного матеріалу дослідження. На Заході внутрішній аудит зародився на початку ХХ ст. і почав стрімко розвиватися після Другої світової війни. У 1941 р. в Altamonte Springs, США був заснований Інститут внутрішніх аудиторів (IBA) – міжнародна професійна організація, яка отримала світове визнання.

Особливу увагу привернув до себе внутрішній аудит на початку третього тисячоліття. Банкрутства найбільших американських компаній WorldCom (активи \$104 млрд.) і Enron (\$ 66 млрд.), що трапилися в 2002 р., крах Lehman Brothers (\$691 млрд.), General Motors (\$91 млрд.) і Chrysler (\$39 млрд.) і послідуєча ланцюгова реакція банкрутств та світова фінансова криза призвели до загального розчарування в корпоративному управлінні, втрати довіри до директорів і зростанню активності акціонерів [1]. В Америці зростання активності акціонерів привело до появи численних законопроектів у Сенаті США, у Росії – до прийняття Кодексу корпоративної поведінки і Стратегії розвитку фінансового ринку Російської Федерації до 2020 р.

В Україні становлення внутрішнього аудиту пов'язане з розвитком контролю й аудиту в період формування ринкової економіки. За цей час відбулося зміщення акцентів від контрольно-ревізійних перевірок, ціль яких зводилася до виявлення допущених помилок, до аудиту господарського стану економічних суб'єктів з метою підвищення ефектив-

ності управління [2, с. 11]. Зокрема, С.В. Бардаш конкретизує, що «однією з основних причин появи внутрішнього аудиту в Україні стало комплексне ознайомлення із зарубіжним досвідом проведення внутрішнього контролю в корпораціях, які у формі відкритих акціонерних товариств почали з'являтися в Україні в період корпоратизації та акціонування колишніх державних підприємств» [3, с. 348].

Етапи становлення внутрішнього аудиту в Україні узагальнено на рис. 1.



Рис. 1. Становлення внутрішнього аудиту в Україні [2, с. 11]

Розвиток внутрішнього аудиту в Україні розпочався з банківського сектору. Основою реформування став зарубіжний досвід [4, с. 95]. Так, Постановою від 20.03.1998 р. № 114 було затверджено «Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України». Згодом були підготовлені «Методичні вказівки щодо застосування стандартів внутрішнього аудиту в комерційних банках України».

Наступним етапом стало впровадження внутрішнього контролю та аудиту у сфері державного фінансового контролю. 9 серпня 2002 р. Головним контрольно-ревізійним управлінням України було видано Наказ № 168 від «Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю використання бюджетних коштів, державного і комунального майна». Стандарти державного фінансового контролю використання бюджетних коштів, державного і комунального майна було розроблено у відповідності до ревізійних стандартів, прийнятих Міжнародною організацією вищих контрольних органів у сфері державних фінансів (INTOSAI), та міжнародних стандартів аудиту (МСА). У цьому ж періоді – у липні 2002 р. – в Україні було відкрите відділення Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів [2, с. 38–39].

Третій етап розвитку внутрішнього аудиту в Україні починається 18 квітня 2003 р. з прийняття Аудиторською палатою України в якості національних «Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики» (Міжнародної федерації бухгалтерів). 11 грудня 2003 р. було затверджено Принципи корпоративного управління Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку № 571, складені на основі кращих принципів корпоративного управління різних країн [2, с. 40].

У грудні 2006 р. зареєстровано Гільдію професійних внутрішніх аудиторів України. Практично одночасно прийнято Кодекс професійної етики внутрішніх аудиторів України та проект національних Стандартів внутрішніх аудиторів України. Відповідно до Закону України «Про акціонерні товари-

ства», передбачено створення в акціонерному товаристві комітету з аудиту та служби внутрішнього аудиту [2, с. 45].

Четвертим етапом, виділений Т.О. Каменською, є самоорганізація та розвиток внутрішнього аудиту. Світова фінансова криза, прийшовши в Україну, продемонструвала слабкість систем управління підприємством, зокрема, систем управління ризиками та систем внутрішнього контролю. Тому останнім часом, незважаючи на законодавчу неовязковість створення служби внутрішнього аудиту, на багатьох українських підприємствах, насамперед тих, які вже вийшли або готуються до виходу на міжнародні ринки, створено служби внутрішнього аудиту [2, с. 45–46].

Останніми вагомими змінами в напрямку європейського розвитку України була ратифікація нею Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом 27.06.2014 р. [5]. Статтею 347 міжнародного документу передбачено, що сторони, які підписали угоду, обмінюються інформацією, досвідом, найкращою практикою та здійснюють інші заходи, зокрема, у галузі державного внутрішнього фінансового контролю – подальшого розвитку системи державного внутрішнього контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (Інститут внутрішніх аудиторів (ІА), Міжнародна федерація бухгалтерів (ІFAC), INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах [5].

Внутрішній аудит розвивається і еволюціонує. Позитивний вплив на розвиток внутрішнього аудиту в Україні чинять професійні організації: Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів та Всеукраїнська громадська організація «Інститут внутрішніх аудиторів України».

Заснований в 1941 р. Інститут внутрішніх аудиторів – це міжнародна професійна організація, яка у співпраці з більш ніж 100 афілійованими інститутами внутрішніх аудиторів обслуговує своїх членів, які працюють переважно у сфері внутрішнього аудиту, корпоративного управління, внутрішнього контролю, ІТ-аудиту, навчання і безпеки. Інститут внутрішніх аудиторів забезпечує комплексне керівництво щодо професії через свої всевітньо визнані Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (МСПП, англ. IPPF). Стандарти викладені у вигляді принципів та надають основу для виконання і просування внутрішнього аудиту.

Інститут внутрішніх аудиторів представлений в Україні Всеукраїнською громадською організацією «Інститут внутрішніх аудиторів України», що заснована в 2001 р. і є добровільною, недержавною, неприбутковою всеукраїнською організацією, створеною за спільними інтересами своїх членів для реалізації мети діяльності. При вступі всі члени організації одночасно отримують статус членів Global IA і набувають відповідний набір прав і можливостей.

На разі за активної участі та сприяння Інституту внутрішніх аудиторів України було розроблено проект Закону України «Про внутрішній аудит», який у разі його прийняття визначатиме правові засади здійснення внутрішнього аудиту в Україні і спрямований на створення системи незалежного внутрішнього контролю в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів в антикризових та антикорупційних цілях з метою захисту інтересів суспільства, держави та власників [6].

Дослідження наукової літератури та практичних матеріалів дозволило узагальнити проблеми, які виникають при впровадженні внутрішнього

аудиту в практичну діяльність корпоративних організацій України. До таких проблем можемо віднести наступні: труднощі при розподілі повноважень та відповідальності за контроль; сприйняття внутрішнього аудиту як карального органу; складність розрахунку ефективності внутрішнього аудиту; дефіцит кваліфікованих кадрів; низький рівень автоматизації внутрішнього аудиту.

Спосіб розподілу повноважень та визначення відповідальності за внутрішній контроль між менеджментом суб'єкта господарювання та відділом внутрішнього аудиту значною мірою впливає на об'єктивність результатів останнього. В організаціях, де менеджмент не приділяє належної уваги побудові системи внутрішнього контролю, внутрішній аудит не може виконувати свою функцію з максимальною ефективністю. Внутрішній аудитор організації з неефективною системою внутрішнього контролю буде або займатися ревізійною діяльністю, або підмінитиме функцію менеджменту з налагодження системи контролю.

Певним негативним фактором є закритість й негативне сприйняття менеджментом внутрішніх аудиторів як «карального органу». Більшість сучасних дослідників наголошують на тому, що внутрішній аудит не можна сприймати у такому розумінні, оскільки він є функцією, яка покликана допомагати організації у досягненні цілей, сприяти її розвитку, здійснювати пошук резервів та шляхів економічного розвитку тощо; не варто забувати, що мета створення внутрішнього аудиту – інформаційне забезпечення власника щодо того, наскільки ефективно найнятий менеджмент здійснює управління суб'єктом господарювання. Однак у випадку якщо цілі власника і менеджменту на предмет збереженості майна і достовірності відображення облікових даних розходяться, уникнути суб'єктивного сприйняття менеджментом та іншим персоналом внутрішнього аудиту як «карального органу власника» не уникнути.

Наступна проблема пов'язана з тим, що цінність внутрішнього аудиту зіставляється з витратами, які компанія несе на утримання підрозділу внутрішнього аудиту. Зокрема, урахувавши те, що внутрішній аудит має в першу чергу забезпечувати превентивний контроль, дуже складно обчислити ступінь зниження ними ризику шахрайства чи зниження ймовірності настання інших несприятливих для організації подій, оцінити вартісно позитивний вплив від рекомендацій внутрішніх аудиторів. Особливо складно, як зазначає А. Сергеева, «давати оцінку, коли питання стосується ризиків спотворення тієї чи іншої форми звітності, що, у свою чергу, призводить до ризику прийняття менеджментом невірного управлінського рішення» [7]. Через складність розрахунку ефективності роботи внутрішнього аудиту, його позитивний вплив часто може бути недооцінений, що призводить до неналежного фінансування. Президент Інституту внутрішніх аудиторів Російської Федерації О. Сонін наголошує на важливості системи стимулювання, яка «допоможе залучити й утримати фахівців відповідного рівня» [8].

Як і будь-який інший вид професійної діяльності, внутрішній аудит не можливо реалізувати, не забезпечивши наявність висококваліфікованих кадрів. Урахувавши те, що випускової спеціальності «внутрішній аудитор» в Україні не започатковано і очевидно, що не буде зроблено найближчим часом, урахувавши останні зміни в законодавстві щодо переліку освітніх спеціальностей, варто прислухатися до думки російського фахівця А. Сергеевої, яка вважає, що «єдино можливий на сьогодні шлях припливу

«молодої крові» в професію – це навчання і професійна перепідготовка фахівців із суміжних областей: бухгалтерів, економістів, фінансистів, бізнес-аналітиків» [7].

Одна з вимог, що пред'являється до практикуючих внутрішніх аудиторів, – це постійний розвиток, навчання. По-перше, воно досягається саме собою: аудитори постійно переключаються з одного проекту на інший, з однієї області знань на іншу. По-друге, для внутрішніх аудиторів повинні проводитися тренінги двох планів: на «аудиторську» тематику і тренінги на розвиток гнучких навичок (soft skills) – комунікаційні, презентаційні, управління проектами. По-третє, аудитори проходять професійне навчання і здають іспити на ступінь CIA (Certified Internal Auditor), підтримувану Інститутом внутрішніх аудиторів (ІА, Institute of Internal Auditors) [9].

На разі відкритою залишається проблема розробки інформаційних технологій внутрішнього аудиту. До сьогоденного часу в Україні не розроблено повністю автоматизованої системи внутрішнього аудиту, спрямованої на комплексне вирішення аудиторських завдань. Основна проблема, що виникає при розробці спеціалізованого програмного забезпечення з внутрішнього аудиту, пов'язана з необхідністю забезпечити можливість інтеграції з комп'ютерними інформаційними системами обліку. Крім того, така програма має передбачати можливість застосування ризик-орієнтованого підходу до проведення внутрішнього аудиту, можливість календарного планування перевірок, розподілу ресурсів, використання шаблонів аудиторського завдання, описів і робочих документів, можливість формування звітів і графіків для подання органам управління підприємства.

У процесі пошуку оптимальних шляхів розвитку внутрішнього аудиту в корпоративному секторі пріоритети мають надаватися його інноваційному розвитку. Це може бути постановка нових та/або більш масштабних завдань, наприклад, проведення таких відносно нових видів аудиту, як аудит корпоративної культури, аудит корпоративного управління, аудит процесів стратегічного планування та управління стратегічними ризиками. Це може бути також пошук нових методів і підходів у внутрішньому аудиті, наприклад, що завойовують популярність концепції безперервного аудиту (continuous auditing) і безперервного моніторингу (continuous monitoring) [8].

Висновки. За результатами проведеного дослідження встановлено, що розвиток внутрішнього аудиту в Україні відбувається з повною орієнтацією на європейський досвід. Однак на разі стан розвитку внутрішнього аудиту як у державному, так і в приватному секторах економіки ще далекий від очікуваних результатів та значно поступається за рівнем якості системі контролю, що сформувалася в розвинених державах. Внутрішній аудит в Україні також можливо оцінити як такий, що перебуває в пошуку шляхів оптимального розвитку, має значний резерв для вдосконалення та піддається впливу динамічних змін в нормативно-правовій сфері.

На разі правової регламентації внутрішній аудит набув лише в державному секторі економіки та банківській сфері, де створення відповідних служб є обов'язковим. Суб'єкти господарювання приватного сектору економіки на власний розсуд визначають потребу у внутрішньому аудиті, спосіб його організації та завдання, які він має виконувати.

Основними проблемами, які супроводжують процес упровадження внутрішнього аудиту в діяльність кор-

поративних організацій, е: складність розподілу повноважень та відповідальності за контроль; сприйняття внутрішнього аудиту як карального органу; складність розрахунку ефективності внутрішнього аудиту; дефіцит кваліфікованих кадрів; низький рівень автоматизації внутрішнього аудиту. Здійснено огляд можливих напрямів вирішення зазначених проблем.

Визначено, що значний позитивний вплив на розвиток внутрішнього аудиту здійснюють професійні організації, зокрема, Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів та Всеукраїнська громадська організація «Інститут внутрішніх аудиторів України» шляхом постійного вдосконалення та видання стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, навчання та сертифікації внутрішніх аудиторів.

Встановлено, що одним із пріоритетних напрямків розвитку внутрішнього аудиту має бути розробка та впровадження інформаційних технологій та інноваційний розвиток. Зазначене спричинить відчутні позитивні наслідки, серед яких варто відмітити зростання ефективності внутрішнього аудиту за рахунок скорочення термінів перевірки і витрат праці, збільшення обсягу аудиторської вибірки тощо. Автоматизація внутрішнього аудиту потребує окремих розробок для використання в державному та приватному секторах економіки через різні інформаційні системи обліку, інтеграцію з якими необхідно першочергово передбачити. Розробка спеціалізованої комп'ютерної програми внутрішнього аудиту та інтеграції її з системами обліку може бути предметом подальших наукових досліджень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Викторов П. Текущие тренды в корпоративном управлении: обязанности и ответственность членов советов директоров / П. Викторов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publication/member_articles/viktorov_trendy/.
2. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: методологія та організація: автореф. дис. ... д. е. н.: спец. 08.00.09 / Т.О.Каменська. – К., 2011. – 42 с.
3. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: [монографія] / С.в. Бардаш. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.
4. Назарова К.О. Сучасні тенденції трансформації внутрішнього аудиту / К.О. Назарова // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 6. – С. 94–101.
5. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: міжнародний документ від 27.06.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011.
6. Проект Закону «Про Внутрішній аудит» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=55935.
7. Сергеева А. Функция «внутренний аудит» в современном российском бизнесе: основные тенденции развития / А. Сергеева [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publication/member_articles/funcia/.
8. Сонин А. Внутренний аудит в новой реальности / А. Сонин [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publication/member_articles/va_v_novoi_realinosti/.
9. Кудрін В. Внутренний аудит: перестройка имиджа / В. Кудрін [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.iaaru.ru/inner_auditor/publication/member_articles/kudrin/.