

ЕКОНОМІКА ПІДПРИЄМСТВА ТА ПРОСТОРОВО – КЛАСТЕРНИЙ БІЗНЕС

УДК: 656.633

КОНЦЕПЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ПЕРІОД АДАПТАЦІЇ І ГАРМОНІЗАЦІЇ ДО МСФЗ ТА МС

DOI 10.30838/ P.ES.2224.250918.95.230

Акімова Н.С., к.е.н.,

Асває Азадєн

Харківський державний університет харчування та торгівлі, м. Харків

У статті розглядається питання визначення поняття і суті внутрішнього аудиту, а також необхідність його уточнення в зв'язку з розширенням переліку виконуваних ним функцій. Особливу увагу приділено розробці концепції системи внутрішнього аудиту, яка орієнтована на ринкову систему світового рівня та адаптації до міжнародних стандартів аудиту. Визначено, що подальший розвиток внутрішнього аудиту має проходити з урахуванням осмислення зарубіжного досвіду, поглиблених досліджень в області теорії, і, насамперед, розробки концепції внутрішнього аудиту, яку необхідно пов'язувати з цілями розвитку бізнесу компаній. Запропоновано і обґрунтовано підхід до формування концепції організації внутрішнього аудиту на підприємстві. Розроблена концепція, що є синтезом елементів, дозволяє цілісно представити систему організації внутрішнього аудиту за допомогою виділення організації суб'єктів внутрішнього аудиту й організації процесу внутрішнього аудиту. Запропонована концептуальна модель внутрішнього аудиту максимально гармонізує практичне застосування міжнародних стандартів внутрішнього аудиту

Ключові слова: аудит, внутрішній аудит, стандарти, процес внутрішнього аудиту, концепція

UDC: 656.633

THE CONCEPT OF INTERNAL AUDIT IN THE PERIOD OF ADAPTATION INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND AUDITING

DOI 10.30838/ P.ES.2224.250918.95.230

Akimova N., Ph.D in Economics

Aswaye Azaden

Kharkov State University of Food Technology and Trade, Kharkiv

Article deals with issue of definition and essence of internal audit, and on need to clarify it in connection with expanding the list of performed functions. Special attention is paid to the development of the concept of internal audit system, which is focused on the market system of world level and adaptation to the international standards on auditing.

Determined that further development of the internal audit should take into account the understanding of foreign experience, in-depth research in the field of theory, and, above all, the development of the concept of internal audit, which should be linked to the development of businesses. In this article, the conceptualization of the Internal Audit Management in the corporation is offered and based on the perspective of systematic approaches and cyclical process. The developed by us conceptualization of the Internal Audit Management is the synthesis of elements and it gives us an introduction of the whole system of the Internal Audit Management, dividing the subject and process of the Internal Audit Management. Proposed a conceptual model of internal audit maximally harmonize the practical application of international internal audit standards.

Keywords: audit; internal audit, standards; process of internal audit, concept

Актуальність проблеми. З розвитком транснаціональних корпорацій, інтеграції і перетворенням аудиторських фірм на великі міжнародні групи з'явилася необхідність уніфікації аудиту в міжнародному масштабі. Тому велика увага на сучасних підприємствах, що динамічно розвиваються, відводиться аудиту як зовнішньому, так і внутрішньому. У зв'язку з цим встає проблема довіри до результатів аудиторської перевірки. Використання МСФЗ при складанні фінансової звітності з одного боку і МСА з іншого боку дозволяє підвищити значущість інформації і розширити сферу діяльності організації за рахунок залучення іноземних партнерів.

Необхідність створення наукової концепції внутрішнього аудиту зумовлена не розробленістю комплексу питань, пов'язаних з відсутністю логічно завершеного, системного підходу до розуміння сутності та змісту процесу внутрішнього аудиту, відсутністю систематизованих знань про побудову та функціонування його механізмів в інформаційно-економічного середовища організацій.

Очевидно, що подальший розвиток внутрішнього аудиту має проходити з урахуванням осмислення зарубіжного досвіду, поглиблених досліджень в області теорії, і, насамперед, розробки концепції внутрішнього аудиту, яку необхідно пов'язувати з цілями розвитку бізнесу компаній.

Недостатня вивченість теми, її актуальність і практична значимість заявлених проблем визначили мету, завдання та структуру даного дослідження.

Аналіз останніх наукових досліджень. Питання виникнення та регламентації зовнішнього аудиту в економічній літературі висвітлено достатньо широко. Проблеми організації внутрішнього аудиту на

підприємстві неодноразово розглядали у своїх працях такі зарубіжні та вітчизняні вчені, як Білуха Н.Т., Бутинець Ф.Ф., Давидов Г.М., Дорош Н.І., Кулаковська Л.П., Піча Ю.В., Петрик О.А., Рудницький В.С., Савченко В.Я., Сопко В.В., Стельмах Л.В. та інші. Найбільш повно проблеми внутрішнього аудиту розкривають В.П.Пантелеев та М.Д.Корінько [1].

Дослідженням розвитку аудиту в Україні та адаптації його до міжнародних стандартів займається ряд вітчизняних спеціалістів, а саме Столярова С.О., Галкін В.В., Жук В.М., Голов С.Ф., Канигін С. Л., Прозоров Ю.В. та ін. Питанням же створення концепції як зовнішнього так і внутрішнього аудиту приділяють увагу невелика кількість російських науковців, а саме: *Голосов О. В., Гутцайт Е. М* [2], Макаренко Е.Н. [3, 4]. Сафронова М.М. [5], Філевська Н.О. [6].

Таким чином, є незначна кількість досліджень, що дають системне уявлення про внутрішній аудит, а створення концептуальної моделі внутрішнього аудиту залишається однією з найменш досліджених областей економічної науки.

Метою роботи є визначення поняття внутрішнього аудиту та виявлення основних тенденцій сучасної концепції внутрішнього аудиту підприємств відповідно сучасним реаліям та адаптації до МСА.

Викладення основного матеріалу дослідження. Перехід до ринкових відносин, виникнення міжнародних і фінансових зв'язків висунули в число актуальних питання вдосконалення організації бухгалтерського обліку і аудиту в Україні та їх наближення до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та міжнародних стандартів аудиту (МСА).

Як у вітчизняній, так і західній спеціальній літературі відсутня однаковість у поглядах на сутність внутрішнього аудиту. Для розкриття сутності поняття внутрішнього аудиту необхідно визначити його взаємозв'язок безпосередньо з самим поняттям аудиту.

Підхід до розуміння самої суті аудиту в цілому, пропонований в західній (насамперед, американської) літературі неоднозначний. У ній можна зустріти такі точки зору:

- процес зменшення до прийнятного рівня інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів [7, с. 5];

- діяльність, спрямована на зменшення підприємницького ризику [7, с. 5];

• системний процес отримання і оцінки об'єктивних даних про економічні дії і події, що встановлює рівень їх відповідності певному критерію і представляє «результати зацікавленим користувачам [8, с. 8];

• процес; за допомогою якого компетентні незалежні спеціалісти накопичують і оцінюють свідчення про інформацію, яка піддається кількісній оцінці і що належить до специфічної, господарській системі, щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності даної інформації, встановленим критеріям [9, с. 7].

Однак найбільш поширеним є підхід, при якому під аудитом розуміється перевірка достовірності фінансової звітності. При цьому, як правило, використовуються терміни «external audit» (зовнішній аудит), «independent audit» (незалежний аудит), що відображає сутність аудиту фінансової звітності як перевірки, здійснюваної незалежними «зовнішніми» експертами, які не є співробітниками аудиту.

Оскільки внутрішній аудит зародився саме в західних індустріально-розвинених країнах, доцільно розглянути і проаналізувати також погляди західних (насамперед англомовних) авторів з даного питання.

Проведений аналіз зарубіжних джерел дозволяє відзначити той факт, що для англомовної спеціальної літератури характерне використання широкого спектру термінів щодо внутрішнього аудиту. Їх перелік наведено в табл. 1.

Таблиця 1 - Перелік термінів, які використовуються відносно внутрішнього аудиту в англомовній літературі

Термін англійською мовою	Переклад
Internal audit, internal auditing	Внутрішній аудит
Internal auditor, internal auditors	Внутрішній аудит, внутрішній аудитор
Internal audit activity	Функція «Внутрішній аудит»
Internal audit function, internal auditing function, internal auditing business function, function of internal auditing	Функція внутрішнього аудиту, бізнес-функція внутрішнього аудиту
Internal audit organizations, internal audit groups, internal audit departments	Терміни, які використовуються для визначення окремого підрозділу в структурі організації, що здійснює внутрішній аудит силами власних співробітників
Internal audit services	Послуги по внутрішньому аудиту
Operational audit	Операційний аудит, управлінський аудит, аудит результатів

Джерело: розроблено авторами

На підставі проведеного аналізу використання даних термінів необхідно зробити висновок про те, що вони часто використовуються в якості прямих синонімів поняття «внутрішній аудит» [10].

Практика використання подібних термінів дозволяє зробити висновок про наявність в сучасній західній англійській літературі так званого «функціонального» підходу до розуміння сутності внутрішнього аудиту.

В рамках даного підходу внутрішній аудит розглядається як одна з функцій, здійснюваних в рамках структури організації, спрямована на оцінку процесів, господарської діяльності та функцій системи управління організацією. При цьому функція внутрішнього аудиту не ототожнюється зі службою (відділом, департаментом) внутрішнього аудиту, що складається з власних працівників організації. Внутрішній аудит ототожнюється з послугою, яка може надаватися сторонніми організаціями або ж може генеруватися власними силами, що відображається у використанні терміну «internal audit services» - послуги з внутрішнього аудиту. Таким чином, внутрішній аудит не обмежується рамками власної служби внутрішнього аудиту. Проте, для української практики більш характерним є використання терміна «служба внутрішнього аудиту», а не «функція внутрішнього аудиту».

Так само Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту містять визначення поняття внутрішній аудит («internal auditing»), згідно з яким внутрішній аудит визначається як «... діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення господарської діяльності організації. Внутрішній аудит допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки і підвищення ефективності управління ризиками, контролю та системи корпоративного управління».

Необхідно відзначити, що даний переклад, не в повній мірі відповідає англійському першоджерелу. Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів дається наступне визначення: «Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes». При перекладі даного визначення не була прийнята до уваги фраза «activity designed to add value», яка дослівно перекладається як «діяльність, організована для підвищення вартості».

З нашої точки зору, останнє визначення внутрішнього аудиту, запропоноване Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів,

відображає істотну в західній спеціалізованій літературі концепцію принесення користі і збільшення вартості службою внутрішнього аудиту (adding-value concept, value added by internal auditing function) [11], яка полягає в розумінні суті внутрішнього аудиту не просто як контрольної діяльності, а як діяльності, яка спрямована на принесення користі компанії і яка підвищує її ринкову вартість.

Очевидно, що подальший розвиток внутрішнього аудиту в умовах адаптації до МСФЗ та МСА має проходити з урахуванням осмислення зарубіжного досвіду, поглиблених досліджень в області теорії, і, перш за все, розробки концепції внутрішнього аудиту, яку необхідно пов'язувати з цілями розвитку бізнесу компаній.

Трактування терміну "концепція" неоднозначна. У філософії концепція (лат. conceptio - розуміння, єдиний задум, провідна думка) - система поглядів, що виражає певний спосіб бачення ("точку зору"), розуміння, трактування яких-небудь предметів, явищ, процесів і провідну ідею або конструктивний принцип, що реалізують певний задум в тій або іншій теоретичній системі знань [12].

У економіці концепція визначається як:

- 1) генеральний задум, що визначає стратегію дій при здійсненні реформ, проектів, планів, програм;
- 2) сукупність поглядів на явища і процеси в суспільстві і природі.

Вивчення теорії аудиту неможливо без визначення базових концепцій, покладених в основу цієї науки. Аудит як вид людської діяльності формується через накопичення практичного досвіду, що узагальнюється і перетворюється в систему знань під впливом наукових досліджень. Спеціальна економічна література висвітлює різні теоретичні концепції, які визначають цілі, завдання, принципи і методи дослідження аудиту. Неоднорідність концептуальних основ аудиту обумовлює досить значні відмінності в його законодавчому та нормативному регулюванні, сфері застосування і навіть в сприйнятті суспільством.

Різні теоретичні концепції можна умовно розділити на три категорії:

1. Концепції, що визначають цілі та завдання аудиту і його роль в економіці і суспільстві.
2. Концепції, що визначають еволюцію розвитку аудиту.
3. Концепції, що визначають основи для формування стандартів (нормативів) практики аудиту.

Основу концепцій, які визначають цілі і задачі аудиту та його роль в економіці і суспільстві, складають відомі теорії, концепції та постулати аудиту сформульовані під впливом різних груп зацікавлених користувачів інформації. До таких теорій доцільно віднести: теорію агентів, теорію про роль аудитора як інструменту соціального контролю за веденням бухгалтерського обліку, квазікритичну теорію, теорію модератора, поліцейську теорію, теорію підтвердження кредитоспроможності.

Еволюційний розвиток аудиту в різних країнах відбувається нерівномірно. Економічно розвинені країни, в яких аудит існує протягом 100-150 років (Великобританія, США, Франція, Німеччина), дотримуються концепції ризик-орієнтованого аудиту. Ця концепція вважається раціональною серед інших, оскільки дозволяє мінімізувати витрати клієнтів аудиторських фірм при дотриманні високих стандартів якості робіт.

В Україні, де аудиторські фірми поки мають незначний досвід домінує підтверджує аудит (за винятком деяких великих аудиторських фірм, які працюють в Києві і великих промислових центрах). Це обумовлено стійкими традиціями проведення ревізій і перевірок, замовниками яких виступала держава.

Крім теоретичних концепцій аудиту, які формуються під впливом різних груп зацікавлених користувачів або внаслідок еволюції і з урахуванням досвіду, деякі зарубіжні автори виділяють концепції, які є основою для формування правил (стандартів) практичного аудиту. Це етика поведінки, незалежність, професіоналізм, доказовість, точність представлення.

Протягом всього процесу формування концепції внутрішнього аудиту її елементи знаходили різне розуміння у вітчизняних і зарубіжних економістів, бухгалтерів і аудиторів. Необхідно відзначити, що концепція внутрішнього аудиту, як система поглядів на його організацію та функціонування, може формулюватися по двох напрямках:

- положення концепції формулюються як система поглядів, що дозволяє вирішити більшість проблем внутрішнього аудиту;
- положення концепції формулюються шляхом виявлення і відсікання нераціональних і неефективних суджень і висновків, залишаючи тим самим кілька прийнятних варіантів, тобто укладаються в концепцію.

При побудові концепції внутрішнього аудиту пріоритетним буде перший з вищевказаних напрямів.

У загальному вигляді концепція внутрішнього аудиту на підприємстві представлена на рис. 1.



Рис. 1. Концепція внутрішнього аудиту на підприємстві
Джерело: Розроблено авторами за [4, 6, 13]

Таблиця 2 - Система принципів внутрішнього аудиту

Основні	Загальні	Специфічні	Етичні
Незалежність	Системність	Поділ виконання і контролю	Професійна компетентність
Об'єктивність	Ефективність	Дозвіл і схвалення	Чесність
Достовірність		Регламентація	Конфіденційність
Законність			Доброзичливість
Відповідальність		Стандартизація	Професійна поведінка
Ефективність		Адекватність	
Безперервність		Результативність	
Професійна компетентність			

Джерело: Розроблено авторами

Таким чином, концепція внутрішнього аудиту на підприємстві є сукупністю цілей, прийомів, методів і способів реалізації діяльності зі збору, фіксації, перевірки і контролю інформації про діяльність підприємства. Результати, отримані по засобах використання процедур вживаних в ході перевірки, можуть бути використані керівництвом для ухвалення ефективних управлінських рішень. Ці рішення поширюються як на перспективну діяльність фірми, так і на її поточну роботу.

«Створення концепції внутрішнього аудиту має базуватися на принципах, що лежать в основі формування, функціонування та вдосконалення системи внутрішнього аудиту» [13].

Системи принципів внутрішнього аудиту, які представлені різними авторами, мають неоднаковий зміст. Проаналізувавши пропозиції різних авторів, щодо принципів внутрішнього аудиту пропонуємо виділити чотири групи: основні, загальні, специфічні та етичні.

Вперше основний принцип аудиту - незалежність - був прийнятий IX Конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (ІНТОСАІ) в м Лімі (Республіка Перу) в 1977 р і надалі закріплений іншими міжнародними документами [14].

Виділення принципів дозволить сформулювати основні моменти функціонування і вдосконалення системи внутрішнього аудиту, які в подальшому повинні одержати більш докладне тлумачення в стандартах внутрішнього аудиту відповідно до специфіки діяльності корпорації [13].

Висновки. Проведене дослідження дозволяє зробити висновок про те, що в сучасних умовах економічної невизначеності відчувається гостра необхідність в аналізі можливостей внутрішнього аудиту щодо зниження

всіх видів ризиків комерційної діяльності організацій. А це вимагає розробки більш науково-методичних підходів до процесу внутрішнього аудиту.

В даний час відсутня єдина точка зору щодо сутності внутрішнього аудиту та його місця в системі внутрішнього контролю організацій, відсутні загальні і детальні методики. Невизначені також і принципи організації внутрішнього аудиту як гаранта стабільності фінансово-господарських зовнішніх і внутрішніх взаємозв'язків організацій. Складність в реалізації внутрішніх аудиторських процедур являє і організація системи обліково-аналітичної інформації, від надійності якого залежать результати контролю і прийняття вірних і своєчасних управлінських рішень. Подібні проблеми породжують методологічні проблеми в організації та діяльності служби внутрішнього аудиту. Тому нагальним питанням є систематизація теоретико-методологічних основ внутрішнього аудиту. Для формування теоретичних і методологічних основ внутрішнього аудиту доцільно сформулювати концепцію.

Якщо під концепцією в загальному сенсі розуміти чітко визначене принципове уявлення про досліджуваний предмет, то концепція внутрішнього аудиту на підприємстві є сукупністю цілей, прийомів, методів і способів реалізації діяльності зі збору, фіксації, перевірки і контролю інформації про діяльність підприємства. Результати, отримані по засобах використання процедур вживаних в ході перевірки, можуть бути використані керівництвом для ухвалення ефективних управлінських рішень. Ці рішення поширюються як на перспективну діяльність фірми, так і на її поточну роботу.

Основні положення концепції дозволяють забезпечити системність поглядів по теоретичним, методичним, організаційним та практичним аспектам внутрішнього аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Пантелєєв В.П. Внутрішній аудит: навч. посіб. / В.П. Пантелєєв, М.Д. Корінько – К.: Державна академія статистики, обліку та аудиту Державного комітету статистики України, 2006. – 247 с.
2. Голосов О. В., Гутцайт Е. М. Аудит: концепция, проблемы, стандарты, контроль, эффективность, кризис. – М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2005. – 512 с.
3. Макаренко, Е.Н. Концепция системы внешнего аудита и ее информационных потоков при использовании международных стандартов / Е.Н. Макаренко //

- Управленческий учет. - 2011. - №6. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://economy-lib.com/sistema-vnutrennego-i-vneshnego-audita-v-usloviyah-msfo-i-msa#ixzz5ahjaD1wa>
4. Макаренко, Е.Н. Система внутреннего и внешнего аудита в условиях функционирования МСФО и МСА / Е.Н. Макаренко // Экономические и гуманитарные науки. - 2010. - №11. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://economy-lib.com/sistema-vnutrennego-i-vneshnego-audita-v-usloviyah-msfo-i-msa#ixzz5ahjn1dCP>
 5. Сафронова М.Ф. Концепция развития аудита как самостоятельной формы научного познания/ М.Ф. Сафронова // Научный журнал КубГАУ. - 2015. - №114(10). [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/1015/10/pdf/44.pdf>
 6. Абаева Н.П., Филевская Н.А. Концептуальное содержание внутреннего аудита корпоративного управления /Н.П. Абаева, Н.А. Филевская // Аудит и финансовый анализ. - 2015. - № 1. - С. 207-212
 7. Робертсон Дж. Аудит. Перев. с англ. — М.: KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. с. 493
 8. Sawyer's internal auditing. 5th edition. The Practice of modern internal auditing by L.B. Sawyer, M.A. Dittenhofer, J.H. Scheiner. - Altamonte Springs, Florida, USA: Institute of internal auditors. — 1446 p.
 9. Арене А., Лоббек Дж. Аудит. Пер. с англ. М.А. Терехова; Гл. ред. серии Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1995. — 560 с.
 10. Fraser, John and Hugh, Lindsay. 20 questions directors should ask about internal audit. - Toronto, Canada: Canadian Institute of Chartered Accountants [электронный ресурс]. - <http://www.theiia.org>.
 11. European confederation of institutes of internal audit. Comments on the Basle committee on banking supervision paper "Internal audit in banking organizations and the relationships of the supervisory authorities with internal and external auditors" [электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.eciia.org>.
 12. Новейший философский словарь [Текст] / под ред. А.А. Грицанова, М.А. Можейко, Т.Г. Румянцевой. – Мн. : Книжный дом, 2003. – 1280 с.
 13. Филевская Н.А. Принципы внутреннего аудита эффективности корпоративных отношений. Вузовская наука в современных условиях: сбор. мат. ч. 3 [47-й науч.-техн. конф.] Ульяновск: УлГТУ, 2013- С. 178.
 14. IX Конгресс Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) 1977г. «Лимская декларация руководящих принципов контроля». [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.ach.gov.ru>.