

The basic documents that ensure the audit process have been determined. The modern systems of standards of auditing, composition and structure of the Code of Ethics for Professional Accountants have been systemized. The process of using the Code of Ethics for Professional Accountants has been developed. The structure of the standards issued by the International Auditing and Assurance Standard Board has been examined. The services, which are subject to international standards of quality control, have been systematized. The structure of the International conceptual framework of assurance engagements has been analyzed.

The ways of establishing the system of integrated approaches to auditing have been determined. It has been proved that the system of integrated approaches to auditing should be based on the requirements of the code of ethics, international standards and quality control, take into account the elements of assurance engagements in view of the contents of the functions of individual subjects of "triangular relationship" in the performance of different engagements (reasonable assurance engagements, limited assurance engagements, related services). Perspective directions for further researches are the justification of the engagements characteristics, determining the nature and characteristics of the subject matter and subject matter information, criteria used for evaluation or measurement of the subject, investigation of the subsystem "evidence" of the International conceptual framework of assurance engagements.

audit, auditing, assurance engagement, standards of auditing, Code of Ethics for Professional Accountants

Одержано (Received) 23.11.2015

Прорецензовано (Reviewed) 27.11.2015

Прийнято до друку (Approved) 30.11.2015

УДК 657.6

Л. М. Фільштейн, проф., д-р екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет, м. Кіровоград, Україна

Ю. А. Бондар, доц., канд. екон. наук

Кіровоградська льотна академія національного авіаційного університету, м. Кіровоград, Україна

Основні аспекти внутрішнього аудиту як складової системи аудиту

Стаття присвячена дослідженню питання внутрішнього аудиту як у практичному, так і в теоретичному аспекті, зокрема класифікації призначень внутрішнього аудиту та класифікації внутрішнього аудиторського контролю, як складової аудиту. У контексті поставленої мети на підставі дослідження наукової літератури з'ясовані відмінності зовнішнього аудиту та внутрішнього аудиту. Проаналізовано місце і ролі внутрішнього аудиту у діяльності суб'єктів господарювання.

зовнішній аудит, внутрішній аудит, зовнішній контроль, господарська діяльність

Л.М. Фільштейн, проф., д-р екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет, г. Кіровоград, Україна

Ю.А. Бондарь, доц., канд. екон. наук

Кіровоградська льотна академія національного авіаційного університету, г. Кіровоград, Україна

Основные аспекты внутреннего аудита как составляющей системы аудита

Статья посвящена исследованию вопроса внутреннего аудита как в практическом, так и в теоретическом аспекте, в частности классификации назначений внутреннего аудита и классификации внутреннего аудиторского контроля, как составляющей аудита. В контексте поставленной цели на основании исследования научной литературы выяснены различия внешнего аудита и внутреннего аудита. Проанализированы место и роль внутреннего аудита в деятельности субъектов хозяйствования.

внешний аудит, внутренний аудит, внешний контроль, хозяйственная деятельность

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку економічних відносин в Україні характеризується інтеграцією до європейського та світового ринків, зростанням кількості внутрішніх і зовнішніх інвесторів, які потребують максимально об'єктивної, неупередженої інформації щодо фінансово-майнового стану суб'єктів господарювання, фінансової стабільності, перспектив розвитку тощо.

Внутрішній аудит є важливою ланкою системи ефективного господарювання на великих і середніх підприємствах. Його роль у взаємовідносинах суб'єкта господарювання та власників підприємства постійно зростає. Отже, висвітлення сучасних тенденцій трансформації внутрішнього аудиту не втрачає своєї актуальності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема теорії аудиту, його класифікації займається низка відомих вчених. Праці таких зарубіжних авторів, як А. Аренс [1], Р. Адамса [2], Дж.К. Робертсон [20], Ф. Л. Дефліз [10], перекладені на російську мову, формують ґрунтовну базу теорії та практики аудиту. Питанням організації та методики аудиту присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних вчених України, зокрема Ф.Ф. Бутинця [6], Г.М. Давидова [7], Є.В. Мниха [17], О. А. Петрик [18], В.С. Рудницького [21], Б.Ф. Усача [23] та інших розглядаються різноманітні підходи до методики та методології аудиту.

У розвиток теорії внутрішнього аудиту вагомий внесок зробили такі фахівці, як Р. Адамс [2], Е. Аренс [1], Ф. Дефліз [10], Дж. Робертсон [20] та ін. Для українських учених корисними є також результати досліджень учених та практиків Росії: В. Бурцева [5], О. Макоева [14], та ін. Значний внесок у дослідження теоретичних і прикладних аспектів проблеми внутрішнього аудиту зробили такі вітчизняні вчені, як Ф.Ф. Бутинець [6], Г.М. Давидов [7], О.А. Петрик [18], В.С. Рудницький [21] та ін. Проте ряд аспектів проблеми потребують подальшого поглибленого дослідження, зокрема економічна сутність поняття “внутрішній аудит”, його цілі, завдання, класифікація та місце внутрішнього аудиту в системі аудиту.

Постановка завдання. Метою цієї статті є узагальнення наукових позицій щодо визначення понять внутрішнього аудиту, виділення критеріїв його розмежування із зовнішнім аудитом, а також обґрунтування ролі внутрішнього аудиту в сучасних умовах господарювання.

Виклад основного матеріалу. Трактатування сутності внутрішнього аудиту в економічній літературі досить неоднозначне. Найбільш поширеним є визначення внутрішнього аудиту як складової частини внутрішнього контролю [7, с. 61]. Як стверджує А. Д. Шеремет, внутрішній аудит – елемент внутрішнього контролю на підприємстві, який здійснюється спеціально призначеним персоналом у рамках підприємства [9, с. 37]. Подібне визначення внутрішнього аудиту пропонує нам і Ф. Л. Дефліз, вважаючи, що це один із способів керівництва організації і ефективністю роботи інших ланок структури внутрішнього контролю [10, с. 150]. Розглядаючи внутрішній аудит як одну із форм внутрішнього контролю, що властива ринковій економіці, у визначення внутрішнього аудиту включають мету його здійснення: регламентована внутрішніми документами організації сукупність процедур внутрішнього контролю ланок управління і різноманітних аспектів діяльності організації, що здійснюється працівниками спеціалізованого контрольного підрозділу (відділу, бюро тощо) або окремою посадовою особою (внутрішнім аудитором) з метою допомоги органам управління у здійсненні ефективного управління системою внутрішнього контролю [5, с. 31].

Типовим для економістів англо-саксонських країн є представлення внутрішнього аудиту як встановленої в організації незалежної системи оцінки і перевірки її діяльності з метою допомоги працівникам ефективно виконувати власні обов'язки [20, с. 6; 25, с. 862].

Неприпустиме і таке отождоження: внутрішній аудит – це фактично внутрішньогосподарський контроль [3, с. 13]. Оскільки внутрішній аудит є складовим елементом внутрішньогосподарського контролю, то їх функції багато в чому збігаються: внутрішньогосподарський контроль здійснюють усі структурні підрозділи підприємства і спеціалізований відділ внутрішнього аудиту. У зв'язку з цим верхня ланка управлінського персоналу сприймає внутрішній аудит як елемент, властивий внутрішньогосподарському контролю. Разом із тим, між ними існують суттєві

відмінності. Так, основною метою внутрішньогосподарського контролю є забезпечення додержання законності й доцільності здійснення господарської діяльності, а внутрішнього аудиту – експертна оцінка дотримання економічної політики підприємства й оцінка функціонування внутрішньогосподарського контролю.

Мета бухгалтерського контролю, за словами Р. І. Криницького, полягає у виявленні відхилень від встановлених параметрів виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств, усуненні й попередженні негативних явищ і тенденцій [12, с. 33]. Сфера застосування бухгалтерського контролю в першу чергу обумовлюється предметом і методом бухгалтерського обліку, тобто етапом і використанням засобів та їх джерел фінансування у процесі господарської діяльності. Таким чином, бухгалтерський контроль за збереженням господарських засобів, економічним і раціональним використанням ресурсів може здійснюватися лише в межах бухгалтерського обліку, тобто компетенції бухгалтерів [12, с. 34]. Тому необхідно чітко усвідомлювати відмінність внутрішнього аудиту від внутрішньогосподарського контролю і його складової – бухгалтерського контролю. Для більш детального подальшого вивчення внутрішнього аудиту необхідно розглянути його класифікацію.

У результаті вивчення зарубіжної і вітчизняної спеціальної літератури можна виділити такі ознаки класифікації визначень внутрішнього аудиту:

- внутрішній аудит в інтересах власників;
- внутрішній аудит в інтересах керівників;
- внутрішній аудит в інтересах керівників та власників.

Таку класифікацію наведено у таблиці 1.

Таблиця 1 – Класифікація призначень внутрішнього аудиту

№ з/п	Науковці, які вивчали внутрішній аудит	Призначення внутрішнього аудиту та його роль
Внутрішній аудит в інтересах керівників		
1	В. І. Подольський	Незалежна діяльність в організації з перевірки та оцінки її роботи в інтересах керівництва [1].
2	П. І. Камишанов	Елемент контролю в системі менеджменту [11].
3	А. Н. Романов, Б. Е. Одинцов	Сприяє прийняттю рішень керівництвом, визначає напрямки майбутнього розвитку підприємства [18]
Внутрішній аудит в інтересах керівників та власників		
4	О. Макоєв	Система оперативного, періодичного чи разового забезпечення інформацією керівника чи власників економічного суб'єкта шляхом організації незалежного контролю, підготовки управлінських рішень [14].
Внутрішній аудит в інтересах власників		
5	Міжнародний стандарт аудиту	Забезпечення стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження та раціональне використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікаційних помилок, забезпечення точності та повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки надійної інформації. Діяльність внутрішньої аудиторської служби підприємства [16].

Джерело: побудовано автором на підставі [1, 11, 18, 14].

П. І. Камишанов розглядає внутрішній аудит як невід'ємний і важливий елемент контролю в процесі менеджменту [11, с. 12], потреба у якому виникає у великих організаціях у зв'язку з тим, що вища ланка керівництва не займається повсякденним контролем діяльності нижчих управлінських структур [11, с. 12]. Внутрішній аудит – це поточний контроль за здійсненням економічної політики і якістю управління підприємством. Він необхідний для попередження втрати ресурсів, локалізації недоліків, своєчасного попередження фінансових труднощів. Характерною особливістю розуміння суті внутрішнього аудиту, за словами П. І. Камишанова [11], є те, що необхідність внутрішнього аудиту існує на великих підприємствах з двох – і більше рівневою структурою управління, для контролю керівництва вищого рівня за діяльністю керівництва нижчих рівнів, а також те, що це контроль поточний, тобто він здійснюється постійно [11].

Автори видання „Загальний аудит”, поділяючи аудит на зовнішній і внутрішній, як характерну ознаку внутрішнього аудиту виділяють те, що він проводиться штатними аудитором – працівниками підприємства. Основне завдання внутрішнього аудиту вони вбачають у здійсненні постійного контролю за витратами на підприємстві і у виробленні заходів з їх зниження. Вони також зазначають, що до обов'язків внутрішнього аудитора входить перевірка виконання наказів і розпоряджень керівництва з господарських питань, підготовка різних довідок, проведення поглибленого аналізу господарської діяльності й визначення можливих шляхів покращення її результатів [8, с. 252].

Повніше поняття і функції внутрішнього аудиту трактуються в посібнику з комп'ютеризації аудиту [12]. Ототожнюючи поняття і завдання внутрішнього аудиту і контролінгу, зазначається, що для тривалої успішної діяльності підприємства життєво важливою умовою є здатність керівництва аналізувати успіх і цілеспрямованими діями забезпечувати його розвиток. Для цього необхідна система зворотного зв'язку, мета якої – забезпечувати керівництво усіма даними, необхідними для прийняття рішень. Сукупність прийомів у цій сфері складає інструментарій концепції внутрішньої аудиторської перевірки чи контролінгу, який дає змогу завчасно передбачати можливі в майбутньому негаразди в діяльності підприємства [17, с. 72]. Внутрішній аудит (контролінг) здійснюється, на відміну від зовнішнього, працівниками підприємства і призначений для внутрішнього контролю фінансового стану, джерел витрат, діагностування системи управління, виявлення резервів і забезпечення адміністрації рекомендаціями з підвищення ефективності економіки підприємства [17, с. 73]. Службою внутрішнього аудиту аналізується звітність підприємства, визначаються напрями майбутнього розвитку, що сприяє прийняттю рішень керівництвом. У межах окремого підприємства внутрішній аудит синтезує в єдине ціле планування, облік, маркетинг, конструювання виробів. Усе це інтегрується для досягнення основної мети, визначеної керівництвом підприємства.

Також внутрішній аудит орієнтований на конкретного користувача – адміністрацію підприємства. Слід наголосити, що незалежність думки аудитора, як того вимагає визначення, слід розуміти як незалежність від служб, що перевіряються, а не від керівництва.

Внутрішній аудит покликаний відіграти значну роль у досягненні цілей, які ставить перед собою керівництво підприємства. При цьому основними завданнями внутрішнього аудиту визначені:

- аналіз ефективності і надійності застосовуваних на підприємстві форм і методів обліку;
- оцінка правильності первинної реєстрації господарських фактів і їх відображення на бухгалтерських рахунках;

- формування звітності;
- контроль за станом розрахунків підприємства з постачальниками, покупцями, фінансовими органами і банками, страховими компаніями тощо;
- видача рекомендацій для прийняття рішень з покращення системи управління підприємством.

Зовнішній і внутрішній аудит, насамперед, відрізняються глибиною дослідження і спрямованістю. Зовнішній аудит базується на звітності, що підлягає публікації. Внутрішній аудит враховує специфіку підприємства і форми звітності (документи), що не публікуються, і відомості, які мало цікавлять зовнішнього аудитора [19]:

- прогноз прибутків;
- прогноз продажу;
- план невідкладних заходів, які мають бути здійснені в короткі строки;
- програму введення в дію нових основних засобів;
- відомості про вплив соціальних, економічних і політичних тенденцій у суспільстві на виробничо-господарську діяльність підприємства;
- матеріали зіставлення аналітичних даних і виявлення помилок у звітності.

Зовнішній аудит здійснюється періодично, тоді як внутрішній проводиться частіше, що суттєво підвищує ефективність діяльності структурних підрозділів підприємства [19]. Можна сказати, що аудит, як і будь-яка діяльність, пов'язана з законодавством, стандартизується і нормується. З іншого боку, відсутність будь-яких обмежень на зміст і форми проведення внутрішнього аудиту стимулює розробку спеціалізованих експертних систем з різною глибиною аналізу фінансового стану підприємства. Водночас ці два види аудиту мають відмінності, що можна прослідкувати в таблиці 2.

Таблиця 2 – Відмінні ознаки зовнішнього та внутрішнього аудиту

Ознаки	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Мета	Оцінка ефективності системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю	Оцінка повноти та підтвердження фінансової звітності, відповідність бухгалтерського обліку нормативно-законодавчим актам України
Завдання	Задоволення інформаційної потреби адміністративно-управлінського апарату установи	Задоволення інтересів власників підприємств і третіх осіб, що мають фінансові відносини з конкретним підприємством щодо його стійкого положення у світі бізнесу
Суб'єкти	Співробітники підприємства, що спеціалізуються в галузі організації виробництва, економіки, фінансів	Незалежні аудитори й аудиторські фірми, занесені до Реєстру аудиторських фірм і аудиторів, що одноосібно надають аудиторські послуги
Підстава	Наказ керівника установи	Договір на проведення аудиту
Кваліфікація	Визначається посадовими інструкціями	Регламентується Законом України "Про аудиторську діяльність"
Форма утворення	Структурний підрозділ, співробітник установи	Юридична особа, приватний підприємець
Практичне завдання	Забезпечення постійного контролю за зберіганням майна, коштів установи	Виявлення перекручень у фінансовій звітності, фактів шахрайства, визначення інвестиційної привабливості підприємства
Періодичність проведення	Безперервний контроль на основі затвердженого плану і прийнятих рішень	Установлюється державою, при обов'язковому аудиті, за бажанням клієнта, на добровільній основі
Відповідальність	Перед керівним апаратом установи за достовірність наданої інформації	Перед замовником за якість виконаної роботи

Джерело: побудовано автором на підставі [1, 6, 7].

Аналізуючи наведені вище точки зору, слід зазначити, що спільним для них є те, що внутрішній аудит на підприємстві здійснюється в інтересах керівництва підприємства. У цьому випадку незахищеними залишаються інтереси власників підприємства, особливо тих, для яких відповідно до чинного законодавства проведення щорічного зовнішнього аудиту не є обов'язковим. Існує й інша точка зору: внутрішній аудит здійснюється виключно в інтересах власників.

Як правило, функції внутрішнього аудиту складаються з контролю за функціонуванням та організацією систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Даний вид контролю – це виконання частини функцій керівництва підприємства. Служба внутрішнього аудиту, як правило, відповідає перед керівництвом підприємства за постійне спостереження та контроль за функціонуванням цих систем. Фахівці служби внутрішнього аудиту надають рекомендації з удосконалення цих систем, експертизи фінансової і оперативної інформації, які використовуються для ідентифікації виміру класифікації та інформування; підготовки оглядів ефективності діяльності підприємства, включаючи нефінансові засоби керівництва; контролю за дотриманням вітчизняного законодавства і виконанням усіма підрозділами підприємства його внутрішньої політики щодо здійснення діяльності.

Не можна погодитися з тим, що внутрішній аудит проводиться виключно в інтересах керівництва підприємства, навпаки, можна стверджувати, що в ідеалі служба внутрішнього аудиту має підпорядковуватися власникам (акціонерам) підприємства і діяти в їхніх інтересах, оскільки основним принципом аудиту є незалежність аудиторів.

Внутрішній аудит організовується в інтересах власників і регламентується його внутрішніми документами для контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку і надійністю функціонування системи внутрішнього контролю [6, с. 188].

До інститутів внутрішнього аудиту належать ревізори, що призначаються власниками економічного суб'єкта, ревізійні комісії, внутрішні аудитори чи групи внутрішніх аудиторів.

Характерними особливостями такого визначення є незалежність аудиторів від керівництва підприємства та те, що до інститутів внутрішнього аудиту, крім внутрішніх аудиторів чи груп внутрішніх аудиторів, віднесені також ревізори і ревізійні комісії.

Наступний варіант класифікації – це внутрішній аудит в інтересах керівництва і власників підприємства. Внутрішній аудит являє собою систему оперативного, періодичного забезпечення інформацією керівництва чи власників економічного суб'єкта шляхом організації незалежного контролю і підготовки управлінських рішень силами штатних працівників чи залученої на основі договору сторонньої спеціалізованої аудиторської організації або незалежним аудитором для досягнення основної мети функціонування економічного суб'єкта – одержання максимального прибутку [14, с. 14].

Згідно з такою концепцією, внутрішній аудит організаційно призначений обслуговувати інтереси різних груп користувачів його інформації: як керівництва, так і власників підприємства. До інститутів внутрішнього аудиту належать будь-які контролюючі фінансово-господарську діяльність органи, утворені всередині економічних суб'єктів, призначені керівництвом (внутрішні аудитори, підрозділи внутрішнього аудиту (контролінгу)) чи обрані загальними зборами акціонерів або учасників (ревізійні комісії, ревізори акціонерних товариств і товариств з обмеженою та додатковою відповідальністю), а також залучені для здійснення внутрішнього аудиту сторонні організації і зовнішні аудитори, незалежно від того, чиї інтереси (керівництва чи власників) вони представляють. Внутрішній аудит можна умовно поділити на

управлінський аудит, який здійснюється в інтересах керівництва, та аудит, який здійснюється в інтересах власників [14, с. 15].

Суперечливість цієї концепції не можуть розв'язати і самі її автори. Так, прагнучи поєднати дві концепції, вони стверджують, що функції управлінського внутрішнього аудиту і внутрішнього аудиту, що здійснюється в інтересах власників, з позицій принципу незалежності не можуть здійснюватися одним підрозділом і (чи) кадровим персоналом підприємства (вони можуть виконуватися паралельно, незалежно один від одного різними структурними підрозділами і (чи) органами економічного суб'єкта, чи сторонніми спеціалізованими організаціями або особами) [14, с. 5].

Аналіз поглядів відомих вчених і фахівців у галузі аудиту щодо сутності внутрішнього аудиту і його функцій, а також вивчення законодавчих актів дозволяють сформулювати такі висновки:

– внутрішній аудит на підприємстві – це насамперед „системно-орієнтований” аудит, що передбачає здійснення спостережень всередині підприємства;

– внутрішній аудит є важливою функцією управління, яка охоплює облік, фінансовий аналіз і контроль, порівняння і оцінку фактично досягнутого результату з поставленою метою і завданнями підприємства;

– внутрішній аудит є основою для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень щодо здійснення фінансово-господарської діяльності. Вивчення досвіду організації внутрішнього аудиту в країнах з розвинутою ринковою економікою має значення для його створення та розвитку в Україні. Цілком зрозуміло, що питання застосування на вітчизняних підприємствах системи внутрішнього аудиту може бути вирішено поступово, починаючи з підготовки кваліфікованих спеціалістів, створення матеріально-технічної бази, розробки методичних рекомендацій стосовно організації внутрішнього аудиту.

Виділяються також інші ознаки класифікації внутрішнього аудиторського контролю: напрям діяльності, час виконання, обумовленість здійснення, обсяг перевірки (табл. 3.).

Таблиця 3 – Класифікація внутрішнього аудиторського контролю

№	Ознака класифікації	№	Види		Підвиди
1	Напрямок діяльності	1.1.	Аудит фінансової звітності	1.1.1	плановий
				1.1.2	позаплановий
		1.2.	Аудит відповідності	1.2.1	Аудит доцільності
				1.3.	Операційний аудит
		1.3.2	організаційно-технічний		
		1.3.3	Всебічний		
		1.4.	За функціональним змістом	1.4.1.	технологічний
		1.4.2.	організаційний		
		1.4.3.	правовий		
		1.4.4.	екологічний		
		1.4.5.	соціальний		
		1.4.6.	маркетинговий		
2	Час виконання	2.1.	Попередній		
		2.2.	Поточний		
		2.3.	Ретроспективний		
3	Обумовленість здійснення	3.1.	Ситуаційний		
		3.2.	Програмний		
4	Обсяг перевірки	4.1.	Комплексний		
		4.2.	Тематичний		

Джерело: побудовано автором на підставі [24;14].

Поділ внутрішнього аудиторського контролю за напрямом діяльності обумовлений впливом міжнародної аудиторської практики. Активний розвиток внутрішнього аудиту за кордоном протягом двох останніх десятиліть дозволяє виділити п'ять основних видів діяльності внутрішніх аудиторів, визначених Положенням про обов'язки внутрішніх аудиторів (Statement of Responsibilities of Internal Auditors) Кодексу стандартів професійної практики внутрішнього аудиту (Codification of Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) [24], а саме:

- перевірка достовірності й повноти фінансової інформації (класифікується як аудит фінансової звітності);
- перевірка системи забезпечення відповідності діяльності підприємства встановленій політиці, планам, відповідним нормам законодавства, а також визначення ступеня цієї узгодженості (аудит відповідності);
- перевірка заходів забезпечення збереження активів (вивчення і оцінка структури внутрішнього контролю);
- оцінка ефективності використання ресурсів підприємства (операційний аудит);
- перевірка відповідності господарської діяльності підприємства і планів розвитку меті його створення (операційний аудит) [7, с. 61-63].

Наведені види діяльності відображають різноманітність і повноту сфери внутрішнього аудиту. Проте такий поділ має досить умовний характер. Так, перевірку дотримання норм податкового законодавства відносять до сфери аудиту фінансової звітності, а не до аудиту відповідності, що, на наш погляд, не відповідає суті такої перевірки. Окремі види діяльності внутрішніх аудиторів досить важко віднести до певної категорії, наприклад, визначення ефективності структури внутрішнього контролю підприємства класифікується як вивчення і оцінка даної структури. Проте термін „ефективність” є визначальною рисою операційного аудиту, отже, діяльність внутрішніх аудиторів щодо визначення ефективності структури внутрішнього контролю підприємства доцільно характеризувати як операційний аудит. Це обґрунтовується і тим, що основним завданням внутрішнього аудитора під час вивчення структури внутрішнього контролю підприємства є перевірка заходів стосовно забезпечення збереження активів.

Певна річ, проблема наукової класифікації видів діяльності внутрішніх аудиторів на практиці потребує подальшого дослідження. Актуальність цієї проблеми обумовлена бурхливим розвитком внутрішнього аудиту у світі, що спричиняє постійне розширення сфери внутрішнього аудиту, появу нових послуг, які надаються внутрішніми аудиторами. Зародковий стан вітчизняного внутрішнього аудиту обмежує наукові дослідження даного питання у зв'язку з браком практичного матеріалу. Стимул розвитку внутрішнього аудиту закладений у самій його природі, оскільки єдина спільна характеристика, що властива будь-якому виду діяльності внутрішніх аудиторів, – це її мета, а саме, корисність для підприємства [25, с. 863].

Дотримуючись положень міжнародних стандартів внутрішнього аудиту, слід поділити внутрішній аудиторський контроль за напрямом діяльності на стратегічний аудит, аудит фінансової звітності, аудит відповідності та операційний аудит.

Аудит фінансової звітності (financial statement auditing) здійснюється з метою визначення правильності її складання відповідно до встановлених правилах ведення бухгалтерського обліку і формами обов'язкової звітності. Аудит фінансової звітності виконується для визначення того, чи відповідає зведена фінансова звітність певним критеріям [4, с. 12].

Аудит фінансової звітності поділяється на:

- плановий, який проводиться в межах затвердженого плану роботи;

– позаплановий, який здійснюється на вимогу власника, керівника підприємства.

Аудит відповідності (compliance auditing) – це перевірка дотримання в господарській системі підприємства норм законодавчих актів і інструктивних матеріалів, а також процедур або правил передбачених адміністрацією для персоналу [25, с. 843]. В його завдання входить перевірка відповідності діяльності підприємства установчим документам, правильності використання коштів на оплату праці та інших виплат, обґрунтованість списання затрат на собівартість продукції і послуг, правильність визначення прибутку. Критеріями для аудиту цього виду є як загальні норми, стандарти і правила, встановлені державою, так і внутрішні документи, які регламентують порядок розрахунків з персоналом, засновниками, філіалами, банком та ін. [25, с. 844].

Аудит на відповідність вимогам поділяється на два підвиди:

– аудит на відповідність принципам, який включає процедури аудиторського контролю з точки зору дотримання (виконання) підприємством законів і підзаконних актів і приписів апаратом управління підприємства;

– аудит на відповідність доцільності, який включає процедури аудиторського контролю діяльності посадових осіб на предмет раціональності, розумності, обґрунтованості та корисності їх діяльності [6].

Операційний аудит (operational audit) – це перевірка функціонування окремих частин господарського механізму підприємства з метою оцінки їх ефективності, надійності і корисності для управління [8, с. 11]. Метою цього виду аудиту є оцінка ефективності окремого напрямку роботи підприємства і розробка рекомендацій для його покращення. Охарактеризувати типовий операційний аудит неможливо, оскільки операційна ефективність може оцінюватися в багатьох сферах. Необхідно зазначити, що операційний аудит є найбільш складним видом аудиторського контролю, оскільки набагато важче об'єктивно оцінити ефективність операцій, ніж їх відповідність інструкціям, а критерії оцінки інформації в кожному окремому випадку встановлюються завданнями підприємства або його структурних підрозділів і тому є дуже суб'єктивними. Основна відмінність операційного аудиту від аудиту фінансової звітності – призначення перевірок [4, с. 537]. Під час аудиту фінансової звітності основна увага спрямована на правильність відображення господарських операцій в обліку і звітності. Під час операційного аудиту наголос робиться на ефективності діяльності. Необхідно зазначити, що операційний аудит трактується менш однозначно, ніж традиційний аудит фінансової звітності [6, с. 191].

За часом виконання внутрішній аудит поділяють на попередній, поточний і ретроспективний.

Попередній внутрішній аудит здійснюється до початку господарської операції, на стадії прийняття управлінського рішення і спрямований на запобігання незаконності й недоцільності виконання робіт, здійснення господарських операцій в організації [23, с. 172].

Поточний внутрішній аудит використовується безпосередньо під час виконання робіт або в процесі здійснення господарських операцій і спрямований на оперативне усунення недоліків, впровадження науково обґрунтованих розробок. Поточному внутрішньому аудиту властива максимальна оперативність, гнучкість, здатність виправлення помилок і удосконалення фінансово-господарської діяльності [30]. На наш погляд, саме завдяки цим властивостям поточний внутрішній аудит містить значний нерозкритий потенціал розвитку.

Ретроспективний внутрішній аудит здійснюється після виконання робіт і закінчення господарських операцій. Характерною рисою цього виду аудиту є повнота охоплення об'єктів перевірки, можливість їх детального вивчення. Це дозволяє виявити

не тільки недоліки роботи організації, але і невикористані резерви підвищення ефективності всіх видів діяльності [21, с. 3,92].

Відносно обумовленості здійснення, внутрішній аудит класифікують як ситуаційний і програмний. Ситуаційний внутрішній аудит здійснюється на вимогу керівництва за необхідності, при виникненні певних обставин. Програмний внутрішній аудит обумовлюється затвердженим регламентом перевірок (планом). У міжнародних стандартах внутрішнього аудиту рекомендується вказувати у звіті внутрішніх аудиторів вид аудиторської перевірки: програмна (scheduled audit) чи ситуаційна (дослівний переклад терміну „response to a request” – „відповідь на запит”) [21, с. 3,92].

Залежно від обсягу перевірок внутрішній аудит поділяють на комплексний і тематичний. Комплексний внутрішній аудит передбачає застосування системного підходу у вивченні функціонування окремого структурного підрозділу підприємства. В умовах системного підходу здійснюється формалізація аудиторських процедур, що дозволяє істотно оптимізувати ефективність внутрішнього аудиторського контролю.

Під час тематичного внутрішнього аудиту перевірячі підлягають окремі аспекти діяльності досліджуваного об'єкту, переважно застосовуються вибіркові методи контролю.

За функціональною ознакою розрізняють: технологічний, організаційний, правовий, екологічний, соціальний, маркетинговий внутрішній аудит.

Технологічний – це аудит професійного рівня і поточного стану техніки і технології, що використовується об'єктом аудиту [22, с. 24]. Процедури технологічного внутрішнього аудиту націлені на перевірку відповідності рівнів технологічного забезпечення підрозділів і базуються на їх порівнянні і визначенні вузьких місць у технологічній політиці підприємства. Внутрішні аудитори повинні бути в курсі останніх нововведень у сфері техніки і технологій і активно використовувати їх у своїй роботі, особливо це стосується комп'ютерної техніки [22, с. 25].

Організаційний аудит – це контроль (функціонування процесу або побудови організації) на основі прийнятих норм, законів і принципів організації як процесу [22, с. 16]. До основних напрямків дії внутрішнього організаційного аудиту належать: управлінські технології; функціональні і організаційні структури управління; розробка і прийняття рішень; дослідження можливих підходів до створення системи стандартів, норм і правил для оцінки управлінської діяльності; формування на основі виконаного дослідження комплексу показників для об'єктивної оцінки рівня управлінської діяльності.

Ефективність внутрішнього аудиторського контролю у фінансовій і економічній сферах уже не викликає сумнівів. У світі створена відповідна правова, методологічна та інша основа аудиторської діяльності. Практика аудиту постійно розширюється, виокремлюються нові його напрямки, зокрема правовий, екологічний, соціальний, маркетинговий аудит.

Правовий аудит – це контроль обов'язкових для виконання міжнародних, державних і місцевих законодавчих актів і положень, а також статутних документів і розпоряджень керівництва [22, с. 25]. Внутрішній правовий аудит контролює відповідність діяльності підприємства нормативним актам, особливо у сфері податкового законодавства.

Існують різні підходи до визначення змісту і суті екологічного аудиту. Його розглядають як форму екологічного контролю, як елемент оцінки впливу на стан природного середовища або як один з елементів фінансового аудиту, спрямованого на посилення екологічної складової господарської діяльності. Британський економіст Р. Адамс визначає екологічний аудит як „аналіз рівня відповідності організації вимогам екологічного законодавства” [2, с. 27]. На думку вітчизняних економістів, екологічний

аудит – це оцінка екологічного стану під час будівництва, реконструкції або роботи підприємства, а також визначення екологічних наслідків і затрат на їх ліквідацію [15, с. 6]. На наш погляд, внутрішній екологічний аудит – це процес вивчення і оцінки екологічної інформації про підприємство з метою визначення її відповідності вимогам національного і міжнародного екологічного законодавства.

Об'єктом соціального внутрішнього аудиторського контролю або аудиту персоналу є умови праці і відпочинку штатних працівників підприємства, дотримання законодавчих вимог під час прийому на роботу і звільнення.

Маркетинговий аудит дозволяє застосувати аудиторський підхід до комплексного контролю і аналізу актуальних проблем маркетингу, що стали для більшості компаній питаннями виживання і для всіх підприємств без виключення – питаннями стабілізації і розвитку [13, с. 15]. Завданнями внутрішнього маркетингового аудиту є визначення мети і стратегії ціноутворення, стимулювання обсягів реалізації, оптимізація конкурентної стратегії, забезпечення динамічної відповідності продукції підприємства поточним і потенційним вимогам покупців.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Узагальнення результатів дослідження дає змогу визначити, що внутрішній аудит в загальній системі аудиту спрямований на проведення перевірок і здійснення оцінювання фінансової та господарської діяльності, дотримання законів, нормативних актів, аналіз повноти і своєчасності фінансової й іншої звітності, яка ведеться для зменшення ризику під час прийняття управлінських рішень на підприємстві. Внутрішній аудит, незалежно від рівня автономності і об'єктивності, не може досягнути такого самого рівня незалежності, як зовнішній аудит при висловленні незалежної думки щодо фінансової звітності підприємства, і саме цей чинник є визначальним, що визначає відмінність внутрішнього аудиту від зовнішнього.

Слід зазначити, що на сучасні умови ведення бізнесу потребують максимально ефективного використання ресурсів підприємства. Найдієвішим інструментом виявлення резервів підвищення ефективності діяльності підприємства та його конкурентоспроможності повинен стати внутрішній аудит за умови вирішення його проблем на загальнодержавному рівні шляхом прийняття відповідного регулюючого законодавчого акту. Обґрунтування принципів побудови та змісту даного документу повинно здійснюватися на основі ретельних досліджень з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду.

Список літератури

1. Аренс А. Аудит [Текст] / А. Аренс, Дж. Лоббек – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
2. Адамс Р. Основы аудита [Текст] / Р. Адамс – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
3. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК [Текст] / Р.А. Алборов – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Издательство „Дело и Сервис”, 2000. – 432 с.
4. Аудит [Текст] / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин, Л.В. Сотникова; Под ред. проф. В.И. Подольского – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ЮНИТИ: ДАНА, 2000. – 655 с.
5. Бурцев В.В. Деятельность внутренних аудиторов и внутренних ревизоров: сравнительные аспекты [Текст] / В.В. Бурцев // Аудитор. – 1999. – № 1-2. – С. 31–33
6. Бутинець Ф.Ф. Аудит [Текст] / Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 672с.
7. Давидов Г.М. Аудит [Текст] / Г.М. Давидов – К.: Т-во „Знання”, КОО, 2002. – 363 с.
8. Данилевський Ю.А. Загальний аудит, аудит бірж, позабюджетних фондів і інвестиційних інститутів [Текст] / Ю.А. Данилевский – М : Бухгалтерський облік, 1996. – 320с.
9. Дубровина Т.А. Аудиторская деятельность в страховании [Текст] / Т.А. Дубровина, В.А. Сухов, А.Д. Шеремет ; Под ред. заслуженого деятеля науки РФ, проф. А.Д. Шеремета. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 384 с.
10. Дефлиз Ф.Л. Аудит Монтгомери [Текст] / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли и др. – М.: „Аудит”, Издательское объединение „ЮНИТИ”, 1995. – 542 с.

11. Камышанов П.И. Знакомьтесь: аудит (организация и методика проверок) [Текст] / П.И. Камышанов – М.: ИВЦ „Маркетинг”, 1994. – 454 с.
12. Крисюк В.І. Аудит в підприємствах торговельного бізнесу [Текст] / В.І. Крисюк, Н.М. Крисюк, О.В. Юрченко. –К.: Вид-во Європ.ун-ту. – 2003. – 231с.
13. Ликунова Е. Управленческое консультирование в аудите [Текст] / Е. Ликунова // Аудитор. –1998. – № 6. – С. 13–16.
14. Макоев О. Внутренний аудит: понятие и предназначение [Текст] / О. Макоев // Аудитор. – 2001. – № 11. – С. 5–16.
15. Моложанова В. Экологический аудит [Текст] / В. Моложанова // Всё о бухгалтерском учёте. – 1995. – № 43. – С. 5-15.
16. Міжнародні стандарти аудиту. Кодекс етики професійних бухгалтерів (1999). [Текст] – М.: МЦРСБУ, 2000. – 274 с.
17. Мних Є.В. Організаційні аспекти аудиторської діяльності [Текст] / Є.В. Мних // Матеріали республіканської науково-практичної конференції „Аудиторська діяльність в умовах становлення нових економічних відносин в Україні”. – Львів, Коопосвіта, ЛКА, 1995. – С. 3–4.
18. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація [Текст] : [монографія] / О.А. Петрик – К.: КНЕУ, 2003. – 268 с.
19. Потопальська Г.Г. Зовнішній та внутрішній аудит в Україні [Текст] / Г.Г. Потопальська // Український соціум. – 2005. – № 1 (6). – С. 93–100
20. Робертсон Дж. Аудит [Текст]: пер. с. англ. / Дж. Робертсон – М.: КРМГ: Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 474 с.
21. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту [Текст] : [монографія] / В.С. Рудницький – Тернопіль: „Економічна думка”, 2000. – С 104
22. Смирнов Э.А. Аудиторское поле для организаций [Текст] / Э.А. Смирнов // Аудитор. – 1998. – № 3.-С. 22–25.
23. Усач Б.Ф. Аудит [Текст] / Б.Ф.Усач. – К.: Знання-Прес, 2003. – 223 с.
24. Bodnar George H. Accounting Information Systems [Текст] / George H. Bodnar, William S. Hopwood – 7-th ed. – Upper Saddle River, Prentice-Hall, Inc, 1998. – 686 p.
25. Hermanson Roger H. Auditing theory and practice [Текст] / Roger H. Hermanson, Jerry R. Strawser, Robert II. Strawser. – USA: – IRWIN, 1993. – 907 p.

References

1. Arens, A. & Lobbek, Dzh. (1995). *Audit [Auditing]* Moscow: finances and statistics [in Russian].
2. Adams, R. (1995). *Osnovy audita [Principles of auditing]*. Moscow: Audit, UNITY [in Russian].
3. Alborov, R. A. (2000). *The Audit in the organizations of industry, trade and agriculture*. (2d ed.). Moscow: Publishing house "Case and Service"[in Russian].
4. Podol'skij, G.B., & Poljak, A.A., & Savin, L.V., Sotnikova, L.V. (2000). *Auditing*. (2d ed.). Moscow: UNITY: DANA [in Russian].
5. Burtsev, V. V. (1999). Deyatelnochn vnutrennix auditorov i vnutrennix revizorov: sravnitelnye aspektu [The Activity of internal auditors and the internal auditors: comparative aspects]. *Auditor – Auditor, 1-2*, 31–33 [in Russian].
6. Butynets, F. F. (2002). *Audit [Audit]*. Zhytomyr: PP "Ruta" [in Ukrainian].
7. Davydov, G. M. (2002). *Audit [Audit]*. Kyiv: T-vo "Knowledge", CCW [in Ukrainian].
8. Danilevsky, Y. A. (1996). *Zagzlnuy audit, audit dirgz, pozabudzgetmux fondiv, investuciynux inatunytiv [General audit, audit of exchanges, extra-budgetary funds and investment institutes*. Moscow : Accounting [in Ukrainian].
9. Dubrovina, T. A., & Sukhov, A. V., & Sheremet, A. D. (1997). *Audit activity in insurance*. A.D. Sheremet, A.D. (Ed.). Moscow: INFRA-M [in Russian].
10. Defliz, F. L., & Dzenik, G. R., & O'Rejli, V. M., et.al. (n.d.). *Audit [Audit]*. Moscow: "Audit", Publishing Association "UNITY" [in Russian].
11. Kamyshanov, P. S. (1994). *Znakomtes audit (organizacija i metodika proverok) [Meet: audit (organization and methods)]*. Moscow: IVC "Marketing" [in Russian].
12. Krysiuk, V.I., & Krysiuk, N.M., & Yurchenko, O.V. (2003). *Audit na predpriyatiyax torgovogo biznesa [Audit in the trade and business]*. Kyiv: Publishing house of Europe.UN-Tu [in Ukrainian].
13. Likunowa, E. (1998). Upravlencheskoe konsultirovanie v audite [Management consulting in audit]. *Auditor – Auditor, 6*, 13-16 [in Russian].
14. Makoev, O. (2001). Vnutrennij audit: ponjatie i prednaznachenie [Internal audit: the concept and purpose]. *Auditor – Auditor, 11*, 5 – 16 [in Russian].

15. Molozhanova, V. (1995). Ekologicheskiiy audit [Environmental audit]. *Vsjo o buhgalterskom uchjote - All about accounting*, 43, 6 [in Russian].
16. International standards on auditing. The code of ethics for professional accountants (1999). M.: MCRSBU.
17. Mnich, In. (1995). Organizaciyni aspektu auditorskoy deyatelnosti [Organizational aspects of audit activities]. *Materialy respublikanskoi naukovopraktychnoi konferentsii „Audytorska diialnist v umovakh stanovlennia novykh ekonomichnykh vidnosyn v Ukraini” - Materials of republican scientific-practical conference "Auditing in the context of the establishment of new economic relations in Ukraine* (pp. 3-4). Lviv: Coopest, LCV [in Ukrainian].
18. Petryk, O.A. (2003). *Audit: metodolohiia i orhanizatsii [Audit: methodology and organization]*. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
19. Potopalsky, G. (2005). Zovnichiy i vnutrichnie audit v Ukraine [Internal and External audit in Ukraine]. *Ukrainskyi sotsium - Ukrainian society*, 1 (6), 93-100 [in Ukrainian].
20. Robertson, J. (1993). *Audit*. Moscow.: KPMG: Audit firm "Contact" [in Russian].
21. Rudnitsky, B. C. (2000). *Metodologiya i organizacia audita [Methodology and organization of audit]*. Ternopil: "Economic thought" [in Ukrainian].
22. Smirnov, E. A. (1998). Auditorscoe pole dlya organizaciy [Field Auditing for organizations]. *Auditor – Auditor*, 3, 22-25 [in Russian].
23. Usach, Be.F. (2003). *Audyt [Audi]*. K.: Znannia-Pres [in Ukrainian].
24. Bodnar George H., & Hopwood William, S. (1998). *Accounting Information Systems*. (7-th ed.). Upper Saddle River, Prentice-Hall, Inc. [in English].
25. Roger, H. & Hermanson, Jerry R. Strawser, & Robert II. Strawser (1993). *Auditing theory and practice USA: – IRWIN* [in English].

Leonid Filstein, Professor, Doctor of Economics

Kirovohrad National Technical University, Kirovohrad, Ukraine

Yulia Bondar, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

Kirovohrad Flight Academy of National Aviation University, Kirovohrad, Ukraine

The Main Aspects of Internal Audit as a Part of the Audit System

The aim of this article is generalization of scientific positions on the definition of internal auditing, the selection criteria for its delimitation with external audit, as well as study the role of internal audit in modern conditions of managing.

The current stage of development of economic relations in Ukraine is characterized by the integration to European and world markets, the increasing number of domestic and foreign investors who need the most objective, unbiased information about financial and property status of economic entities, financial stability, development prospects and so forth. Transformations are occurring in the economy of Ukraine determine changes in the management system of the enterprises' activities. They consist in the transfer of the lever of decision making and responsibility for the consequences of such decisions on the primary management unit – enterprise.

Internal audit is an important part of the system for effective management of large and medium-sized enterprises. His role in the relationship of the entity and the owners of the enterprise is constantly growing. Thus, lighting of modern transformation trends of internal audit does not lose its relevance.

external audit, internal audit, external control, economic activity

Одержано (Received) 24.11.2015

Прорецензовано (Reviewed) 27.11.2015

Прийнято до друку (Approved) 30.11.2015