

УДК 657

К ВОПРОСУ О ПРИРОДЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА**ДАНИЛКОВА Светлана Анатольевна***кандидат экономических наук, доцент, DipIPFM (UK)**УО «Полесский государственный университет»**ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0003-0243-5342>**e-mail: Danilkova_svetlana@mail.ru*

Анотація. У статті на основі міжнародної економічної літератури і вітчизняного законодавства досліджено проблеми ідентифікації природи внутрішнього аудиту. Дана характеристика поглядів вчених щодо визначення внутрішнього аудиту як виду практичної діяльності, представлена оцінка сильних і слабких сторін авторів такої точки зору. Вперше встановлено і систематизовано підходи до розкриття сутності внутрішнього аудиту з акцентом на розширення кола користувачів його результатів, регламентації діяльності внутрішнього аудиту не тільки внутрішніми нормативними актами суб'єкта господарювання. Згруповано підходи до дій з реалізації внутрішнього аудиту, визначив переваги і недоліки кожного, що дозволило розкрити природу внутрішнього аудиту, ідентифікувати його місце, роль і значення в системі корпоративного управління. Вперше встановлено і узагальнено підходи у виборі напрямів внутрішнього аудиту, які залежать від обрання суб'єктами господарювання об'єктів внутрішнього аудиту, зрілості служби внутрішнього аудиту та стратегічних цілей розвитку бізнесу. Надано оцінку переваг і недоліків кожного з підходів, що дозволить розширити масштаби внутрішнього аудиту.

Ключові слова: внутрішній аудит, вид діяльності, контроль, перевірка, оцінка, об'єкти, користувачі інформації, форма аудиту, елемент внутрішнього контролю, системний підхід, обліково-контрольний підхід.

Аннотация. В статье на основе международной экономической литературы и отечественного законодательства исследованы проблемы идентификации природы внутреннего аудита. Дана характеристика мнений ученых по определению внутреннего аудита как вида практической деятельности, представлена оценка сильных и слабых сторон авторов данной точки зрения. Впервые установлены и систематизированы подходы к раскрытию сущности внутреннего аудита с акцентом на расширении круга пользователей его результатов, регламентацию деятельности внутреннего аудита не только внутренними нормативными актами субъекта хозяйствования. Сгруппировано подходы к действиям по реализации внутреннего аудита, определено преимущества и недостатки каждого, что позволило раскрыть природу внутреннего аудита, идентифицировать его место, роль и значение в системе корпоративного управления. Впервые установлены и обобщены подходы в выборе направлений внутреннего аудита, которые зависят от избрания субъектами хозяйствования объектов внутреннего аудита, зрелости службы внутреннего аудита и стратегических целей развития бизнеса. Дана оценка преимуществ и недостатков каждого из подходов, что позволит расширить масштабы внутреннего аудита.

Ключевые слова: внутренний аудит, вид деятельности, контроль, проверка, оценка, объекты, пользователи информации, форма аудита, элемент внутреннего контроля, системный подход, учетно-контрольный подход.

Постановка проблемы. Интеграция экономики Республики Беларусь в мировое экономическое пространство обуславливает потребность в изучении, обобщении и использовании передового опыта в области управления субъектами хозяйствования. Одним из направлений является внутренний аудит. Необходимость его появления и развития послужили объективные (громкие банкротства крупных корпораций, высокая стоимость услуг внешних аудиторов и другое) и субъективные причины (желание собственников имущества в эффективном использовании ресурсов, прогнозировании угроз и прочее). При всём том проблемой выступает отсутствие понимания природы внутреннего аудита, единой точки зрения содержания внутреннего аудита, как предмета научных знаний, так и с позиции практики. Ребрендинг контрольно-ревизионной практики не позволяет в полной мере реализовать истинные функции внутреннего аудита, понять его значение в системе корпоративного управления.

Анализ последних исследований и публикаций. В Республике Беларусь ряд нормативных актов обязывает субъекты хозяйствования создавать службы внутреннего аудита. Однако ни один законодательный акт не определяет содержание внутреннего аудита. Вместе с тем в зарубежной экономической литературе накоплен большой опыт в исследовании данного вопроса. На протяжении ряда лет проблемами идентификации внутреннего аудита занимались выдающиеся украинские ученые: Каменская Т.А., Дорош Н., Сметанко А.В., Гуцаленко Л.В., Яровая А.О., Редько А.Ю., Пан-

телеев В.П., Коринько М.Д. и другие, а также российские авторы: Бурцев В.В., Хахонова Н.Н., Щербакова Е.П., Клычкова Г.С., Закирова А.Р., Клычкова А.С., Гимадиев И.М., Сухих В.С., Юдина Г.А., Андреев В.Д., Романова И.Б., Ермишина О.Ф., Сажина С.С., Хорохордин Н.Н., Шеремет А.Д., Суйц В.П., Полисюк Г.Б., Соколов Б.Н. и другие. Классиками в области внутреннего аудита на международном уровне выступают: Додж Р., Адамс Р., Аренс Э.А., Лоббек Дж. К. и другие. К сожалению, в отечественной литературе публикации по данному направлению исследования отсутствуют, что обуславливает актуальность данной публикации.

Цель статьи заключается в исследовании проблем идентификации природы внутреннего аудита, выделении и систематизации подходов направлений его осуществления, действий и способов реализации внутреннего аудита, оценке сильных и слабых сторон для дальнейшего развития внутреннего аудита в Республике Беларусь.

Изложение основных результатов. Для установления природы внутреннего аудита следует определить его экономическое содержание. В экономической литературе учеными различных стран, международными профессиональными организациями внутренних аудиторов широко изучен данный вопрос, однако единой точки зрения не существует. По результатам проведенного исследования автор пришел к выводу, что ряд экономистов рассматривают внутренний аудит как практическую деятельность (табл. 1).

Внутренний аудит как вид практической деятельности

Авторы	Содержание: Внутренний аудит – это
Бурцев В.В. [1, с.90]	регламентированная внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации (общему собранию участников хозяйственного товарищества или общества или членов производственного кооператива, наблюдательному совету, совету директоров, исполнительному органу)
Муллахметов Х.Ш. [2, с.23]	деятельность по обеспечению менеджмента качественной информацией посредством системного контроля за деятельностью организаций на базе мониторинга их отчетности и путем организации комплексного экономического анализа, опираясь на результаты работы имеющихся функциональных служб
Каменская Т.А. [3, с.13]	регламентированная внутренними документами предприятия деятельность по контролю, оцениванию разных сторон функционирования предприятия и консультированию всех звеньев управления, которая осуществляется представителями специального подразделения
Вахорина М.В. [4, с. 34]	регламентированная внутренними документами экономического субъекта деятельность по контролю над всеми звеньями управления и различными аспектами его функционирования, осуществляемая представителями специального контрольного органа в интересах собственников и в рамках помощи органам управления экономического субъекта, состоящая в установлении законности проводимых работниками хозяйственных операций, их экономической целесообразности, а также в соблюдении установленного порядка ведения бухгалтерского, налогового, управленческого и иных видов учета
Сметанко А.В. [5, с. 24]	профессиональная деятельность внутренних аудиторов в части проверки систем бухгалтерского учета, внутреннего контроля и корпоративного управления с целью предоставления гарантий, консультаций, проектов решений и методических рекомендаций, направленных на повышение эффективности функционирования организации и управление рисками с последующей оценкой их результативности
Сосунова Л.С., Закирова Р.И, Давыдова Д.Р [6, с.121]	деятельность консультационного характера, которая позволяет руководителям получить необходимую информацию для принятия решений, направленных на улучшение деятельности организации
Мельник М.В., Пантелеев А.С, Звездин А.Л. [7, с. 56]	организованная на экономическом субъекте в интересах органов его управления и регламентированная его внутренними документами деятельность по проверке и оценке работы этого субъекта в целях установления надежности и эффективности функционирования отдельных составляющих системы внутреннего контроля
Юрьева Л.В, Сухих В.С. [8, с. 638]	регламентированная внутренними документами и осуществляемая в интересах собственников и руководства деятельность на экономическом субъекте, направленная на осуществление контроля и анализа за всеми фактами хозяйственной деятельности на предмет соблюдения действующему законодательству, оценки системы внутреннего контроля с целью повышения эффективности деятельности, разработки различных рекомендаций, направленных на снижение рисков до допустимого уровня, и проведение консультаций с персоналом по различным вопросам хозяйственной жизни
Юдина Г.А., Черных М.Н. [12, с. 16]	контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением (службой внутреннего аудита)

Окончание табл. 1

Бунина А.Ю Зарочинцева Ю.В. [9, с. 220]	регламентированная документами организации непрерывная деятельность по независимой оценке эффективности работы системы внутреннего контроля и управления рисками с последующим предложением повышения результативности функционирования организации в перспективе, а также предоставление отчетов для принятия управленческих решений
Клычкова Г.С., Закирова А.Р., Клычкова А.С., Гимадиев И.М. [10, с. 97]	представляет собой деятельность, связанную с предоставлением объективных и независимых гарантий акционерам и консультированием менеджмента, направленную на совершенствование бизнес-процессов организации
Романова И.Б., Ермишина О.Ф., Сажина С.С., Иванчук А.В. [11, с. 65]	контрольная деятельность и направлена на оказание консультаций руководству
Парушина Н.В., Суворова С.П. [13, с. 17]	представляет собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителей
Международные основы профессиональной практики внутрен- него аудита [14]	является деятельностью по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленной на совершенствование работы организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления

Источник: собственная разработка автора

В связи с мнением ученых приведенных в табл. 1 необходимо определить содержание понятия «деятельность». Как правило, это осознанная активность человека. Несмотря на то, что внутренний аудит осуществляют люди, обладающие специальной подготовкой, квалификацией и опытом данная точка зрения раскрывает сущность внутреннего аудита лишь с практической потребности его наличия, но не определяет внутренний аудит как науку. Кроме того, авторы акцентируют внимание на пользователях результатов внутреннего аудита – собственники имущества, руководители и менеджмент субъекта хозяйствования. Несомненно, данные категории являются первичными пользователями, однако наличие подразделения внутреннего аудита обязывают нормативные акты, регулирующие биржевую деятельность и, следовательно, к

пользователям можно также отнести потенциальных инвесторов, акционеров. Вместе с тем все представленные авторы подчеркивают, что деятельность внутреннего аудита регламентируется внутренними нормативными документами. По мнению автора, это утверждение справедливо, если в организации создана собственная служба внутреннего аудита и вызывает сомнение, если внутренний аудит осуществляется на условиях аутсорсинга и (или) косорсинга. В этих случаях функции внутреннего аудита будут определены документами компании или индивидуального предпринимателя, оказывающих данные услуги. Следовательно, указание на внутренние документы организации, регулирующие деятельность внутреннего аудита не отражает современные тенденции его развития. Вместе с тем, ряд ученых [6, 13] указывают на пря-

мую заинтересованность в результатах внутреннего аудита руководства организации, а не ее собственников. Однако их интересы могут различаться. Так, собственник имущества преследует цель развития бизнеса, эффективного использования ресурсов и средств, получение прибыли. Руководитель и менеджмент организации как наемный персонал заинтересованы в получении большего вознаграждения независимо от результатов работы субъекта хозяйствования, которое может быть осуществлено путем хищений, фальсификации, мошенничества и других злоупотреблений. В этом случае внутренний аудит, действуя в интересах руководства должен игнорировать выявленные негативные факты, что противоречит миссии внутреннего аудита. Все вышеприведенные точки зрения по экономическому содержанию внутреннего аудита обоснованы, имеют право на существование, однако раскрывают внутренний аудит с позиции практики и не позволяют единообразно идентифицировать внутренний аудит как предмет научных знаний. По мнению автора, внутренний аудит имеет двойственную природу: с одной стороны – это форма аудита, позволяющая определить место, роль и значение внут-

реннего аудита, отличать его от иных мероприятий, классифицировать виды внутреннего аудита по различным признакам, а с другой стороны – это один из элементов системы внутреннего контроля субъекта хозяйствования.

По результатам проведенного исследования, автор пришел к выводу, что недостаточно определить сущность внутреннего аудита следует установить действия реализации внутреннего аудита и объекты его исследования исходя из вышеприведенных мнений зарубежных ученых. На основе изучения различных источников автор определил следующие подходы к совершаемым действиям по реализации внутреннего аудита:

- контрольный подход заключается в проведении контроля, проверок;
- экспертный подход подразумевает оценку, анализ;
- комбинированный подход сочетает элементы контрольного и экспертного подходов;
- консультационный подход содержит разработку предложений, рекомендаций, консультации.

Каждый из приведенных подходов имеет преимущества и недостатки, которые автором сгруппированы и представлены в табл. 2.

Таблица 2

Преимущества и недостатки подходов в реализации внутреннего аудита

Подходы	Преимущества	Недостатки
1 Контрольный подход [1, 2, 4, 5, 11, 12]	1. Соблюдение требований по порядку ведения бухгалтерского учета и формированию отчетности; 2. Изучение документов о совершенных фактах хозяйственной деятельности; 3. Достоверность данных	1. Большой объем проверяемой совокупности документов; 2. Недостаточно инструментов на изменение ситуации; 3. Тотальный контроль

Окончание табл. 2

2 Экспертный подход [9, 13]	1. Оценка эффективности системы управления; 2. Привлечение специалистов в конкретной области; 3. Выполнение и соответствие целям, планам	1. Необходимо привлечение специалистов, что повлечет увеличение расходов
3 Комбинированный подход [3, 7, 8, 14]	1. На основе достоверных данных оценивается эффективность управления; 2. Возможность использования в средних и крупных организациях; 3. Совокупность ключевых функций управления: контроля и анализа (оценки)	1. Невозможность проводить в малых организациях или вновь зарегистрированных
4 Консультационный подход [6, 10]	1. Предоставление руководству (собственникам) рекомендаций, консультаций по достижению целей; 2. Использование современных тенденций ведения бизнеса	1. Качество консультаций и рекомендаций может быть неудовлетворительным; 2. Периодичность осуществления

Источник: собственная разработка автора

Изучение мнения различных авторов к содержанию внутреннего аудита, в которых указываются его направления, позволило на основе систематизации выделить основные подходы и раскрыть их содержание:

- учетно-контрольный подход направлен на изучение системы бухгалтерского учета, установление законности совершенных операций,

ведение бухгалтерского, налогового и управленческого учетов;

- системный подход сконцентрирован на изучении эффективности функционирования системы управления в целом и отдельных ее звеньев.

Автор считает, что каждый из приведенных подходов имеет преимущества и недостатки, которые представлены в табл. 3.

Таблица 3

Преимущества и недостатки подходов в выборе направлений внутреннего аудита

Сильные и слабые стороны	Учетно-контрольный подход	Системный подход
Преимущества	1. изучение данных подтвержденных документами; 2. обеспечение сохранности имущества; 3. концентрация внимания на учетных и отчетных данных; 4. предотвращение финансовых потерь от несоблюдения законодательства	1. изучение связей и тенденций между подразделениями; 2. высокая вероятность выявления низкоэффективных подразделений, направлений деятельности; 3. возможность прогнозировать предпринимательские риски и предотвращать их негативные последствия; 4. удовлетворять информационные потребности собственников по эффективному управлению бизнесом

Недостатки	1. ограничение источником предоставления данных (бухгалтерия); 2. отсутствие полной картины по организации и ведению бизнеса	1. значительный объем информации; 2. потребность в специалистах различных областей знаний; 3. требуется разработка регламентов внутреннего аудита
------------	---	---

Источник: собственная разработка автора

Выводы. Подводя итог проведенного исследования можно сделать следующие выводы.

Дискуссионный характер мнений ученых о содержании внутреннего аудита позволил определить его двойственную природу, где с одной стороны внутренний аудит – это форма аудита исходя из чего можно научно обосновать классификацию его видов по различным классификационным признакам, а с другой стороны – это элемент системы внутреннего контроля субъекта хозяйствования, что отличает его от иных функциональной, материальной, организационной независимостью. Среди подходов к

совершаемым действиям по реализации внутреннего аудита следует отнести: контрольный, экспертный, комбинированный и консультационный подходы. Изучение направлений внутреннего аудита и их систематизация позволила выявить и охарактеризовать содержание, сильные и слабые стороны учетно-контрольного и системного подходов.

Необходимо дальнейшее развитие и научное обоснование содержания понятия «внутренний аудит», что позволит отличать его и разрабатывать нормативную базу в Республике Беларусь [15].

Список використаної літератури

1. Бурцев В.В. Организация внутреннего аудита. *Финансовый менеджмент*. 2005. № 6. С. 88 -98 .
2. Муллахметов Х.Ш. Внутренний аудит в системе управления корпорацией. *Менеджмент в России и за рубежом*. 2001. № 3. С. 138-150.
3. Каменська Т.А. Внутрішній аудит: Методологія та організація: автореф. дис. ... д-ра економ. наук. Київ, 2011. 42с.
4. Вахорина М.В. Методика внутреннего аудита управленческой отчетности (на примере химической промышленности): дис. ... канд. экон. наук. М., 2012. 18с.
5. Сметанко А.В. Современный подход к определению сущности внутреннего аудита и его основных функций в системе корпоративного управления акционерным обществом. *Вестник Таганрогского института управления и экономики*. 2013. №2. С. 22-25.

6. Сосунова Л.С., Закирова Р.И., Давыдова Д.Р. Внутренний аудит как составной элемент системы управления. *Успехи современной науки и образования*. 2016. №12. Том 3. С. 121-123.
7. Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: учеб. пособие / Под ред. проф. М.В. Мельник. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. 520с.
8. Юрьева Л.В., Сухих В.С. Внутренний аудит и его взаимосвязь с системой внутреннего контроля организации: проблема идентификации и международный опыт. *Вестник УрФУ. Серия: Экономика и управление*. 2015. Том 14. №4. С. 622-641.
9. Бунина А.Ю., Зарочинцева Ю.В. Внутренний аудит в системе управления организацией *Вестник Воронежского государственного аграрного университета*. 2017. №4(56). С. 217-223.
10. Клычкова Г.С., Закирова А.Р., Клычкова А.С., Гимадиев И.М. Внутренний аудит – эффективный инструмент системы корпоративного управления. *Вестник Казанского ГАУ*. 2016. №2(40). Т. 11. С. 95-99.
11. Романова И.Б., Ермишина О.Ф., Сажина С.С., Иванчук А.В. Внутренний аудит и внутренний контроль в системе экономической безопасности хозяйствующего субъекта: от теории к практике. *Успехи современной науки и образования*. 2016. Т. 2. №4. С. 64-66.
12. Юдина Г.А., Черных М.Н. Основы аудита: учеб. пособие. М.: КНОРУС, 2014. 392с.
13. Парушина Н.В., Суворова С.П. Аудит: учебник. М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2014. 288с.
14. Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита URL: <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (дата доступа: 30.09.2020).
15. Данилкова, С.А. Аудит: учеб. пособие. Минск: Новое знание, 2016. 684 с.