

УДК 657.6

**Наумова Т. А.**

*naumsirik5@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-8373-870X*

*Researcher ID: ADZ-1562-2022*

*к.е.н., доц., доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування,  
Державний біотехнологічний університет, м. Харків*

**Акімова Н. С.**

*akimovans@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-8608-8757*

*Researcher ID: АЭС-9786-2022*

*к.е.н., проф., професор кафедри обліку, аудиту та оподаткування,  
Державний біотехнологічний університет, м. Харків*

**Кирильєва Л. О.**

*kirilieva@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-0793-5912*

*Researcher ID: C-1925-2019*

*к.е.н., доц., доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування,  
Державний біотехнологічний університет, м. Харків*

## **ТРАНСФОРМАЦІЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УМОВАХ ГЛОБАЛЬНИХ КРИЗ ТА ВІЙНИ**

***Анотація.** Розглянуто необхідність дослідження організаційно-методичних аспектів системи управління внутрішнього аудиту та визначено шляхи її трансформації в умовах глобальних криз та війни. На підставі проведеного моніторингу існуючих концепцій розвитку внутрішнього аудиту, визначено, що внутрішній (управлінський) аудит є важливим елементом у системі управління в цілому. Критичний аналіз та зіставлення різних точок зору вчених та практиків, дозволило нам визначити компромісний підхід до організації внутрішнього контролю, окреслений його завданнями. Для українських організацій об'єкти внутрішнього аудиту можуть бути різними, наприклад окремі підрозділи або ділянки, в залежності від особливостей суб'єкта і вимог керівництва і (або) власників. У зв'язку з цим, нами були виділені та розширені функції внутрішнього аудиту тому, що відбулася зміна об'єктів аудиту в період глобальних криз та війни. Власники та користувачі інформації сподіваються отримати від внутрішніх аудиторів рекомендації для прийняття економічних рішень, експертизу бізнесу, компетентну консультацію з різних питань, вичерпну інформацію про реальну життєздатність компанії. З урахуванням нестабільної політичної та економічної ситуації в країні визначено роль і функції внутрішнього аудиту. Досліджені довгострокові наслідки війни для професії внутрішнього аудитора, тобто визначено, яким чином повоєнний стан аудиторської діяльності вплине на штат служб внутрішнього аудиту та систему внутрішнього контролю на чолі з її керівником. Зміна об'єктів аудиту, яка обумовлена впливом глобальних криз та війни призводить до необхідності зміни системи управління внутрішнім аудитом в цілому. У цьому зв'язку ми провели порівняльну характеристику за відповідними критеріями функцій та ролі внутрішнього аудиту до та під час воєнних дій в Україні. Доведено необхідність розробки Положення про організацію внутрішнього аудиту на підприємствах в умовах воєнного стану, з урахуванням дистанційної форми праці та зниження можливих ризиків і недоліків, які мають місце за таких умов, що надасть можливість керівництву господарюючого суб'єкта приймати ефективні управлінські рішення і в повоєнний час.*

**Ключові слова:** управління, внутрішній аудит, суб'єкт аудиту, об'єкт аудиту, система контролю.

**Naumova Tetiana**

*naumsirik5@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-8373-870X*

*Researcher ID: ADZ-1562-2022*

*Ph.D., Associate Professor,*

*Associate Professor of the Department at Accounting, Taxation and Auditing,  
State Biotechnological University, Kharkiv*

**Akimova Nataliia**

akimovans@ukr.net, ORCID.ID: 0000-0002-8608-8757

Researcher I: AЭC-9786-2022

Ph.D., Professor, Professor at the Department of -Accounting, Taxation and Auditing, State Biotechnological University, Kharkiv

**Kyrylieva Ludmila**

kirilieva@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-0793-5912

Researcher ID: C-1925-2019

Ph.D., Associate Professor, Associate Professor of the Department at Accounting, Taxation and Auditing, State Biotechnological University, Kharkiv

## TRANSFORMATION OF THE INTERNAL AUDIT MANAGEMENT SYSTEM IN THE CONDITIONS OF GLOBAL CRISES AND WAR

**Abstract.** *The necessity of studying the organizational and methodological aspects of the internal audit management system is considered and the ways of its transformation in the conditions of global crises and war are determined. Based on the monitoring of existing concepts of internal audit development, it is determined that internal (management) audit is an integral part of the enterprise management system. Critical analysis and comparison of different points of view of scientists and practitioners allowed us to determine a compromise approach to the organization of internal control, outlined by its tasks. For Ukrainian organizations, the objects of internal audit may be different, for example, separate divisions or areas, depending on the characteristics of the entity and the requirements of management and (or) owners. In view of this, we have allocated and expanded the functions of internal audit in connection with the change of audit objects in the period of global crises and war. Owners and users of information hope to receive from internal auditors recommendations for making economic decisions, business expertise, competent consultation on various issues, and comprehensive information about the real viability of the company. Taking into account the unstable political and economic situation in the country, the role and functions of internal audit were defined. The long-term consequences of the war for the profession of internal auditor are investigated, that is, it is determined how the post-war state of audit activity will affect the staff of internal audit services and the internal control system headed by its head. The change of audit objects caused by the impact of global crises and war leads to the need to change the internal audit management system in general. In this regard, we conducted a comparative characterization by the relevant criteria of the functions and role of internal audit before and during the military actions in Ukraine. The necessity of developing the Regulation on the organization of internal audit at enterprises under martial law, taking into account the remote form of work and reducing possible risks and shortcomings that occur under such conditions, which will enable the management of the economic entity to make effective management decisions in the post-war period, is proved.*

**Key words:** management, internal audit, audit subject, audit object, control system.

**JEL Classification:** H56, M4, M42

**DOI:** <https://doi.org/10.32782/2522-1256-2022-34-05>

**Постановка проблеми.** Нестабільна політична та економічна ситуація в країні зумовила об'єктивну необхідність кожного підприємства підвищувати ефективність своєї діяльності. Одним із найбільш дієвих інструментів, що дозволяють виявити можливості підвищення ефективності бізнесу в період воєнних дій, може стати внутрішній аудит. Власники та користувачі інформації сподіваються отримати від внутрішніх аудиторів рекомендації для прийняття економічних рішень. Тому концепцію розвитку внутрішнього аудиту необхідно пов'язувати з перспективами розвитку бізнесу компаній. Отже, актуальним

напрямом досліджень є трансформація системи управління внутрішнього аудиту в умовах глобальних криз та війни.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Тенденціям та закономірностям організації внутрішнього аудиту на підприємстві та управління ризиками присвячено праці багатьох науковців: Я. А. Гончарук, Н. І. Дорош, О. М. Дмитренко., Дем'яненко Т. Є., П. О. Куцик, Л. А. Траченко, Т. А. Наумова, О. А. Петрик, В. С. Рудницький.

Розкриття змісту поняття «внутрішній аудит» та питання необхідності його використання в господарській практиці суб'єктів господарювання як

інструменту підвищення ефективності системи обліку та діяльності в цілому, наведено у роботі О. М. Дмитренко [4]. Однак, автор недостатньо уваги сконцентрували на уточненні системи показників оцінки ефективності системи бухгалтерського обліку за окремими її складовими та елементами.

Так, Дорош Н. І., Яцик Т. В. обґрунтовують концепцію та елементи системи внутрішнього контролю COSO, визначають роль та значення інтегрованої моделі управління ризиками підприємства COSOERM для впровадження на вітчизняних підприємствах [5]. Але, авторами недостатньо досліджений зарубіжний досвід з обов'язковим аналізом можливостей його застосування у вітчизняній практиці.

Куцик Петро, Макарук Федір, Марценюк Роман пропонують концепцію внутрішнього контролю, яка ґрунтується на розробленому плані внутрішнього контролю результатів діяльності ринків у розрізі видів послуг та поетапну методику внутрішнього контролю [6]. Але, залишаються актуальними дослідження внутрішнього контролю діяльності за центрами відповідальності як найважливішої функції менеджменту, що дозволить підприємству досягти запланованих цілей, тобто більш детально розглянути повноваження менеджерів центрів відповідальності.

За результатами досліджень Траченко Л. А., розглянуто існуючі трактування поняття «внутрішній аудит» та обґрунтовано доцільність застосування сучасного підходу щодо його проведення на відповідність вимогам ISO 9001:2015 [9]. Проте, автором, не визначена низка питань, стосовно результативності процесів внутрішніх аудитів СУЯ інжинірингового підприємства та розроблення методологічних аспектів щодо виконання ключових етапів їхнього проведення.

Однак, незважаючи на вагомий внесок науковців в розвиток цього напрямку, залишаються передусім аспекти, пов'язані із дослідженням трансформації системи управління внутрішнього аудиту в умовах війни.

**Постановка завдання.** Визначення організаційно-методичних аспектів системи управління внутрішнього аудиту та шляхи її трансформації в умовах глобальних криз та війни.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У ході дослідження організації аудиторської діяльності в умовах воєнного стану ми дійшли висновку, що на передовій захисту інтересів інвесторів і спільноти в широкому бізнесовому розумінні є не тільки аудит зовнішній, а й аудит внутрішній. Його цінність з-поміж інших форм контролю, проявляється у: використанні системного і послідовного підходу; виявленні прихованих резервів системи обліку; попередженні порушень шляхом своєчасного внесення коректив; наданні гарантій,

консультацій та рекомендацій керівництву щодо підвищення якості та ефективності окремих елементів системи обліку; оцінці надійності інформаційних потоків тощо [4].

Об'єкти внутрішнього аудиту можуть бути різними, наприклад окремі підрозділи або ділянки. З огляду на це, нами були виділені та розширені функції внутрішнього аудиту у період глобальних криз та війни (рис. 1). Рациональність системи внутрішнього контролю, забезпечують не окремі процедури, а системний підхід до організації як кожного етапу, так і всього контрольного процесу, а також адаптування інформаційної бази та методики контрольних перевірок до особливостей об'єкта контролю [6, с. 126].

Таким чином, процес проведення внутрішнього аудиту спрямований на досягнення достовірності облікової інформації та правильності відображення внутрішніх процесів, що відбуваються в організації.

Підприємства повинні визначати всі бізнес-ризик, щодо яких існує можливість виникнення – як фінансові, операційні, так і соціальні, етичні та екологічні, управляти ними та зменшувати їх до прийняттого рівня. Система внутрішнього контролю COSO, стала моделлю, яка використовується у всьому світі для опису та визначення внутрішнього контролю. Інтегрована концепція внутрішнього контролю COSOERM спрямована на контроль управління ризиками на підприємстві, її висвітлення дало змогу розкрити сутність та методику його застосування у вітчизняній практиці [5, с. 70–72].

Отже, на підставі проведеного моніторингу існуючих концепцій розвитку внутрішнього аудиту, ми дійшли висновку, що внутрішній (управлінський) аудит є невід'ємною частиною системи управління підприємством. Під час воєнних дій відбулося різке зниження економічної активності суб'єктів господарювання, що призвело до вжиття дієвих заходів з підтримки суб'єктів аудиторської діяльності. Власники та користувачі інформації сподіваються отримати від внутрішніх аудиторів рекомендації для прийняття економічних рішень, експертизу бізнесу, компетентну консультацію з різних питань, вичерпну інформацію про реальну життєздатність компанії. Внутрішній аудит повинен мати попереджувальний, прогностичний характер, спрямований на виявлення можливого підприємницького ризику [1, с. 174]. Такі ризики, безумовно, можуть виникати у період воєнного стану, який діє в Україні. Тому керівник підрозділу внутрішнього аудиту, має готувати відповідні зміни до внутрішніх документів, враховуючи особливості діяльності підприємства. Війна в Україні накладає суттєві обмеження на функціонування внутрішнього аудиту, у зв'язку з питаннями фізичної безпеки працівників. Фахівці служб мають



**Рис. 1. Трансформація функцій внутрішнього аудиту**

Джерело: побудовано на основі [5; 7; 9]

доступ до відсканованих або електронних документів, що зберігаються у хмарі або на віддалених серверах, а фізичну перевірку можна здійснювати за допомогою камер спостереження або навіть камери на смартфоні працівника, який перебуває в певній локації [7].

Дем'яненко Т. Є. в свою чергу звертає увагу на те, що Інститутом внутрішніх аудиторів України визначена модель «Трьох ліній захисту» відповідно до неї внутрішній аудит і є 3-ю лінією захисту. Як ніколи внутрішній аудит залежить від доступних технологій та ІТ-інструментів [3, с. 192]. Отже, під час глобальних крих та війни відбувається трансформація внутрішнього аудиту. У цьому зв'язку

ми провели порівняльну характеристику за відповідними критеріями функцій та ролі внутрішнього аудиту до та під час воєнних дій в Україні (табл. 1). Повоєнний стан аудиторської діяльності на нашу думку, безумовно вплине на штат служб внутрішнього аудиту (відбудеться його скорочення); відрядження, підвищення кваліфікації, все це стоїть на паузі; планування аудиторських перевірок обмежиться на короткострокову перспективу (укладання договорів на аудит, послуги та ін.); вимушено призупиниться і моніторинг виконання рекомендацій внутрішнього аудиту; не на часі й питання і якості надання аудиторських послуг. Але, ми вже наголошували в наших попередніх дослідженнях,

Таблиця 1

**Трансформація внутрішнього аудиту під час війни**

Критерій порівняння	Внутрішній аудит	
	до воєнного стану	Під час воєнного стану
1. Режим роботи	Off-line	On-line
2. Періодичність проведення	Безперервний	Скорочений робочий тиждень, відпустки за власний рахунок, скорочення бюджетів
3. Суб'єкти	Спеціалісти з обліку, контролю, аналізу (внутрішні аудитори)	відбувається скорочення штату внутрішніх аудиторів
4. Об'єкти	Операції з використання ресурсів, стан обліку, звітності, перевіряються на відповідність встановленої облікової політики організації та законодавству	Відсутність доступу до облікової інформації, документів, активів підприємств та організацій що містяться в зоні бойових дій.
5. Орієнтація аудиту	На відношення підрозділу управління в даній системі	Орієнтація на ризики
6. Методика проведення внутрішнього аудиту	Виконання усіх аудиторських процедур, використання методів перевірки на місці, складання звітності за результатами перевірки	Внутрішні аудитори мають доступ до відсканованих або е- документів, що зберігаються у хмарі або на віддалених серверах, а фізична перевірка здійснюється за допомогою камер в певній локації

Джерело: авторська розробка

на тому, що зміна підходів до проведення аудиту не повинна впливати на якість та усі цілі повинні бути досягнуті, як при проведенні off-line аудиту [8, с. 148]. Не можна не погодитися з думкою експертів, що з одного боку розвиток диджиталізації аудиту створив додаткове навантаження, але з іншого це сприяло поліпшенню таких аспектів як зовнішня комунікація, відносини з людьми, тобто фриланс, аутсорсинг [2].

Отже, воєнний стан безумовно вплине на роботу служби внутрішнього аудиту, зміниться його основний вектор, але в будь-якому випадку внутрішній аудит залишиться драйвером будь-яких змін.

**Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі.** Процес проведення внутрішнього аудиту на підприємстві, як в Україні, так і в зарубіжних країнах спрямований на досягнення достовірності облікової інформації та правильності відображення внутрішніх процесів, що відбуваються в організації. Війна в Україні накладає суттєві обмеження на функціонування внутрішнього аудиту, адже зміна об'єктів аудиту, призводить до зміни загального підходу до методики внутрішнього аудиту в цілому. На нашу думку, слід виділити організаційно-методичні аспекти системи управління внутрішнього аудиту та визначити шляхи її трансформації в умовах глобальних криз та війни.

Доцільно розробити Положення про організацію внутрішнього аудиту на підприємствах в умовах воєнного стану, з урахуванням дистанційної форми праці та зниження можливих ризиків і недоліків, які мають місце за таких умов, що надасть можливість керівництву господарюючого суб'єкта приймати ефективні управлінські рішення і в повоєнний час.

## ЛІТЕРАТУРА

- Акімова Н. С., Асває Азадєн. Актуальні проблеми внутрішнього аудиту в умовах адаптації до міжнародних стандартів. *Бізнес-навігатор*. 2018. Вип. 4 (47). С. 174–180.
- BDO в Україні посилює послуги з діджиталізації трансформації, запускаючи напрям BDO Digital. URL: <https://www.bdo.ua/uk-ua/news-2/2022/bdo-in-ukraine-strengthens-digital-transformation-services-by-launching-bdo-digital>.
- Дем'яненко Т. Є. Зміни у функціонуванні внутрішнього аудиту у воєнний та повоєнний час. *Обліково-фінансова наука і практика: пріоритети розвитку та місія у воєнний час*: матеріали XIII Міжнар. наук.-практ. конф., 16 листопада 2022 р. / ННЦ «ІАЕ». Київ. 2022. С. 190–192.
- Дмитренко О. М. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку підприємства. *Ефективна економіка*. Електронне видання. 2017. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5591>.
- Дорош Н. І., Яцик Т. В. Інтегрована модель внутрішнього контролю підприємства: адаптація закордонного досвіду в Україні. *Економічний аналіз*. *Економічна думка*. 2015. Том 22. № 2. С. 68–74.
- Куцик Петро, Макарук Федір, Марценюк Роман. Внутрішній контроль діяльності ринків за центрами відповідальності: теоретичні і практичні аспекти. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2019. Випуск 1–2. С. 118–129. DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2019.01.118>.
- Касаткін С. Професія внутрішнього аудитора під час війни. URL <https://home.kpmg/ua/uk/blogs/home/posts/2022/07/profesiya-vnutrishnoho-audytora-pid-chas-viyny.html>.
- Наумова Т. А., Кирильєва Л. О. Цифрова трансформація аудиту як фактор нового формату професійного розвитку. *Механізми забезпечення сталого розвитку економіки: проблеми, перспективи, міжнародний досвід*. Матеріали III Міжнар науково-практ. інтернет-конференції. 10 листопада 2022 р. ДБТУ. Харків. 2022. С. 145–148.
- Траченко Л. А. Внутрішній аудит як засіб поліпшення систем управління якістю підприємств сфери інжинірингових послуг. *Вісник соціально-економічних досліджень*. Одеса. 2018. № 4 (68). С. 181–192.

## REFERENCES

- Akimova N.S., Asvae Azaden. (2018), “Actual problems of internal audit in the context of adaptation to international standards”, *Biznes-navigator*. no. 4 (47), pp. 174-180.
- BDO v Ukrayini posilyuye posluzgi z didzhital transformaciyi, zapuskayuchi napryam BDO Digital [BDO in Ukraine is strengthening its digital transformation services by launching the BDO Digital division] (2022), available at: <https://www.bdo.ua/uk-ua/news-2/2022/bdo-in-ukraine-strengthens-digital-transformation-services-by-launching-bdo-digital>.
- Dem'yanenko T. Ye. (2022), *Zmini u funkcionuvanni vnutrishnogo auditu u voyennij ta povoyennij chas* [Changes in the functioning of internal audit in war and post-war times], *Oblikovo-finansova nauka i praktika: prioriteti rozvitku ta misiya u voyennij chas*: materialy III Mizhnar. nauk.-prakt. konf., 16 listopada 2022 r./ NNC «IAE». Kiyiv. 2022. pp. 190–192, available at: <http://magazine.faaf.org.ua>.
- Dmitrenko O. M. (2017), “Internal audit as a tool for improving the efficiency of the company's accounting system”, *Efektivna ekonomika*, no 5, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5591>.
- Dorosh N. I., Yacik T. V. (2015), “Integrated model of internal control of the enterprise: adaptation of foreign experience in Ukraine”, *Ekonomichnij analiz*. vol. 22, no. 2, pp. 68–74.
- Kucik Petro, Makaruk Fedir, Marcenyuk Roman. (2019), “Internal control of market activity by centers of responsibility: theoretical and practical aspects”, *Institut buhgalterskogo obliku, kontrol ta analiz v umovah globalizaciyi*, vol. 1–2, pp. 118–129. DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2019.01.118>.

7. Kasatkin S. (2022), *Profesiya vnutrishnogo auditora pid chas vijni* [The profession of an internal auditor during the war], available at: <https://home.kpmg/ua/uk/blogs/home/posts/2022/07/profesiya-vnutrishnoho-audytora-pid-chas-viyny.html>.

8. Naumova T. A., Kirilyeva L. O. (2022), *Cifrova transformaciya auditu yak faktor novogo formatu profesijnogo rozvitku* [Digital transformation of audit as a factor of a new format of professional development] Proceedings of the *Mehanizmi zabezpechennya stalogo*

*rozvitku ekonomiki: problemi, perspektivi, mizhnarodnij dosvid: materialy III Mizhnar naukovo-prakt. internet-konferenciyi* (10 November 2022). DBTU. Harkiv, pp. 145–148.

9. Trachenko L. A. (2018), “Internal audit as a means of improving the quality management systems of enterprises in the field of engineering services”, *Visnik socialno-ekonomichnih doslidzhen. Odesa*, no. 4 (68), pp. 181–192.

*Стаття надійшла до редакції 20 листопада 2022 р.*