

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ

УДК 657.633

Voronko R. M.,

ORCID ID: 0000-0003-3796-2556, Researcher ID: F-8536-2019,

д.е.н., доц., професор кафедри аудиту, аналізу та оподаткування, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

Vovchik N. L.,

аспірант, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

Goncharuk V. S.,

бакалавр, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

МІСЦЕ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Анотація. Досліджено ключові характеристики внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та визначено їхнє функціональне призначення у системі управління діяльністю підприємства. Проведено критичний аналіз тлумачень внутрішнього контролю з позиції нормативних документів та науковців і практиків. Внутрішній контроль розглянуто як засіб створення інформаційного забезпечення системи менеджменту, призначеного для попередження, виявлення та усунення відхилень у фінансово-господарській діяльності і прийняття своєчасних й ефективних управлінських рішень. Для з'ясування змістовної сутності внутрішнього аудиту розглянуто його тлумачення, наведені в нормативних документах та економічній літературі. Внутрішній аудит визначено як форму внутрішнього контролю, яка здійснюється окремою службою (аудитором) з метою перевірки законності й економічної доцільності операцій, прогнозування, координації діяльності підприємства, оцінювання ефективності функціонування системи управління, якості та надійності сформованої нею інформації для відповідних категорій користувачів. Наведено порівняльну характеристику внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, на основі якої розглянуто спільні ознаки та відмінності між ними, що дали змогу відокремлено ідентифікувати їх у системі управління підприємства. Акцентовано на потребі органічного поєднання внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту для забезпечення ефективного функціонування суб'єктів господарювання.

Ключові слова: внутрішній контроль, внутрішній аудит, система внутрішнього контролю, служба внутрішнього аудиту.

Voronko R. M.,

ORCID ID: 0000-0003-3796-2556, Researcher ID: F-8536-2019,

Doctor of Economics, Associate Professor, Professor of the Department of Audit, Analysis and Taxation, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

Vovchik N. L.,

Postgraduate, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

Goncharuk V. S.,

Bachelor's degree student, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

PLACE OF INTERNAL CONTROL AND INTERNAL AUDIT IN THE ENTERPRISE'S MANAGEMENT SYSTEM

Abstract. The key characteristics of internal control and internal audit are investigated and their functional purpose in the enterprise's activity management system is determined. A critical analysis of the interpretations of internal control from the standpoint of regulatory documents, scientists and practitioners has been carried out. Internal control is considered as a tool of creating information management system developed to prevent, detect and eliminate deviations in financial and economic activities, timely and effective managerial decision-making. In order to find out the substantive

nature of the internal audit, its interpretations in regulatory documents and economic literature are given. Internal audit is defined as a form of internal control, performed by a separate service (auditor) to verify the legality and economic feasibility of operations, forecasting, coordinating the activities of the enterprise, assessing the effectiveness of the management system, the quality and reliability of information generated for the relevant categories of users. The comparative characteristics of internal control and internal audit are presented, on the basis of which common features and differences between them were examined, which made possible to identify them separately in the enterprise's management system. It is emphasized on the need for an organic combination of internal control and internal audit to ensure the effective functioning of business entities.

Key words: internal control, internal audit, internal control system, internal audit service.

JEL Classification: M40; D61

DOI: <https://doi.org/10.36477/2522-1256-2019-24-26>

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку економіки України і формування ринкових відносин характеризується швидкими змінами зовнішнього та внутрішнього середовища, які спричиняють виникнення ризиків діяльності та їх вплив на стабільність фінансового стану підприємства. Тому перед підприємствами різних форм власності постає завдання створення ефективної системи внутрішнього контролю, здатної адекватно реагувати на виклики сучасності. Саме внутрішній контроль забезпечує раціональне й економічно-доцільне ведення господарської діяльності та її відповідність чинному законодавству, перевірку виконання працівниками своїх безпосередніх обов'язків, сприяє виявленню фактів розкрадання цінностей і запобігає випадкам неефективного використання усіх видів ресурсів підприємства.

Функціонування дієвої системи внутрішнього контролю разом зі службою внутрішнього аудиту гарантують створення достовірної інформаційної бази, що використовується для прийняття своєчасних управлінських рішень, які забезпечують ефективну діяльність підприємства та раціональне використання його ресурсного потенціалу.

Аналіз проведених досліджень і публікацій. Питання сутності системи внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту стали об'єктом дослідження багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених, які розкривають їх теоретичні основи та особливості практичного здійснення. До таких науковців належать: Е. А. Арнс, С. В. Бардаш, Т. А. Бугинець, Ф. Ф. Бугинець, Р. Додж, Є. В. Калюга, М. Д. Корінько, Дж. К. Лоббек, С. П. Лозовицький, Л. В. Нападовська, О. А. Петрик, О. Б. Пишна, К. І. Редченко, Дж. Робертсон, В. С. Рудницький, С. В. Свірко, Ч. Т. Хорґрен, В. О. Шевчук та ін.

У дослідженнях цих науковців детально висвітлюються проблеми організації та методики контролю, змістовні характеристики й основне призначення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в системі управління підприємством. Разом з тим, в окремих наукових публікаціях внутрішній контроль неправомірно ототожнюють з внутрішнім аудитом. Також вимагає сучасного бачення і розкриття питання трансформаційних змін функцій цих двох складових системи внутрішнього контролю та їх організаційної взаємодії у процесі управління підприємством.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження й обґрунтування понятійних характеристик та

окремих особливостей внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, визначення їх мети, функцій та призначення в системі управління діяльністю підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження. Актуальність дослідження особливостей організації системи внутрішнього контролю підприємства обумовлена багатьма соціально-економічними факторами і для початку вимагає визначення сутності внутрішнього контролю та його основних складових.

Внутрішній контроль включає систему заходів і певну сукупність контрольних дій, які є окремою функцією системи управління підприємством, що з використанням спеціальних процедур забезпечує професійне виконання усіма працівниками їхніх обов'язків, перевірку відповідності визначеним параметрам показників фінансово-господарської діяльності з метою створення умов для ефективного використання ресурсів і рентабельної роботи підприємства та є важливим засобом запобігання нестачам і розкраданням цінностей.

Система внутрішнього контролю виражена сукупністю організаційних структур, політик, процедур і методик, які прийняті керівництвом підприємства для досягнення поставлених цілей та ефективного функціонування суб'єкта господарювання.

Завдання системи внутрішнього контролю полягає у прийнятті обґрунтованих управлінських рішень, забезпеченні скоординованих й оптимізованих процесів, які пов'язані з фінансово-господарською діяльністю підприємства, а також спрямованих на запобігання недолікам в інформаційному забезпеченні, що надається менеджменту підприємства або іншим зацікавленим користувачам. Система внутрішнього контролю покликана також забезпечувати збереження активів суб'єкта господарювання.

Двома основними елементами системи внутрішнього контролю є внутрішній контроль і внутрішній аудит, які окремі науковці і практики ототожнюють чи замінюють один іншим, що, на нашу думку є помилковим. Обґрунтування нашої позиції базується перш за все на тому, що внутрішній аудит є однією з форм внутрішнього контролю. Для уникнення таких помилкових тверджень розглянемо основні визначення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, їхню мету, функції та призначення в системі управління.

Дослідження категорії “внутрішній контроль” за-свідчило, що серед науковців відсутній єдиний під-хід до його визначення. Тому доцільно розглянути

тлумачення внутрішнього контролю як з позиції нормативних документів так і науковців й практиків (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення поняття “внутрішній контроль” в економічній літературі

№ з/п	Автор (джерело)	Визначення
1	2	3
1.	Бюджетний кодекс України [6]	Внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління.
2.	МСА 315 “Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища” [11]	Внутрішній контроль (internal control) – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб’єкта господарювання стосовно достовірності фінансового звітування, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів.
3.	Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [21]	Внутрішній контроль (фінансове управління і контроль) слід розуміти не як окрему подію чи обставину, а як цілісний процес, який здійснюється керівництвом та працівниками установи. Основою внутрішнього контролю (фінансового управління і контролю) є відповідальність керівника за управління та розвиток установи в цілому (управлінська відповідальність та підзвітність), до основних завдань якого належить планування та організація діяльності, формування адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за здійсненням внутрішнього контролю та управління ризиками для досягнення впевненості в межах розумного в тому, що мета і цілі установи будуть досягнуті, а рішення, включаючи фінансові, виконуватимуться з урахуванням принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості.
4.	Методичні рекомендації щодо вдосконалення корпоративного управління в банках України № 98 [19]	Внутрішній контроль – процес, що відбувається на всіх рівнях управління.
5.	Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [17]	Внутрішній контроль – інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу. Метою цього процесу є забезпечення достатньої впевненості керівництва зазначених органів у досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань органів; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; у виконанні встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат (далі – досягнення мети). Отже, внутрішній контроль – це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатися як окрема система органів державного і комунального сектору. Внутрішній контроль також повинен давати змогу викладати управлінське судження та виявляти ініціативу з метою підвищення ефективності і результативності діяльності, а також зниження витрат.
6.	С. В. Бардаш [2, с. 7]	Під внутрішнім контролем слід розуміти перевірку всієї або складових господарської системи, яка ініціюється та проводиться суб’єктом, повноваження та відповідальність якого не виходять за межі повноважень з управління такою системою.

1	2	3
7.	Т. А. Бутинець [3, с. 31]	Внутрішній контроль є однією з основних функцій управління і є системою постійного спостереження і перевірки роботи фірми в цілях оцінки обґрунтованості і ефективності ухвалених управлінських рішень, виявлення відхилень і несприятливих ситуацій.
8.	Є. В. Калюга [8, с. 27]	Внутрішній контроль – це система спостереження за ефективністю, доцільністю та законністю здійснюваних операцій з метою збереження грошових потоків та матеріальних цінностей, а також це складова ринкового механізму та одна з основних функцій управління підприємством.
9.	М. Д. Корінько [9, с. 53]	Внутрішній контроль – це система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для зазначеного підприємства.
10.	Л. В. Нападівська [13, с. 18]	Внутрішньогосподарський контроль – процес, який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом реалізації прийнятих управлінських рішень.
11.	О. Б. Пишна [15, с. 5-6]	Внутрішній контроль – це сукупність правил і процедур, які створюються керівництвом суб'єкта господарювання для забезпечення досягнення цілей найбільш ефективним способом; відповідності діяльності законам та нормативно – правовим актам; збереження майна та інформації; попередження зловживань і помилок; належного бухгалтерського обліку та правильності і своєчасності складання фінансової звітності.
12.	С. В. Свірко, І. О. Кондратюк, О. О. Дорошенко, Н. М. Старченко [5, с. 331]	Внутрішній контроль є комплексом заходів, що застосовуються керівником для забезпечення додержання законності й ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй установ.
13.	Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер [24, с. 398]	Внутрішній контроль – це комплекс бухгалтерського управлінського контролю, що допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих в організації, з реалізацією їх на практиці.

На основі наведених визначень внутрішнього контролю можна зробити висновок, що при розгляді змістовної суті цієї категорії науковці не завжди вказують, якими засобами можна досягти ефективності функціонування внутрішнього контролю. Визначаючи мету і завдання внутрішнього контролю, ряд вчених розглядають його як систему спостереження й перевірки процесу функціонування певного об'єкта з метою забезпечення додержання законності та встановлення відхилень від заданих параметрів [5, 8]. Інші вчені визначають внутрішній контроль як контрольні функції чи процедури, які здійснюються власниками у відповідності до чинного законодавства та інших документів [3]. Окремі науковці характеризують внутрішній контроль як систему спостереження й перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятими управлінськими рішеннями та встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт [13, 24].

Спільним у визначеннях більшості науковців є трактування внутрішнього контролю як інструменту управління і постійного процесу, що проводиться власниками, керівниками, обліковими, фінансовими та іншими функціональними й спеціалізованими службами підприємства з метою перевірки достовірності і доцільності здійснення господарських операцій, дотримання відповідних законодавчих, нормативно-правових актів, облікової політики та процедур підприємства,

ефективного ведення фінансово-господарської діяльності і раціонального використання ресурсів, своєчасності, повноти, достовірності й надійності фінансової та управлінської інформації, забезпечення збереження активів та відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятими управлінськими рішеннями. Здійснюється такий контроль з метою своєчасного виявлення недоліків та сприяння застосуванню заходів щодо їх усунення.

Внутрішній контроль зосереджується на задоволенні інформаційних потреб менеджменту з метою прийняття ефективних управлінських рішень щодо окремих видів або напрямів діяльності суб'єкта господарювання, структурних підрозділів та їх працівників. Тому, на нашу думку, внутрішній контроль – це система спостереження і перевірки законності та економічної доцільності здійснення господарських операцій, збереження та раціонального використання усіх видів ресурсів, виконання працівниками своїх функціональних обов'язків з метою своєчасного виявлення недоліків та застосування заходів щодо їх усунення шляхом управлінського впливу на керований об'єкт, запобігання кризовим явищам і забезпечення ефективного ведення бізнесу.

Систему внутрішнього контролю можна вважати ефективною лише у випадку, коли вона забезпечує виконання покладених на неї функцій: попередження

відхилень, які можуть виникнути в процесі фінансово-господарської діяльності, на стадії прийняття рішень; виявлення відхилень у процесі діяльності на стадії виконання рішень, які не вдалося попередити; забезпечення усунення відхилень у фінансово-господарській діяльності за підсумками реалізації управлінських рішень.

Відповідно до МСА 315 складовими внутрішнього контролю є:

1) середовище контролю (ставлення, обізнаність, дії управлінського персоналу у сфері внутрішнього контролю);

2) процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;

3) інформаційні процеси та обмін інформацією;

4) процедури контролю;

5) моніторинг контролю [11].

До основних елементів середовища контролю належать: повідомлення інформації і встановлення професійної чесності й етичних принципів; прагнення до професійної компетентності; діяльність осіб наділених управлінськими повноваженнями; філософія та стиль управління.

Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання передбачає: ідентифікацію бізнес-ризиків для підготовки фінансової звітності; оцінку важливості ризиків і ймовірності їх настання; прийняття рішень щодо розгляду ризиків та управління ними. При цьому ризики можуть виникати при: появі змін в операційному середовищі, прийнятті нового персоналу, застосуванні нових стандартів, використанні модернізованих інформаційних систем та організації нових видів діяльності.

Інформаційні процеси та обмін інформацією – поєднують усі елементи системи внутрішнього контролю з використанням зовнішніх і внутрішніх інформаційних систем для складання та обміну звітами, що

містять інформацію (операційну, фінансову, консолідовану) для виконання і контролю господарських операцій.

Процедури контролю – це сукупність політик, процедур та контрольних дій, розроблених суб'єктом управління щодо об'єкту контролю. Вони включають: контроль результатів діяльності (порівняння з бюджетом і попередніми періодами, порівняння внутрішніх даних із зовнішніми та перевірка результатів за окремими видами діяльності); обробку інформації (контроль за програмами інформаційних систем); фізичні заходи контролю (санкціонування операцій та їх повне і точне відображення в інформаційних носіях); розподіл обов'язків.

Моніторинг контролю є процесом, спрямованим на оцінку результатів здійснення внутрішнього контролю та якості процедур контролю за певний період часу.

Внутрішній контроль охоплює сукупну діяльність підприємства та його працівників, спрямовану на реалізацію визначеної керівництвом стратегії розвитку.

Щодо аудиту, то він є однією з форм економічного контролю, спрямованою на виявлення не реалізованих можливостей суб'єкта господарювання, встановлення дотримання чинного законодавства, дослідження ефективності організації виробничих процесів та підтвердження достовірності відображення господарських операцій в обліку і звітності підприємства.

Внутрішній аудит є невід'ємною складовою системи внутрішнього контролю. Тому для більш детального з'ясування змістовної суті внутрішнього аудиту, розглянемо його тлумачення, наведені в окремих нормативних документах і працях науковців (табл. 2).

Таблиця 2

Визначення категорії “внутрішній аудит” в економічній літературі

№ з/п	Автор (джерело)	Визначення
1	2	3
1.	Бюджетний кодекс України [6]	Внутрішній аудит – це діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.
2.	Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [17]	Внутрішній аудит – діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій.
3.	МСА 610 “Використання роботи внутрішніх аудиторів” [12]	Внутрішній аудит – діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ. Функції внутрішнього аудиту охоплюють, зокрема, перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

1	2	3
4.	Методичні рекомендації щодо вдосконалення корпоративного управління в банках України № 98 [19]	Внутрішній аудит – незалежна, об'єктивна перевірка та надання консультацій з метою підвищення ефективності операцій банку. Внутрішній аудит допомагає банку досягти встановлених цілей шляхом забезпечення систематичного дисциплінованого підходу до оцінки та підвищення ефективності процесів внутрішнього контролю, управління ризиками та корпоративного управління.
5.	Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ № 4660 [18]	Внутрішній аудит – незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту фінансової установи, яка полягає в проведенні перевірок та здійсненні оцінки, як правило, таких елементів: – системи внутрішнього контролю фінансової установи; – фінансової та господарської інформації; – економічності та продуктивності фінансової установи; – дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог.
6.	Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України №566 [16]	Внутрішній аудит – це незалежний підрозділ, який не бере участі у виконанні операцій, а періодично здійснює перевірки та оцінює: - адекватність і ефективність заходів та системи внутрішнього контролю; - управління ризиками та кредитним і інвестиційним портфелем; - повноту, своєчасність і достовірність фінансової та іншої звітності; - дотримання принципів і внутрішніх процедур обліку; - відповідність регулятивним вимогам.
7.	Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України № 311 [22]	Внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг щодо оцінки систем та процесів банку, що має приносити користь банку та покращувати його діяльність.
8.	Стандарти внутрішнього аудиту [20]	Внутрішній аудит передбачає здійснення оцінки, результатом якої є отримання необхідних та достатніх аудиторських доказів з метою надання висновків відповідно до цілей внутрішнього аудиту.
9.	Е. А. Аренс, Дж. К. Лоббек [1, с. 14]	Внутрішній аудит – це внутрішньогосподарський аудит, що забезпечує адміністрацію цінною інформацією для прийняття рішень, що стосуються ефективного функціонування їх бізнесу.
10.	Ф. Ф. Бутинець [4, с. 188]	Внутрішній аудит – організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва та (або) власників і регламентована внутрішніми нормативними актами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу та надійністю функціонування всієї системи внутрішнього контролю.
11.	Р. Додж [7, с. 87]	Внутрішній аудит є складовою частиною внутрішнього контролю; здійснюється за рішенням органів управління фірми для цілей контролю і аналізу господарської діяльності.
13.	С. П. Лозовицький [10, с. 108]	Внутрішній аудит як елемент системи управління охоплює широкий спектр аспектів діяльності компанії, допомагаючи виявляти ризики на різних етапах економічної активності.
14.	О. А. Петрик [14, с. 172]	Внутрішній аудит – незалежна експертна діяльність відділу внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) з метою перевірки і оцінки ефективності та економічної доцільності діяльності підприємства.
15.	Дж. Робертсон [23, с. 466]	Внутрішній аудит – незалежна оцінка всередині організації для перевірки та визначення ефективності її діяльності.

Аналіз поданих визначень внутрішнього аудиту у нормативних документах і працях науковців показує, що тут також відсутня єдність щодо характеристики його суті і призначення. З метою найбільш повного розкриття змісту внутрішнього аудиту потрібно врахувати усі основні характеристики, що йому притаманні.

Зокрема, одні науковці розглядають внутрішній аудит як систему контролю за дотриманням визначеного порядку здійснення облікових процедур, складання і подання звітності, її аналізу й використання

та за надійністю функціонування усієї системи внутрішнього контролю [4], інші – як форму незалежного внутрішнього контролю на підприємстві, який спрямований на забезпечення інформаційних потреб власників з метою прийняття ефективних управлінських рішень [8].

Також внутрішній аудит визначають як окремий вид незалежної діяльності [5, 10], як незалежну експертну діяльність [14] або незалежну оцінку і як складову системи внутрішнього контролю підприємства [23]. На наш погляд, обмеження окремими вченими функції

внутрішнього аудиту лише експертною діяльністю є неправомірним, оскільки йому притаманні також й інші функції, зокрема, прогнозна, контрольна, аналітична, координаційна, консультативна тощо. На нашу думку, найкраще характеризує суть внутрішнього аудиту визначення його як форми внутрішнього контролю. Разом з тим, наявність різних поглядів науковців щодо тлумачення цієї категорії свідчить про глибинний зміст внутрішнього аудиту і недостатнє дослідження на даному етапі його розвитку.

Тракування внутрішнього аудиту як самостійної форми контролю останнім часом усе частіше згадується в різних нормативних документах [6, 16, 17, 18, 19, 22]. Тому на сьогодні важливим завданням є розробка законодавчого акта у сфері внутрішнього аудиту, оскільки наведені нормативні документи не повною мірою визначають засади його здійснення.

Важливим напрямком досліджень зарубіжних науковців і практиків є розкриття окремого призначення внутрішнього аудиту, яке полягає в оцінюванні діяльності підприємства для визначення його ефективності [23, с. 446]. Це суттєво розширює функції внутрішнього аудиту у порівнянні з завданнями служб внутрішнього контролю, які донедавна діяли на підприємствах України.

З врахуванням викладеного, на нашу думку, внутрішній аудит – це форма внутрішнього контролю, яка регламентована внутрішніми документами підприємства і здійснюється як незалежна діяльність служби внутрішнього аудиту (аудитора) з метою перевірки законності й оцінювання економічної доцільності операцій, прогнозування, координації діяльності підприємства, а також оцінювання ефективності функціонування системи управління, якості та надійності сформованої нею інформації для відповідних категорій користувачів.

Організація аудиту в Україні, зокрема і внутрішнього, базується на застосуванні Міжнародних стандартів аудиту, що сприяє наближенню принципів і правил його функціонування до світових норм та вимог.

Основними причинами, які спонукають до створення служби внутрішнього аудиту як невід'ємної складової системи внутрішнього контролю, є: ускладнення організаційної структури суб'єкта господарювання; зростання обсягів бізнесу та розширення видів діяльності; територіальна віддаленість окремих одиниць від материнського підприємства; інформаційні потреби керівництва в об'єктивному і незалежному оцінюванні роботи менеджерів різних рівнів управління та ефективності діяльності підприємства в цілому.

Основною метою внутрішнього аудиту є надання допомоги власникам підприємства у ефективному управлінні бізнесом. Саме внутрішні аудитори покликані захищати інтереси власників і керівництва, пов'язані з раціональним використанням активів з метою досягнення стратегічних цілей і виконання поточних завдань, які стоять перед підприємством, а також гарантувати надання достовірної й повної інформації, практичних рекомендацій для прийняття своєчасних управлінських рішень.

Орієнтуючись на створення інформаційного продукту для власника з метою мінімізації ризиків діяль-

ності підприємства, внутрішній аудит зосереджує також свою увагу на господарських процесах та оцінюванні ефективності системи внутрішнього контролю й достовірності показників фінансової звітності. Таке оцінювання уможливує гарантію відсутності або низький рівень помилок та зловживань під час проведення внутрішнього аудиту.

Таким чином, внутрішній аудит характеризується як цілісна система спостереження й експертної оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства, його структурних одиниць і праці виконавців з метою інформаційного забезпечення прийняття оптимальних управлінських рішень.

Внутрішній аудит є складовою системи внутрішнього контролю, тому функції, які вони виконують, є багато в чому подібними між собою. Разом з тим, між внутрішнім аудитом і внутрішнім контролем є суттєві відмінності. У зв'язку з цим дослідження категорій “внутрішній контроль” і “внутрішній аудит” було б неповним без порівняльної їхньої характеристики, оскільки вони мають як спільні так і відмінні ознаки. Розглянемо порівняльну характеристику внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту у табл. 3.

Наведені порівняльні ознаки засвідчують наявність низки відмінностей між внутрішнім контролем і внутрішнім аудитом, які дають змогу відокремлено ідентифікувати їх у системі управління, враховуючи мету, завдання, правовий статус та інші притаманні їм показники. У першу чергу це стосується цільового спрямування та об'єктів контролю.

З нашої точки зору, важливо правильно розмежувати ці два поняття, оскільки у них різна сфера діяльності, а перед фахівцями, які зайняті здійсненням внутрішнього контролю й внутрішнього аудиту, ставляться різні завдання і вони мають окремі повноваження та компетенцію. Внутрішній контроль є однією з функцій системи управління, а внутрішній аудит розглядають як його невід'ємну складову.

Таким чином, тільки органічне поєднання внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту може забезпечити ефективне функціонування суб'єктів господарювання на всіх етапах їхньої діяльності, запобігання зловживанням та усунення недоліків.

Висновки та перспективи подальших досліджень у даному напрямі. На основі проведеного дослідження можна зробити висновок, що питання сутності внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту завжди перебували у полі зору як вітчизняних так і зарубіжних вчених, що знайшло відображення у їхніх наукових працях. Також на сьогодні для власників і керівників підприємств залишається актуальною проблема створення ефективної системи внутрішнього контролю.

Це пов'язано з тим, що внутрішній контроль є одним із найважливіших елементів системи управління підприємством, який забезпечує ефективний процес господарської діяльності. Саме він встановлює фактичний стан підприємства та запобігає виникненню відхилень у процесі фінансово-господарської діяльності, забезпечує збереження активів та гарантує здійснення економічно доцільних та законних господарських операцій.

**Порівняльна характеристика внутрішнього контролю
та внутрішнього аудиту**

Ознака порівняння	Внутрішній контроль	Внутрішній аудит
Мета	Перевірка суб'єкта господарювання на виявлення недоліків у його діяльності та пошук невиявлених резервів для підвищення ефективності ведення діяльності. Забезпечення дотримання законності, доцільності та достовірності ведення господарської діяльності.	Захист інтересів керівництва щодо збереження активів, економного та ефективного використання ресурсів. Оцінювання якості економічної інформації, що формується управлінською системою підприємства, експертне оцінювання обліково-економічної політики підприємства, оцінювання функціонування внутрішнього контролю.
Цілі та завдання	Постійне спостереження за збереженням та раціональним використанням усіх видів ресурсів, контроль законності та економічної доцільності господарських операцій. Виявлення та усунення допущених недоліків, контроль за достовірністю фінансової звітності.	Контроль якості роботи структурних підрозділів, оцінювання системи обліку і внутрішнього контролю, достовірності показників внутрішньої і зовнішньої звітності, надання постійної інформації про ефективність та доцільність управлінських дій, консультаційні послуги.
Правовий статус	Здійснюється відповідно до статуту підприємства, положень про функціональні підрозділи, посадових інструкцій з підпорядкуванням керівникам цих підрозділів і підприємства.	Керується положенням про службу внутрішнього аудиту, посадовими інструкціями, є незалежною структурою з підпорядкуванням безпосередньо керівнику або власнику підприємства.
Місце в системі управління	Самостійна підсистема управління, яка контролює дотримання порядку здійснення і фіксації господарських операцій та інформаційно забезпечує процес прийняття рішень і ефективне господарювання.	Складова і незалежний орган оцінювання надійності підсистеми внутрішнього контролю, перевірки законності, економічної доцільності та ефективності господарської діяльності.
Взаємозв'язок та взаємодія в системі управління	Забезпечує взаємозв'язок між фахівцями, на яких покладено обов'язки і повноваження щодо виконання контрольних функцій, а також іншими працівниками з метою самоконтролю.	Має вертикальну взаємодію з власниками й керівництвом підприємства та вищим органом управління, а також горизонтальну взаємодію з фахівцями інших підрозділів підприємства.
Суб'єкт	Керівники структурних підрозділів та їхні посадові особи, обліково-фінансова служба, ревізійна комісія.	Працівники служби внутрішнього аудиту (внутрішні аудитори).
Об'єкт	Ресурси підприємства та його фінансово-господарська діяльність. Акцентує увагу на окремих видах або напрямках діяльності, підрозділах та їх працівниках.	Система обліку і внутрішнього контролю, внутрішня та зовнішня звітність підприємства. Акцентує увагу загалом на діяльності підприємства або найбільш вагомим її напрямках та оцінюванні ефективності системи внутрішнього контролю.
Методичні прийоми	Методи документального та фактичного контролю, економічного аналізу.	Методи документального, фактичного контролю та експертно-аудиторської діагностики.
Відповідальність та залежність	Перед безпосереднім керівником з метою прийняття управлінських рішень. Залежний від завдань керівництва.	Перед власниками (засновниками) підприємства. Незалежний від керівництва.
Документування і звітність	Складання довідок, службових записок, контрольних розрахунків, актів перевірок, відомостей контролю окремих об'єктів, актів інвентаризації цінностей, актів ревізії.	Формування робочих документів аудитора, актів аудиту, аудиторських висновків та інших розрахунково-аналітичних документів та оцінок.

Невід'ємною складовою системи внутрішнього контролю є внутрішній аудит, який проводить оцінку дієвості існуючої на підприємстві системи внутрішнього контролю, досліджує та аналізує різні аспекти

діяльності підприємства і надає керівництву впевненість у тому, що діюча система внутрішнього контролю є ефективною та надійною. Основною метою внутрішнього аудиту є надання допомоги власникам,

керівництву і працівникам підприємства у досягненні поставлених цілей та забезпеченні ефективного ведення господарської діяльності.

Лише за умови раціонального поєднання двох взаємопов'язаних елементів системи управління – внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту можливо забезпечити надійне інформаційне підґрунтя для прийняття ефективних управлінських рішень, спрямованих на досягнення підприємством максимальних результатів фінансово-господарської діяльності. Тому важливим напрямом подальших досліджень є розробка і вдосконалення способів організації і методики здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту за невизначених умов та на різних стадіях життєвого циклу діяльності підприємства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Арен Э. А. Аудит / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек; [пер. с англ.]. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 558 с.
2. Бардаш С. В. Організаційно-правова ідентифікація внутрішнього контролю у приватному секторі економіки / С. В. Бардаш // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 4(66). – С. 1-8.
3. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: суть і зміст / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. “Економічні науки”. – Житомир, 2008, – №2 (44). – с. 31-42.
4. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підруч. для студ. ВНЗ спец. “Облік і аудит” / Ф. Ф. Бутинець. – [2-е вид., перероб. та доп.]. – Житомир : ПП “Рута”, 2002. – 672 с.
5. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України : навч. посіб. / С. В. Свірко, І. О. Кондратюк, О. О. Дорошенко, Н. М. Старченко; [передм. Т. І. Єфименко]. – К. : ДНУ “Акад. фін. управління”, 2012. – 944 с.
6. Бюджетний кодекс України: від 11.01.2019 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20190111#n538>.
7. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Р. Додж ; [пер. с англ.]. – М. : Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. – 240 с.
8. Калюга Є. В. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах / Є. В. Калюга // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 33. – С. 26-31.
9. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: монографія / М. Д. Корінько. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2007. – 429 с.
10. Лозовицький С. П. Внутрішній контроль і аудит як ефективні інструменти управління підприємством / С. П. Лозовицький // Вісник Львівської комерційної академії. – 2009. – № 31. – С. 107-110. – (Серія економічна).
11. Міжнародний стандарт аудиту 315 “Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>.
12. Міжнародний стандарт аудиту 610 “Використання роботи внутрішніх аудиторів” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>.
13. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.
14. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
15. Пишна О. Б. Внутрішній контроль і аспекти сучасного трактування / О. Б. Пишна // Динаміка наукових досліджень 2004: матеріали VII Міжнар. наук. – практ. конф. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2004. – Т. 48. – С. 5-6.
16. Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України: постанова Правління Національного банку України № 566 від 30.12.1998 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0056-99>.
17. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: розпорядження № 158-р від 24 травня 2005 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>.
18. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ: розпорядження № 4660 від 27.09.2005 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4660486-05>.
19. Про схвалення Методичних рекомендацій щодо вдосконалення корпоративного управління в банках України: постанова Правління Національного банку України № 98 від 28.03.2007 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0098500-07>.
20. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів № 1247 від 04.10.2011 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.
21. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: наказ Міністерства фінансів № 995 від 14.09.2012 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12>.
22. Про затвердження Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України: постанова Правління Національного банку України № 311 від 10.05.2016 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0311500-16>.
23. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон; [пер. с англ.]. – М. : KRMG, Аудиторская фирма “Контакт”, 1993. – 496 с.
24. Хоргрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хоргрен ; [пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

REFERENCES

1. Arens, E. A. (1995). *Audit*; [per. s anhl.]. Fynansy y statystyka, Moscow, Russia.
2. Bardash, S. V. (2013). Orhanizatsijno-pravova identyfikatsiia vnutrishn'oho kontroliu u pryvatnomu sektori ekonomiky. *Visnyk ZhDTU*. Vol. 4(66), pp. 1-8.
3. Butynets', T. A. (2008). Vnutrishnij kontrol': sut' i zmist. *Visnyk Zhytomyr'skoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*. Ekonomichni nauky. Vol. 2(44), pp. 31-42.
4. Butynets', F. F. (2002). *Audit* : [pidruch. dlia stud. VNZ spets. "Oblik i audit"]. PP "Ruta", Zhytomyr, Ukraine.
5. Svirko, S. V. (2012). Bukhhalters'kyj oblik i kontrol' u konteksti Biudzhetnoho kodeksu Ukrainy : [navch. posib.]. Akad. fin. upravlinnia, Kyiv, Ukraine.
6. Biudzhetnyj kodeks Ukrainy: vid 11.01.2019 r. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20190111#n538>.
7. Dodzh, R. (1992). *Kratkoe rukovodstvo po standartam y normam audyta* / R. Dodzh ; [per. s anhl.]. Fynansy y statystyka, YuNYTY, Moscow, Russia.
8. Kaliuha, Ye. V. (2011). Systema vnutrishn'ohospodars'koho kontroliu ta udoskonalennia ii efektyvnosti na pidpriemstvakh. *Visnyk podatkovoi sluzhby Ukrainy*. Vol. 33, pp. 26-31.
9. Korin'ko, M. D. (2007). Kontrol' ta analiz dial'nosti sub'iektiv hospo-dariuvannia v umovakh ii dyversyfikatsii: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia : [monohrafiia]. DP "Inform.-analit. ahentstvo", Kyiv, Ukraine.
10. Lozovyts'kyj S. P. (2009). Vnutrishnij kontrol' i audit iak efektyvni instrumenty upravlinnia pidpriemstvom. *Visnyk L'viv'skoi komertsijnoi akademii*. (Seriia ekonomichna). Vol. 31, pp. 107-110.
11. Mizhnarodnyj standart audytu 315 "Identyfikatsiia ta otsiniuvannia ryzykiv suttievoho vykryvlennia cherez rozuminnia sub'iekta hospodariuvannia i joho seredovyscha". URL. <http://apu.com.ua/1151-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>.
12. Mizhnarodnyj standart audytu 610 "Vykorystannia rezul'tativ roboty vnutrishn'oho audytora". URL. <http://apu.com.ua/1151-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>.
13. Napadov'ska, L. V. (2000). Vnutrishn'ohospodars'kyj kontrol' v rynkovij ekonomitsi : [monohrafiia]. Nauka i osvita, Dnipropetrovs'k, Ukraine.
14. Petryk, O. A. (2003). *Audit: metodolohiia i orhanizatsiia* : [monohrafiia]. KNEU, Kyiv, Ukraine.
15. Pyshna, O. B. (2004). Vnutrishnij kontrol' i aspekty suchasnoho traktuvannia. *Dynamika naukovykh doslidzhen' 2004: materialy VII Mizhnar. nauk. – prakt. konf.* Nauka i osvita, Dnipropetrovs'k, Ukraine. Vol. 48, pp. 5-6.
16. Pro zatverdzhennia Polozhennia pro orhanizatsiiu bukhhalters'koho obliku ta zvitnosti v bankakh Ukrainy: postanova Pravlinnia Natsional'noho banku Ukrainy № 566 vid 30.12.1998 r. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0056-99>.
17. Pro skhvalennia Kontseptsii rozvytku derzhavnoho vnutrishn'oho finansovoho kontroliu na period do 2017 roku: rozporiadzhennia № 158 – r vid 24 travnia 2005 r. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>.
18. Pro zatverdzhennia Metodychnykh rekomendatsij schodo provedennia vnutrishn'oho audytu finansovykh ustanov: rozporiadzhennia № 4660 vid 27.09.2005 r. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4660486-05>.
19. Pro skhvalennia Metodychnykh rekomendatsij schodo vdoskonalennia korporativnoho upravlinnia v bankakh Ukrainy: postanova Pravlinnia Natsional'noho banku Ukrainy № 98 vid 28.03.2007 r. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0098500-07>.
20. Pro zatverdzhennia Standartiv vnutrishn'oho audytu: nakaz Ministerstva finansiv № 1247 vid 04.10.2011 r. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.
21. Pro zatverdzhennia Metodychnykh rekomendatsij z orhanizatsii vnutrishn'oho kontroliu rozporiadnykamy biudzhetnykh koshtiv u svoikh zakladakh ta u pidvidomchykh biudzhetnykh ustanovakh: nakaz Ministerstva finansiv № 995 vid 14.09.2012 r. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12>.
22. Pro zatverdzhennia Polozhennia pro orhanizatsiiu vnutrishn'oho audytu v bankakh Ukrainy: postanova Pravlinnia Natsional'noho banku Ukrainy № 311 vid 10.05.2016 r. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0311500-16>.
23. Robertson, Dzh. (1993). *Audit*; [per. s anhl.]. KRMG, Audytorskaia fyрма "Kontakt", Moscow, Russia.
24. Khorhren, Ch. T. (1995). Bukhhalters'kyj uchet: upravlencheskyj aspekt ; [per. s anhl.; pod red. Ya. V. Sokolova]. Fynansy y statystyka, Moscow, Russia.

Стаття надійшла до редакції 14 лютого 2019 р.