

ФОРМАЛІЗАЦІЯ КАТЕГОРІАЛЬНО-ТЕРМІНОЛОГІЧНОГО АПАРАТУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

©2019 СЕМЕНЕЦЬ А. О.

УДК 657.6:658.87

JEL: M42

Семенець А. О. Формалізація категоріально-термінологічного апарату внутрішнього аудиту на підприємствах торгівлі

Метою статті визначено систематизацію та узагальнення наявних підходів до трактування поняття «внутрішній аудит» для формалізації категоріально-термінологічного апарату внутрішнього аудиту. Шляхом порівняння основних характеристик внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю доведено, що функції внутрішнього аудиту є набагато ширшими від внутрішнього контролю. Проведено порівняння внутрішнього та зовнішнього аудиту та згрупувано їх суттєві відмінності. Обґрунтовано, що в сучасних наукових дослідженнях при визначенні терміна «внутрішній аудит» вчені дотримуються системного, функціонального або діяльнісного підходів. Запропоновано враховувати процесну специфіку діяльності підприємства при визначенні поняття «внутрішній аудит» та розуміти під ним ініційований вищим керівництвом компанії та здійснюваний спеціалізованим відділом перманентний процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення й моніторингу минулих, поточних і стратегічних наслідків діяльності суб'єкта господарювання.

Ключові слова: внутрішній аудит, зовнішній аудит, внутрішній контроль, термінологічний апарат, функціональний підхід, діяльнісний підхід, процесний підхід.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-3-276-285>

Табл.: 2. Бібл.: 27.

Семенець Аліна Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку, аудиту та економічного аналізу, Харківський інститут фінансів Київського національного торговельно-економічного університету (пер. Плетньовський, 5, Харків, 61003, Україна)

E-mail: 55557777alina@gmail.comORCID: <http://orcid.org/0000-0003-2948-6238>Researcher ID: <http://www.researcherid.com/l-2672-2018>SPIN: <http://elibrary.ru/5044-1751>

УДК 657.6:658.87

JEL: M42

UDC 657.6:658.87

JEL: M42

Семенець А. А. Формализация категориально-терминологического аппарата внутреннего аудита на предприятиях торговли

Целью статьи определена систематизация и обобщение имеющихся подходов к трактовке понятия «внутренний аудит» для формализации категориально-терминологического аппарата внутреннего аудита. Путем сравнения основных характеристик внутреннего аудита и внутреннего контроля доказано, что функции внутреннего аудита намного шире, чем внутреннего контроля. Проведено сравнение внутреннего и внешнего аудита и сгруппированы их существенные различия. Обосновано, что в современных научных исследованиях при определении термина «внутренний аудит» ученые придерживаются системного, функционального или деятельностного подходов. Предложено учитывать процессную специфику деятельности предприятия при определении понятия «внутренний аудит» и понимать под ним инициированный высшим руководством компании и осуществляемый специализированным отделом перманентный процесс выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения и мониторинга прошлых, текущих и стратегических последствий деятельности субъекта хозяйствования.

Ключевые слова: внутренний аудит, внешний аудит, внутренний контроль, терминологический аппарат, функциональный подход, деятельностный подход, процессный подход.

Табл.: 2. Библ.: 27.

Семенець Аліна Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри учета, аудита и экономического анализа, Харьковский институт финансов Киевского национального торгового-экономического университета (пер. Плетневский, 5, Харьков, 61003, Украина)

E-mail: 55557777alina@gmail.comORCID: <http://orcid.org/0000-0003-2948-6238>Researcher ID: <http://www.researcherid.com/l-2672-2018>SPIN: <http://elibrary.ru/5044-1751>

Semenets A. O. Formalizing the Categorical-Terminological Apparatus of Internal Audit at the Trade Enterprises

The article is aimed at systematizing and generalizing of existing approaches to interpretation of the concept of «internal audit» for formalization of the categorical-terminological apparatus of internal audit. By comparing the main characteristics of internal audit and internal control, it has been proved that internal audit functions are much broader than internal control functions. Both the internal and the external audit are compared and their significant differences are grouped. It is substantiated that in modern scientific researches in definition of the term of «internal audit» scientists adhere whether to system, or functional, or activity approaches. It is proposed to take into view the process specifics of the enterprise's activities in determining the concept of «internal audit» and understand it as the initiated by the top management of company and implemented by the specialized department, permanent process of detection, measuring, registration, accumulation, generalization and monitoring of the past, current and strategic consequences of activity of economic entity.

Keywords: internal audit, external audit, internal control, terminological apparatus, functional approach, activity approach, process approach.

Tabl.: 2. Bibl.: 27.

Semenets Alina O. – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Auditing and Economic Analysis, Kharkiv Institute of Finance of the Kyiv National University of Trade and Economics (5 Pletnovskiy Ln., Kharkiv, 61003, Ukraine)

E-mail: 55557777alina@gmail.comORCID: <http://orcid.org/0000-0003-2948-6238>Researcher ID: <http://www.researcherid.com/l-2672-2018>SPIN: <http://elibrary.ru/5044-1751>

Нестійкий стан вітчизняної економіки, інфляція та гіперінфляція та, як наслідок, знецінення власних обігових коштів підприємств торгівлі й значне зростання конкуренції у цій сфері, сприяють підвищенню значення, місця та ролі корпоративного управління на підприємствах, одним із інструментів якого є внутрішній аудит. Саме наявність в організаційній структурі підприємства торгівлі відділу внутрішнього аудиту є значною конкурентною перевагою та дієвим механізмом, який дозволяє виявити можливості підвищення ефективності діяльності та нівелювати можливі ризикові ситуації, які притаманні будь-яким підприємницьким операціям.

Правильне використання методичних засобів внутрішнього аудиту, який є на сьогодні одним із небагатьох доступних і водночас недооцінених ресурсів покращення управлінських функцій, може сприяти підвищенню фінансових можливостей підприємства в декілька разів. Використання можливостей внутрішнього аудиту є особливо актуальним для компаній, які мають розгалужену структуру ведення господарської діяльності, орієнтовану на поділ функцій управління і володіння бізнесом. Зазвичай бухгалтерський облік у таких компаніях ведеться за господарськими та (чи) географічними сегментами, що визначаються підприємством на основі його організаційної структури.

Ускладненість ведення бізнесу в таких господарських утвореннях вимагає від власників визначення основних напрямів загальної стратегії розвитку бізнесу й управління цими напрямками, покладаючи вирішення дрібних і повсякденних завдань господарської діяльності на топ-менеджерів. При такому розподілі функціональних обов'язків власникам необхідно використовувати дієві інструменти контролю за поточним станом справ на підставі вчасної, повної та об'єктивної оцінки діяльності всього господарського утворення, що реалізується засобами внутрішнього аудиту.

Саме внутрішній аудит є гарантом забезпечення абсолютно достовірної, корисної та неупередженої інформації [1]. Особливої актуальності створення відділу внутрішнього аудиту набуває для торговельних підприємств, які лише виходять на ринок і потребують механізмів забезпечення підтримки рішень щодо управління діяльністю і підтвердження правильності ведення обліку за обмеженості ресурсів. У таких умовах власникам необхідно надавати якісну та вчасну інформацію про витрачені фінансові та інші ресурси, їх вплив на діяльність підприємства, умови капіталізації та ефективність здійснення товарних операцій. Налаштування та визначення обов'язків системи внутрішнього аудиту є об'єктивною необхідністю для подальшої розробки збалансованої системи показників для здійснення оперативного аналізу ефективності діяльності, напрацювання методичного інструментарію визначення впливу численних факторів бізнес-середовища на найважливіші показники

діяльності підприємства й вибору оптимальних варіантів реалізації управлінських рішень, оперативного коригування параметрів та підтримки стратегічних рішень власників.

У 2016 р. компанією Ernst & Young Global Limited, яка є однією з найбільших у світі міжнародних компаній, що надає професійні аудиторські, консультативні, податкові та юридичні послуги і входить до «Великої четвірки» поряд з Deloitte, KPMG та PwC, було проведено дослідження поточного стану і тенденцій розвитку внутрішнього аудиту серед великих корпорацій. У результаті проведеного дослідження фахівцями було виявлено, що в даний час ключовими напрямками діяльності відділу внутрішнього аудиту є оцінка надійності та ефективності системи внутрішнього контролю (СВК) (83%), консультування виконавчого керівництва з різних питань (81%), а також моніторинг процесу усунення недоліків СВК (78%). Близько 80% вважають, що відділ внутрішнього аудиту має брати активнішу участь у процесі стратегічного планування й оцінки якості управління стратегічними ризиками. Істотно змінилися вимоги і до навичок внутрішніх аудиторів. Найбільш важливими стали так звані «м'які» навички – аналітичне мислення, міжособистісне спілкування, комунікація, ефективне ведення переговорів і вирішення спорів [2].

Передумови розвитку внутрішнього аудиту висвітлюються в працях вітчизняних учених, зокрема, М. О. Виноградової, Г. М. Давидова, Н. І. Дорош, Т. О. Каменської, М. Д. Корінько, К. О. Назарової, В. П. Пантелеева, О. А. Петрик, В. С. Рудницького та ін. Окремі питання вдосконалення термінологічного апарату внутрішнього аудиту стали об'єктом досліджень Н. С. Акімової, В. Г. Барановської, Ф. Ф. Бутинця, І. В. Колос, М. Д. Корінька, Т. А. Наумової, В. В. Маликова, В. М. Мельник, В. П. Пантелеева, Т. В. Фоміної, М. Ю. Шмирко та інших.

Незважаючи на значні переваги, які отримують власники від створення відділу внутрішнього аудиту, в економічній літературі до сьогодні відсутня єдність думок щодо визначення сутності, мети та функцій внутрішнього аудиту як для окремих підприємств, так і в галузевому аспекті, хоча трактування дефініції внутрішнього аудиту активно розглядається як у вітчизняних, так і в зарубіжних працях. Цільові орієнтири внутрішнього аудиту, а, відповідно, і підходи до трактування його змісту, багато в чому залежать від діяльності суб'єктів господарювання, в яких він проводиться, адже це змінює його функції, визначає мету, об'єкти, предмет і, відповідно, завдання аудиторських перевірок. На нашу думку, без чіткого визначення терміна «внутрішній аудит» та його сутності неможливо, по-перше, сформулювати цілі створення відділу внутрішнього аудиту, і, по-друге, саме визначення поняття «внутрішній аудит» допоможе створити необхідні методичні інструменти для

ефективного здійснення працівниками внутрішнього аудиту своєї діяльності відповідно до визначених для них функціональних обов'язків. Тому постає нагальна необхідність у систематизації та узагальненні наявних підходів до трактування поняття «внутрішній аудит», що і визначено метою статті.

В. Д. Андреев вважає, що внутрішній аудит – це система контролю, яка організована на суб'єкті господарювання в інтересах його власників (або керівництва) та яка регламентована внутрішніми документами. Внутрішній аудит, як зазначає В. Д. Андреев, являє собою незалежну компетентну оцінку фінансово-господарської та управлінської діяльності, що здійснюється в самій організації, заснована на системному науково обґрунтованому процесі об'єктивному зборі, аналізі й оцінці свідчень про економічні заходи та події з метою встановлення критеріїв ефективності роботи, прогнозу майбутнього розвитку, розробки рекомендацій та порад [3, с. 30]. Тобто автор асоціює внутрішній аудит з внутрішнім контролем.

Подібної точки зору дотримуються і Л. М. Вітюк та Л. П. Гайдай, визначаючи внутрішній аудит як регламентовану внутрішніми документами підприємства сукупність процедур внутрішнього контролю ланок управління і різних аспектів діяльності підприємства, які здійснюються спеціалізованим відділом або окремою посадовою особою з метою допомоги органам управління в ефективному внутрішньому контролі [4, с. 23].

Ю. Г. Давидов зазначає, що система внутрішньогосподарського контролю повинна складатися із: адміністративного контролю, економічного (бухгалтерського) контролю та внутрішнього аудиту [5]. Тобто, на думку автора, внутрішній аудит є елементом системи внутрішньогосподарського контролю. Проте ми не підтримуємо думку, що внутрішній аудит є складовою внутрішнього контролю. На нашу думку, функції внутрішнього аудиту є набагато ширшими від внутрішнього контролю, що доведено шляхом порівняння основних характеристик внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю, наведеному в *табл. 1*.

Характеризуючи українську модель внутрішнього аудиту, О. Л. Суворова зазначає, що вона далека від західного варіанта і складається із двох основних напрямків: ревізії – концентрується на перевірці збереження й ефективному використанні активів, виявленні й ліквідації заборгованостей і недочас; внутрішнього аудиту – має за мету забезпечення вірогідності бухгалтерсько-фінансової звітності, мінімізувати оподаткування й сприяти збереженню активів компанії [6, с. 259]. На думку автора, внутрішній аудит фактично виконує функцію зовнішнього аудиту й багато в чому його дублює, тим самим зменшуючи свою ефективність.

При цьому існує ще одна думка, яка нівелює існування внутрішнього аудиту як окремої системи.

Т. В. Фоміна зазначає, що завдання, які покладаються на службу внутрішнього аудиту як на елемент системи внутрішньогосподарського контролю, дуже часто виконуються або ревізійними комісіями (ревізорами), або групами зовнішніх аудиторів (аудитором) [9]. Н. І. Петренко взагалі зазначає, що «...ми стоїмо на позиції недоцільності виділення зовнішнього та внутрішнього аудиту, тому що внутрішнього аудиту не існує» [10, с. 421]. Можливо, таке бачення пов'язано з тим, що, як зазначає президент громадської спілки «Палата аудиторів і бухгалтерів України» О. Бойко, на сьогодні у світі внутрішній аудит можна передати на повний аутсорсинг. У такому випадку всі функції внутрішнього аудиту забезпечує зовнішній спеціаліст – представник аудиторської фірми, а в деяких випадках навіть група таких представників [11, с. 4].

На нашу думку, внутрішній аудит має суттєві відмінності порівняно із зовнішнім, які згруповано в *табл. 2*. Як доводить проведений аналіз, науковці дотримуються різних поглядів стосовно співвідношення внутрішнього та зовнішнього аудиту, які, на наш розсуд, доцільно поєднати в кілька концептуальних напрямів:

- ✦ *трансценденталістський*, сутність якого сконцентровано у встановленні домінуючої ролі зовнішнього аудиту, на царинах якого можуть розвиватися окремі функції внутрішнього аудиту, замовником якого виступає керівна система бізнес-утворення;
- ✦ *антиінтераціоналістський*, що декларує дуалізм у співвідношенні «внутрішній аудит – зовнішній аудит» та констатує їх рівнозначність та взаємний вплив на систему управління бізнес-утворенням;
- ✦ *позитивістський*, який наполягає на тому, що єдине загальне в цих двох системах – це слово «аудит», акцентуючи увагу на різних меті, завданнях, методиках формування вибірки, користувачах, способах систематизації отриманих знань;
- ✦ *інституціональний*, який розглядає основоположні елементи концепції та нормативно-правове забезпечення внутрішнього та зовнішнього аудиту виключно залежно від його суб'єкта.

Таким чином, проведений порівняльний аналіз параметрів внутрішнього та зовнішнього аудиту показав, що системі внутрішнього аудиту притаманні як переваги так і недоліки. Прояв наведених у таблиці недоліків та переваг внутрішнього аудиту у порівнянні з зовнішнім значною мірою залежить від: правильності розподілу функціональних обов'язків між працівниками відділу внутрішнього аудиту; достатності методичного, організаційного та методологічного забезпечення або повної їх відсутності за деякими напрямками перевірок, закріплених внутрішніми регламентами

Порівняння основних характеристик внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю

Ознака	Внутрішній аудит	Внутрішній контроль
Час виникнення	Початок ХХ століття	Початок ХVІІІ століття
Основна мета	Захист інтересів власників щодо збереження та ефективного використання ресурсів	Забезпечення збереження активів
Завдання	Перевірка достовірності фінансової звітності	Контроль за здійсненням господарської діяльності підприємства з точки зору законності, доцільності, достовірності
Функції	Контроль, аналіз фінансової звітності	Контроль, аналіз господарської діяльності підприємства
Об'єкт	Стан ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, фінансова звітність, стан активів підприємства, забезпеченість підприємства власними обіговими коштами	Ризик господарських операцій, тобто рух наявного на підприємстві майна, що знаходиться на його території, джерел його надходження, створення та розподіл прибутку, зміна власника та перерозподіл власності
Суб'єкт	Підрозділ внутрішнього аудиту	Керівники структурних підрозділів
Предмет	Сукупність інформації, що є суттєвою при прийнятті управлінських рішень	Господарські операції від отримання ліцензії (дозволу) на діяльність до отримання прибутку та його розподілу
Орієнтація	Інтереси власника	На потреби керівника для прийняття управлінських рішень
Залежність	Незалежний від керівника	Залежить від завдань керівника
Характер здійснення	Наступний контроль діяльності підприємства	Поточний контроль діяльності підприємства
Регламентация	Регламентований внутрішніми документами	Не регламентований жодними внутрішніми документами
Наявність ризику	Аудиторський ризик	Відсутній
Звітування	Перед вищим керівництвом	Перед функціональним керівником

Джерело: доповнено та згруповано за [7; 8].

Таблиця 2

Порівняльний аналіз внутрішнього та зовнішнього аудиту

№ з/п	Параметри порівняння	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит	Переваги ВА	Недоліки ВА
1	2	3	4	5	6
1	Призначення	Визначається законодавством: оцінка достовірності фінансової звітності та підтвердження дотримання положень діючого законодавства	Визначається вищим керівництвом: будь-яке дослідження господарських операцій з точки зору їх ефективності, продуктивності та ризикованості	Комплексна перевірка всіх напрямів діяльності суб'єкта господарювання	Можливе приховування порушень законодавчих положень на вимогу власників
2	Нормативне регулювання	Діяльність нормативно врегульована ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	Проект Закону про внутрішній аудит був розроблений ще у 2005 р., проте до цього часу не прийнятий	При проведенні перевірок ширші можливості для використання професійного судження аудитора	Можливі шахрайства та маніпулювання, відсутні єдині затверджені вимоги до професійного та освітнього рівня внутрішніх аудиторів
3	Постановка завдань	Визначається договором між	Визначається внутрішніми регламентами	Можливість прийняття незалежних	Можливе збільшення фінансових

1	2	3	4	5	6
3		суб'єктом господарювання та аудиторською фірмою (аудитором) виходячи з потреб управління та вимог законодавства	аудиторських перевірок, вимогами управлінського персоналу. Держава регламентує лише основні напрямки (проведення інвентаризацій, організація документообігу)	рішень у ризикових ситуаціях щодо розширення об'єктів перевірок та їх напрямів	і трудових витрат у разі розширення обсягів перевірок
4	Об'єкт	Розділи та ділянки бухгалтерського обліку, достовірність фінансової звітності	Регламенти організації та управлінська звітність, активи, пасиви, господарські процеси та їх відображення в обліку, звітності, бізнес-процеси в бізнес-моделі, цикли діяльності підприємства (закупівель, продаж, інвестицій тощо)	Висока ймовірність ідентифікації ризикових операцій та їх мінімізації чи нівелювання	Можливе непропорційне зосередження уваги на неризикових операціях
5	Ділянки перевірок	Виключно фінансові показники	Як фінансові, так і нефінансові показники діяльності	Підвищення рівня корпоративної соціальної відповідальності	Зниження рівня соціально-репутаційного капіталу
6	Залежність від підприємства	Незалежний	Підконтрольний власнику, наглядовій раді, вищому керівництву	Відсутній тиск на аудитора з будь-якого боку	Підлягає тиску з боку керівника
7	Обов'язковість	Обов'язковий лише у випадках, передбачених ЗУ	Не обов'язковий	Сприяє забезпеченню збереження власності	Можливе нівелювання пропозицій ВА керівництвом
8	Мета	Підтвердження достовірності фінансової звітності	Захист інтересів власників щодо збереження власності, економного використання ресурсів, забезпечення дотримання всіма працівниками посадових обов'язків, дотримання відповідності обліковій політиці, планам, процедурам, законодавству тощо	Максимальна оперативність, гнучкість, спрямованість на удосконалення діяльності підприємства за всіма напрямками	Можливе виникнення помилок внаслідок некомпетентності працівників відділу ВА з певних питань, через великий обсяг завдань перевірок
9	Виконання функцій управління	Не виконує	За розпорядженням керівництва може виконувати функції управління	Зацікавленість в ефективності перевірок і попередженні ризикових операцій	Можливі випадки корупції, махінацій, психологічного тиску на персонал
10	Часові рамки	Лише минулі події	Поєднання попереднього, поточного і наступного видів контролю	На базі виявлених помилок розробляє рекомендації на майбутнє	Можливі втрати внаслідок невірних прогнозів
11	Періодичність контролю	У кінці звітного періоду, як правило, 1 раз на рік	Є перманентним процесом	Постійний характер контролю є ефективним засобом для уникнення та попередження порушень	Можливі значні витрати на утримання відділу внутрішнього аудиту

1	2	3	4	5	6
12	Право на здійснення діяльності	Аудитор або фірма мають бути включені до Реєстру як суб'єкти аудиторської діяльності	Сертифікат аудитора та включення до реєстру є не обов'язковим для здійснення діяльності з внутрішнього аудиту	Можливе залучення до відділу працівників з володінням різноманітних компетенцій для кваліфікаційних перевірок усіх напрямів бізнесу	Професійна придатність є не підтвердженою, що може негативно вплинути на виконання обов'язків
13	Затвердження планів аудиту	Керівництвом підприємства	Керівництвом аудиторської фірми	Проведення перевірок не впливає на напрями основної діяльності	Нераціональний розподіл часу за напрямками перевірок
14	Звітність	Перед керівництвом підприємства у формі звітів, аналітичного огляду, експертиз стосовно об'єктів, що перевірялися	Аудиторський звіт передається клієнту, аудиторський висновок може бути оприлюднений. Форма аудиторського висновку регламентована МСА	Надання аудиторських висновків за формою та змістом регулюються в залежності від потреб стейкхолдерів, що покращує сприйняття інформації	Можливе переобтяження звітів непотрібною інформацією, що ускладнює її сприйняття
15	Право вибору робіт аудитором	Право вибирати клієнта, погоджуватись чи не погоджуватись на перевірку	Обов'язковість виконання доручень та розпоряджень власників, менеджерів	Певні питання щодо здійснення контрольних процедур можуть коригуватися	Можливі протиправні вимоги управлінського персоналу
16	Відповідальність	Згідно з умовами договору – перед клієнтом, за порушення порядку заняття аудиторською діяльністю можливе позбавлення сертифіката, виключення із Реєстру	Несуть відповідальність перед власниками, менеджерами за якість і своєчасність виконання покладених обов'язків і за дотримання посадових інструкцій	Внутрішні аудитори зацікавлені в ефективній діяльності суб'єкта господарювання, тому будуть докладати більше зусиль на розробку рекомендацій з підвищення її якості, контроль за всіма господарськими операціями	У разі неефективного виконання обов'язків можуть змінювати місце роботи без дисциплінарних покарань
17	Методи перевірки	Використовуються методи, передбачені МСА	Використовується весь інструментарій перевірок, системний аналіз, оцінка бізнесу, прогнозування та ін.	Використання широкого методологічного інструментарію сприяє підвищенню якості аудиторських перевірок	Можливе нелогічне використання методів, що сприяє прийняттю необґрунтованих рішень
18	Організація роботи	Визначається аудитором самостійно, виходячи із загальноприйнятих норм і правил аудиту	Виконання конкретних завдань керівництва	Передусім перевіряються найбільш проблемні напрями діяльності, більш раціональний розподіл часових та інших ресурсів	Можливе неефективна постановка завдання перевірки
19	Користувачі інформації	Зовнішні та внутрішні	Внутрішні	Розробка рекомендацій здійснюється з урахуванням рівня їх сприйняття	Можливе порушення прав зовнішніх користувачів

відділу; наявності кваліфікованих фахівців із внутрішнього аудиту та досвіду аудиторської діяльності; достатності інформаційного забезпечення та ступеня автоматизації процесу внутрішнього аудиту; ступеня зацікавленості керівництва та власників підприємства в достовірній інформації щодо об'єктів перевірок; ступеня довіри до результатів перевірок відділом внутрішнього аудиту як з боку власників, так і працівників інших підрозділів суб'єкта господарювання.

У подальшому в цілях даного дослідження з метою з'ясування причини виникнення різних підходів до визначення сутності та взаємовідношення систем внутрішнього та зовнішнього аудиту, а також усунення термінологічних прогалин, необхідно виявити відмінність між самим категоріальним апаратом як категоріальною характеристикою предметного змісту внутрішнього аудиту, способом членування цього змісту, за допомогою якого відображаються, усвідомлюються та фіксуються особливості господарської діяльності. У своєму предметному аспекті – як спосіб членування предметного змісту – категоріальний апарат внутрішнього аудиту може формуватися, вдосконалюватися та застосовуватися вченими та практиками інстинктивно, шляхом застосування за аналогією норм і правил зовнішнього аудиту. Існування ж категоріального апарату внутрішнього аудиту в понятійній формі та свідомо розробка поняття про цей апарат є однією з важливих передумов введення відповідного терміна та визначення того змісту, який може бути адекватно відображений за допомогою зазначеного терміна.

Незважаючи на відносно тривале існування термінознавства, до нашого часу немає одного загальноприйнятого визначення поняття «термін». І це при тому, що вчені наголошують на обов'язковості дефініції як умови для існування будь-якого терміна [12; 13]. Наразі є неоднозначним і саме поняття «дефініція». Дуже часто воно вживається як повний синонім слова «визначення» чи як його різновид (наприклад: «Дефініція – це коротке визначення певного поняття» [14]; «Дефініція – пояснення значення (смыслу) терміна та/чи об'єму (змісту), висловлюваного цим терміном поняття» [15]).

Ми ж, слідом за зарубіжними науковцями, схильні вважати визначення логічним процесом (прийомом) пояснення поняття, а дефініцію – самим результатом цього процесу [16]. Як бачимо, у популярних у наш час категоріальних розробках частота вживаності терміна «категоріальний апарат» зростає останніми роками досить помітно [17]. Проте аналіз фахової літератури переконує, що нині категоріальний апарат внутрішнього аудиту знаходиться у стані термінологічного оформлення, що призводить до не обґрунтованого та неоднозначного використання означеного терміна. Отже, надаючи визначення терміну, ми маємо на увазі дати не свою нову дефі-

ніцію (stipulative definition), а лише його «уточнюючу дефініцію» (precising definition) (обидва терміни С. Леймана) [15] шляхом аналізу та синтезу вже існуючих визначень. Цілком зрозумілим є й те, що тут не йдеться про міжгалузеві омоніми терміна як елементу економічної, логічної, правознавчої та інших терміносистем. Тому визначення терміна «внутрішній аудит» природно має базуватися на усталених підходах до трактування його змісту як функціональної складової системи управління підприємством.

У сучасних наукових дослідженнях при визначенні терміна «внутрішній аудит» учені дотримуються системного, функціонального або діяльнісного підходів. Діяльнісний підхід заснований на альтернативності досягнення цілей і забезпечення максимальної адаптації до умов конкретної ситуації в процесі проведення внутрішнього аудиту шляхом здійснення конкретних дій залежно від прояву ситуації. Тобто, діяльнісний підхід сконцентрований на ситуаційних відмінностях між середовищем внутрішнього контролю підприємств і всередині системи внутрішнього аудиту, і спрямований на визначення значимих внутрішніх і зовнішніх змінних ситуації та ступеня їх впливу на дії внутрішнього аудитора.

Так Т. В. Фоміна визначає внутрішній аудит як діяльність, що проводиться працівниками підприємства з метою оцінки діяльності системи внутрішнього контролю, роблячи акцент також і на тому, що дана діяльність має бути регламентована відповідними внутрішніми документами [9, с. 443]. В. В. Бурцев ставить у голову кута допомогу органам управління організації (зборам засновників, спостережній раді, раді директорів, виконавчому органу), яка надається внаслідок регламентованого внутрішніми документами організації контролю складових управління та різноманітних аспектів функціонування організації, яка здійснюється представниками спеціального контрольного органу в межах [19, с. 35]. На результат у вигляді надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності компанії, вказує М. Ю. Шмирко [20]. Аналогічним чином Н. М. Бондаренко акцентує увагу на меті внутрішнього аудиту, яка, на його погляд, полягає в отриманні достовірної та повної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, сприяння ефективному виконанню завдань та досягнень цілей підприємства [21].

Функціональний підхід передбачає пошук оригінальних технічних рішень для задоволення існуючих або потенційних потреб. Після встановлення сукупності функцій, які потрібно виконати для задоволення даної проблеми, створюються кілька альтернативних об'єктів для виконання цих функцій і обирається той з них, який передбачає мінімум сукупних витрат за життєвий цикл об'єкта на одиницю його корисного ефекту. В рамках функціонального

підходу Н. І. Дорош визначає внутрішній аудит як незалежне об'єктивне підтвердження та консультування, розроблені для підвищення ефективності та покращення діяльності підприємства [22, с. 41].

Методологічна специфіка системного підходу полягає в тому, що метою дослідження є вивчення закономірностей і механізмів утворення складного об'єкта з певних складових. Особлива увага при цьому приділяється різноманіттю зв'язків системи (внутрішніх і зовнішніх) та процедурі об'єднання основних понять у єдиному теоретичному просторі, що дає змогу виявити сутність цілісності системи. У термінологічний апарат сучасної облікової науки визначення внутрішнього аудиту з позицій системного підходу ввів Ф. Ф. Бутинець [23, с. 188], який визначав дане поняття як організовану на підприємстві, діючу в інтересах його керівництва та (або) власників і регламентовану внутрішніми нормативними актами систему контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу та надійності функціонування всієї системи внутрішнього контролю. Т. І. Сафонов розширив дане визначення ознакою відповідності за вдосконалення діяльності підприємства шляхом перевірки достатності, точності та релевантності інформації, що створюється і передається для прийняття управлінських рішень, управління ризиками, аналізу ефективності господарської діяльності та надання консультацій і рекомендацій керівництву підприємства [24].

Попри всі наукові здобутки та високу комплексність визначення терміна «внутрішній аудит» у наукових джерелах, вважаємо за необхідне звернути увагу на таку притаманну внутрішньому аудиту характеристику, як необхідність врахування процесної специфіки діяльності підприємства та відповідної будови системи управління.

Процесний підхід у більшості випадків протиставляється науковцями функціональному внаслідок принципової відмінності ключових ознак, які є взаємно несумісними. Процесний підхід зазвичай пов'язують з новими, передовими та ефективними ідеями щодо оптимізації діяльності, у той час як функціональний підхід асоціюється із застарілим, реакційним, невиправдано високо витратним [25].

Функціональний підхід концентрується на оптимізації виконання власне функцій з точки зору того, як реалізація функцій одних центрів затрат впливає на ефективність виконання функцій інших центрів затрат і відповідно на загальну ефективність виду діяльності [26]. Крім того, саме процесний підхід розглядає функції управління конкурентним потенціалом як взаємопов'язані.

Процес управління є загальною сумою всіх функцій, серією неперервних взаємопов'язаних дій. Особливої актуальності процесний підхід набуває

для сучасної торговельної галузі, в якій системно узгоджено між собою такі функціональні напрями в діяльності підприємства, як постачання, виробництво, зберігання, реалізація, післяпродажне обслуговування, що вимагає системи формування прозорих і зрозумілих схем прийняття та контролю виконання управлінських завдань, оцінки ефективності використання ресурсів й оптимізації діяльності взагалі.

Серед переваг процесного підходу В. В. Сопко, М. М. Бенько та О. В. Гончаренко виділяють можливість самостійного вирішення проблем працівниками в рамках процесу, без залучення вищого керівництва, та оперативність впливу на результат; зміну поняття структури організації, коли основним елементом стає процес, а сама організація складається не з підрозділів, а з процесів; ключовим аспектом ефективної господарської діяльності є результат процесу, а не робота конкретного працівника [27].

Тому, на нашу думку, єдиним адекватним сучасним умовам господарювання підприємств торгівлі підходом до визначення поняття «внутрішній аудит» є процесний підхід. Враховуючи наведене, пропонуємо визначати *внутрішній аудит* як ініційований вищим керівництвом компанії та здійснюваний спеціалізованим відділом перманентний процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення й моніторингу минулих, поточних і стратегічних наслідків діяльності суб'єкта господарювання з метою виявлення відхилень у поведінці керованої системи; спрямований на:

- ✦ забезпечення обґрунтованої впевненості керівництва в ефективності та раціональності здійснюваних операцій;
- ✦ дотримання законів і нормативних актів при веденні господарської діяльності;
- ✦ достовірність показників фінансової звітності;
- ✦ розробку та реалізацію заходів, направлених на нівелювання ризиків, збереження активів та оптимізацію механізмів контролю торговельних бізнес-операцій.

ВИСНОВКИ

Застосування процесного підходу при формуванні термінологічно-категоріального апарату управління торговельною діяльністю та в процесі розробки організаційних засад внутрішнього аудиту дозволяє:

- ✦ знизити функціональні бар'єри між структурними підрозділами підприємства та відділом внутрішнього аудиту за рахунок визначення конкретних бізнес-процесів торговельної діяльності, які підлягають перевірці та відповідальності осіб за їх здійснення;
- ✦ стандартизувати діяльність з проведення внутрішнього аудиту товарних і торговельних операцій, регламентувати зміст і послідовність виконання робіт у межах кожного про-

цесу перевірки шляхом розробки відповідних внутрішніх регламентів;

- ✦ підвищити інвестиційну привабливість компанії та довіру кредиторів, забезпечити сталу позицію торговельного підприємства на ринку;
- ✦ підвищити ефективність процесу контролю за використанням ресурсів, виявити зони відповідальності, налагодити взаємодію процесу «внутрішній аудит товарних операцій» та інших бізнес-процесів;
- ✦ своєчасно здійснювати коригуючі дії для досягнення максимальної ефективності товарних і торговельних операцій;
- ✦ вчасно оцінювати та нівелювати чи мінімізувати поточні та потенційні ризики, пов'язані з діяльністю торговельного підприємства. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Міжнародні стандарти аудиту та Кодекс професійної етики бухгалтерів і аудиторів. URL: <http://www.minfin.gov.ua/document/81073/D6.pdf>
2. Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита. URL: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-internal-audit-2016/\\$FILE/EY-internal-audit-2016.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-internal-audit-2016/$FILE/EY-internal-audit-2016.pdf)
3. Андреев В. Д. Внутренний аудит : учеб. пособие. М. : Финансы и статистика, 2003. 462 с.
4. Вітюк Л. М., Гайдай Л. П. Внутрішній аудит як вид економічного контролю. *Вісник ЖІТІ*. 1999. № 10. С. 22–27.
5. Давидов Ю. Г. Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємствах харчової промисловості України. *Економіка: проблеми теорії та практики*. 2000. Вип. 41. С. 72–75.
6. Суворова О. Л. Внутрішній контроль і внутрішній аудит – необхідність для ефективного функціонування компанії. *Економіка: проблеми теорії та практики*. 2005. Вип. 201. С. 254–262.
7. Бондар Ю. А. Внутрішній контроль і внутрішній аудит як необхідність успішної діяльності для підприємств, організацій, установ вітчизняної економіки. *Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету*. 2004. С. 168–171.
8. Годована Л. Г. Внутрішній контроль та внутрішній аудит, схожість та відмінність. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/handle/123456789/139?show=full>
9. Фоміна Т. В. Місце та роль внутрішнього аудиту в системі внутрішньогосподарського контролю. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2004. Вип. 16. С. 441–447.
10. Петренко Н. И. Аудит в Украине: классификация, пути совершенствования // Очерки по бухгалтерскому учету и контролю. Результаты диссертационных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской бухгалтерской научной школы : монография. Житомир : ЧП «Рута», 2005. 444 с.
11. Бойко О. Аутсорсинг функції внутрішнього аудиту як нова послуга аудиторських фірм: бути чи не бути? *Аудитор України*. 2018. № 11. С. 4–6.
12. Куликова И. С., Салмина Д. В. Введение в металингвистику (системный, лексикографический и коммуникативно-прагматический аспекты лингвистической терминологии). СПб. : Сага, 2002. 352 с.
13. Дьяков А. С., Кияк Т. Р., Куделько З. Б. Основы терминотворения: семантические та социолінгвістичні аспекти. Київ : ВД «KM Academia», 2000. 218 с.
14. Суперанская А. В. Общая терминология: вопросы теории. М. : Едиториал УРСС, 2004. 248 с.
15. Layman Ch. S. The Power of Logic. Mountain View, California, London-Toronto: Mayfield Publishing Company, 1999. 566 p.
16. Merriam-Webster's Collegiate Dictionary Thesaurus (Version 3.0. – 11th ed.). Cdr edition by Merriam-Webster published by Merriam Webster CD-ROM.
17. Бойченко І. К. Філософія історії. Київ : Знання, 2005. 120 с.
18. ULIS: Ukrainian-Russian and Russian-Ukrainian Electronic Dictionary. Version 5.0.06. ProLing Ltd., 2003. P. 104–105.
19. Бурцев В. В. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления. *Управление финансами предприятия*. 2003. № 4. С. 35–49.
20. Шмирко М. Ю. Проблеми впровадження та оптимізації системи внутрішнього аудиту підприємства в конкурентному середовищі. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2015. № 2. С. 173–180.
21. Бондаренко Н. М. Теоретичні засади організації внутрішнього аудиту на підприємстві. *Вісник Дніпропетровського університету*. Серія «Економіка». URL: <http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201263/101-106.html>
22. Дорош Н. І. Сутність та призначення внутрішнього аудиту. *Вісник ЖДТУ*. 2006. № 1. С. 41–46.
23. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник. 2-е вид., перероб. та доп. Житомир : ПП «Рута», 2002. 672 с.
24. Сафонов Т. І. Поняття і сутність внутрішнього аудиту в системі управління підприємством. *Незалежний аудитор*. 2013. № 4 (II). С. 64–68.
25. Евдокиенко В. Бизнес-процессы, процессное управление и эффективность. URL: <http://www.aup.ru/articles/management/20.htm>
26. Даниленко О. А. Обґрунтування процесного підходу до управління персоналом організації. // *Економіка підприємства: теорія та практика* : зб. матеріалів III Міжнарод. наук.-практ. конф. (м. Київ, 21 жовтня 2010 р.). Київ : КНЕУ, 2010. С. 92–94.
27. Сопко В. В., Бенько М. М., Гончаренко О. М. Дисциплінарна матриця управлінської звітності : монографія / за заг. ред. В. В. Сопко. Київ : КНТЕУ, 2016. 456 с.

REFERENCES

- Andreyev, V. D. *Vnutrenniy audit* [Internal audit]. Moscow: Finansy i statistika, 2003.
- Boichenko, I. K. *Filosofia istorii* [Philosophy of history]. Kyiv: Znannia, 2005.
- Boiko, O. "Autsorsynh funktsii vnutrishnyoho audytu yak nova posluha audytorskykh firm: buty chy ne buty?" [Outsourcing the function of internal audit as a new service of audit firms: to be or not to be?]. *Audytor Ukrainy*, no. 11 (2018): 4-6.
- Bondar, Yu. A. "Vnutrishnii kontrol i vnutrishnii audyt yak neobkhdnist uspishnoi diialnosti dlia pidpriemstv, orhanizatsii, ustanov vitchyznianoï ekonomiky" [Internal control and internal audit as a necessity of successful activity for enterprises, organizations, institutions of the domestic economy]. *Naukovi pratsi Kirovohradskoho derzhavnoho tekhnichnoho universytetu* (2004): 168-171.

Bondarenko, N. M. "Teoretychni zasady orhanizatsii vnutrishnyoho audytu na pidpriemstvi" [Theoretical foundations of organization of internal audit at the enterprise]. *Visnyk Dni-propetrovskoho universytetu. Seriya «Ekonomika»*. <http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201263/101-106.html>

Burtsev, V. V. "Vnutrenniy audit kompanii: voprosy organizatsii i upravleniya" [Internal audit of the company: issues of organization and management]. *Upravleniye finansami predpriyatiya*, no. 4 (2003): 35-49.

Butynets, F. F. *Audyt* [Audit]. Zhytomyr: PP «Ruta», 2002.

Danylenko, O. A. "Obgruntuvannya protsesnoho pidkholdo do upravlinnia personalom orhanizatsii" [Justification of the process approach to management of the personnel of the organization]. *Ekonomika pidprijemstva: teoriia ta praktyka*. Kyiv: KNEU, 2010. 92-94.

Davydov, Yu. H. "Orhanizatsiia vnutrishnyohospodarskoho kontroliu na pidprijemstvakh kharchovoi promyslovosti Ukrainy" [Organization of internal control at food industry enterprises of Ukraine]. *Ekonomika: problemy teorii ta praktyky*, no. 41 (2000): 72-75.

Diakov, A. S., Kyiak, T. R., and Kudelko, Z. B. *Osnovy terminotvorennia: semantychni ta sotsiolingvistychni aspekty* [Fundamentals of Terminology: Semantic and Sociolinguistic Aspects]. Kyiv: VD «KM Academia», 2000.

Dorosh, N. I. "Sutnist ta pryznachennia vnutrishnyoho audytu" [The essence and purpose of internal audit]. *Visnyk ZhDTU*, no. 1 (2006): 41-46.

Fomina, T. V. "Mistse ta rol vnutrishnyoho audytu v systemi vnutrishnyohospodarskoho kontroliu" [The place and role of internal audit in the system of internal control]. *Visnyk Lvivskoi komertsiiinoi akademii*, no. 16 (2004): 441-447.

Hodovana, L. H. "Vnutrishnii kontrol ta vnutrishnii audyt, skhozhist ta vidminnist" [Internal control and internal audit, similarity and difference]. <http://eztuir.ztu.edu.ua/handle/123456789/139?show=full>

"Issledovaniye tekushchego sostoyaniya i tendentsiy razvitiya vnutrennego audita" [Study of the current state and development trends of internal audit]. [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-internal-audit-2016/\\$FILE/EY-internal-audit-2016.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-internal-audit-2016/$FILE/EY-internal-audit-2016.pdf)

Kulikova, I. S., and Salmina, D. V. *Vvedeniye v metalingvistiku (sistemnyy, leksikograficheskiy i kommunikativno-pragmaticheskiy aspekty lingvisticheskoy terminologii)* [Introduction to metalinguistics (system, lexicographical and communicative-pragmatic aspects of linguistic terminology)]. St. Petersburg: Saga, 2002.

Layman, Ch. S. *The Power of Logic*. Mountain View, California, London-Toronto: Mayfield Publishing Company, 1999.

"Mizhnarodni standarty audytu ta Kodeks profesiinoi etyky bukhhalteriv i audytoriv" [International Standards on Auditing and the Code of Professional Ethics for Accountants and Auditors]. <http://www.minfin.gov.ua/document/81073/D6.pdf>

Merriam-Webster's Collegiate Dictionary Thesaurus (Version 3.0. – 11th ed.). Cdr edition by Merriam-Webster published by Merriam Webster CD-ROM.

Petrenko, N. I. "Audit v Ukraini: klassifikatsiya, puti sovershenstvovaniya" [Audit in Ukraine: classification, ways of improvement]. In *Ocherki po bukhhalterskomu uchetu i kontrolyu. Rezultaty dissertatsionnykh issledovaniy problem bukhhalterskogo ucheta i kontrolya Zhitomirskoy bukhhalterskoy nauchnoy shkoly*. Zhitomir: ChP «Ruta», 2005.

Safonov, T. I. "Poniattia i sutnist vnutrishnyoho audytu v systemi upravlinnia pidprijemstvom" [The concept and essence of internal audit in the enterprise management system]. *Nezalezhnyi audytor*, no. 4 (II) (2013): 64-68.

Shmyrko, M. Yu. "Problemy vprovadzhennia ta optymizatsii systemy vnutrishnyoho audytu pidprijemstva v konkurentnomu seredovyshchi" [Problems of introduction and optimization of the internal audit system of the enterprise in the competitive environment]. *Bukhhalterskiy oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohii, orhanizatsii*, no. 2 (2015): 173-180.

Sopko, V. V., Benko, M. M., and Honcharenko, O. M. *Dystsyplinarna matrytsia upravlinskoi zvitnosti* [Disciplinary matrix of managerial reporting]. Kyiv: KNTEU, 2016.

Superanskaya, A. V. *Obshchaya terminologiya: voprosy teorii* [General terminology: theory questions]. Moscow: Editorial URSS, 2004.

Suvorova, O. L. "Vnutrishnii kontrol i vnutrishnii audyt - neobkhdnist dlia efektyvnoho funktsionuvannya kompanii" [Internal control and internal audit – the need for the effective operation of the company]. *Ekonomika: problemy teorii ta praktyky*, no. 201 (2005): 254-262.

ULIS: *Ukrainian-Russian and Russian-Ukrainian Electronic Dictionary*. Version 5.0.06. ProLing Ltd., 2003.

Vitiuk, L. M., and Haidai, L. P. "Vnutrishnii audyt yak vyd ekonomichnoho kontroliu" [Internal audit as a type of economic control]. *Visnyk ZhITI*, no. 10 (1999): 22-27.

Yevdokiienko, V. "Biznes-protsessy, protsessnoye upravleniye i effektivnost" [Business processes, process management and efficiency]. <http://www.aup.ru/articles/management/20.htm>