

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

©2021 КОПОТІЄНКО Т. Ю.

УДК 657.633

JEL: M42

### Копотієнко Т. Ю. Теоретичні засади внутрішнього аудиту

Актуальність теми статті обумовлена тим, що впровадження внутрішнього аудиту в практичну діяльність суб'єктів господарювання потребує забезпечення належного теоретичного підґрунтя цього процесу. За результатами дослідження було запропоновано визначення сутності внутрішнього аудиту як створеної в інтересах власника (співвласників) корпоративного утворення системи, зміст якої полягає у здійсненні уповноваженим відділом перманентної, послідовної діяльності щодо оцінки ефективності управління господарською діяльністю підприємства менеджерами, надання рекомендацій відносно її підвищення, встановлення достовірності облікових даних і показників звітності, оцінки надійності систем бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю підприємства тощо шляхом застосування спеціально визначених процедур. Такий підхід конкретизує ініціатора, виконавця та спосіб організації внутрішнього аудиту. Ідентифіковано мету внутрішнього аудиту, яка полягає в інформаційному забезпеченні власника (співвласників) підприємства щодо достовірності обліку та звітності підприємства, рівня ефективності управління підприємством найнятим менеджментом і розробки пропозицій стосовно вдосконалення даних процесів. Сформульовані теоретичні положення внутрішнього аудиту в частині ідентифікації його сутності, мети, завдань, суб'єкта-ініціатора та суб'єкта-виконавця сприятимуть його розмежуванню з іншими формами контролю та дозволять сформувати підґрунтя для впровадження у практичну діяльність підприємств. Визначено взаємозв'язок внутрішнього аудиту та внутрішньогосподарського контролю господарського товариства, відповідно до якого останній є об'єктом внутрішнього аудиту. Перспективами подальших наукових досліджень є розробка методики внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання на основі ризик-орієнтованого підходу.

**Ключові слова:** внутрішній аудит, внутрішньогосподарський контроль, корпоративне управління.

**DOI:** <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-10-284-290>

**Рис.:** 1. **Бібл.:** 19.

**Копотієнко Тетяна Юріївна** – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансового аналізу та аудиту, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)

**E-mail:** [kopotienko\\_tania@ukr.net](mailto:kopotienko_tania@ukr.net)

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0001-6107-9937>

**Researcher ID:** <https://publons.com/researcher/1931664/tetiana-kopotienko/>

UDC 657.633

JEL: M42

### Kopotienko T. Yu. The Theoretical Fundamentals of Internal Audit

The relevance of the topic of the article is grounded upon that the introduction of internal audit into the practical activities of economic entities requires ensuring the proper theoretical basis of this process. According to the results of the research, it is proposed to define the essence of internal audit as a system created in the interests of the owner (co-owners) of a corporate formation, the meaning of which consists in the implementation of permanent, coherent activities by the authorized department as to valuation of the efficiency of administration of the economic activity of the enterprise by managers, provision of recommendations for its improvement, establishment of the reliability of accounting data and reporting indicators, assessment of the reliability of the applied systems of accountancy, internal economic control of the enterprise, etc. by applying specially defined procedures. Such an approach specifies the initiator, the executor and the way of organizing internal audit. The purpose of internal audit is identified, which consists in information provision of the owner (co-owners) of the enterprise on the reliability of accounting and reporting of the enterprise, the level of efficiency of enterprise management by hired managers and the development of proposals for improving these processes. The formulated theoretical provisions of the internal audit in terms of identification of its essence, purpose, tasks, both initiator and executive entities will contribute to its division with other forms of control and will allow to form the basis for implementation in the practical activities of enterprises. The relationship between internal audit and internal control of an economic co-partnership is determined, according to which the latter represents a subject of internal audit. Prospects for further scientific research are the development of a methodology for internal audit of an economic entity on the basis of a risk-oriented approach.

**Keywords:** internal audit, internal economic control, corporate administration.

**Fig.:** 1. **Bibl.:** 19.

**Kopotienko Tetiana Yu.** – PhD (Economics), Associate Professor of the Department of Financial Analysis and Audit, Kyiv National University of Trade and Economics (19 Kioto Str., Kyiv, 02156, Ukraine)

**E-mail:** [kopotienko\\_tania@ukr.net](mailto:kopotienko_tania@ukr.net)

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0001-6107-9937>

**Researcher ID:** <https://publons.com/researcher/1931664/tetiana-kopotienko/>

Поступова інтеграція України до європейського економічного простору, що супроводжується переходом вітчизняних підприємств на міжнародні стандарти обліку та звітності, турбулентність господарського середовища, наявні колізії в законодавстві, зростання економічної злочинності та

порушень у сфері господарювання актуалізують необхідність пошуку механізмів підвищення ефективності управління підприємствами та забезпечення належного контролю за їх господарською діяльністю. Досвід європейських держав і США показав, що дієвим інструментом підвищення ефективності управ-

ління, транспарентності бізнесу для його власників є внутрішній аудит.

Упровадження внутрішнього аудиту в діяльність суб'єктів господарювання неможливо здійснити без належного теоретичного осмислення його сутності, мети, завдань, функцій, визначення місця та ролі відносно систем внутрішньогосподарського контролю та корпоративного управління.

Дослідження проблематики внутрішнього аудиту знайшло відображення у працях багатьох вітчизняних і зарубіжних учених, зокрема таких, як Р. Адамс, Е. Аренс, В. Брінк, Д. Бойл, С. Бардаш, Г. Давидов, Н. Дорош, Т. Каменська, О. Коркушко, Л. Кушнір, К. Назарова, В. Немченко, О. Петрик, К. Редько, О. Редько, А. Семенець, Н. Спіцина та ін.

Позитивно оцінюючи роботи науковців, слід водночас зазначити, що теоретичні аспекти внутрішнього аудиту дотепер залишаються предметом наукових дискусій: спостерігається неоднозначність понятійного апарату, існують розбіжності думок учених щодо його функціонального призначення, завдань, способів організації. Нерозуміння управління сутності внутрішнього аудиту, недооцінення його потенціалу щодо вдосконалення процесів управління підприємством наразі стримує практичне впровадження внутрішнього аудиту.

Метою статті є обґрунтування теоретичних положень внутрішнього аудиту, визначення його місця та ролі відносно систем внутрішньогосподарського контролю та корпоративного управління.

Проведений огляд спеціальної літератури та нормативно-правових актів вказує на відмінності в розумінні вченими сутності поняття «внутрішній аудит». Узагальнення позицій науковців дозволило зазначити, що внутрішній аудит розглядають як:

- ✦ оцінку [1];
- ✦ систему перевірок [2];
- ✦ підтвердження та консультування [3];
- ✦ діяльність з перевірки та оцінки [4];
- ✦ експертну діяльність з метою перевірки та оцінки [5];
- ✦ діяльність з контролю, оцінювання та консультування [6];
- ✦ форму незалежного фінансово-господарського контролю [7];
- ✦ систему контролю власника за діяльністю виконавчого органу [8];
- ✦ ланку внутрішньокорпоративного контролю [9];
- ✦ комплекс діагностичних процедур [10].

Значна кількість наведених підходів до формулювання сутності внутрішнього аудиту вказує на продовження наукового пошуку дефініції, яка найбільшою мірою охарактеризує атрибутивний зміст цього терміна. Поза сумнівом, в основу кожного з на-

ведених визначень покладено певну властивість внутрішнього аудиту. Розкриття цього поняття як системи контролю вказує на складність його структури, яку формують взаємопов'язані між собою елементи. Характеристика внутрішнього аудиту як діяльності свідчить про те, що властиві ознаки розкриваються через процес виконання професійних обов'язків і завдань суб'єктами внутрішнього аудиту. Конкретизація того, що діяльність внутрішнього аудиту полягає в підтвердженні та консультуванні вказує на характер завдань внутрішнього аудиту. Кожне запропоноване науковцями визначення може окреслювати мету, функції або завдання, які виконує внутрішній аудит, а також частково поєднувати всі зазначені елементи.

Проаналізувавши існуючі визначення внутрішнього аудиту, можна зробити висновок, що в основу багатьох із них покладено висвітлений у Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі – МСА) та Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту (далі – МСППВА) підхід до трактування сутності внутрішнього аудиту як діяльності з надання гарантій і консультацій.

Плюралізм наукових позицій щодо трактування сутності внутрішнього аудиту не міг не позначитися на формуванні його класифікації. У зв'язку з цим наразі виділяється чимало класифікаційних ознак і видів внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит класифікують за:

- ✦ *об'єктом* (внутрішній аудит фінансової звітності, бухгалтерських записів, виробничих програм, проектів, комп'ютерних систем тощо);
- ✦ *часом здійснення контрольних процедур* (попередній, поточний, наступний);
- ✦ *повнотою охоплення об'єкта контролю* (внутрішній аудит структурних підрозділів корпорації, внутрішній аудит діяльності корпорації в цілому);
- ✦ *ініціатором проведення внутрішнього аудиту* (внутрішній аудит, що проводиться за ініціативою Ради директорів, внутрішній аудит, що проводиться за ініціативою Наглядової ради) тощо.

Водночас варто відмітити й те, що наведена в літературі класифікація внутрішнього аудиту частково перегукується з ознаками поділу інших форм контролю: *ревізії* (плановий, позаплановий внутрішній аудит); *зовнішнього незалежного аудиту* (внутрішній аудит звітності (фінансової звітності), фінансовий аудит; *аудиту ефективності* (внутрішній аудит результативності) тощо.

Критичний аналіз літературних і нормативних джерел, які висвітлюють теоретичні та практичні аспекти внутрішнього аудиту, також свідчить про те, що найбільш дискусійними питаннями залишаються

встановлення мети, ініціатора та головного користувача такої форми контролю, суб'єктів-виконавців та організаційної підпорядкованості відділу внутрішнього аудиту.

З приводу визначення ініціатора та головного користувача внутрішнього аудиту спостерігаємо дуалізм поглядів науковців.

Перша група вчених дотримується думки, що внутрішній аудит здійснюється в інтересах власника суб'єкта господарювання [8; 11; 12]. Внутрішній аудит у такому випадку є формою внутрішнього контролю власників (акціонерів/учасників) підприємства за діяльністю менеджерів вищого рівня.

Друга група науковців вважає внутрішній аудит призначеним обслуговувати інтереси керівників. Так, на думку Г. М. Давидова, саме керівництво впливає на реалізацію функцій внутрішнього аудиту [13].

Разом із тим слід зазначити, що чимало вчених [3, с. 195; 10, с. 387; 14] переконані у двовекторності функціонального призначення внутрішнього аудиту, а тому вважають, що користувачами результатів даної форми контролю є як власники, так і найняті на засадах трудових відносин керівники суб'єктів господарювання.

Однак якщо внутрішній аудит ініціюється керівником підприємства, функціонально та організаційно підпорядковується йому, виникає питання: чим внутрішній аудит відрізняється від внутрішнього (внутрішньогосподарського) контролю підприємства, організація якого, як одноголосно свідчить і наукова література, і нормативні джерела, покладається безпосередньо на керівника?

Для пошуку відповіді на поставлені питання звернемося до норм авторитетних міжнародних документів, які регламентують здійснення зовнішнього та внутрішнього аудиту [1; 15].

Згідно з МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» внутрішній аудит є діяльністю з оцінки, яка організована як підрозділ суб'єкта господарювання або надається йому як послуга [15]. Його функції охоплюють серед іншого перевірку, оцінку та моніторинг адекватності та ефективності внутрішнього контролю [15]. Даним нормативним документом також визначається: «підрозділ внутрішнього аудиту – підрозділ суб'єкта господарювання, який виконує діяльність з надання впевненості та консультацій, призначену для оцінки та поліпшення ефективності управління суб'єктом господарювання, процесів управління ризиками і внутрішнього контролю» [15]. Суттєвим недоліком даного визначення вважаємо те, що воно не конкретизує користувача результатів внутрішнього аудиту. Звернемо увагу на такий аспект визначення: «внутрішній аудит виконує діяльність...призначену для оцінки... ефективності управління суб'єктом господарювання» [15]. У такому випадку доцільно сформулювати запитання: хто

саме здійснює управління суб'єктом господарювання, ефективність якого має оцінювати внутрішній аудитор? На нашу думку, з визначення слід розуміти, що йдеться про управління підприємством загалом, а не окремими його структурними підрозділами. Управління підприємством, зокрема управління підприємницькими ризиками та побудову системи внутрішнього контролю, здійснює або безпосередньо власник підприємства, або призначений ним менеджер вищого рівня.

Припустимо, що власник, який водночас є керівником суб'єкта господарювання, вирішив створити в себе на підприємстві спеціальний структурний підрозділ (відділ внутрішнього аудиту), який будучи йому ж (власнику) підпорядкованим, на постійній основі здійснюватиме оцінку, наскільки ефективно він (власник) управляє своїм підприємством. Очевидно, така ситуація з погляду її практичної реалізації є нонсенсом. Залишається варіант з найнятим менеджером. Дійсно, якщо власник безпосередньо не здійснює оперативного управління підприємством, він делегує дану функцію особі, яка працюватиме на засадах трудового законодавства та здійснюватиме поточне управління суб'єктом господарювання. Очевидно, що власник, зацікавлений у зростанні прибутковості підприємства, потребуватиме інформації, наскільки ефективно призначений ним менеджер управляє суб'єктом господарювання.

Подібне до наданого в МСА визначення внутрішнього аудиту зазначено також у МСППВА: «внутрішній аудит сприяє досягненню організацією визначених цілей за допомогою систематичного, послідовного підходу до оцінки та підвищення ефективності процесів корпоративного управління, управління ризиками і контролю [1]. Звернемо увагу, що в наведеному в МСППВА визначенні внутрішнього аудиту [1] йдеться про оцінку ефективності управління навіть не суб'єктом господарювання, а процесами корпоративного управління. А це вважаємо суттєвою конкретизацією того, на яких саме суб'єктах господарювання може здійснюватися внутрішній аудит (оскільки поняття «суб'єкт господарювання» поширюється як на юридичних осіб, так і на фізичних осіб – підприємців).

За визначенням, «корпоративне управління (англ. *corporate governance*) – це система взаємодії між акціонерами та керівництвом компанії (акціонерного товариства, корпорації), включно з її радою директорів, а також із іншими зацікавленими особами, за допомогою якої реалізуються права акціонерів; комплекс механізмів, що дозволяють акціонерам контролювати діяльність керівників компанії та вирішувати виникаючі проблеми з іншими групами впливу» [16]. Звідси можемо зробити важливий висновок про те, що *внутрішній аудит запроваджується власниками корпоративних утворень, де є розмежування функ-*

цій володіння та поточного управління бізнесом, з метою оцінки ефективності управління господарським товариством найнятим менеджментом.

Додатковими доказами вищевикладеної тези є такі аргументи. Норми МСППВА регламентують, що відділ внутрішнього аудиту функціонально має бути підзвітним Раді (Наглядовій раді, Раді директорів), яка, як відомо, є органом, що утворюється з числа інвесторів і призначена захищати інтереси власників (акціонерів/учасників). Статут внутрішнього аудиту має також затверджувати Рада (український відповідник – Наглядова (Спостережна) рада. МСППВА також зазначає, що «радою» може виступати аудиторський комітет, якому керівний орган делегував відповідні функції» [1]. Причому, Аудиторський комітет згідно з нормами Господарського кодексу України [17] утворюється саме у складі Спостережної (Наглядової) ради.

Дискусійні питання виникають при дослідженні теоретичних особливостей здійснення внутрішнього аудиту в банківській сфері, який відповідно до Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України є незалежною оцінкою системи внутрішнього контролю, встановленої в комерційному банку [18]. Функціональне призначення внутрішнього аудиту полягає в аналітичній оцінці інформаційної системи, зокрема систем бухгалтерського обліку та супутніх видів контролю, дослідженні фінансової та операційної інформації, вивченні економічності й ефективності операцій [18]. Варто звернути увагу на те, що внутрішній аудит, обов'язковий до запровадження у комерційних банках України, розцінюється як орган оперативного контролю, який створюється за рішенням виконавчого органу управління банківської установи та йому підпорядковується. Виникає питання: що тоді слід розуміти під системою внутрішнього контролю банківської установи, яка є об'єктом внутрішнього аудиту, і хто створює таку систему внутрішнього контролю, якщо внутрішній контроль виконавчого органу (Правління банку) забезпечує внутрішній аудит?

Звернемося до визначення внутрішнього контролю, наведеного у Глосарії термінів до МСА [15]. Так, внутрішній контроль – 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 фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовуваних законів і нормативних актів [15]. З даного визначення слідує, що внутрішній контроль банку слід розуміти як контрольні дії суб'єктів організації, наділених відповідними повноваженнями: виконавчого органу управління (Правління), керівни-

ків і менеджерів структурних підрозділів банківської установи. Отже, головний суб'єкт (ініціатор, організатор) як системи внутрішнього аудиту, так і системи внутрішнього контролю банківської установи збігатиметься, оскільки ним буде виконавчий орган управління (Правління).

Таким чином, враховуючи те, що внутрішній аудит впроваджується в корпоративних утвореннях, організувати таку форму контролю можливо лише на підприємстві, де є розмежування функцій власника та найнятого менеджера. Підприємства, де власник водночас є керівником підприємства та здійснює оперативне управління, доцільно вести мову про проведення не внутрішнього аудиту, а внутрішнього (внутрішньогосподарського) контролю.

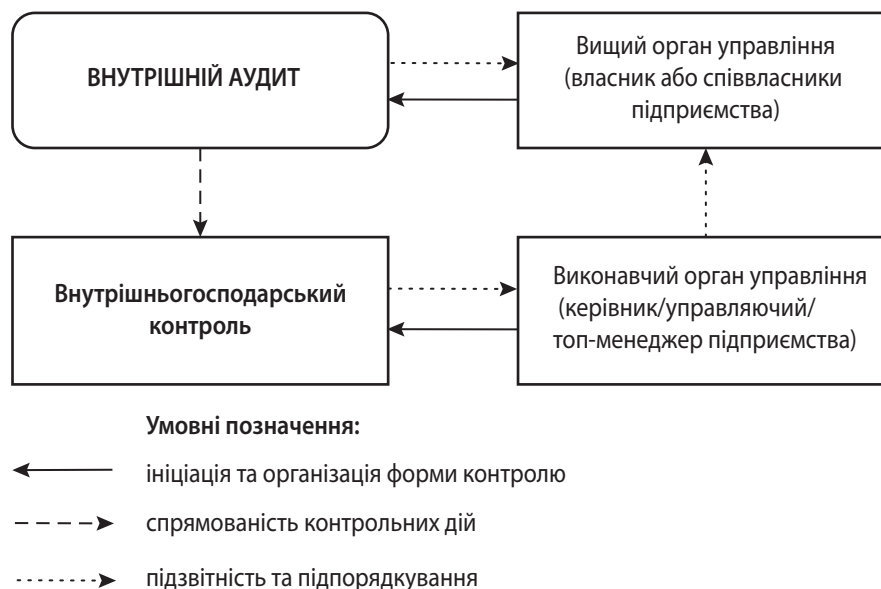
Отже, найнятий менеджер (керівник) організовує систему внутрішнього (внутрішньогосподарського) контролю для потреб оперативного управління суб'єктом господарювання. Власник (або співвласники) підприємства організовує(-ють) систему внутрішнього аудиту для оцінки ефективності управління господарською діяльністю підприємств найнятим менеджментом, зокрема систем внутрішнього контролю, організованих цими менеджерами.

Взаємозв'язок внутрішнього аудиту та внутрішньогосподарського контролю підприємства, що має ознаки корпоративного утворення, наведено на рис. 1.

Наведений на рис. 1 взаємозв'язок внутрішнього аудиту та внутрішньогосподарського контролю вказує на те, що в господарських товариствах чи іншого виду корпоративних утвореннях, зокрема корпоративних мережах підприємств, внутрішньогосподарський контроль керівника (менеджера) є об'єктом внутрішнього аудиту.

На підставі вищевикладених положень можна підсумувати, що внутрішній аудит є створеною в інтересах власника (співвласників) корпоративного утворення системою, зміст якої полягає у здійсненні уповноваженим відділом постійної, послідовної діяльності щодо оцінки ефективності управління господарською діяльністю підприємства менеджерами, надання рекомендацій відносно її підвищення, встановлення достовірності облікових даних і показників звітності, оцінки надійності систем бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю підприємства тощо шляхом застосування спеціально визначених процедур. Наведене визначення внутрішнього аудиту зазначає ініціатора, виконавця та спосіб організації внутрішнього аудиту.

Думки науковців щодо визначення мети внутрішнього аудиту також різняться. Загалом, під метою контролю слід розуміти точне визначення того, чого має досягти контроль, та/або питання, на яке він має відповісти [8, с. 27]. З огляду на зроблені висновки щодо ініціатора та користувача результатів внутрішнього аудиту, не можемо цілком погодитися



**Рис. 1. Взаємозв'язок внутрішнього аудиту та внутрішньогосподарського контролю**

**Джерело:** розроблено на основі [8].

з тезою, що внутрішній аудит здійснюється з метою допомоги працівникам підприємства ефективно виконувати свої обов'язки [19, с. 467].

На думку О. А. Петрик, метою внутрішнього аудиту є здійснення контрольних-аналітичних заходів [5, с. 353], що, на наш погляд, більш наближено до формулювання змісту контрольного процесу. Разом із тим, погоджуємося з тим, що «метою внутрішнього аудиту (контролю власника/засновника/учасника) є надання головному органу управління адекватної інформації про хід реалізації його управлінських рішень з метою вдосконалення як стратегії розвитку корпоративного утворення, так і оперативного управління його структурними елементами» [8], оскільки дане визначення узгоджується із характеристикою сутності внутрішнього аудиту.

**П**роведений аналіз теоретичних положень внутрішнього аудиту дає змогу визначити мету проведення внутрішнього аудиту. На нашу думку, метою внутрішнього аудиту витрат є інформаційне забезпечення власника (співвласників) підприємства щодо достовірності обліку та звітності підприємства, рівня ефективності управління підприємством найнятим менеджментом і розробки пропозицій щодо вдосконалення даних процесів.

Досягнення мети будь-якого контрольного заходу ґрунтується на виконанні комплексу відповідних завдань. Зазначимо, що на відміну від зовнішнього аудиту, коло завдань внутрішнього аудиту значно ширше і не обмежується підтвердженням достовірності фінансової звітності.

Основне функціональне призначення внутрішнього аудиту, на наш погляд, відображено у визначенні сутності даного поняття МСА 610 «Використання

роботи внутрішніх аудиторів». У даному нормативному документі зазначається, що внутрішній аудит є діяльністю з надання впевненості та консультацій, призначеною для оцінки та поліпшення ефективності управління суб'єктом господарювання, процесів управління ризиками та внутрішнього контролю [15]. Зазначене трактування змістової характеристики внутрішнього аудиту не суперечить відповідним нормам МСППВА.

**В**ідповідно до норм МСППВА, які розкривають концептуальні засади внутрішнього аудиту, внутрішній аудит надає незалежні, об'єктивні аудиторські та консультаційні послуги, що додають вартості організації та покращують її діяльність [1]. Вказівка на виконання внутрішнім аудитом аудиторських послуг, на наш погляд, зумовлює потребу у визначенні виду таких послуг. Зазначимо, що у МСППВА внутрішній аудит визначається як надання незалежних гарантій і консультацій. При цьому під наданням гарантій розуміється об'єктивний аналіз аудиторських доказів з метою здійснення незалежної оцінки та висловлення думки щодо надійності й ефективності систем, процесів, операцій суб'єкта господарювання. Вважаємо, що оцінці ефективності управління суб'єктом господарювання має передувати підтвердження достовірності бухгалтерських і фінансових даних, на основі яких буде здійснюватися оцінка. Тому завдання внутрішнього аудиту мають включати підтвердження достовірності даних обліку та звітності, адже недоцільно оцінювати ефективність управління суб'єктом господарювання за даними, які можуть бути суттєво викривленими, а отже, недостовірними. Проведення внутрішнього аудиту витрат підприємств згідно з МСППВА включає як

виконання завдань із надання впевненості, так і надання консультаційних послуг, зокрема у формі рекомендацій внутрішнього аудитора за результатами контрольного заходу. Однак, на нашу думку, ключове його призначення полягає у виконанні завдання із надання впевненості (надання гарантій) власнику.

## ВИСНОВКИ

Отже, на основі проведеного дослідження спеціальної літератури та міжнародних нормативно-правових актів, які висвітлюють концептуальні засади здійснення аудиторської діяльності, було визначено сутність і мету внутрішнього аудиту; обґрунтовано взаємозв'язок внутрішнього аудиту та внутрішньогосподарського контролю; визначено місце внутрішнього аудиту відносно системи корпоративного управління суб'єкта господарювання, що спрямовано на формування теоретичного підґрунтя внутрішнього аудиту та сприятиме його подальшому розвитку. ■

## ЛІТЕРАТУРА

1. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту. Редакція 2017 року. URL: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Ukrainian.pdf>
2. Філозоф О. В. Розвиток внутрішнього аудиту в Україні : організація і методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2010. 22 с.
3. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика : монографія. Київ : Знання, 2006. 495 с.
4. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія. Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2008. 493 с.
5. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04. Київ, 2004. 540 с.
6. Каменська Т. О. Внутрішній аудит : методологія та організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2011. 42 с.
7. Спіцина Н. В., Кравцова С. В. Внутрішній аудит: підходи до визначення, відмінності від зовнішнього аудиту. *Бізнес Інформ*. 2020. № 5. С. 342–348. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-5-342-348>
8. Бардаш С. В. Економічний контроль в Україні: системний підхід : монографія. Київ : КНТЕУ, 2010. 656 с.
9. Шухман М. Е. Організація внутрішнього аудиту в корпораціях : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Одеса, 2009. 272 с.
10. Немченко В. В., Редько К. О., Редько А. Ю. Аудит : учебное пособие. Киев : Центр учебной литературы, 2012. 540 с.
11. Назарова К. О. Аудит : еволюція, потенціал, ефективність : монографія. Київ : КНТЕУ, 2015. 464 с.
12. Назарова К. О., Гнатченко Д. Д. Внутрішній аудит у запобіганні шахрайства та обману в операційній діяльності торговельних мереж. *Бізнес-навігатор*. 2018. № 3-2. С. 137–141. URL: [http://businessnavigator.ks.ua/journals/2018/46\\_2\\_2018/31.pdf](http://businessnavigator.ks.ua/journals/2018/46_2_2018/31.pdf)
13. Давидов Г. М. Аудит : підручник. Київ : Знання, 2004. 511 с.

14. Коркушко О. Н., Кушнір Л. А. Внутрішній аудит на підприємстві: суть та особливості організації. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 42. С. 363–366. DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastruct42-61>
15. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016–2017 рр. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu>
16. Принципи корпоративного управління : затверджені рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22.07.2014 р. № 955. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr955863-14#Text>
17. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
18. Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України : затверджені Постановою Правління НБУ від 10.05.2016 р. № 311. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0311500-16#Text>
19. Робертсон Дж. Аудит / пер. с англ. М. : Контакт, 2004. 496 с.

## REFERENCES

- Bardash, S. V. *Ekonomichniy kontrol v Ukraini: systemnyi pidkhid* [Economic Control in Ukraine: A Systematic Approach]. Kyiv: KNTEU, 2010.
- Davydov, H. M. *Audyt* [Audit]. Kyiv: Znannia, 2004.
- Dorosh, N. I. *Audyt: teoriia i praktyka* [Audit: Theory and Practice]. Kyiv: Znannia, 2006.
- Filozop, O. V. "Rozvytok vnutrishnyoho audytu v Ukraini : orhanizatsiia i metodyka" [Development of internal audit in Ukraine: Organization and Methodology]: *avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.09*, 2010.
- Kamenska, T. O. "Vnutrishnii audyt : metodolohiia ta orhanizatsiia" [Internal Audit: Methodology and Organization]: *avtoref. dys. ... d-ra ekon. nauk : 08.00.09*, 2011.
- Korkushko, O. N., and Kushnir, L. A. "Vnutrishnii audyt na pidpriemstvi: sut ta osoblyvosti orhanizatsii" [Internal Audit on Enterprises: The Essence and Features of the Organization]. *Infrastruktura rynku*, no. 42 (2020): 363-366. DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastruct42-61>
- [Legal Act of Ukraine] (2003). <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
- [Legal Act of Ukraine] (2014). <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr955863-14#Text>
- [Legal Act of Ukraine] (2016). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0311500-16#Text>
- "Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh: vydannia 2016-2017 rr." [International Standards for Quality Control, Audit, Inspection, Other Assurance and Related Services: 2016-2017 Edition]. <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu>
- "Mizhnarodni standarty profesiinoi praktyky vnutrishnyoho audytu. Redaktsiia 2017 roku" [International Standards of Professional Practice of Internal Audit. 2017 Edition]. <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Ukrainian.pdf>
- Nazarova, K. O. *Audyt : evoliutsiia, potentsial, efektyvnist* [Audit: Evolution, Potential, Efficiency]. Kyiv: KNTEU, 2015.

- Nazarova, K. O., and Hnatchenko, D. D. "Vnutrishnii audyt u zapobihanni shakhraystva ta obmanu v operatsiini diialnosti torhovelnykh merezh" [Internal Audit in the Prevention of Fraud and Deception in the Operations of Trade Networks]. *Biznes-navihator*, no. 3-2 (2018): 137-141. [http://business-navigator.ks.ua/journals/2018/46\\_2\\_2018/31.pdf](http://business-navigator.ks.ua/journals/2018/46_2_2018/31.pdf)
- Nemchenko, V. V., Redko, K. O., and Redko, A. Yu. *Audit* [Audit]. Kyiv: Tsentр uchebnoy literatury, 2012.
- Petryk, O. A. "Stan ta perspektyvy rozvytku audytu v Ukraini: metodolohichni ta orhanizatsiini aspekty" [Status and Prospects of Audit Development in Ukraine: Methodological and Organizational Aspects]: *dys. ... d-ra ekon. nauk*: 08.06.04, 2004.

- Redko, O. Yu. *Audyt v Ukraini. Morfolohiia* [Audit in Ukraine. Morphology]. Kyiv: DP «Informatsiino-analitychne ahentstvo», 2008.
- Robertson, Dzh. *Audit* [Audit]. Moscow: Kontakt, 2004.
- Shukhman, M. E. "Orhanizatsiia vnutrishnyoho audytu v korporatsiiah" [Organization of Internal Audit in Corporations]: *dys. ... kand. ekon. nauk*: 08.00.09, 2009.
- Spitsyna, N. V., and Kravtsova, S. V. "Vnutrishnii audyt: pidk-hody do vyznachennia, vidminnosti vid zovnishnyoho audytu" [Internal Audit: Approaches to Definition, Differences from External Audit]. *Biznes Inform*, no. 5 (2020): 342-348.  
DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-5-342-348>

УДК 656; 658  
JEL: G32; H83; M41

## РИЗИКИ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

©2021 СЕМЕНОВА С. М., ШПИРКО О. М., ЗЯБЧЕНКОВА Г. В., КУЗЬМЕНКО О. П.

УДК 656; 658  
JEL: G32; H83; M41

### Семенова С. М., Шпирко О. М., Зябченкова Г. В., Кузьменко О. П. Ризики в системі обліку та фінансової звітності

Стаття присвячена дослідженню ризиків, які формуються в системі обліку та фінансової звітності, їх групуванню та характеристиці для ефективного управління та покращення показників діяльності підприємств. Стандарти управління ризиками чітко вказують на відповідальність керівництва щодо оцінки ризиків, процесу управління та звітності щодо них. Трансформація підходів і потреб користувачів до повної та достовірної інформації про ризики підприємств, зокрема до підготовки інтегрованої звітності, свідчить про те, що триває процес удосконалення систем управління та звітування. Облік одночасно виступає функцією управління ризиками через створення резервів і забезпечень, засобом відображення ризиків і рішень щодо них через розкриття інформації у звітності, а також є джерелом формування ризиків. Останній аспект в літературі висвітлений найменше. На основі проведеного дослідження визначено такі групи ризиків, які виникають в системі обліку та звітності: ризики у сфері застосування міжнародних (або національних) стандартів обліку та звітності; відсутність (неефективність) управлінського обліку, податкового планування, внутрішнього контролю, незалежного аудиту; ризики помилок і шахрайства; ризики несприятливих змін законодавства. Для кожної групи підприємство зможе обирати найбільш дієві заходи реагування через розподілення (шляхом створення резервів, страхування, диверсифікації, аутсорсингу, розробки облікової політики та посадових інструкцій) і зменшення ризиків (через інвестування в навчання персоналу: тренінги, семінари, курси та мотивацію, оновлення програмного забезпечення ведення обліку, складання та подання звітності, обґрунтування професійного судження, покращення системи внутрішнього контролю, регламентування управлінського обліку, інтегрованої звітності, системні рішення). Таким чином, для підвищення ефективності управління ризиками практичну цінність має врахування ризиків систем обліку та звітності, якщо розглядати їх як джерело ризиків, а не тільки як інструмент управління чи розкриття інформації.

**Ключові слова:** ризики; управління ризиками; бухгалтерський облік; фінансова звітність.

**DOI:** <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-10-290-297>

**Рис.:** 2. **Бібл.:** 22.

**Семенова Світлана Миколаївна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)

**E-mail:** [s.semenova@knu.edu.ua](mailto:s.semenova@knu.edu.ua)

**ORCID:** <http://orcid.org/0000-0001-7250-7482>

**Researcher ID:** <https://publons.com/researcher/2981798/svitlana-semenova/>

**Scopus Author ID:** <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57014795700>

**Шпирко Ольга Миколаївна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування, Державний університет інфраструктури та технологій (вул. Кирилівська, 9, Київ, 04071, Україна)

**E-mail:** [olja53@ukr.net](mailto:olja53@ukr.net)

**ORCID:** <http://orcid.org/0000-0002-0601-6172>

**Scopus Author ID:** <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57205056316>

**Зябченкова Ганна Василівна** – старший викладач кафедри обліку та оподаткування, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)

**E-mail:** [h.ziabchenkova@knu.edu.ua](mailto:h.ziabchenkova@knu.edu.ua)

**ORCID:** <http://orcid.org/0000-0003-2417-0154>

**Researcher ID:** <https://publons.com/researcher/2201888/>

**Кузьменко Олена Петрівна** – старший викладач кафедри обліку та оподаткування, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)

**E-mail:** [o.kuzmenko@knu.edu.ua](mailto:o.kuzmenko@knu.edu.ua)

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-7696-9294>