

Олександр В. Сметанко

РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

У статті надано обґрунтування методологічної схеми та моделі процесу проведення внутрішнього аудиту в умовах орієнтації системи корпоративного управління акціонерним товариством на прийняття рішень в умовах невизначеності та ризику. Розроблено методологічну модель внутрішнього аудиту відповідно до його етапів, методів та аспектів. Визначено основні напрями розвитку методології внутрішнього аудиту.

Ключові слова: внутрішній аудит; управління ризиками; методи аудиту.

Рис. 3. Літ. 11.

Александр В. Сметанко

РАЗВИТИЕ МЕТОДОЛОГИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

В статье дано обоснование методологической схеме и модели процесса проведения внутреннего аудита в условиях ориентации системы корпоративного управления акционерным обществом на принятие решений в условиях неопределенности и риска. Разработана методологическая модель внутреннего аудита в соответствии с его этапами, методами и аспектами. Определены основные направления развития методологии внутреннего аудита.

Ключевые слова: внутренний аудит; управление рисками; методы аудита.

Oleksandr V. Smetanko¹

DEVELOPMENT OF INTERNAL AUDIT METHODOLOGY

This article provides a rationale for the methodological scheme and the process model of internal audit in terms of the orientation of the system of corporate management of a joint stock company on decision-making under uncertainty and risk. The methodological model of internal audit has been elaborated in accordance with its stages, methods and aspects. The key directions in the development of the internal audit methodology are determined.

Keywords: internal audit; risk management; audit methods.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку теорії та практики внутрішній аудит не має розвиненої методології, що вимагає від науковців проведення комплексного дослідження стосовно розробки методології з урахуванням орієнтації внутрішнього аудиту на управління ризиками.

Це обумовлено тим, що внутрішній аудит є видом практичної діяльності, яка набуває свого наукового обґрунтування в процесі вирішення специфічних (прикладних) завдань, що ставляться перед службою внутрішнього аудиту. Саме тому більшість науковців зводять дослідження методології внутрішнього аудиту або до використання методів, або до методики, організації і технології його проведення відповідно до аспектів перевірки. Дана особливість у дослідженнях пов'язана з тим, що внутрішній аудит не має загально визнаної теорії, парадигми, концепції, постулатів та інших елементів, на підставі яких можна побудувати конструкцію науки й у подальшому здійснити наукове обґрунтування його теорії та методології.

Проблема повільного формування теоретичних основ внутрішнього аудиту та його методології в контексті розвитку корпоративного сектору економіки України потребує проведення додаткових досліджень щодо визначення ключових напрямів розвитку методології внутрішнього аудиту.

¹ Vadym Hetman Kyiv National Economic University, Ukraine.

Аналіз останніх публікацій. Проведений аналіз наукових публікацій, в яких досліджуються теоретичні основи внутрішнього аудиту та його методології, розглядаються в контексті наукових знань, що сформувалися в незалежному аудиті.

Л.М. Янчева, З.О. Макеєва та А.О. Баранова в процесі дослідження питань, пов'язаних з методологією аудиту, вказують на те, що формування методології внутрішнього аудиту ґрунтується на загальноприйнятих принципах [1, 65]. Вітчизняний науковець О.А. Петрик вказує, що найважливішими елементами методології аудиту є його методи та прийоми [5, 138]. Підтримуючи і розвиваючи точку зору О.А. Петрик [5], вважаємо, що методологія аудиту через методи та прийоми визначає його методіку та технологію проведення перевірок. Отже, можна констатувати, що основними ключовими елементами методології внутрішнього аудиту є методи (способи та прийоми), що застосовуються внутрішнім аудитором у процесі виконання завдань та методіка і технологія здійснення перевірки.

Для обґрунтування методології внутрішнього аудиту звернемося до визначення, яке, на наш погляд, якнайповніше розкривається науковцями Д.М. Стеченко і О.С. Чмиром: «наука про структуру, логічну організацію, методи та засоби діяльності; спосіб усвідомлення будови науки і методів її роботи; сукупність принципів, методів, прийомів і процедур дослідження, що застосовуються в тій чи іншій спеціальній галузі знань» [8, 270].

Іншого підходу дотримується В.П. Кохановський, який розкриває сутність методології у наступному визначенні: «Методологія – складна, динамічна, цілісна субординована система способів, прийомів, принципів різних рівнів, сфери дії, спрямованості, евристичних можливостей, змісту, структури» [10, 319].

На підставі проведеного аналізу розглянутих визначень можна зробити висновок, що дослідження методології внутрішнього аудиту та визначення її ключових складових (елементів) необхідно проводити, як з позиції теорії, так і з позиції практики (прикладний аспект).

У світлі теорії, методологія досліджень не повинна мати лише теоретичний або практичний характер, тобто методологія досліджень повинна мати певний баланс між двома зазначеними напрямками. Цей підхід до визначення методології досить ґрунтовано розкривається в такому висловлюванні: «Методологію можна розглядати з позиції: як теорії, де вона формується розділом філософського знання гносеології, так і практики, – орієнтована на вирішення практичних проблем і цілеспрямована на перетворення світу. Теоретична прагне до моделі ідеального знання (у заданих описом умовах, наприклад, швидкість світла у вакуумі), практична ж – це програма (алгоритм), набір прийомів і способів того, як досягти бажаної практичної мети і не схибити проти істини, або того, що ми вважаємо істинним знанням» [4].

На підставі наведених вище тлумачень, визначено загально визнану структуру методології: 1) основа методології; 2) характеристика діяльності; 3) логічна структура діяльності (об'єкт, предмет, суб'єкт, цілі, завдання, процедури, результат діяльності, рішення завдань); 4) тимчасова структура діяльності: (фази, стадії, етапи); 5) методіка та технологія виконання робіт і рішення завдань (методи, способи, прийоми).

Надана структура в подальшому дослідженні буде взята за основу в процесі розробки та обґрунтуванні методології внутрішнього аудиту та побудові його методологічної моделі.

Метою дослідження є визначення основних напрямів розвитку методології ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту.

Основні результати дослідження. Теоретичне обґрунтування внутрішнього аудиту обумовлює необхідність зосередити увагу на аналізі рівнів методології пізнання та методології внутрішнього аудиту через розкриття елементів, до яких належать: принципи, методи, методика та техніка (технологія проведення внутрішнього аудиту).

У загальному вигляді методологічні основи внутрішнього аудиту як виду практичної діяльності представлено на рис. 1.



Рис. 1. Методологічна схема процесу внутрішнього аудиту, авторська розробка

У наведеній схемі окремим елементом виділено ідентифікацію ризиків, що зумовлено впровадженням до системи корпоративного управління акціонерних товариств ризик-менеджменту.

Вплив ризик-менеджменту вимагає від внутрішніх аудиторів використання сучасних підходів до проведення аудиту не тільки з позиції оцінки ефективності систем контролю, корпоративного управління та обліку, а також з позиції управління ризиками. Саме управління ризиками виокремлює внутрі-

шній аудит в системі корпоративного управління як вид незалежної діяльності, спрямований на вирішення завдань з нівелювання існуючих ризиків, а також їх попередження в сьогоденні та недопущення в майбутньому.

З наведеної схеми видно, що відповідно до об'єкту та предмету визначаються цілі внутрішнього аудиту, досягнення яких, з одного боку, спрямоване на ідентифікацію ризиків у бізнес-середовищі акціонерного товариства, а з іншого — на визначення переліку завдань, що ставляться суб'єктами управління перед внутрішніми аудиторами.

Продовжуючи дослідження розвитку методології внутрішнього аудиту з метою визначення його пріоритетного напрямку, за яким буде проводитися подальше обґрунтування загальної методології, проведемо аналіз наукової літератури з досліджуваних питань.

Вітчизняний науковець В.С. Рудницький, розглядаючи питання і завдання, пов'язані з розвитком методології аудиту, зазначає, що одним із найважливіших завдань розвитку методології аудиту є розробка ефективних засобів оцінки аудиторського ризику як на стадії планування, так і на пізніших етапах роботи [7, 157].

Іншої точки зору дотримується російський науковець М.Н. Хорохордін, який зазначає, що предметом пізнання в аудиті, в т.ч. внутрішнього, є сутність фактів господарської діяльності організації, що дозволяють оцінити ступінь достовірності показників бухгалтерського обліку і бухгалтерської (фінансової) звітності, а також (при внутрішньому аудиті) підготувати проекти управлінських рішень щодо використання ресурсів, підвищення ефективності [11, 3].

Подібного підходу дотримується вітчизняний науковець Т.О. Каменська, яка зазначає, що практичний розвиток методології внутрішнього аудиту здійснюється за трьома основними напрямками: 1) запровадження стандартів внутрішнього аудиту; 2) визначення сутності, принципів, завдань; 3) розробка методичних рекомендацій та уніфікація процедурного забезпечення [3, 12–13].

Слід зазначити, що Т.О. Каменська значно розширює поняття сутності методології та разом з принципами вирізняє такі елементи, як мету, завдання, об'єкти і методи, а також методичні підходи до здійснення внутрішнього аудиту, які повинні бути описані у стандартах внутрішнього аудиту [3].

Наведені підходи до визначення основних елементів методології логічно вписуються в запропоновану методологічну схему (рис. 1) проведення внутрішнього аудиту, де внутрішній аудит спрямовано на результат — це оцінка ризиків і підготовка проектів рішень щодо їх нівелювання та підвищення ефективності діяльності акціонерного товариства.

Звертаючись до методологічної схеми проведення внутрішнього аудиту, проведемо її обґрунтування з позиції загальновизнаної та науково обґрунтованої І.В. Блаубергом [2, 68–69] рівневої класифікації методології, яка реалізована М.С. Пушкарем [6, 104–105] та І.В. Федоренко [9, 50] в обґрунтованні методології зовнішнього аудиту.

М.С. Пушкарь виділяє в структурі методології аудиту наступні складові: характеристики діяльності та базові посилки; логічну структуру; просторову структуру [6, 104–105].

І.В. Федоренко розкриває методологію аудиту через такі рівні: базовий рівень; основа методології, що формується на другому та третьому рівнях – загально- і конкретно-наукової методології; прикладний методологічний рівень – представлений четвертим рівнем технологічної методології [9, 50].

Вважаємо, що підхід І.В. Федоренко до побудови моделі аудиту може бути цілком застосовано під час обґрунтування методології внутрішнього аудиту, як з позиції наукових досліджень, так і щодо практичної діяльності [9].

У процесі дослідження методології внутрішнього аудиту потрібно зрозуміти її місце в системі наукових і практичних знань, а також виокремити основні елементи, які формують її основу і розкрити зв'язки, що виникають між ними.

З позиції наукового пізнання під методологією внутрішнього аудиту слід розуміти опис певних елементів і зв'язків, які виникають між ними, а також загальні підходи, спрямовані на вирішення цілей та завдань відповідно до місії внутрішнього аудиту. Інакше кажучи, методологія внутрішнього аудиту дозволяє відповісти на запитання: «Що?», а відповідь на запитання: «Як?» через професійне судження внутрішнього аудиту дають конкретні методики і технології.

Звернемося до методологічної схеми проведення внутрішнього аудиту (рис. 1) та дамо обґрунтування її структури:

1. Принципи внутрішнього аудиту формують третій рівень конкретно-наукової методології та з позиції дослідження внутрішнього аудиту визначають його базовий методологічний рівень, на якому закладається фундамент для розвитку практики внутрішнього аудиту та організації діяльності служби внутрішнього аудиту (СВА). Тобто, принципи внутрішнього аудиту спрямовані на формування загальних положень щодо здійснення внутрішнього аудиту та дають можливість визначити підходи, які, з одного боку, спрямовані на формування загальної методології, а з іншого – дозволять провести чітке розмежування між принципами методології та організації (правилами професійної етики внутрішніх аудиторів) діяльності внутрішніх аудиторів.

2. Метод (методи) – з позиції методології пізнання відносяться до загально- та конкретно-наукової методології і формують логічну структуру методології внутрішнього аудиту. Це пов'язано з тим, що методи внутрішнього аудиту є певним інструментом в руках внутрішніх аудиторів для досягнення результатів відповідно до стратегії та місії внутрішнього аудиту. Саме з цієї позиції методи внутрішнього аудиту складають основний методологічний рівень, на якому формується певний набір правил та норм пізнання, що дозволяють суб'єктам внутрішнього аудиту вирішувати поставлені перед ними завдання.

На основному методологічному рівні визначається сукупність методів, які через певні методики та технології дозволяють досягти місії внутрішнього аудиту.

3. Методика (технологія) – формує технологічну методологію, яка відноситься до четвертого рівня методології пізнання. Саме на даному рівні з позиції загальної методології внутрішнього аудиту формується її прикладний рівень. Ця особливість пов'язана з тим, що методики і технології через засто-

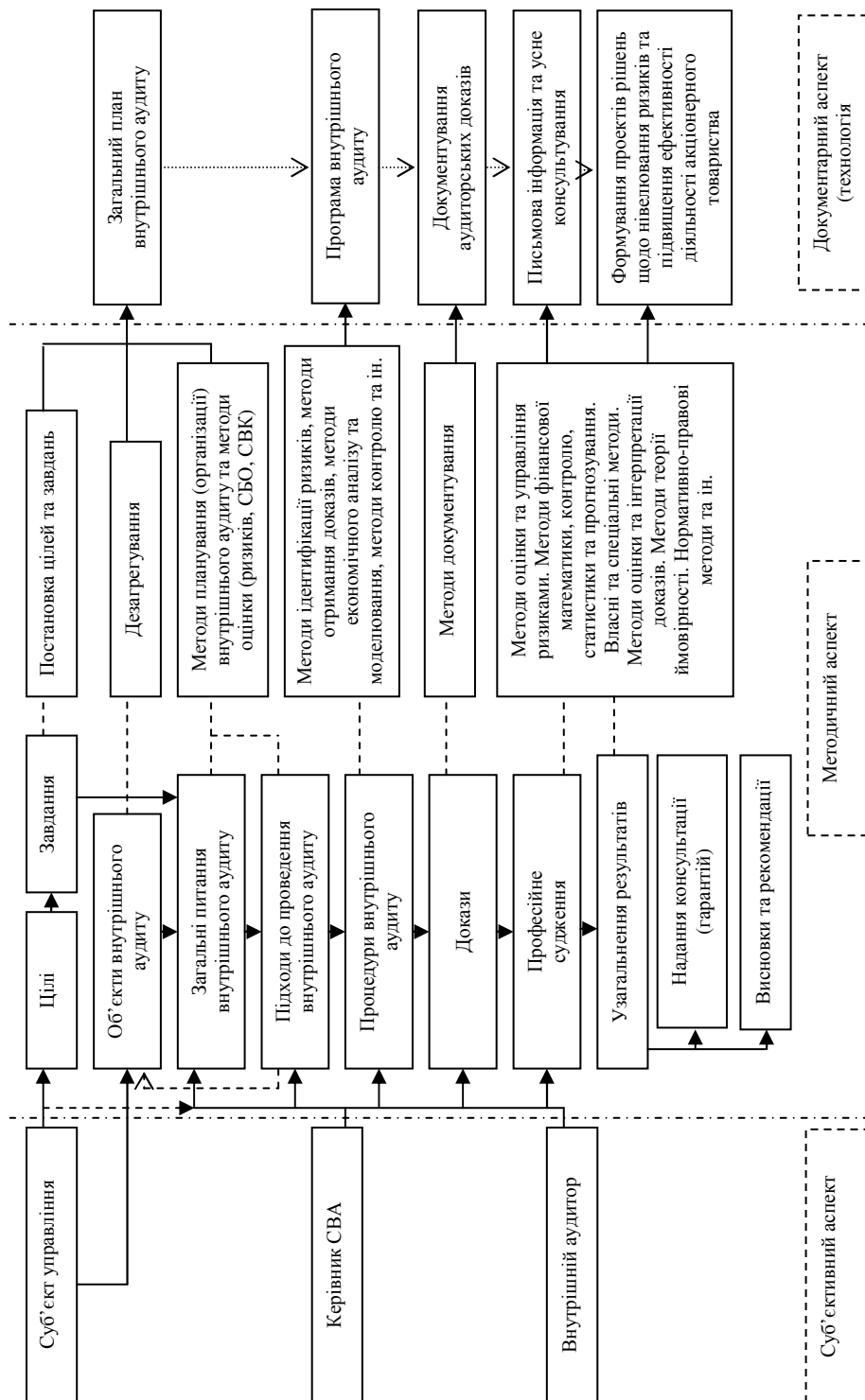


Рис. 2. Методологічна модель внутрішнього аудиту відповідно до його етапів, методів та аспектів, авторська розробка

сування спеціальних методів та процедур визначають процес здійснення внутрішнього аудиту, кінцевий результат якого спрямовано на формування відповідних до вирішуваних завдань проектів управлінських рішень та надання консультації.

Перейдемо до аналізу та розкриття взаємозв'язків між окремими елементами методологічної моделі внутрішнього аудиту (рис. 2).

Методологічну модель внутрішнього аудиту структурно розподілено за трьома рівнями, в основі яких закладено аспекти, що визначають взаємозв'язок між різними її елементами, а саме між процесом проведення внутрішнього аудиту (етапами) та його методами.

Розкриємо взаємозв'язки між суб'єктами внутрішнього аудиту та основними елементами методологічної моделі внутрішнього аудиту відповідно до його процесу та технології документування:

1. Суб'єктивний аспект з позиції методології досліджень розкривається через професійне судження аудитора, яке за своєю суттю заздалегідь є суб'єктивним. Тобто процес проведення внутрішнього аудиту зводиться до формування професійного судження (думки) аудитора, на підставі якого вищому керівництву надаються консультації та гарантії (впевненість) щодо ефективності діяльності акціонерного товариства, а також формуються відповідні проекти рішень.

Зазначимо, що суб'єктивний аспект є першим рівнем методологічної моделі, який з позиції методології пізнання формує логічну структуру загальної методології внутрішнього аудиту. Це пов'язано з тим, що суб'єкти управління визначають цілі, завдання та загальні питання до об'єкту перевірки, а суб'єкти внутрішнього аудиту (керівник СВА і/або внутрішній аудитор) визначають підходи та методи, які будуть застосовуватися у процесі проведення аудиту. Слід зазначити, що відповідно до поставлених цілей та завдань внутрішні аудитори узгоджують з суб'єктами управління план та програму перевірки, які є загальною частиною технології внутрішнього аудиту. Тобто суб'єкти управління та керівник СВА визначають логіку дій внутрішніх аудиторів, які на різних етапах проведення перевірки застосовують способи, прийоми і процедури з отримання аудиторських доказів, що у подальшому через технологію документування дозволяє їм здійснювати їх узагальнення, а через професійне судження формувати результативну інформацію внутрішнього аудиту (рис. 3).

2. Методичний аспект перевірки розкриває взаємозв'язок між етапами і методами (способами, прийомами), що застосовуються внутрішніми аудиторами не лише в процесі оцінки аудиторських доказів та формуванні аудиторського судження (проектів управлінських рішень), а також у процесі планування для визначення рівня суттєвості, оцінки ризику та обсягу аудиторської вибірки.

Як видно з рис. 2 та 3, методичний аспект перевірки базується на заздалегідь визначених методах, що дозволяють внутрішнім аудиторам досягти поставленої мети.

Звертаючись до методологічної моделі (рис. 2) та моделі процесу проведення внутрішнього аудиту (рис. 3), слід зазначити, що ключовим елементом в них є метод. Відповідно до об'єкта дослідження внутрішній аудитор застосо-

вує методи, що дозволяють у процесі перевірки формувати професійне аудиторське судження.



Рис. 3. Модель процесу проведення внутрішнього аудиту, авторська розробка

У запропонованій моделі процесу проведення внутрішнього аудиту, метод внутрішнього аудиту, а точніше сукупність його елементів – методи, способи, прийоми здійснюють безпосередній вплив на формування методичного забезпечення та визначення базових категорій.

Цей вплив пов'язано з тим, що будь-який вид діяльності, включаючи внутрішній аудит, повинен мати певне методичне забезпечення аудиторської перевірки.

Рис. 3 демонструє методичне забезпечення внутрішнього аудиту методичними матеріалами, власними методиками, типовими планами і програмами внутрішнього аудиту, навчально-методичними посібниками тощо.

Вважаємо, що розвиток методології внутрішнього аудиту доцільно здійснювати в напрямках вдосконалення існуючого та розробки сучасного методичного забезпечення з урахуванням ризик-орієнтованого підходу до здійснення внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах.

Метою розробки методичного забезпечення внутрішнього аудиту є підвищення його якості й ефективності на підставі затверджених та апробованих внутрішньофірмових методик і методичних матеріалів з проведення тематичних перевірок та надання консалтингових послуг.

У свою чергу, з позиції методології внутрішнього аудиту метод і методичне забезпечення визначають базові категорії внутрішнього аудиту та формують загальний підхід до методики перевірки та техніки документування результатів діяльності внутрішніх аудиторів.

3. Документарний (технологічний) аспект перевірки з позиції методології формує третій рівень методологічної моделі внутрішнього аудиту, який представлено технологією документування.

Технологія документування (документування) є складовою методології внутрішнього аудиту. Це зумовлено тим, що діяльність внутрішніх аудиторів та процес проведення перевірок повинен бути всебічно задокументовано.

Відповідно до етапів проведення перевірки внутрішні аудитори через певні методи, способи та прийоми визначають загальну технологію документування процесу внутрішнього аудиту, яка трансформується в певний набір стандартизованих документів (рис. 2–3).

Документи та форми звітності використовуються у процесі:

1) самоаналізу та контролю якості роботи внутрішніх аудиторів, а також під час визначення загальної ефективності діяльності СВА;

2) формування професійного судження з метою надання консультацій суб'єктам управління, а також гарантій (впевненості) щодо ефективності діяльності акціонерного товариства та проектів рішень, спрямованих на нівелювання ризиків.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження основних елементів розробленої методологічної моделі внутрішнього аудиту дозволяє нам стверджувати, що подальший розвиток методології внутрішнього аудиту за умов його орієнтації на управління ризиками необхідно здійснювати за двома напрямками:

1) визначення методів, що дозволять своєчасно проводити ідентифікацію і оцінку наявних та ймовірних ризиків;

2) розробки дієвих методик та технологій, які дозволять побудувати систему раннього попередження ризиків та оцінку ефективності діяльності акціонерного товариства.

Розвиток методології внутрішнього аудиту за визначеними напрямками з позиції практичної діяльності доцільно здійснювати через окремі методи та методики, на підставі яких формується професійне судження аудитора щодо об'єкту перевірки. Цей підхід обумовлений тим, що на різних стадіях та етапах внутрішнього аудиту професійне судження є системоутворюючим елементом методології внутрішнього аудиту, що дифузії в себе різні методи, способи, прийоми та процедури, які дозволяють отримувати результативну інформацію і вирішувати поставлені завдання раціонально, ефективно та з мінімальним ризиком.

Не менш важливим у розвитку методології внутрішнього аудиту відповідно до розробленої методологічної моделі внутрішнього аудиту є розробка методик, які за умов інтеграції їх в систему бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та корпоративного управління дозволять внутрішнім аудиторам отримувати релевантну інформацію стосовно ймовірних в бізнес-середовищі акціонерного товариства ризиків.

За результатами комплексного аналізу структури та складових елементів методологічної моделі внутрішнього аудиту визначено, що розробку методики внутрішнього аудиту доцільно здійснювати через спеціальні, загальнонаукові та власні методи, за допомогою яких внутрішні аудитори у процесі формування професійного судження: визначають фактори ризику і через систему збалансованих показників (показників ефективності діяльності товариства) здійснюють їх ідентифікацію та моніторинг; проводять аналіз і оцінку наявних та ймовірних ризиків; формують проекти рішень щодо управління ризиками; визначають ефективність діяльності акціонерного товариства та СВА.

Подальший розвиток методології внутрішнього аудиту, орієнтованого на ризик, необхідно здійснювати за такими напрямками: 1) уточнення та розкриття методів, які доцільно застосовувати в процесі здійснення перевірок; 2) визначення принципів внутрішнього аудиту; 3) удосконалення методик оцінювання ефективності системи корпоративного управління акціонерного товариства та СВА; 4) розробка методик та технологій, орієнтованих на побудову системи попередження настання ризикових подій; 5) розробка методологічного забезпечення внутрішнього аудиту.

Саме зазначені напрями розвитку методології внутрішнього аудиту з позиції практики є найбільш актуальним та потребують додаткових наукових досліджень.

1. Аудит: Навч. посібник / Л.М. Янчева, З.О. Макеєва, А.О. Баранова та ін. – К.: Знання, 2009. – 335 с.
2. Блауберг И.В., Юдин Э.Г. Становление и сущность системного подхода. – М.: Наука, 1973. – 271 с.
3. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: методологія та організація: Автореф. дис... докт. екон. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – К., 2011. – 42 с.
4. Методология. Структура методологии // ru.wikipedia.org.
5. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
6. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні: Монографія / За заг. ред. д.е.н., проф. М.С. Пушкаря. – Тернопіль: Карт-бланш, 2012. – 220 с.
7. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація: Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 106 с.
8. Стеченко Д.М., Чмир О.С. Методологія наукових досліджень: Підручник. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К.: Знання, 2007. – 317 с.
9. Федоренко И.В. Аудит: расширяем границы науки (теория и методология): Монографія. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 100 с.
10. Философия для аспирантов: Учеб. пособие / В.П. Кохановский, Е.В. Золотухина, Т.Г. Лешкевич, Т.Б. Фатхи. – Ростов на Дону: Феникс, 2003. – 448 с.
11. Хорохордин Н.Н. Методология внутреннего аудита в организации // Аудиторские ведомости. – 2006. – №6. – С. 3–9.

Стаття надійшла до редакції 18.12.2014.