

**ІСТОРИКО-КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ СТАНОВЛЕННЯ ІНСТИТУТУ
ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ**

© 2018 СЕМЕНЕЦЬ А. О.

УДК 657.6
JEL Classification: M42

Семенець А. О.

Історико-компаративний аналіз становлення інституту внутрішнього аудиту

Метою статті визначено проведення історико-компаративного аналізу становлення інституту внутрішнього аудиту та визначення передумов формування нового етапу його розвитку в умовах євроінтеграції. В роботі доведено, що активний розвиток внутрішнього аудиту в світі розпочався в 1941 р. з публікацією першої книги з внутрішнього аудиту та створенням американського Інституту внутрішніх аудиторів. Для визначення впливу Інституту внутрішніх аудиторів на розвиток внутрішнього аудиту в роботі проаналізовано основні події, які стали передумовою для його формування й подальшої популяризації професії внутрішнього аудиту на світовій арені. Доведено, що становлення і еволюція Інституту внутрішніх аудиторів мали суттєвий вплив на розвиток методології і організації внутрішнього аудиту в усьому світі, а розроблені інститутом стандарти внутрішнього аудиту забезпечують комплексне керівництво для професійної діяльності внутрішніх аудиторів через дотримання принципів, які надають основу для виконання і просування професії внутрішнього аудиту. Для подальшого дослідження історії становлення внутрішнього аудиту та визначення передумов формування нового етапу його розвитку в статті досліджено підходи, висвітлені в науковій літературі, до етапізації історії внутрішнього аудиту. Запропоновано виділяти новий етап світового розвитку інституту внутрішнього аудиту – етап глобального поширення та інформатизації внутрішнього аудиту. Хронологію етапів становлення інституту внутрішнього аудиту в Україні запропоновано доповнити етапом інтернаціоналізації та гармонізації, який враховує вплив євроінтеграційних процесів.

Ключові слова: внутрішній аудит, євроінтеграція, історико-компаративний аналіз, етапізація, інститут внутрішнього аудиту, інтернаціоналізація, гармонізація, Директиви ЄС.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2018-4-330-337>

Рис.: 1. Табл.: 1. Бібл.: 21.

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

E-mail: 55557777alina@gmail.com

ORCID: 0000-0003-2948-6238

Researcher ID: I-2672-2018

spin: 5044-1751

УДК 657.6
JEL Classification: M42UDC 657.6
JEL Classification: M42**Семенець А. А. Историко-компаративный анализ становления
института внутреннего аудита**

Целью статьи определено проведение историко-компаративного анализа становления института внутреннего аудита и определения предпосылок формирования нового этапа его развития в условиях евроинтеграции. В работе доказано, что активное развитие внутреннего аудита в мире началось в 1941 г. с публикацией первой книги по внутреннему аудиту и созданием Института внутренних аудиторов. Для определения влияния Института внутренних аудиторов на развитие внутреннего аудита в работе проанализированы основные события, которые стали предпосылкой для его формирования и дальнейшей популяризации профессии внутреннего аудита на мировой арене. Доказано, что становление и эволюция Института внутренних аудиторов имели существенное влияние на развитие методологии и организации внутреннего аудита во всем мире, а разработанные институтом стандарты внутреннего аудита обеспечивают комплексное руководство для профессиональной деятельности внутренних аудиторов через соблюдение принципов, которые представляют основу для выполнения и продвижения профессии внутреннего аудита. Для дальнейшего исследования истории становления внутреннего аудита и определения предпосылок формирования нового этапа его развития в статье исследованы подходы, освещенные в научной литературе, к этапизации истории внутреннего аудита.

**Semenets A. O. A Comparative Historical Analysis of the Development
of the Institution of Internal Audit**

The aim of the article is to conduct a comparative historical analysis of the development of the institution of internal audit and determine the prerequisites for the formation of a new phase of its development in the context of European integration. The paper proves that the active development of internal audit in the world began in 1941 with the publication of the first book on internal audit and the creation of the Institute of Internal Auditors. To determine the impact of the Institute of Internal Auditors on the development of internal audit, the work analyzes the main events that became a prerequisite for its formation and the further popularization of the internal audit profession on the world stage. It is proven that the establishment and evolution of the Institute of Internal Auditors had a significant impact on the development of the methodology and organization of internal audit throughout the world, and the standards of internal audit developed by the Institute provide comprehensive guidance for the professional activities of internal auditors through adherence to the principles which are the basis for conducting audits and promoting the internal audit profession. For further study of the history of the development of internal audit and the determination of the prerequisites for the formation of a new phase of its development, the article examines the approaches to phasing the history of internal audit covered in the scientific literature. It is proposed to single out a new phase of the global development of the institution of internal audit – the phase of global out-

Предложено выделять новый этап мирового развития института внутреннего аудита – этап глобального распространения и информатизации внутреннего аудита. Хронологию этапов становления института внутреннего аудита в Украине предложено дополнить этапом интернационализации и гармонизации, который учитывает влияние евроинтеграционных процессов.

Ключевые слова: внутренний аудит, евроинтеграция, историко-компаративный анализ, этапизация, институт внутреннего аудита, интернационализация, гармонизация, Директивы ЕС.

Рис.: 1. Табл.: 1. Библ.: 21.

Семенец Алина Александровна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа, Харьковский институт финансов Киевского национального торгового-экономического университета (пер. Плетневский, 5, Харьков, 61003, Украина)

E-mail: 55557777alina@gmail.com

ORCID: 0000-0003-2948-6238

Researcher ID: I-2672-2018

spin: 5044-1751

spread and informatization of internal audit. The chronology of the phases of the development of the institution of internal audit in Ukraine is proposed to be supplemented with the phase of internationalization and harmonization, which takes into account the influence of European integration processes.

Keywords: internal audit, European integration, comparative historical analysis, phasing, institution of internal audit, internationalization, harmonization, EU Directives.

Fig.: 1. Tbl.: 1. Bibl.: 21.

Semenets Alina O. – Candidate of Sciences (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 Pletnovsky Lane, Kharkov, 61003, Ukraine)

E-mail: 55557777alina@gmail.com

ORCID: 0000-0003-2948-6238

Researcher ID: I-2672-2018

spin: 5044-1751

Вступ. Євроінтеграційний рух України сприяє інтеграції вітчизняного бізнесу до світового економічного простору та, відповідно, розвитку зовнішньоекономічних відносин між суб'єктами господарювання, що вимагає від управлінського персоналу підвищеного контролю за господарською діяльністю. Одним із найефективніших інструментів контролю, який включає комплекс заходів з оптимізації господарської діяльності суб'єктів господарювання, обмеження протиправної економічної поведінки, попередження ризикових операцій та виявлення резервів підвищення ефективності бізнесу, є внутрішній аудит. На думку Річарда Брауна, який вивчає історію виникнення бухгалтерського обліку, «необхідність в незалежній перевірці або аудиті з'явилася тоді, щойно люди почали довіряти своє майно тією чи іншою мірою іншим» [1]. Тобто аудит взагалі, зокрема внутрішній, має досить довгу історію еволюційних стадій його становлення. Кожен етап становлення інституту внутрішнього аудиту характеризувався розширенням його об'єктного складу, методологічного базису, інструментарію, тому для визначення стратегічних орієнтирів його розвитку потребують поглибленого дослідження закономірності хронологічних стадій еволюції внутрішнього аудиту. Оскільки, як цілком слушно зазначав Я. В. Соколов, що історія жодним чином, не підтверджуючи наявності прогресу, насправді являє собою лише поверхневу зміну форм [2]. Дослідження історичних етапів розвитку інституту внутрішнього аудиту дозволить виявити переваги та недоліки його інструментарію в певний часовий проміжок та розробити рекомендації з удосконалення його методологічного базису на майбутнє, що особливо актуально в сучасних умовах господарювання, які характеризуються виникненням нових об'єктів бухгалтерського обліку, все більш широким використанням цифрових методів просування товарів і послуг, а також зростаючими можливостями штучного інтелекту і, як наслідок, поширенням кіберзагроз.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Історичні передумови розвитку внутрішнього аудиту висвітлюють-

ся в працях вітчизняних учених, зокрема, М. Виноградової, Г. Давидова, Н. Дорош, Т. Каменської, М. Корінько, К. Назарової, В. Пантелеєва, О. Петрик, В. Рудницького та ін. Окремі питання еволюції внутрішнього аудиту стали об'єктом досліджень зарубіжних учених В. Брінка, К. Піккета, Л. Сов'єра, А. Соніна, Я. Соколова.

На думку одних учених, професія внутрішнього аудитора є відносно молодою, що розвивається, внутрішній аудит рухається вперед методом проб і помилок, освоюючи нові методи і підходи і відмовляючись від практик, які не відповідають вимогам часу [3]. Інші вважають, що внутрішній аудит бере свій початок з часів Стародавнього світу, потреба в ньому виникла з розвитком товарообмінних і грошових відносин [4, с. 152]. Беручи до уваги кардинально протилежні підходи до бачення історичних передумов формування інституту внутрішнього аудиту, потребують поглибленого вивчення етапи його становлення, їх характерні особливості, методологічний інструментарій, що дозволить обґрунтувати його сучасні ознаки та шляхи розвитку.

Тому **метою статті** визначено проведення історико-компаративного аналізу становлення інституту внутрішнього аудиту та визначення передумов формування нового етапу його розвитку в умовах євроінтеграції.

Вся історія внутрішнього аудиту пронизана як спадом інтересу до нього й навіть зниженням довіри в період глобальних економічних криз, так і підвищеною увагою та сприянням його розвитку державними структурами в періоди фінансово-економічної стабільності. На сучасному етапі розвитку, підписавши Угоду про асоціацію з Європейським Союзом, Україна зобов'язалася поступово привести національне законодавство відповідно до його законодавчих актів, зокрема, це стосується і сфер бухгалтерського обліку і аудиту. В таких умовах цілком підтримуємо тезу про те, що: внутрішній аудит на сьогодні – це не просто модно, а сувороб необхідність, оскільки діяльність компаній, які інтегрують світові економічні процеси, повинна відповідати світовим стандартам та вимогам [5, с. 177].

Коли підходити до розуміння функцій внутрішнього аудиту в примітивному вигляді, то, звичайно, деякі з них виконувалися ще в Стародавньому світі. Для того часу було характерним, що власники наймали спеціально навчених людей, в обов'язки яких входило «вислуховувати» підконтрольних осіб. Така практика продовжилася і в Середні віки, коли спеціально призначалися так звані контролери, які перевіряли господарські операції власника [4, с. 152].

Та й сам термін «аудит» походить від латинського «audio», що означає «він чує», «слухач». За дослідженням Т. О. Каменської, саме так у духовних навчальних закладах називали учня-відмінника, якому вчителі доручали перевірку знань інших учнів: він вислуховував їхні відповіді, визначаючи ступінь засвоєння пройденого матеріалу, а також перевіряв якість виконання завдань. Звідси й походження терміна «аудит» [6, с. 61].

Перші внутрішні аудитори, в класичному розумінні професії, з'являються на початку ХХ ст. з розвитком великого бізнесу, акціонерних товариств, транснаціональних корпорацій, діяльність яких особливо схильна до загроз різноманітних зловживань, виникненню яких сприяє значний обсяг торговельних чи інших ділових операцій, ускладнення умов договорів чи контрактів з постачальниками та підрядниками й споживачами, появою географічно розмежованих сегментів бізнесу тощо. Саме тому відділи внутрішнього аудиту вперше з'являються в великих промислових підприємствах вже в кінці ХІХ ст.

Одним із перших регламентуючих документів з внутрішнього аудиту є інструкція, датована 1875 роком і прийнята найбільшим залізничним і промисловим гігантом в історії Німеччини «Friedrich Krupp AG». У ній робився акцент на тому, що аудитори повинні визначати, чи дотримуються закони, договори, політики і процедури належним чином, чи всі господарські операції були проведені відповідно до встановленої політики і наскільки добре вони виконуються. У зв'язку з цим аудитори повинні були представляти пропозиції щодо поліпшення існуючих процедур, давати критичний аналіз укладених договорів тощо [7]. Тобто вже в той час рекомендації внутрішнього аудиту мали стратегічну спрямованість.

Перелом у розвитку внутрішнього аудиту спричинили дві важливі події 1941 р.: публікація першої фундаментальної праці – книги Віктора Брінка «Внутрішній аудит: його сутність, функції та методи» [8] і створення американського Інституту внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors – ІІА) – асоціації професіоналів, що працюють як у приватному, так і в державному секторах, яка незабаром перетворилася на широко відому організацію, що розробляє міжнародні стандарти внутрішнього аудиту [9].

Книга В. Брінка була результатом його докторської дисертації, яка була підготовлена вченим в Нью-Йоркському Університеті. В своїй докторській дисертації автор обґрунтував необхідність існування професії внутрішнього аудитора, що було революційним етапом в розвитку інституту внутрішнього аудиту. Це пов'язано з тим, що до 40-х років ХХ століття до функціональних обов'язків внутрішніх аудиторів входило надання консультаційних послуг публічним акціонерним товариствам під час під-

готовки річної фінансової звітності. Тобто фактично посадові функції внутрішнього аудитора полягали в тому, щоб дані фінансової звітності були без помилок і суттєвих викривлень для проходження процесу перевірки та підтвердження її даних в результаті зовнішнього аудиту, який був обов'язковим для публічних компаній. Наукові ж обґрунтування та методологічні розробки В. Брінка базувалися на доведених тому, що ефективність діяльності внутрішнього аудитора буде значно вищою, якщо основна його функція буде полягати у наданні рекомендацій з покращення діяльності управлінському персоналу, а не лише перевірки звітних даних для отримання позитивного аудиторського висновку.

Таким чином, у праці В. Брінка однозначно було доведено виключну роль внутрішніх аудиторів у процесі управління компаніями. Внутрішній аудитор повинен надавати управлінському персоналу рекомендації щодо ефективності господарських операцій, збереження активів, нормативно-правового регулювання, дотримання внутрішніх політик і процедур, достовірності звітності, визначення і досягнення бізнес-цілей, виконання стратегічних завдань і планів у встановлені терміни, а не лише наводити результати перевірки наведених аспектів діяльності для покарання винних в помилках і зловживаннях осіб. За визначні наукові та практичні здобутки в сфері внутрішнього аудиту В. Брінк був призначений директором з внутрішнього аудиту в американській автомобілебудівній компанії «Ford Motor Co», яка входить у четвірку найкрупніших автовиробників у світі [10]. Діяльність В. Брінка постійно була спрямована на удосконалення організаційно-методичних засад нової на той момент професії, названої внутрішнім аудитором.

Другою подією, яка мала визначальний вплив на подальший розвиток інституту внутрішнього аудиту, було створення 17 листопада 1941 р. у США Інституту внутрішніх аудиторів – професійної асоціації внутрішніх аудиторів, що поставила за мету розвиток і популяризацію професії внутрішнього аудитора й розробку стандартів професійної діяльності й який з дня свого заснування відіграє істотну роль у визначенні напрямів розвитку внутрішнього аудиту. Для визначення впливу Інституту внутрішніх аудиторів (ІІА) на розвиток внутрішнього аудиту доцільно проаналізувати основні події, які стали передумовою для його формування й подальшої популяризації професії внутрішнього аудиту на світовій арені, що згруповано в табл. 1.

Таким чином, становлення і еволюція Інституту внутрішніх аудиторів мали суттєвий вплив на розвиток методології і організації внутрішнього аудиту в усьому світі. На сьогодні Інститут внутрішніх аудиторів – це міжнародна професійна організація, яка у співпраці з більш ніж 100 афілійованими інститутами внутрішніх аудиторів обслуговує своїх членів, які працюють переважно у сфері внутрішнього аудиту, корпоративного управління, внутрішнього контролю, ІТ-аудиту, навчання і безпеки [11, с. 138]. Інститут внутрішніх аудиторів через свої всесвітньо визнані міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (International Professional Practices Framework (IPPF)) забезпечує комплексне керівництво для професійної діяльності внутрішніх аудиторів через дотримання принципів,

**Історико-компаративний аналіз становлення та розвитку Інституту внутрішніх аудиторів,
а також його впливу на внутрішній аудит**

№ з/п	Роки	Подія, яка вплинула на подальший розвиток	Характеристика	Вплив на розвиток внутрішнього аудиту
1	2	3	4	5
1	1933	Прийняття Закону про цінні папери	Для ліквідації наслідків світової економічної кризи і Великої депресії 1929–1933 рр. Конгрес США приймає Закон про цінні папери, відповідно до положень якого фінансова звітність публічних компаній повинна була обов'язково підтверджуватися незалежним зовнішнім аудитором	Власники і керівники компаній усвідомлюють необхідність і користь внутрішнього аудиту для перевірки ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності
2	1941	Створення IBA	Засновниками IBA стали В. Брінк, Дж. Торстон і Р. Мілн. 9 грудня 1941 року в Нью-Йорку відбулося перше засідання членів Інституту внутрішніх аудиторів у складі 24 осіб	Формування, розвиток і зростання популярності професії внутрішнього аудитора
3	1944	Закінчення другої Світової війни	Відкривається відділення IBA в Канаді, після закінчення Другої світової війни відділення IBA заснуються на території колишньої Британської імперії: в 1948 р – у Великобританії; в 1952 р – в Австралії, ще через два роки – в Індії	Вихід IBA за межі США, подальший розвиток професії внутрішнього аудиту з урахуванням національних особливостей держав, в яких він здійснюється
4	1947	IBA випускає Положення про обов'язки внутрішнього аудиту	Прийняте Положення про обов'язки внутрішнього аудиту уточнювало, що, крім функцій, пов'язаних з бухгалтерським обліком і фінансовими питаннями, внутрішній аудит також виконує функції оперативного характеру	Вперше надається формальне визначення ВА як діяльності з надання незалежної оцінки, організованої всередині організації з метою перевірки бухгалтерських, фінансових та інших операцій як послуги для менеджменту
5	1957	IBA випускає другу редакцію Положення про обов'язки внутрішнього аудиту	Положення було істотно розширено та включало численний перелік послуг для керівництва, серед яких: аналіз і підтвердження правильності, адекватності бухгалтерського, фінансового й операційного контролю; оцінка ступеня відповідності діяльності встановленим політикам, планам і процедурам; оцінка надійності звітних та інших даних компанії; оцінка якості виконання встановлених функціональних обов'язків	Уточнено визначення ВА як діяльності з надання незалежної оцінки операцій, організованої всередині організації. Розширено повноваження та функціональні обов'язки внутрішнього аудитора
6	1968	IBA випускає Кодекс етики внутрішнього аудитора	Кодекс етики внутрішнього аудитора визначив основні принципи, яких має дотримуватися внутрішній аудитор при здійсненні професійних обов'язків	Формально узгоджені вимоги покликані були сприяти підтриманню етичних норм у професії внутрішнього аудиту
7	1974	Запровадження сертифікації ВА	IBA запускає іспит на отримання кваліфікації «Certified Internal Auditor». CIA є стандартом для фахівців з внутрішнього аудиту в міжнародних компаніях і слугує підтвердженням знань про міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту	Через 40 років понад 100 тисяч осіб є сертифікованими внутрішніми аудиторами, а кваліфікація є єдиним загальновизнаним міжнародним сертифікатом
8	1978	IBA випускає Професійні стандарти ВА	Метою розробки Професійних стандартів ВА було визначено сприяння в єднанні професії у всіх типах бізнесу, на різних рівнях керівництва й у всіх організаціях, де внутрішні аудиторі здійснюють діяльність. Внутрішні аудиторі повинні представляти звіти про аналіз діяльності різних підрозділів з оцінками, рекомендаціями, порадами й іншою відповідною інформацією	Почалася нова стадія функціонування ВА на основі стандартизованих процедур, визначено ВА як незалежну оціночну діяльність, організовану усередині компанії, яка по суті є контролем, що розглядає й оцінює адекватність та ефективність інших контролів
9	1981	IBA випускає оновлену редакцію Положення про обов'язки ВА	Вперше зазначається, що внутрішній аудит являє «послуги для організації» (service to organization), а не менеджменту	Підкреслюється незалежність відділу ВА та його діяльності від впливу управлінського персоналу

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5
10	1992	Публікація документа «Інтегрована концепція внутрішнього контролю»	Спільна робота декількох професійних саморегулюючих організацій, включаючи ІВА, завершується публікацією документа «Інтегрована концепція внутрішнього контролю» («Internal Control – Integrated Framework»), який заклав основи для якісної зміни в підходах і принципах внутрішнього аудиту	Перехід від операційного до ризик-орієнтованого ВА. Процес ВА тепер завжди починається з оцінки аудиторського ризику
11	1999	Нове визначення поняття ВА	Інститут визначає внутрішній аудит як «діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій»	Розширено межі ВА в області управління ризиками, внутрішнього контролю та корпоративного управління
12	2002	Прийняття Закону Сарбейнса – Окслі (SOX)	Банкрутства Enron і World-Com призводять до прийняття в США Закону SOX, який вперше майже за 70 років посилює вимоги до процесу підготовки та надання фінансової звітності публічними компаніями	Внутрішній аудит отримує потужний імпульс до розвитку внаслідок запиту керівництва корпорацій на оцінку відповідності процесу підготовки фінансової звітності вимогам SOX
13	2015	ІВА випускає оновлені Міжнародні основи професійної практики ВА	В Міжнародних основах професійної практики ВА вперше представлені «Місія внутрішнього аудиту» і «10 основних принципів професійної практики внутрішнього аудиту»	Місією ВА визначено покращувати та захищати цінність організації через надання ризик-орієнтованих та об'єктивних гарантій, порад та проникливого розуміння її суті
14	2016	Розширення мережі ІВА	ІВА представлений в 126 країнах світу, а загальна кількість членів перевищує 180 тисяч осіб	Подальша популяризація ВА

які надають основу для виконання і просування професії внутрішнього аудиту.

До основних принципів професійної практики внутрішнього аудиту відповідно до Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту відносяться: 1) демонструвати цілісність; 2) демонструвати компетентність і належну професійну старанність; 3) бути об'єктивним і вільним від надмірного впливу (незалежним); 4) дотримуватись стратегій, цілей та ризиків організації; 5) мати коректне підпорядкування та адекватні ресурси; 6) демонструвати якісне та безперервне вдосконалення; 7) взаємодіяти ефективно; 8) надавати ризик-орієнтовну впевненість; 9) бути проактивним, проактивним та орієнтованим на майбутнє; 10) сприяти вдосконаленню органі-

зації [12]. Дотримання визначених принципів у професійній діяльності внутрішніх аудиторів сприятиме подальшому розвитку і підвищенню довіри до їх діяльності.

Для подальшого дослідження історії становлення внутрішнього аудиту та визначення передумов формування нового етапу його розвитку, доцільно розглянути підходи вчених до бачення етапів його історії. Досить обґрунтовані результати етапізації історії внутрішнього аудиту наводить Т. О. Каменська, яка за критеріями виокремлення стану функцій внутрішнього аудиту всередині корпорацій та розвитку застосовуваних технологій визначає п'ять основних хронологічних етапів його становлення (рис. 1).

Децю інший підхід до етапів еволюції внутрішнього аудиту наводить Нгуен Т., який пропонує виокремлювати

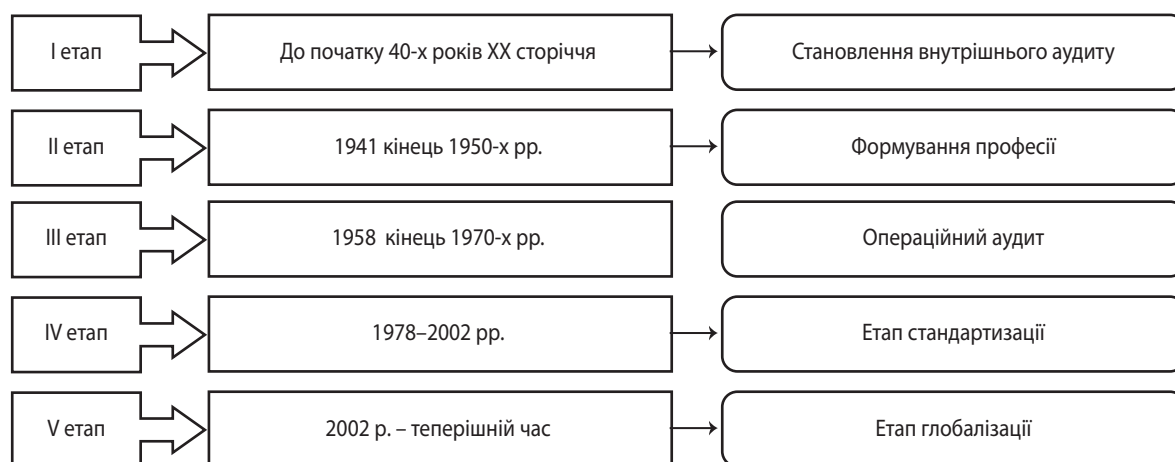


Рис. 1. Етапізація історії внутрішнього аудиту за Т. О. Каменською [6]

чотири етапи його розвитку, а саме: 1. Етап підтверджуючого аудиту (етап формування професії) – з 1941 року до 1970 року; 2. Етап системно-орієнтованого аудиту – з 1970 до 1990 року; 3. Етап ризик-орієнтованого аудиту – з 1990 року до 2013 року; 4. Етап комплексного внутрішнього аудиту з орієнтацією на виявлення внутрішнього виробничого резерву – з 2013 року [13].

П'ять етапів розвитку внутрішнього аудиту, але дещо з іншою градацією часових проміжків, ніж у дослідженні Т. О. Каменської, виділяє О. В. Сметанко, а саме: I етап – 1933–1940 рр. – етап становлення внутрішнього аудиту; II етап – 1941–1957 рр. – інституалізація внутрішнього аудиту; III етап – 1958–1977 рр. – розробка концепції внутрішнього аудиту; IV етап – 1978–1991 рр. – стандартизація професійної практики внутрішнього аудиту; етап – 1992–2015 рр. – затвердження глобальної концепції внутрішнього аудиту [14]. На нашу думку, така хронологія еволюції внутрішнього аудиту найбільш точно характеризує основні історичні віхи його розвитку.

Незважаючи на різні хронологічні проміжки, які виділяють в літературних джерелах, необхідно зазначити, що еволюція розвитку внутрішнього аудиту на пряму пов'язана з розширенням його функцій – від підтвердження даних фінансової звітності до постійної оцінки перспектив і ризиків, пов'язаних як з новими технологіями ведення бізнесу так і з впровадженням сучасних технологій в професійну діяльність (наприклад, програмним забезпеченням для управління внутрішнім аудитом (IA management software), аналізу великих масивів даних (data mining), безперервного аудиту (continuous auditing). Зважаючи на це, пропонуємо до виокремлених О. В. Сметанко етапів становлення інституту внутрішнього аудиту додати шостий етап, з 2015 р. до теперішнього часу – етап глобального поширення та інформатизації внутрішнього аудиту.

Незважаючи на підвищену увагу до питань розвитку методології та організації внутрішнього аудиту в дослідженнях українських науковців, на сьогодні вони законодавчо врегульовані лише для окремих категорій суб'єктів господарювання, зокрема, для фінансових установ, міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів і бюджетних установ. Саме прийняття окремих нормативних актів із регулювання внутрішнього аудиту й визначають хронологію етапів становлення інституту внутрішнього аудиту в Україні. Зокрема, Т. О. Каменська виокремлює чотири етапи становлення внутрішнього аудиту в Україні: I – 1998–2000 рр. – становлення внутрішнього аудиту в банківській сфері України; II – 2001–2002 рр. – впровадження внутрішнього контролю та аудиту у сфері державного фінансового контролю; III – 2003–2008 рр. – розвиток внутрішнього аудиту, корпоративне управління і управління ризиками; IV – 2009 р. – теперішній час (дослідження автора станом на 2015 р.) – самоорганізація та подальший розвиток внутрішнього аудиту [6, с. 64]. Такі ж етапи пропонує виокремлювати і О. В. Сметанко, лише наводить іншу градацію часових рамок [14].

На нашу думку, новий етап в розвитку внутрішнього аудиту в Україні бере свій початок з 2014 року, а саме

з ратифікацією нею Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом 27.06.2014 р. Статтею 347 міжнародного документу передбачено, що сторони, які підписали угоду, обмінюються інформацією, досвідом, найкращою практикою та здійснюють інші заходи, зокрема, у галузі державного внутрішнього фінансового контролю – подальшого розвитку системи державного внутрішнього контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (Інститут внутрішніх аудиторів (ІА), Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC), INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах [15]. Цей новий етап у розвитку українського інституту внутрішнього аудиту можна визначити як етап інтернаціоналізації та гармонізації. Під «інтернаціоналізацією аудиту» О. А. Петрик пропонує розуміти створення та визнання міжнародних принципів аудиту, норм і стандартів, діяльність міжнародних аудиторських фірм, інтернаціональні вимоги до професії аудитора, функціонування міжнародних аудиторських організацій [16].

Що стосується внутрішнього аудиту, то процес його інтернаціоналізації здійснюється за сприяння Інституту Внутрішніх Аудиторів, представленим в Україні всеукраїнською громадською організацією «Інститутом Внутрішніх Аудиторів України», що заснована в 2001 році. При вступі до інституту всі його члени одночасно отримують статус членів Global IA і набувають відповідного набору прав і можливостей [17]. На офіційному сайті інституту наведений переклад міжнародних Стандартів професійної практики внутрішнього аудиту редакції 2017 року на українську мову, що дозволяє інтегрувати їх вимоги у вітчизняну аудиторську практику.

Що стосується гармонізації внутрішнього аудиту, то вона на пряму пов'язана з вимогами Директив Європейського Парламенту та Ради 2006/43/ЄС і 2014/56/ЄС, якими у вітчизняне законодавство введено нову категорію «підприємства, що становлять суспільний інтерес», під якими відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» розуміють підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ і недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно належать до великих підприємств [18–20].

Підприємства, що становлять суспільний інтерес, підлягають проведенню обов'язкового аудиту. Гармонізуючи законодавство України до вимог європейських директив, 21 грудня 2017 року Верховна Рада України ухвалила Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (набув чинності з 01.01.2018 року та входить в дію з 01.10.2018 року), який істотно змінив вимоги щодо здійснення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес [21]. Ці вимоги потребують впровадження низки організаційних змін і відповідних процедур у системі корпоративного управлін-

ня підприємств, що становлять суспільний інтерес, а саме створення аудиторського комітету, до функціональних обов'язків якого входить нагляд за процесом підготовки публічної звітності, моніторинг ключових операцій та фінансових показників, вибір зовнішніх аудиторів і контроль якості їх роботи, організація служби внутрішнього аудиту, координування роботи різних служб і підрозділів із метою мінімізації ризиків для бізнесу і захисту прав акціонерів та інвесторів компанії.

В таких умовах вимоги щодо якості системи внутрішнього аудиту значно зростають, оскільки якість роботи служби внутрішнього аудиту виступає вирішальним чинником для отримання позитивного аудиторського висновку після проходження зовнішнього аудиту та гарантією того, що необхідні механізми контролю вбудовано у кожний бізнес-процес суб'єкта господарювання, і вони ефективно і надійно працюють.

Висновки. Таким чином, проведений історико-компаративний аналіз становлення інституту внутрішнього аудиту дозволив охарактеризувати основні еволюційні віхи його розвитку, визначити й описати особливості протікання кожного етапу, запропонувати виділення нових етапів розвитку внутрішнього аудиту в умовах інформатизації та євроінтеграції. Напрямами подальших досліджень визначено розробку рекомендацій з удосконалення методологічного інструментарію внутрішнього аудиту відповідно до визначених перспектив його розвитку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Внутренний аудит. Эволюция развития. URL: <https://www.pwc.kz>
2. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов. М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1996. 638 с.
3. Сонин А. «Внутренний аудит в новой реальности». URL: https://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publications/articles/testovyy-razdel/a-sonin-vnutrenniy-audit-v-novoy-realnosti/
4. Мухина А. С. Становление и развитие внутреннего аудита. *Образование. Наука. Научные кадры*. 2013. № 4. С 151–156.
5. Філозоп О. Внутрішній аудит та внутрішній контроль: розмежування понять. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : економіка, управління та адміністрування*. 2009. № 4(50). С. 177–181.
6. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: виникнення та розвиток. *Статистика України*. 2015. № 4. С. 60–68.
7. Cangemi M., Singleton T. Managing the audit function: a corporate audit department procedure guide. N.Y., 2003. 384 p.
8. Brink V. Z. Internal Auditing: Its Nature and Function and Methods of Procedure. The Ronald Press, 1941, 1st Edition.
9. The role of auditing in public sector governance: Supplemental Guidance. 2nd Edition. Release Date: Jan. 2012. URL: https://na.theiaa.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf
10. Moeller R., Witt H. N. Brink's Modern Internal Auditing, 5th Ed. New York : John Wiley & Sons, Inc., 1999. 794 p.
11. Копотієнко Т. Ю. Сучасний стан та тенденції розвитку внутрішнього аудиту в корпоративних утвореннях. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2015. № 15. С. 137–140.

12. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (Стандарти) (редакція: 2017 р.). URL: <https://www.iaa.org.ua/wp-content/uploads/2013/08/IPPF-Standards-2017-Ukrainian.pdf>

13. Нгуен Т.В.Л. Сущность и эволюция развития внутреннего аудита. *Науковедение : интернет-журнал* 2016. Т. 8, № 1. URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/31EVN116.pdf>

14. Сметанко О. В. Теорія та практика внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України : монографія. Київ : КНЕУ, 2013. 436 с.

15. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Міжнародний документ від 27.06.2014 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011

16. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія. Київ : КНЕУ, 2003. 260 с.

17. Інститут Внутрішніх Аудиторів України. URL: https://www.iaa.org.ua/?page_id=24

18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України від 16.07.1999 № 996 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

19. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС від 17 травня 2006 року. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844

20. Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN>

21. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19?find=1&text=%F1%F3%F1%EF%B3%EB%FC%ED#w11>

REFERENCES

- Brink, V. Z. *Internal Auditing: Its Nature and Function and Methods of Procedure*. The Ronald Press, 1941.
- Cangemi, M., and Singleton, T. *Managing the audit function: a corporate audit department procedure guide*. New York, 2003.
- “Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts”. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN>
- “Dyrektyva 2006/43/Yes Yevropeiskoho Parlamentu ta Rady vid 17 travnia 2006 roku pro oboviazkovy audit richnoi zvitnosti ta konsolidovanoi zvitnosti, shcho vnosyt zminy do Dyrektyv Rady 78/660/Yes ta 83/349/Yes i pryyniaie diu Dyrektyvy Rady 84/253/Yes vid 17 travnia 2006 roku” [Directive 2006/43/EU of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC of 17 May 2006]. http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844
- Filozop, O. “Vnutrishnii audyt ta vnutrishnii kontrol: rozmezhuvannia poniat” [Internal audit and internal control: delineation

of concepts]. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Seriya : Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*, no. 4 (50) (2009): 177-181.

Institut Vnutrishnikh Audytoriv Ukrainy. https://www.iaa.org.ua/?page_id=24

Kamenska, T. O. "Vnutrishnii audyt: vynykennia ta rozvytok" [Internal audit: emergence and development]. *Statystyka Ukrainy*, no. 4 (2015): 60-68.

Kopotienko, T. Yu. "Suchasnyi stan ta tendentsii rozvytku vnutrishnyoho audytu v korporatyvnykh utvorenniakh" [The current state and trends of the development of internal audit in corporate education]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Seriya : Ekonomichni nauky*, no. 15 (2015): 137-140.

[Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon.rada.gov.ua>

[Legal Act of Ukraine] (2017). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19?find=1&text=%F1%F3%F1%EF%B3%EB%FC%ED#w11>

"Mizhnarodni standarty profesiinoi praktyky vnutrishnyoho audytu (Standarty) (redaktsiia: 2017 r.)" [International standards for the professional practice of internal auditing (Standards) (edition: 2017)]. <https://www.iaa.org.ua/wp-content/uploads/2013/08/IPPF-Standards-2017-Ukrainian.pdf>

Moeller, R., and Witt, H. N. *Brink's Modern Internal Auditing*. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1999.

Mukhina, A. S. "Stanovleniye i razvitiye vnutrennego audita" [Formation and development of internal audit]. *Obrazovaniye. Nauka. Nauchnyye kadry*, no. 4 (2013): 151-156.

Nguen, T. V. L. "Sushchnost i evolyutsiya razvitiya vnutrennego audita" [The essence and evolution of the development of

internal audit]. *Naukovedeniye*. 2016. <http://naukovedenie.ru/PDF/31EVN116.pdf>

Petryk, O. A. *Audyt: metodolohiia i orhanizatsiia* [Audit: methodology and organization]. Kyiv: KNEU, 2003.

Smetanko, O. V. *Teoriia ta praktyka vnutrishnyoho audytu v aktsionernykh tovarystvakh Ukrainy* [Theory and practice of internal audit in joint-stock companies of Ukraine]. Kyiv: KNEU, 2013.

Sokolov, Ya. V. *Bukhgalterskiy uchet: ot istokov do nashikh dney* [Accounting: from the beginnings to the present day]. Moscow: Audit; YuNIT, 1996.

Sonin, A. "«Vnutrenniy audit v novoy realnosti»" [«Internal audit in the new reality»]. https://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publications/articles/testovyy-razdel/a-sonin-vnutrenniy-audit-v-novoy-realnosti/

"The role of auditing in public sector governance: Supplemental Guidance". Release Date: Jan. 2012. https://na.theiaa.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf

"Uhoda pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu, z odniiei storony, ta Yevropeiskym Soiuzom, Yevropeiskym spivtovarystvom z atomnoi enerhii i yikhnimy derzhavamy-chlenamy, z inshoi storony : Mizhnarodnyi dokument vid 27.06.2014 r." [Association Agreement between Ukraine, on the one hand, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, on the other hand, International Document of 27.06.2014]. http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011

"Vnutrenniy audit. Evolyutsiya razvitiya" [Internal audit. Evolution of development]. <https://www.pwc.kz>