

Міністерство освіти і науки України  
Національний університет водного господарства  
та природокористування

**Фінансова підзвітність суб'єктів  
господарювання у розвитку  
громадянського суспільства**

*МОНОГРАФІЯ*

Рівне–2021

УДК 656.7:658.14/.17

Ф59

**Авторський колектив:** Віктор Мошинський, Наталія Позняковська, Олеся Міклуха, Олена Дорошенко, Юлія Вашай, Світлана Левицька, Ольга Осадча, Вікторія Мельник, Юлія Мельник, Agnieszka Kister, Наталія Савіна, Ольга Павелко, Оксана Зінкевич, Зоряна Коваль, Валентина Ясишена, Леся Дончак, Діна Шкварук Руслана Андрушко, Ірина Боднарюк, Олена Антонюк, Інна Сисоєва, Оксана Балазюк, Віктор Пилявець, Светлана Данилкова, Володимир Чубай та ін.

**Рецензенти:**

**Лоханова Наталія Олексіївна**, доктор економічних наук, професор, завідувача кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Одеського національного економічного університету;

**Тихончук Леся Хотіївна**, доктор наук з державного управління, доцент, в.о. завідувача кафедри державного управління, документознавства та інформаційної діяльності Національного університету водного господарства та природокористування, м. Рівне;

**Яремко Ігор Йосафатович**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка».

*Рекомендовано вченою радою Національного університету водного господарства та природокористування.  
Протокол № 4 від 23 квітня 2021 року.*

**Ф59** Фінансова підзвітність суб'єктів господарювання у розвитку громадянського суспільства : монографія / Віктор Мошинський, Наталія Позняковська, Олеся Міклуха, Олена Дорошенко та ін. [Електронне видання]. Рівне : НУВГП, 2021. – 246 с.

**ISBN 978-966-327-502-4**

Монографія присвячена дослідженню теоретичних засад та визначенню практичних рекомендацій щодо фінансової підзвітності суб'єктів господарювання у розрізі формування сучасних інформаційних запитів громадянського суспільства, інноваційного забезпечення системи управління, обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання та сучасних тенденцій розвитку аудиту в інтересах розвитку громадянського суспільства.

Монографія призначена для науковців, здобувачів вищої освіти, освітян, практиків, громадських діячів, зацікавлених осіб.

**УДК 656.7:658.14/.17**

**ISBN 978-966-327-502-4**

© В. С. Мошинський, Н. М. Позняковська,  
О. Л. Міклуха, О. О. Дорошенко та ін., 2021  
© Національний університет водного  
господарства та природокористування, 2021

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕДМОВА.....</b>	<b>5</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ФОРМУВАННЯ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ЗАПИТІВ ГРОМАДЯНСЬКОГО СУСПІЛЬСТВА</b>	
<b>Віктор Мошинський, Наталія Позняковська, Олеся Міклуха</b> Сучасна освіта у розбудові громадянського суспільства.....	<b>6</b>
<b>Олена Дорошенко, Юлія Вашай</b> Розвиток цифрових технологій в управлінні та бухгалтерському обліку в контексті глобальних трендів сучасності.....	<b>19</b>
<b>РОЗДІЛ 2. ІННОВАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ</b>	
<b>Світлана Левицька, Ольга Осадача</b> Інвестиції в людський капітал в умовах цифровізації сталого національного розвитку.....	<b>32</b>
<b>Вікторія Мельник, Юлія Мельник</b> Інноваційний потенціал суспільного розвитку.....	<b>53</b>
<b>Олена Ціхановська, Антон Бердичевський</b> Інноваційний потенціал підприємства та його складові: поняття, сутність, еволюція теоретичних поглядів.....	<b>62</b>
<b>РОЗДІЛ 3. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В ІНТЕРЕСАХ РОЗВИТКУ ГРОМАДЯНСЬКОГО СУСПІЛЬСТВА</b>	
<b>Ольга Осадча, Едуард Хильчук</b> Реформування концептуальних аспектів обліково-аналітичної системи суб'єктів господарювання під впливом концепції сталого розвитку.....	<b>70</b>
<b>Agnieszka Kister</b> Znaczenie rachunku kosztów w zarządzaniu szpitalami publicznymi.....	<b>85</b>
<b>Наталія Савіна, Ольга Павелко, Оксана Зінкевич</b> Амортизація основних засобів та її вплив на фінансові результати суб'єктів господарювання.....	<b>93</b>

<b>Зоряна Коваль</b> Механізм сценарного аналізу ефективності стратегії підприємства..	<b>109</b>
<b>Валентина Ясишена</b> Зовнішні та внутрішні фактори впливу на формування гудвілу підприємств харчової промисловості.....	<b>122</b>
<b>Леся Дончак, Діна Шкварук</b> Оцінювання кадрового потенціалу підприємства.....	<b>135</b>
<b>Руслана Андрушко</b> Інноваційні рішення обліку та контролю витрат на якість сільськогосподарської продукції в умовах євроінтеграції.....	<b>147</b>
<b>Ірина Боднарюк</b> Фінансова підзвітність страхових компаній Національному банку України як регулятора ринку небанківських фінансових послуг.....	<b>160</b>
<b>РОЗДІЛ 4. СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ АУДИТУ</b>	
<b>Олена Антонюк</b> Тенденції розвитку аудиторських послуг в Україні.....	<b>173</b>
<b>Олег Дячук</b> Особливості аудиту грантових проєктів.....	<b>184</b>
<b>Інна Сисоєва, Оксана Балазюк, Віктор Пилявець</b> Нормативне регулювання внутрішнього контролю: українська та міжнародна практика.....	<b>193</b>
<b>Светлана Данилкова</b> Основные звенья в цепи внутреннего аудита: идентификация, состав, сравнение, развитие.....	<b>207</b>
<b>Володимир Чубай, Анна Ковальська</b> Прийняття неправильних управлінських рішень на основі аналізу фінансової звітності підприємств: причини, наслідки та способи уникнення .....	<b>227</b>

**Светлана Данилкова**

## **ОСНОВНЫЕ ЗВЕНЬЯ В ЦЕПИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА: ИДЕНТИФИКАЦИЯ, СОСТАВ, СРАВНЕНИЕ, РАЗВИТИЕ**

### **Введение**

В связи с упразднением Указа Президента Республики Беларусь «О ведомственном контроле» субъекты предпринимательской деятельности, в том числе с долей государственной формы собственности, вынуждены развивать иные формы контроля, позволяющие удовлетворять информационные потребности менеджмента и собственников имущества организаций. Следовательно, в Республике Беларусь сложилась ситуация обуславливающая развитие внутреннего аудита как науки, а также идентификации его основных звеньев: объекта, субъекта, предмета и т.д.

### **Основная часть**

Реформирование контрольной деятельности в Республике Беларусь обусловило потребность в развитии внутреннего аудита, удовлетворяющего интересы руководства, собственников имущества и общества в целом. Наличие большого количества публикаций в экономической литературе требует идентификации внутреннего аудита как науки и как вида практической деятельности. Для достижения поставленной цели следует изучить основные звенья внутреннего аудита. Решению данного вопроса способствует определение функций внутреннего аудита, объекта и субъекта, предмета, а также раскрытия их содержания.

Проблема научного обоснования компонентов внутреннего аудита обусловлена наличием различных точек зрения, которые не дают целостного представления о внутреннем аудите как предмете научного познания, а, следовательно, не позволяют четко, единообразно трактовать его дефиницию. Со стороны собственников организации внутренний аудит выступает по отношению к системе внутреннего контроля как форма аудита, так как независим от руководства организации и дает оценку эффективности деятельности персонала (институциональный и функциональный контроль). Со стороны внешнего аудита внутренний аудит рассматривается как форма внутреннего контроля, созданная в рамках субъекта, обеспечивающая сохранность активов, подотчетная ему. Автор считает, что внутренний аудит имеет двойственную природу: с одной стороны, он выступает как форма внутреннего контроля, а с другой – формой аудита, которой присущи ряд требований, принципов, функций, выполнение которых носит обязательный характер [1].

В российской и украинской экономической литературе существует множество точек зрения относительно содержания основных элементов

внутреннего аудита. Большинство авторов определяют основные функции внутреннего аудита. Так, Соколов Б.Н. выделяет следующие функции внутреннего аудита: контрольные, информационно-аналитические, методологические; консультационные [2]. Хахонова Н.Н. и Щербакова Е.П. [3] проявляют с Соколовым Б.Н. солидарность. Демьяненко Т.Е. дополняет функции внутреннего аудита: защитной и координационной [4]. Полисюк Г.Б. и Чистопашина С.С. считают необходимым дополнить функции внутреннего аудита не поясняя их содержания: профилактической и прогностической [5]. Суворова С.П., Ханенко М.Е. [6] выделяют функции: упорядочивающую и коммуникативную, что повторяет содержание информационной функции. Галустов В.У. [7] выделяет следующие функции внутреннего аудита: контрольные, аналитические, консалтинговые, организационные. По мнению автора, консалтинговые и консультационные функции, идентифицированные предыдущими учеными тождественны. Чернов А.Ю. [8] относит к функциям внутреннего аудита в том числе ревизионную и контрольную функции, как считает автор по своему содержанию они дублируют друг друга. По результатам проведенного исследования автор считает, что внутренний аудит выполняет множество функций, включающих вопросы диагностики бизнеса субъекта хозяйствования, оценки деятельности организации и перспектив развития, взаимодействия с руководством, собственниками, иными подразделениями организации, контрагентами и др. Однако зачастую содержание некоторых функций дублируется, несмотря на различные наименования, например, защитная функция по своему содержанию больше схожа с контрольной функцией, так как обеспечение сохранности активов, проверка законности, эффективности и целесообразности деятельности позволяет оценить эффективность существующей системы внутреннего контроля организации, т.е. как должностные лица выполняют должностные обязанности в соответствии с утвержденными стандартами, правилами, регламентами. По мнению автора, данный перечень функций внутреннего аудита весьма ограничен и не позволяет раскрыть его сущность и содержание. Другие ученые систематизировали различные точки зрения и расширили перечень основных функций внутреннего аудита. Так, Гуцаленко Л. В. и Яровая А.О. [9] приводят авторский перечень функций внутреннего аудита и раскрывают их содержание: верификации, оценки, контрольная, регулирующая, аналитическая, прогностическая, планирования, принятия решений (проектно-методическая), координационная, консультационная, стратегическая (мониторинга), информационная, правовой защиты (защитная), прямой и обратной связи. По мнению автора, функции информационная и прямой и обратной связи целесообразно интерпретировать как коммуникативную функцию, сущность которой заключается в налаженных информационных потоках между внутренними аудиторами, менеджерами, руководством организации и собственниками.

Вместе с тем, автор полагает, что данный перечень не является исчерпывающим и может быть дополнен.

Наряду с представленными взглядами иные ученые Рогоуленко Т. М. [10], Алборов Р. А. [11], Романова И.Б. [12], Резниченко С. М. [13], Шеремет А.Д., Суйц В.П. [14], Зырянова Т.В., Терехова О.Е. [15] и другие к функциям внутреннего аудита относят проверку систем бухгалтерского учёта и внутреннего контроля, соблюдения законов и других нормативных актов, а также требований руководства и собственников, расследования отдельных случаев, разработку и представление предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления. По мнению автора, данные функции обуславливают внутренний аудит как практическую деятельность, но не как предмет научных знаний и не позволяют обосновать его роль, значение и сущность.

Следует отметить, что в экономической литературе присутствует мнение, что функции внутреннего аудита следует подразделять не только на функции внутреннего аудита, но и на функции службы внутреннего аудита (внутреннего аудитора). Представителями данного подхода являются Шеремет А.Д., Суйц В.П. [14], Зырянова Т.В., Терехова О.Е. [15], Парамонова Л.А. [16], Максименко Ю.Л. [17], Блинова Т.В., Василицкая В.А. [18], Макаренко Е.Н. [19], которые к функциям внутренних аудиторов относят проверку систем контроля в целях выработки политики компании в рамках законодательства; оценку экономичности и эффективности операций компании; проверку уровней достижений программных целей; подтверждение точности информации, используемой руководством при принятии решений. Однако, автор полагает, что приведенный перечень функций внутренних аудиторов определяет направления их деятельности и отличается от функций внутреннего аудита детализацией объектов изучения, конкретными действиями, пользователями информации, что не позволяет четко провести разграничения и установить их предметную область.

По результатам проведенного исследования возникает потребность в разграничении функций внутреннего аудита как науки и как вида практической деятельности, а также функций службы внутреннего аудита (внутреннего аудитора). С этой целью автор предлагает критерии идентификации функций:

1) внутреннего аудита как науки присущи лаконичность формулировки, внешнее проявление каких-либо существенных свойств по которым можно оценить возможность участия в решении вопросов;

2) внутреннего аудита как вида практической деятельности указывающих на целенаправленную осознанную активность группы людей по освоению и преобразованию действительности;

3) службы внутреннего аудита (внутреннего аудитора) – это перечень обязанностей работников конкретного подразделения, подлежащих исполнению.

Таким образом, используя данные критерии, автор распределил функции внутреннего аудита как науки и как вида практической деятельности и представил результаты в таблице 4.2.

Таблица 4.2

**Система функций во внутреннем аудите**

Авторы	Функции внутреннего аудита		Функции службы внутреннего аудита (внутреннего аудитора)
	как науки	как вида практической деятельности	
1. Суворова С.П., Ханенко М.Е. [6, с. 56]	+	—	—
2. Макальская А.К. [20, с. 21–22]	—	—	+
3. Шеремет А.Д., Суйц В.П. [14]	—	+	+
4. Зырянова Т.В., Терехова О.Е. [15]			
5. Соколов Б.Н. [2]	+	—	—
6. Хахонова Н.Н., Щербакова Е.П. [3]			
7. Галустов В.У. [7]	+	—	—
8. Рогуленко Т. [10, с. 574–575]	—	+	—
9. Полисюк Г.Б., Чистопашина С.С. [5]	+	—	—
10. Алборов Р.А. [11]	—	+	—
11. Новосельцев А.А. [21]	—	+	—
12. Гуцаленко Л.В., Яровая А.О. [9]	+	—	—
13. Чернов А.Ю. [8]	+	—	—
14. Резниченко С.М., Сафонова М.Ф., Швырева О.И. [13, с. 125–127]	—	+	—
15. Бунина А.В., Зарочинцева Ю.В. [22]	—	+	—
16. Парамонова Л.А. [16, с. 184–189]	—	—	+
17. Дьяконова О.С. и др. [23, с. 21–22]	—	+	—
18. Максименко Ю.Л. [17, с. 153]	—	—	+
19. Демьяненко Т.Е. [4, с. 126]	+	—	—
20. Блинова Т.В., Василицкая В.А. [18, с. 182]	—	—	+
21. Никифорова Е.В., Шумилова И.В. [24, с. 8]	—	+	—
22. Макаренко Е.Н. [19, с. 30]	—	—	+
23. Романова И.Б. [12, с. 115–116]	—	+	—

*Источник: составлено автором*

Не умоляя значимости результатов исследований ученых представленных в таблице 1 автор считает необходимым дополнить реестр функций внутреннего аудита как объекта научных знаний, а именно:

- оперативная – сущность, которой заключается в тщательном исследовании текущего состояния объекта внутреннего аудита, своевременном установлении негативных фактов, отклонений;



- диагностическая – позволяет реально оценить состояние организации, ее перспективы развития, то есть внутренний аудит выступает как рентген бизнеса;

- ориентирующая – указывает, на что следует направить внимание, усилия должностных лиц и сотрудников организации, чтобы не допускать возникновения негативных последствий;

- корректирующая – подразумевает, что на основе выявленных отклонений необходимо разрабатывать рекомендации по устранению недостатков и тем самым корректировать действия должностных лиц;

- педагогическая – заключается в обучении сотрудников организации, проведении семинаров, курсов, реализация образовательных программ.

По мнению автора, не менее важной проблемой, требующей изучения, является вопрос идентификации ключевых звеньев внутреннего аудита как объект и субъект.

Однако, первоначально следует определить содержание термина «объект». Так, согласно Энциклопедии эпистемологии и философии науки объект (позднелат. *objectum* – предмет; от лат. *objicere* – бросаю вперед, противопоставляю) — то, на что направлена активность (реальная и познавательная) субъекта. Объектом может быть физическая вещь, существующая в пространстве и времени, объективно реальная ситуация [25].

В международной практике присутствуют критерии для включения объекта во «вселенную аудита», предложенные Д. МакНэйми и Дж. М. Сэлимом:

- объект должен содействовать достижению целей организации;
- объект должен оказывать существенное влияние на деятельность организации;
- величина возможных убытков, связанных с объектом, должна быть больше, чем сумма затрат на поддержание системы внутреннего контроля данного объекта и стоимости аудита данного объекта [26].

В настоящее время существуют различные подходы к идентификации объектов внутреннего аудита. Ряд российских ученых, исходя из рассмотренных критериев, конкретизируют объекты внутреннего аудита.

Кирсанова Ю.В. считает, что объектами внутреннего аудита выступают деятельность правления, целевое использование средств, соответствие первичных документов всем требованиям законодательства [27, с. 12].

По мнению Величко С.В. объектами внутреннего аудита являются хозяйственные операции, использование ресурсов, состояние учета и внутреннего контроля [28, с. 50].

Парушина Н.В., Суворова С.П. определяют, что объекты исследования непосредственно связаны с текущим обеспечением сохранности имущества, контролем эффективности использования ресурсов и внутренней отчетностью [29, с. 19].

Так, Мамушкина Н.В. считает, что к объектам внутреннего аудита относятся хозяйственные операции, использование ресурсов, состояние учета, отчетности и хозяйственного контроля, а также проверка на соответствие установленной учетной политике и общеметодологическим положениям [30]. По мнению автора, данная точка зрения ограничивает внутренний аудит рамками данных бухгалтерского учета и контроля и обуславливает назначение внутреннего аудита как установление реальности элементов бухгалтерского учета и отчетности, сохранности активов, рациональное использование ресурсов, что характерно первоначальному этапу становления внутреннего аудита.

Однако существуют иные мнения по данному вопросу. Так, Немченко В.В., Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. к объектам внутреннего аудита относят циклы деятельности предприятия закупки, продажи, инвестиции и другие [31, с. 19].

Мултановская Т.В., Воинова Т.С. определяют объекты внутреннего аудита процессы корпоративного управления, процессы управления рисками, систему внутреннего контроля [32, с. 57].

Зырянова Т.В., Терехова О.Е. считают, что основные объекты внутреннего аудита – это решение отдельных функциональных задач управления, разработка и проверка информационных систем предприятия. Объекты внутреннего аудита могут быть различными в зависимости от особенностей экономического субъекта и требований его руководства и (или) собственников [15, с. 21]. Автор считает, что определение объектов внутреннего аудита исходя из требований руководства и собственников некорректно, так как каждый из них преследует свои интересы, и они могут не совпадать.

По мнению Фурмановой Н.В. объектами внутреннего аудита являются бухгалтерия, планово-экономическая, финансовая, и другие функциональные службы организаций [33, с. 1491]. По мнению автора, данная точка зрения ограничивает объекты внутреннего аудита лишь структурными подразделениями, что не позволяет оценить эффективность принятых управленческих решений, организацию бизнес-процессов.

Полисюк Г.Б. и Чистопашина С.С. к объектам внутреннего аудита относят:

- организация и ведение бухгалтерского учета;
- достоверность составления и предоставления отчетности;
- состояние, использование и сохранность имущества;
- обеспеченность фирмы собственными средствами;
- финансовая устойчивость предприятия;
- платежеспособность;
- система управления предприятием;
- качество работы подразделений предприятия;
- налогообложение и исполнительская дисциплина;

- планирование и состояние внутривладельческого контроля;
- нормирование и стимулирование;
- организация и технология производства;
- хозяйственные процессы;
- проектно-сметная документация и т.п. [5].

По мнению автора, представленные объекты не систематизированы, представляют перечень направлений внутреннего аудита, показателей финансового состояния организации и документы.

Согласно Положения о порядке проведения внутреннего аудита в организациях потребительской кооперации, утв. постановлением Правления Белкоопсоюза от 28.02.2018 г., № 52 объектами внутреннего аудита выступают отдельные или общие взаимосвязанные экономические, организационные, информационные, иные аспекты деятельности организаций потребительской кооперации, обособленных структурных подразделений (филиалов) или их деятельность в целом [34]. Автор считает, что данный подход не конкретизирует объекты внутреннего аудита, а представляет их как отдельные элементы деятельности или всю деятельность подведомственных Белкоопсоюзу организаций.

Хорохордин Н.Н. полагает, что под объектом внутреннего аудита могут пониматься конкретная организационная единица (склад, касса), бизнес-процесс, продукт или услуга, предлагаемые организацией, система обработки данных, счета и операции бухгалтерского учета [35].

По мнению Сметанко А.В. к объектам внутреннего аудита следует относить финансово-хозяйственную деятельность как систему бухгалтерского учета и систему внутреннего контроля, систему корпоративного управления, бизнес-процессы, бизнес-операции и др. [36, с. 83–84].

По мнению автора, анализ экономической литературы свидетельствует о наличии разных точек зрения относительно объектов внутреннего аудита и их группировки:

- учетный подход, авторы данной точки зрения считают, что объектами внутреннего аудита являются активы, собственный капитал, обязательства, имущество все то, что отражено на счетах бухгалтерского учета (Мамушкина Н.В., Фурманова Н.В., Кирсанова Ю.В., Величко С.В., Парушина Н.В., Суворова С.П.). Данный подход направлен на обеспечение сохранности имущества, рациональное использование средств и ресурсов, повышение платежеспособности организации. Может быть применен в малых организациях и (или) дочерних структурах;

- процессный подход наиболее распространен на практике и объектами внутреннего аудита выступают бизнес-процессы организации (Зырянова Т.В., Терехова О.Е., Немченко В.В., Хомутенко В.П., Хомутенко А.В., Мултановская Т.В., Воинова Т.С.). Здесь обращено внимание на оценку существующих бизнес-процессов и повышение их эффективности,

управление рисками: их прогнозирование и нивелирование. Наиболее целесообразно применять в крупных организациях, объединениях, холдингах.

Однако, ряд ученых Хорохордин Н.Н., Сметанко А.В., Полисюк Г.Б., Чистопашина С.С. которые солидарны с точкой зрения ученых как учетного, так и процессного подходов образуют, по мнению автора, третий – комбинированный подход в идентификации объектов внутреннего аудита.

Выбор объектов внутреннего аудита зависит от ряда факторов и целей, стоящих перед службой внутреннего аудита. Автор считает, что ключевым фактором в выборе объектов внутреннего аудита является зрелость подразделения внутреннего аудита организации. Так, на начальном этапе формирования или преобразования существующих контрольно-ревизионных служб наиболее приемлемым будет учетный подход. По мере понимания собственником имущества существующих угроз и перспектив дальнейшего развития организации акцент сместится к последующим подходам – процессному и комбинированному.

В экономической литературе существуют различные мнения ученых относительно состава объектов внутреннего аудита, автор изучил их и сгруппировал по ряду критериев в разрезе установленных подходов: учетного, процессного и комбинированного, результаты представил в таблице 4.3.

*Таблица 4.3*

#### **Критерии группировки объектов внутреннего аудита и их содержание**

<b>Критерии</b>	<b>Учетный подход</b>	<b>Процессный подход</b>	<b>Комбинированный подход</b>
1	2	3	4
Авторы	Мамушкина Н.В. [30], Фурмановой Н.В. [33],	Зырянова Т.В., Терехова О.Е. [15]	Хорохордин Н.Н. [35], Сметанко А.В. [36], Полисюк Г.Б., Чистопашина С.С. [5]
Объект внутреннего аудита	активы, собственный капитал, обязательства, все то, что отражено на счетах бухгалтерского учета	бизнес-процессы организации	активы, собственный капитал, обязательства, бизнес-процессы, бизнес-операции и др.
Цель	обеспечение сохранности имущества, рациональное использование средств и ресурсов, повышение платежеспособности организации	оценку существующих бизнес-процессов и повышение их эффективности, управление рисками	объединение целей как учетного, так и процессного подходов

1	2	3	4
Уровень развития службы внутреннего аудита	на этапе формирования службы внутреннего аудита	на этапе дальнейшего развития службы внутреннего аудита, деятельности	стандартизации
1. Применен ие	в малых организациях и (или) дочерних структурах	в крупных организациях, объединениях, холдингах	в крупных организациях, объединениях, холдингах, а также в их филиалах, дочерних структурах

*Источник: составлено автором*

Однако, по мнению автора, каждый из представленных подходов имеет преимущества и недостатки (таблица 4.4) и не может быть единственным в выборе объектов внутреннего аудита.

*Таблица 4.4*

#### **Преимущества и недостатки подходов в выборе объектов внутреннего аудита**

<b>Подходы</b>	<b>Преимущества</b>	<b>Недостатки</b>
1. Учетный подход (по элементам бухгалтерской отчетности)	1. Аудит на соответствие требованиям нормативных правовых актов; 2. Обеспечение наличия и сохранности активов (имущества); 3. Наличие опыта и методик проведения	1. Ограничен структурным подразделением (бухгалтерией); 2. Несоответствие бухгалтерских данных реальному положению дел; 3. Потеря времени в ожидании отчетной информации; 4. Недостаточное влияние на прогнозирование предпринимательских рисков
2. Процессный подход (по бизнес-процессам)	1. Взаимосвязь между подразделениями; 2. Выявление «узких» мест в производственной цепочке; 3. Оперативность корректировки негативных явлений, процессов	1. Трудоемкость; 2. Большой массив разносторонней информации
3. Комбинированный подход (сочетание элементов учетного и процессного подходов)	1. Широкий спектр информации и взаимоувязка с различными сторонами деятельности организации; 2. Гибкий подход к выбору объектов исходя из целей управления; 3. Требуется зрелости службы внутреннего аудита; 4. Высокая вероятность обнаружения угроз и оперативное устранение последствий	1. Проблема выбора оптимального объема информации, способствующей достижению целей внутреннего аудита; 2. Отсутствие регламентов

*Источник: составлено автором*

В этой связи, автор считает, что объектами внутреннего аудита являются элементы финансовой отчетности – это активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы; бизнес-операции – это совокупность действий, входящих в один цикл в бизнес-деятельности; бизнес-функции – это возможности работников или подразделений по выполнению видов деятельности для достижения определенных целей; бизнес-процессы – это совокупность взаимосвязанных работ, направленных на создание продукции, услуги; бизнес-единицы – это юридически обособленная, организационно выделенная дочерняя, по отношению к головной организации структура, подразделение достаточно значимые для бизнеса.

Следующим ключевым компонентом внутреннего аудита является субъект, как правило, субъект – это тот, кто изучает объект и воздействует на него в своей практической деятельности.

В экономической литературе широко представлены мнения ученых относительно идентификации субъектов внутреннего аудита. Так, Резниченко С.М., Сафонова М.Ф., Швырева О.И. считают, что субъектами внутреннего аудита выступают работники специальной службы, составляющей часть внутреннего контроля и независимой от других структурных подразделений [13, с. 122]. По мнению автора, данная точка зрения некорректна, так как в систему внутреннего контроля входят различные подразделения, например, служба информационной безопасности, охраны и др. и это не означает, что их сотрудники реализуют функции внутреннего аудита.

Согласно Положения о порядке проведения внутреннего аудита в организациях потребительской кооперации, утв. постановлением Правления Белкоопсоюза от 28.02.2018 г., № 52 «субъекты внутреннего аудита – союзы потребительских обществ и созданные ими организации, обособленные структурные подразделения (филиалы), потребительские общества и созданные ими организации, обособленные структурные подразделения (филиалы), подлежащие внутреннему аудиту» [34]. Данный подход, по мнению автора, противоречит содержанию субъекта.

Клычкова Г.С., Закирова А.Р. и другие обуславливают сотрудников предприятия как субъекты внутреннего аудита [37, с. 97]. По мнению Величко С.В. субъектами внутреннего аудита являются работники предприятия [28, с. 50]. Солидарность с предыдущими учеными выражает Бурцев В.В., который относит к субъектам внутреннего аудита работников, находящихся в штате организации [38]. Данное мнение требует уточнения, какие сотрудники и в каком объеме реализуют функции внутреннего аудита. Такая неопределенность не позволяет идентифицировать субъекты внутреннего аудита.

Кирсанова Ю.В. считает, что субъектами внутреннего аудита выступают члены наблюдательного совета, контрольно-ревизионной комиссии [27, с. 13]. Немченко В.В., Хомутенко В.П., Хомутенко А.В.

определяют работников специальной службы предприятия как субъекты внутреннего аудита [31, с. 19]. Солидарность с вышеуказанными авторами разделяет Макаренко Е.Н., которая конкретизирует, что сотрудники, состоящие в должности внутреннего аудитора организации, являются субъектами внутреннего аудита [19, с. 31]. Однако, по мнению автора, данная точка зрения обобщает многообразие субъектов внутреннего аудита.

Сметанко А.В. обусловил не только субъекты внутреннего аудита, но и раскрыл их содержание:

- внутренний аудитор – лицо, которое осуществляет профессиональную деятельность в связи с внутренним аудитом и имеет соответствующую квалификацию и компетенцию. Внутренний аудитор должен иметь диплом о высшем экономическом образовании и (или) документы международного образца (диплом Международного института внутренних аудиторов (CICA), сертификат присяжного бухгалтера АССА, сертификат международного профессионального бухгалтера CIPA), которые подтверждают его компетентность и квалификацию в профессии внутренний аудитор;

- руководитель службы внутреннего аудита – чиновник, который возглавляет это структурное подразделение товарищества и назначается Наблюдательным советом. Руководитель службы внутреннего аудита имеет квалификацию внутреннего аудитора (специальную подготовку) и соответствующий стаж работы;

- служба внутреннего аудита – самостоятельное структурное подразделение товарищества и создается Наблюдательным советом. Данное подразделение выполняет функции внутреннего аудита и подчиненным непосредственно членам Наблюдательного совета – руководителю комитета по вопросам аудита или его акционерам (инвесторам) [39, с. 124].

По мнению автора, требования к образованию внутреннего аудитора нецелесообразно ограничивать лишь экономическим образованием, так как внутренний аудит может осуществляться в различных областях знаний (например, гражданское право, информационные технологии, экология и др.), где специалист с данным образованием будет не компетентным. Кроме того, процесс получения дипломов профессионального бухгалтера и внутреннего аудитора достаточно сложен и требовать, чтобы все внутренние аудиторы имели их невозможно. Цели внутреннего аудита могут быть выполнены при наличии у внутренних аудиторов начальных знаний в области внутреннего аудита, которые подтверждены национальным и (или) международным дипломом профессионального финансового менеджера по программе внутренний аудит (IPFM). Вместе с тем, наличие у внутренних аудиторов практического стажа работы будет свидетельствовать о понимании ими объемов и специфики предстоящей работы. Руководитель службы внутреннего аудита должен владеть профессиональными знаниями и навыками, которые подтверждены международными дипломами

Международного института внутренних аудиторов (СІА), сертификатом присяжного бухгалтера (АССА), сертификатом международного профессионального бухгалтера (СІРА). Наличие данных документов будет удостоверяет высокий профессиональный уровень руководителя структурного подразделения внутреннего аудита и этим отличать от рядовых сотрудников. Служба внутреннего аудита создается по решению собственников имущества организации и может подчиняться Наблюдательному совету, Правлению, Совету директоров, комитету по аудиту, генеральному директору, финансовому директору и т.д., следовательно, указывать в определении службы внутреннего аудита конкретных лиц, которым подотчетно данное подразделение не осмотрительно. Если в организационной структуре субъекта хозяйствования имеет место быть комитет по аудиту (Аудиторский комитет), которому подчиняется служба внутреннего аудита, то он также, по мнению автора, выступает субъектом внутреннего аудита. Комитет по аудиту (Аудиторский комитет) контролирует процесс подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью обеспечения сопоставимости, достоверности и прозрачности ее данных. Кроме того, комитет по аудиту контролирует эффективность системы внутреннего контроля и управления рисками, выполнение функций внутреннего и внешнего аудита, а также соблюдение требований нормативных правовых актов. Вместе с тем, комитет по аудиту способствует обеспечению надлежащих условий работы для сотрудников службы внутреннего аудита.

Кроме того, все вышеуказанные ученые рассматривают субъекты внутреннего аудита, если в организации создана собственная служба внутреннего аудита. Собственники могут принять решение о передаче функций внутреннего аудита на условиях аутсорсинга (ко-сорсинга), то есть внешним лицам. В связи с этим, субъектом внутреннего аудита будет выступать организация, выполняющая на договорных условиях функции внутреннего аудита, например, аудиторской организации.

Мултановская Т.В., Воинова Т.С. субъектами внутреннего аудита считают специальное подразделение компании и аудиторскую фирму, осуществляющую внутренний аудит на основе договора [32, с. 58]. Данное мнение расширяет привычные границы субъектов внутреннего аудита, но не раскрывает весь перечень и их содержание.

Вместе с тем, как свидетельствует проведенное исследование, в экономической литературе отсутствует научно обоснованная классификация субъектов внутреннего аудита. Автором предпринята попытка классифицировать субъекты внутреннего аудита по различным классификационным признакам, что представлено в таблице 4.5.

Приведенная классификация субъектов внутреннего аудита позволит обосновать их значение, ранжировать по квалификационным требованиям, направлениям аудита, а также дополнять квалификационные признаки и развивать их.



Таблица 4.5

**Классификация субъектов внутреннего аудита и содержание его видов**

<b>Классификационный признак</b>	<b>Субъекты внутреннего аудита</b>
1. По отношению к субъекту предпринимательской деятельности	1.1 внешние – юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие функции внутреннего аудита на условиях аутсорсинга или ко-сорсинга;
	1.2 внутренние – внутренние аудиторы, руководитель службы внутреннего аудита, служба внутреннего аудита, Комитет по аудиту (Аудиторский комитет)
2. По наличию документа, подтверждающего квалификацию внутреннего аудитора	2.1 несертифицированные – отсутствует документ, подтверждающий наличие квалификации внутреннего аудитора; 2.2 сертифицированные – наличие документа, подтверждающего наличие квалификации внутреннего аудитора и (или) внешнего аудитора
3. По организационному признаку	3.1 внутренние аудиторы материнской организации; 3.2 внутренние аудиторы дочерних организаций
4. По видам деятельности	4.1 промышленность; 4.2 торговля; 4.3 сельское хозяйство; 4.4 транспорт и т.д.
5. По направлениям внутреннего аудита	5.1 бухгалтерский, налоговый и иной учет, составление отчетности; 5.2 информационная безопасность; 5.3 оценка предпринимательских рисков; 5.4 диагностика технического состояния производственного оборудования и т.д.

*Источник: составлено автором*

В экономической литературе недостаточно уделяется внимания раскрытию содержания предмета внутреннего аудита в отличие от других его элементов. Дискуссионный характер мнений различных авторов отражает динамику формирования и развития внутреннего аудита, как вида профессиональной деятельности, так и науки.

Так, Дорош Н. считает, что предметом внутреннего аудита является оценка деятельности субъекта хозяйствования [40, с. 17]. Данный автор

полагает предметом внутреннего аудита оценочную деятельность, что не в полной мере раскрывает его содержание и не позволяет понять конечную цель его осуществления.

Виноградова М.А., Жидеева Л.И. определяют, что предметом внутреннего аудита является экспертная оценка адекватности и эффективности функционирования систем управления предприятием, бухгалтерского учета и внутреннего контроля с целью недопущения ошибок, злоупотреблений и отклонений показателей финансовой отчетности от данных бухгалтерского учета [41]. Мнение данных авторов по содержанию предмета внутреннего аудита основано на контрольно-ревизионном опыте, так как результатом экспертной оценки является недопущение нежелательных отклонений, ошибок, злоупотреблений. Автор считает, что ученые при идентификации предмета исходили из уровня развития внутреннего аудита как науки в стране, так и в организациях.

Пантелеев В.П., Коринько М.Д. солидарны с мнением Виноградовой М.А., Жидеева Л.И. и указывают, что предметом внутреннего аудита выступает экспертная оценка адекватности и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля с целью недопущения нежелательных отклонений [42]. По мнению автора, данные точки зрения отождествляют предмет внутреннего аудита с экспертной деятельностью, которая исследует системы учетно-контрольной практики с целью недопущения негативных последствий. Мнения авторов направлены на изучение событий произошедших в прошлом и не включают прогнозирование вероятности возникновения угроз и стратегии развития организации в будущем.

Коллектив авторов под руководством Редько А.Ю. полагают, что предметом внутреннего аудита является любая информация важная для принятия своевременного и адекватного управленческого решения [43]. По мнению автора, информация весьма важный ресурс для принятия управленческих решений, но кроме того, необходимо знать осуществляемую финансово-хозяйственную деятельность, действующую систему управления. Вместе с тем авторы не определяют критерии важности информации, а, следовательно, этот вопрос является профессиональным суждением работников службы внутреннего аудита. Однако, это может повлечь неблагоприятные последствия как для организации, так и для ее собственников.

Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М. обосновывают предмет внутреннего аудита как информацию, подлежащую сбору, оценке и изучению с целью раскрытия содержания и познания фактов, касающихся функционирования систем хозяйственного механизма и положения экономических объектов хозяйствующего субъекта на стадиях расширенного воспроизводства (в производстве, распределении, обмене и потреблении) [44, с. 20]. Данные авторы обосновывают предмет внутреннего аудита как предмет практической деятельности в разрезе основных бизнес-процессов.

Вместе с тем, содержание предмета внутреннего аудита ограничено расширенным воспроизводством и не позволяет его раскрыть для непроизводственной сферы.

Ковалева О.В., Константинов Ю.П. утверждают, что предметом внутреннего аудита выступают бухгалтерская отчетность, смета расходов, имущество экономического субъекта, методы организации производства и взаимодействия различных подразделений [45]. Данная точка зрения базируется на бухгалтерском подходе, безусловно, информация, содержащаяся в бухгалтерских документах и отчетности реализует первичную функцию внутреннего аудита – обеспечение наличия и сохранности имущества, но не позволяет в полном объеме отразить весь спектр профессиональных интересов внутренних аудиторов и информационных потребностей собственников и руководителей организации.

По мнению Андреева В.Д. предметом внутреннего аудита следует считать совокупность различных объектов, явлений и фактов, происходящих в процессе управления предпринимательской деятельностью, отраженных в системе административного и бухгалтерского контроля, нефинансовых документах и системно оцениваемых с позиций соблюдения законности, экономичности и эффективности совершенных операций, производительности и результативности достижения поставленных целей [46, с. 26].

С мнением Андреева В.Д. солидарна Кеворкова Ж.А., которая удостоверяет, что предметом внутреннего аудита является проверка совокупности различных объектов, явлений и фактов, происходящих в процессе управления текущей, финансовой и инвестиционной деятельностью, отраженных на счетах финансового, управленческого и налогового учета и оцениваемых с позиций соблюдения законности, достоверности, рациональности и эффективности совершенных фактов хозяйственной деятельности, результативности достижения поставленных целей и задач хозяйствующим субъектом [47].

Однако данный автор сводит содержание предмета внутреннего аудита к контрольной деятельности, отождествляя с понятиями контроль, ревизия, проверка. По мнению автора, такая точка зрения подчеркивает актуальность идентификации исследуемого понятия и систематизации содержания предмета внутреннего аудита в разрезе различных подходов и критериев.

Интерес представляет точка зрения Сметанко А.В., который подразделяет предмет внутреннего аудита с точки зрения теории как финансово-хозяйственную деятельность предприятия и управление ею и практической деятельности как независимую проверку систем бухгалтерского учета, внутреннего контроля и корпоративного управления с целью предоставления гарантий, консультаций, разработки проектов решений и методических рекомендаций, направленных на повышение эффективности функционирования организации с последующей оценкой их результативности [36, с. 82].

С точки зрения философии существуют две теории: в соответствии с одной – под предметом понимают совокупность объектов, с другой – в предмет входят главные, наиболее существенные свойства и признаки объектов [48, с. 329–330].

Следовательно, раскрывая содержание предмета внутреннего аудита с точки зрения теории и практической деятельности Сметанко А.В. отражает философские подходы. С одной стороны, отождествляя предмет внутреннего аудита с объектом (системы бухгалтерского учета, внутреннего контроля и корпоративного управления), а с другой стороны – определяя предмет внутреннего аудита как главные, наиболее существенные свойства объекта (финансово-хозяйственная деятельность).

Приведенные мнения ученых относительно содержания понятия «предмет внутреннего аудита» позволил автору данного исследования систематизировать их и сгруппировать точки зрения авторов отражающих учетный, контрольный и экспертный подходы (табл. 4.6).

Таблица 4.6

#### Систематизация предмета внутреннего аудита

Критерии	Предмет внутреннего аудита		
	учетный подход	контрольный подход	экспертный подход
ФИО ученых	Ковалева О.В., Константинов Ю.П.	Кеворкова Ж.А., Сметанко А.В.	Дорош Н., Пантелеев В.П., Коринько М.Д., Виноградова М.А., Жидеева Л.И.
Содержание	документы, методы организации	проверка	экспертная оценка
Объект	бухгалтерская отчетность, сметы расходов, имущество организации	системы бухгалтерского учета, внутреннего контроля, корпоративного управления	
Цель (результат)	сохранность имущества	соблюдение законности, достоверности, рациональности и эффективности совершенных фактов, результативности достижения целей	недопущение нежелательных отклонений, ошибок, злоупотреблений

Источник: составлено автором

Следовательно, обобщив мнения различных ученых автор считает, что под предметом внутреннего аудита необходимо понимать совокупность исследуемых объектов, с целью изучения, оценки и представления достоверной информации о их состоянии и использовании.

## **Выводы**

Таким образом, по результатам проведенного исследования можно сделать вывод о том, что:

1. в настоящее время отсутствуют единые подходы к определению полного перечня функций внутреннего аудита как предмета научных знаний, позволяющие раскрыть сущность и содержание внутреннего аудита;

2. отдельные ученые отождествляют функции внутреннего аудита как вида практической деятельности и функции внутреннего аудитора (службы внутренних аудиторов), а также направлений их профессиональной деятельности;

3. необходимо дополнить реестр функций внутреннего аудита как объекта научных знаний и раскрыть их содержание, что позволит представить их полную палитру, определить роль и содержание внутреннего аудита в системе управления организацией;

4. объектами внутреннего аудита являются элементы финансовой отчетности, бизнес-операции, бизнес-функции, бизнес-процессы, бизнес-единицы;

5. субъектами внутреннего аудита выступают внутренние аудиторы, служба внутреннего аудита, руководитель службы внутреннего аудита, комитет по аудиту (Аудиторский комитет), внешнее лицо, реализующее функции внутреннего аудита;

6. предметом внутреннего аудита является совокупность исследуемых объектов, с целью изучения, оценки и представления достоверной информации об их состоянии и использовании.

## **Список использованных источников**

1. Данилкова С. А. Место и роль внутреннего аудита в системе внутреннего контроля инновационного кластера. *Экономика и банки*. 2018. № 1. С. 14–18.

2. Соколов Б. Н. Роль службы внутреннего аудита в компании. *Финансовый директор*. 2007. № 6. С. 34–43.

3. Хахонова Н. Н., Щербакова Е. П. Проблемы организации и функционирования службы внутреннего аудита в компаниях. *Вестник Адыгейского государственного университета. Сер. 5 Экономика*. 2010. № 2. С. 105–110.

4. Демьяненко Т. Е. Теоретические аспекты углубления сущности внутреннего аудита. *Учет и финансы*. 2016. № 3(73). С. 122–127.

5. Полисюк Г. Б., Чистопашина С. С. Место и роль внутреннего аудита в системе внутрифирменного контроля. *Все для бухгалтера*. 2010. № 7. С. 40–45.

6. Суворова С. П., Ханенко М. Е. Внутренний аудит в системе управленческих задач организации. *Экономические и гуманитарные науки*. 2011. № 7(234). С. 50–58.
7. Галустов В. У. Исследование роли и методических подходов и вариантов создания службы внутреннего аудита. *Учет и статистика*. 2014. № 1(33). С. 43–49.
8. Чернов А. Ю. Новые аспекты в определении функций внутреннего аудита и их содержания. *Учет и статистика*. 2007. № 2 (10). С. 150–154.
9. Гуцаленко Л. В., Яровая А. О. Сущность и функции внутреннего аудита на предприятиях Украины. *Инновационная экономика*. 2011. № 21. С. 106.
10. Рогуленко Т. М. Внутренний аудит и его место в системе внутривладельческого контроля. *РИСК*. 2012. № 1. С. 568–576.
11. Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. М. : Дело и Сервис, 2004. 463 с.
12. Экономическая безопасность в современных условиях : учеб. пособие / под ред. И. Б. Романовой. Ульяновск : УлГУ, 2016. 136 с.
13. Резниченко С. М., Сафонова М. Ф., Швырева О. И. Современные системы внутреннего контроля : учеб. пособие. Ростов н/Д : Феникс, 2016. 510 с.
14. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит : учебник. Издание пятое, перераб. и доп. М. : ИНФРА–М, 2006. 448 с.
15. Зырянова Т. В., Терехова О. Е. Концептуальные подходы к формированию системы внутреннего аудита. *Экономический анализ: теория и практика*. 2005. № 22(55). С. 16–25.
16. Парамонова Л. А. Внутренний аудит в системе внутреннего контроля сервисно-ориентированных организаций. *Вектор науки ТГУ*. 2012. № 1(19). С. 184–189.
17. Максименко Ю. Л. Внутренний аудит как подсистема эффективного менеджмента. *Учет и статистика*. 2015. № 1 (5). С. 149–157.
18. Блинова Т. В., Василицкая В. А. Функционирование внутреннего аудита предприятий как современного инструмента контроля. *Экономика. Право. Печать. Вестник КСЭИ*. 2015. № 2–3(66–67). С. 181–188.
19. Макаренко Е. Н. Система внутреннего и внешнего аудита в условиях функционирования МСФО и МСА. *Экономические и гуманитарные науки*. 2010. № 11(226). С. 29–33.
20. Макальская А. К. Внутренний аудит : учеб.-практ. пособие. М. : Дело и сервис, 2001. 112 с.
21. Новосельцев А. А. Функции внутреннего контроля и внутреннего аудита на предприятии. *Социально-экономические явления и процессы*. 2013. № 4(050). С. 121–125.
22. Бунина А. В., Зарочинцева Ю. В. Внутренний аудит в системе управления организацией. *Вестник Воронежского государственного аграрного университета*. 2017. № 4 (55). С. 217–223.

23. Внутренний аудит : учебник / О. С. Дьяконова, Т. М. Рогуленко, В. А. Гузь, С. В. Пономарева, А. В. Бодяко ; под общ. ред. Т. М. Рогуленко. М. : КНОРУС, 2015. 182 с.
24. Никифорова Е. В., Шумилова И. В. Внутренний аудит в организации: виды, задачи, функции. *Аудиторские ведомости*. 2006. № 7. С. 3–9.
25. Энциклопедия эпистемологии и философии науки / гл. ред. И. Т. Касавин. М. : «Канон+» РООИ «Реабилитация», 2009. 1248 с.
26. McNamee D., Selim G. M. Risk Management: Changing the internal auditor's paradim. Altamonte Springs, Florida, USA, 1998.
27. Кирсанова Ю. В. Внутренний аудит как инструмент внутреннего контроля в неприбыльной организации. Варшава : Фонд им. Стефана Батория, 2009. 13 с.
28. Величко С. В. Внутренний аудит в системе управления предприятием услуг сотовой связи. *Инновационное развитие экономики*. 2011. № 3. С. 48–53.
29. Парушина Н. В., Суворова С. П. Аудит : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М. : ИД «Форум»: ИНФРА-М, 2014. 288 с.
30. Мамушкина Н. В. Внутренний аудит как эффективный метод управления организацией. *Вестник НГИЭИ*. 2013. № 1(20). С. 48–63.
31. Немченко В. В., Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. Практический курс внутреннего аудита : учебник / под ред. В. В. Немченко. Киев : Центр учебной литературы, 2008. 240 с.
32. Мултановская Т. В., Воинова Т. С. Теоретические основы внутреннего аудита и его место в системе управления компанией. *Экономика развития*. 2012. № 3(63). С. 54–60.
33. Фурманова Н. В. Особенности планирования внутреннего аудита. *Концепт* : научно-методический электронный журнал. 2014. Т. 20. С. 1491–1495.
34. Положение о порядке проведения внутреннего аудита в организациях потребительской кооперации : утв. постановлением Правления Белкоопсоюза от 28.02.2018 г., № 52. Минск : Белкоопсоюз, 2018.
35. Хорохордин Н. Н. Методология внутреннего аудита в организации. *Аудиторские ведомости*. 2006. № 6. С. 9–12.
36. Сметанко О. В. Теорія та практика внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України : монографія. Киев : КНЕУ, 2013. 436 с.
37. Клычкова Г. С., Закирова А. Р., Клычкова А. С., Гимадиев И. М. Внутренний аудит – эффективный инструмент системы корпоративного управления. *Вестник Казанского ГАУ*. 2016. № 2(40). Т. 11. С. 95–99.
38. Бурцев В. В. Организация внутреннего аудита. *Финансовый менеджмент*. 2005. № 6. С. 24–36.
39. Сметанко О. В. Проблеми і перспективи розвитку внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України : монографія. Киев : КНЕУ, 2014. 461 с.

40. Дорош Н. Определение предмета и объектов видов аудита. *Вестник Киевского национального университета им. Т. Шевченко*. 2011. № 130. С. 15–17.

41. Виноградова М. А., Жидеева Л. И. Аудит : учеб. пособие. Киев : Центр учебной литературы, 2014. 510 с.

42. Пантелеев В. П., Коринько М. Д. Внутренний аудит : учеб. пособие / под ред. В. О. Шевчука. *Государственная академия статистики, учета и аудита Государственного комитета статистики Украины*. Киев, 2006. 247 с.

43. Современный аудит : учебник / под ред. Редько А. Ю. М. : ГЛ «Информационно-аналитическое агентство», 2015. 643 с.

44. Алборов Р. А., Хоружий Л. И., Концевая С. М. Основы аудита : учеб. пособие. М. : Издательство «Дело и Сервис», 2001. 224 с.

45. Ковалева О. В., Константинов Ю. П. Аудит : учеб. пособие / под ред. О. В. Ковалевой. М. : Приор-издат, 2003. 320 с.

46. Андреев В. Д. Внутренний аудит : учеб. пособие. М. : Финансы и статистика, 2003. 464 с.: ил.

47. Кеворкова Ж. А. Внутренний аудит : учеб. пособие / под ред. Ж.А. Кеворковой. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. 319 с.

48. Новая философская энциклопедия : в 4 т. / Ин-т философии РАН, Нац. общ.-научн. фонд. М. : Мысль, 2010. Т. 3. 692 с.