

ПИТАННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ЕКОНОМІЧНІЙ ЛІТЕРАТУРІ

В статті проаналізовано стан висвітлення питань внутрішнього аудиту в економічній літературі

Постановка проблеми. Здійснення наукового дослідження передбачає дослідження певного об'єкту, встановлення закономірностей його виникнення, розвитку і перетворення, вивчення взаємодії між явищами з метою раціонального використання отриманих результатів у практичній діяльності людей [7, с. 136]. Тобто, здійснення наукового дослідження пов'язане з вивченням історичного досвіду розвитку того чи іншого явища, необхідного для розуміння тенденцій сучасного його розвитку та спрямування результатів для застосування на практиці, оскільки дієвість теоретичних розробок підтверджується впровадженням їх в практичну діяльність.

Дослідження питань внутрішнього аудиту пов'язане з вивченням його історії та сьогодення, а також формулюванням принципово нових підходів до розуміння внутрішнього аудиту як форми контролю з урахуванням сучасних умов господарювання.

Метою дослідження є вивчення історичного досвіду здійснення внутрішнього аудиту, дослідження особливостей сучасного внутрішнього аудиту та формуванням нового підходу до розуміння внутрішнього аудиту.

Виклад основного матеріалу. Питанням внутрішнього аудиту увагу приділило багато західних та вітчизняних вчених ХХ-ХХІ століття. Вони досліджували організацію та методику внутрішнього аудиту на великих промислових підприємствах. Відмінність полягає в тому, що на Заході суспільство значно раніше було ознайомлене із зазначеним поняттям у зв'язку зі значним розвитком ринкових відносин, що було спричинене перш за все розвитком промисловості та історичним розвитком суспільства. В нашій країні поняття внутрішнього аудиту є досить новим і потребує ґрунтовного дослідження як в теоретичному, так і практичному планах.

Для досягнення мети дослідження було здійснено аналіз наукової, науково-практичної та навчальної літератури з питань внутрішнього аудиту.

В ході дослідження нами було здійснено аналіз праць ХХ-ХХІ століття (1924-1991 рр.) вчених колишнього Радянського Союзу для виявлення факторів, що зумовили сучасний стан розвитку аудиту (табл. 1).

Таблиця 1. Аналіз праць вчених колишнього Радянського Союзу 1924-1991 рр. з питань контролю та аудиту

Об'єкт дослідження	Назва періодичного видання	К-ть публікацій № журналу	ПП авторів
1	2	3	4
Контрольна діяльність			
Фінансовий контроль	Финансы СССР	3 № 9 (1983) № 10 (1988) № 11 (1990)	Агапон А.Ф. Данилевский Ю.А. Терехов А.А., Медведева В.П.
	Бухгалтерский учет	4 № 7 (1965) № 10 (1989) № 2 (1967) № 1 (1990)	Краснова Л.П. Краснова Л.П. Стуков С., Стукова А. Терехов А.А.
Документальна ревізія	Бухгалтерский учет	1 № 7 (1939)	Вейман Н.

Продовження табл. 1

1	2	3	4
Ревізійні звіти	Вестник ИГБЭ	1 № 3 (1928)	Кулаков И.
Ревізія	Бухгалтерский учет	1 № 5 (1958)	Максимов Ю
Разом по розділу	X	10	X
Професія аудитора			
Про аудиторів	Бухгалтерский учет	1 № 6 (1970)	Мохов Е.
	Организация бухгалтерского учета в США. – М.: Финансы, 1979.		Нарибаев К.Н.
	Бухгалтерский учет в промышленности США. – М.: “Финансы”, 1965.		Мухин А.Ф.
	Счетоводство	4 № 10 (1926) № 11 (1926) № 12 (1926) № 2 (1928)	Юдин В. Юдин В. Юдин В. Локвуд Л.
Разом по розділу	X	7	X
Всього	17		

В результаті здійсненого аналізу наукових праць за період з 1924-1991 рр., нами виявлено три напрями досліджень в галузі аудиту. Серед них наступні:

1. Підготовка кадрів з внутрішнього аудиту та впровадження інститутів західних країн, які займаються питаннями щодо врегулювання діяльності внутрішніх аудиторів.

Порівнюючи з сучасною Україною, можемо зробити висновок: в нашій країні подібний суб'єкт з'явився лише у 2001 році. Всеукраїнський інститут внутрішніх аудиторів (далі – ВІВА) [3] регламентує та регулює діяльність внутрішніх аудиторів. Поява даного суб'єкта зумовлена стрімким розвитком галузей промисловості. На сьогодні ВІВА розроблені власні принципи поведінки внутрішніх аудиторів на базі принципів, регламентованих Міжнародними стандартами аудиту. На нашу думку, існує необхідність впровадження принципів власне внутрішнього аудиту, що зумовлено передусім тим, що внутрішні аудитори працюють в системі підприємства, а це спричиняє їх зв'язок з вищим управлінським персоналом. Якщо ж порівнювати дану ознаку із зовнішнім аудитом, то будь-який зв'язок зовнішнього аудитора з підприємством, яке перевіряється, заборонено законодавством [6].

2. Здійснення аудиторської діяльності. Однією з ознак здійснення контрольної діяльності в Радянському Союзі було те, що тоді ототожнювались такі види контрольної діяльності як: фінансовий контроль та аудит з ревізією. Отже, про внутрішній аудит на радянських підприємстві годі було і мріяти. Таку ситуацію можна пояснити дуже просто: в Радянському Союзі, як відомо, не існувало такого поняття, як приватна власність, а отже, все належало державі. Тому існувала єдина контрольно-ревізійна система, яка і здійснювала контроль всіх підприємств.

Отже, дослідження з аудиту з'явилися ще до часів незалежності України, що свідчить про появу необхідності впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах вже в ті часи, проте, як вже було зазначено, в Радянському Союзі існував єдиний ревізійний контроль.

Графічно структуру напрямків досліджень показано на рис. 1.

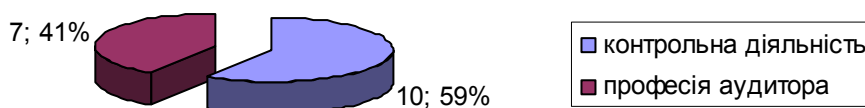


Рис. 1. Структура тематики досліджень вчених Радянського Союзу

Як бачимо з рис. 1.1, в працях вчених Радянського Союзу найбільша увага приділялася вивченню контрольної діяльності.

Офіційно в Україні аудит з'явився в 1993 році, проте, як вже було зазначено вище, його теоретичне підґрунтя з'явилося в працях вчених ще до прийняття Закону України "Про аудиторську діяльність в Україні" [6] в російських виданнях.

Отже, в результаті дослідження праць з внутрішнього аудиту за часи незалежності України нами виявлено, що коло проблемних питань з внутрішнього аудиту значно розширилось (табл. 2).

Таблиця 2. Аналіз тематики праць вчених СНД щодо внутрішнього аудиту

Критерій систематизації – об'єкт дослідження	Назва періодичного видання	К-ть публікацій № журналу	ПІБ авторів
1	2	3	4
Теоретичні аспекти внутрішнього аудиту (далі по тексту – ВА)			
Сутність, становлення та роль ВА	Бухгалтерський облік і аудит	2 № 2-3 (1994), № 2 (1996)	Завгородній В.; Кузьмінська О.;
	Вестник бухгалтера и аудитора Украины	1 № 9 (1998);	Костырко Л., Костырко Р.
	Економіка. Фінанси. Право	1 Спец. Випуск (2003)	Редько О.Ю.
	Вестник бухгалтера и аудитора Украины	1 № 23, 24 (1998)	Рахахле М.;
	Аудиторские ведомости	1 № 11 (2008)	Серебрякова Т.Ю.
Об'єкти ВА	Бухгалтерський облік і аудит	1 № 4 (1994)	Завгородній В.
Необхідність ВА	Економіка. Фінанси. Право	1 Спец. Випуск (2003)	Немченко В.В., Шкетов В.І.
	Податкове планування	1 № 8 (2006)	Сонін О.
	Аудитор	1 № 10 (2008)	Каримов А.А.
	Аудитор України	1 № 10 (2008)	Шукаєва О.Є
Принципи організації ВА	Бухгалтерський облік і аудит	1 № 1 (1994)	Завгородній В.
Особливості ВА	Економіка. Фінанси. Право	1 Спец. Випуск (2003)	Шовкопляс М.В.
	Аудитор	1 № 5 (2008)	Бурцев В.В.
	Аудиторские ведомости	2 № 5 (2008) № 5 (2008)	Мизиковский И.Е., Милосердова А.Н. Волошин Д.А.
Складова контролю	Бухгалтерський облік і аудит	2 № 3 (2003); № 2 (2007)	Сухарева Л.; Костюченко В.
	Економіка. Фінанси. Право	1 Спец. Випуск (2003)	Хомутенко В.П.; Кириленко С. А.
	Економіка України	1 № 5 (2004)	Савчук В.
	Вестник бухгалтера и аудитора Украины	1 № 5-6 (2006)	Библик Н., Кадничонский Н.
	Аудитор України	1 № 10 (2008)	Шукаєва О.Є.
	Аудиторские ведомости	1 № 8 (1999)	Соколов Я.В., Бычкова С.М.
	Облік і фінанси АПК	1 № 2 (2008)	Бардаш С.Б.
Перспективи розвитку ВА	Бухгалтерський облік і аудит	1 № 2 (2001)	Білоусов А.
	Фінанси України	1 № 2 (2007)	Швець Н.Р.
	Аудитор України	1 № 1 (2007)	Коновченко О.С.
	Облік і фінанси АПК	1 № 4 (2008)	Бралатан В.П.

Продовження табл. 2

1	2	3	4
Аудит в країнах світу	Аудиторские ведомости	1 № 8 (1999)	Титова Г.Г.
	Аудитор	2 № 4 (1998) № 9 (1998)	Клевцова О.; Биримкулов Э., Биримкулова К.
	Бухгалтерский учет	2 № 8 (1992) № 7 (1999)	Гиляровская Л.Т., Стольная Н.В. Чикунова Е.Я.
Разом по групі	Х	33	Х
Практичні аспекти внутрішнього аудиту			
Система ВА	Аудит (рос.)	1 № 7 (2003)	Хорохордин Д.Н.
	Аудиторские ведомости	1 № 3 (2003)	Хасанов Б.А.
Служба ВА	Економіка. Фінанси. Право	1 Спец. Випуск (2003)	Шпаковська Т. Л.
	Аудитор України	2 № 15 (2003); № 9 (2005)	Дончук П., Рожельюк В.; Дідук М.С.
	Бухгалтерський облік і аудит	1 № 7 (2004)	Нетикша О.
	Аудитор (укр.)	2 № 11 (1997) № 1-2 (1999)	Молотков О.; Бурцев Б.
	Экономика с/х предприятий	1 № 1 (2000)	Максименко Ю.Л.
	Аудитор (рос.)	1 № 10 (2002)	Веренкова А.А.
	Финансы СССР	1 № 12 (2003)	Качановский Д.Е.
	Аудиторские ведомости	1 № 10 (2007)	Хорохордин Н.Н.
	Вісник податкової служби України	1 № 28 (2009)	Каменська Т.
Програма ВА	Аудиторские ведомости	1 № 3 (2003)	Бархатов А.П., Епинин Г.А.
Модель ВА	Бухгалтерський облік і аудит	1 № 12 (2001)	Максімова В.
Організація і методика ВА	Бухгалтерський облік і аудит	3 № 10 (1994); № 8,9 (2002); № 2 (2007)	Сухарева Л.; Нетикша О.; Грицак Н.
	Аудитор України	2 № 3 (2007) 9-10 (2009)	Пантелеев В.П. Садовніков О.А., Герсамія Р.Р.
	Бухгалтерский учет	1 № 8 (2003)	Муллахметов Х.Ш.
	Экономика с/х предприятий	2 № 3 (1994) № 1 (1999)	Семенов В.А., Сосюра Н.П., Мороз Л.В.; Максименко Ю.Л.
	Аудитор (рос.)	2 № 11 (1998); № 12 (2001)	Бурцев В.; Суханов М.И.
	Бухгалтерський облік і аудит	1 № 4 (1995)	Кужельний М.
	Економіка. Фінанси. Право	1 Спец. Випуск (2003)	Беляков О.О.
	Вісник Податкової служби України	1 № 10 (2005)	Каменська Т.
	Аудиторские ведомости	1 № 6 (2006)	Хорохордин Н.Н.
	Бухгалтерский учет и анализ	1 № 7 (2009)	Папковская Д.В.

Продовження табл. 2

1	2	3	4
Ризики ВА	Вестник бухгалтера и аудитора Украины	1 № 4 (2003)	Стрельников М.
Ефективність та якість ВА	Вестник бухгалтера и аудитора Украины	1 № 21 (2003)	Стрельников М.
	Бухгалтерский учет	1 № 3 (1991)	Коул М.Х.
	Аудит (рос.)	1 № 7 (2002)	Хорохордин Д.
	Аудитор України	3 № 15 (2008) № 5-6 (2009) № 7-8 (2009)	Кузуб О.А. Драч В.І. Дмитренко І.Н.
	Аудитор	1 № 4 (2008)	Шацкий В.Ф.
	Аудиторские ведомости	1 № 8 (2009)	Суглобов А.Е.
Разом по групі	Х	39	Х
Етичні аспекти внутрішнього аудиту			
Регулювання ВА	Бухгалтерський облік і аудит	1 № 8 (1998)	Зубілевич С.
	Аудит (рос.)	1 № 2 (2006)	Заварихин Н.М., Потехина Ю.В.
Професія ВА	Аудитор України	1 № 5 (2003)	Рудницький В.
	Бухгалтерский учет	4 № 8 (1992) № 1 (1992) № 10 (1992) № 9 (1996)	Мохов Е. Соколов Я.В. Соловьев Г.А. Козлова А.О. Руф А.Л.
	Аудиторские ведомости	1 № 4 (1998)	Дьяконова И.А.
	Аудитор	1 № 8 (1998)	Никольский М.
	Аудитор України	№ 3 (2008)	Прилипко С.І.
Стандарти ВА	Бухгалтерський облік і аудит	1 № 8 (2003)	Нетикша О.
	Аудиторские ведомости	2 № 7 (1999) № 3 (2008)	Бурцев В.В.; Суворова С.П., Ханенко М.Е.
	Деньги и кредит	1 № 4 (2001)	Васильева Н.Е.
	Аудитор (рос.)	2 № 5 (2002) № 7 (2004)	Бурцев В.; Хорохордин Д.Н., Архипов А.А.
Інститут ВА	Бухгалтерский учет	1 № 1 (1992)	Соловьев Г.А.
Разом по групі	Х	16	Х
Всього	88		

Для спрощення процесу аналізу проблемних питань аудиту доцільно поділити їх за такими групами:

1) теоретичні (розглядаються питання сутності, становлення, ролі та особливостей внутрішнього аудиту, його видів, об'єктів, завдань та функцій, а також класифікація внутрішнього аудиту, його розвиток у різних країнах світу та перспектива розвитку в Україні);

2) практичні (піднімаються питання організації служби внутрішнього аудиту, складання програми проведення внутрішньо аудиторської перевірки, моделювання внутрішнього аудиту, організації і методики внутрішнього аудиту, ризиків у внутрішньому аудиті, ефективності та якості внутрішнього аудиту);

3) етичні (здійснюються дослідження з питань регулювання внутрішнього аудиту, зокрема розробки стандартів внутрішнього аудиту; професії внутрішнього аудитора та діяльності Інституту внутрішнього аудиту).

В результаті здійсненого аналізу публікацій з питань внутрішнього аудиту нами виявлено їх співвідношення (рис. 2):

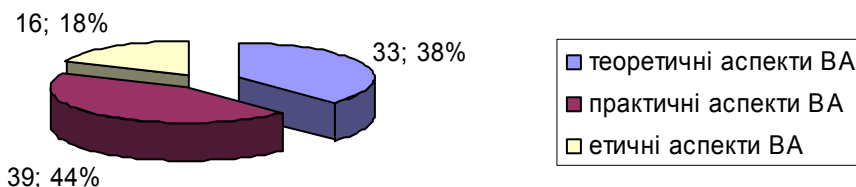


Рис. 2. Структура тематики досліджень вітчизняних вчених

З рис. 2. видно, що найбільше уваги при дослідженні проблемних питань внутрішнього аудиту, вчені приділяли теоретичним та практичним аспектам здійснення внутрішнього аудиту, що пов'язано з новизною питань внутрішнього аудиту в нашій країні, а отже і необхідністю здійснення досліджень у галузі внутрішнього аудиту для пояснення, а в деяких випадках і доведення необхідності здійснення внутрішнього аудиту на великих промислових підприємствах.

Найбільша питома вага досліджень питань теорії і практики внутрішнього аудиту (33 % і 39 % відповідно) підтверджує необхідність внутрішнього аудиту на промислових підприємствах. На нашу думку, дана ситуація є закономірною, оскільки для ефективного здійснення внутрішнього аудиту слід правильно організувати роботу його служби та здійснювати перевірки на підприємстві відповідно до розробленої методики. Дане питання не поставало під час Радянського Союзу, оскільки на той час, як і сьогодні в бюджетних установах, існували чіткі інструкції, які передбачали на кожен крок працівника підприємства, а отже, ревізор при здійсненні перевірки, не витрачаючи значних зусиль, міг встановити, що і як зроблено неправильно. Сьогодні з розвитком форм власності, по-перше, не на всіх підприємствах ревізор має право здійснювати перевірку, а по-друге, у зв'язку з недосконалістю національного законодавства кожен працівник у межах своєї компетенції може скерувати ситуацію в законний бік.

Проте, зовсім протилежна ситуація склалася з етичним аспектом здійснення внутрішнього аудиту. В сучасній Україні зовсім мало уваги приділяється підготовці кадрів, що впливає на ефективність та результативність здійснення внутрішнього аудиту, а отже, опосередковано, і на фінансову діяльність підприємства.

Окрім того, в ході здійснення аналізу праць вітчизняних вчених, нами виявлено, що публікації в наукових та науково-практичних виданнях здебільшого не дають вичерпних відповідей на питання організаційного, методичного та етичного характеру. Це свідчить про низький рівень наукових досліджень в Україні та необхідність аналізу наявних розробок і пропозицій в частині внутрішнього аудиту на підприємстві.

1. Сьогодні, порівняно з радянським періодом, значно менше приділяється уваги підготовці кадрів з аудиту. Це свідчить про те, що підготовка аудиторів до сих пір здійснюється за радянською методикою, проте це є зовсім неправильним, оскільки сьогодні у суспільства зовсім інша психологія, інші погляди на життя, врешті-решт інші умови існування. На нашу думку, необхідно приділяти більше уваги підготовці аудиторів, оскільки від кваліфікації кадрів залежить результативність діяльності всього підприємства.

2. Слід звернути увагу на якість та необхідність тих досліджень з аудиту, які здійснюються в нашій державі, оскільки більшість з них є поверхневими та не вирішують першочергових завдань, які стоять перед практикуючими аудиторами.

При здійсненні наукового дослідження не слід обмежуватись лише науковими статтями, оскільки основні наукові результати знаходять відображення в дисертаціях. В табл. 3 наведено перелік авторефератів захищених дисертацій з внутрішнього аудиту з 1999 року.

Таблиця 3. Аналіз авторефератів дисертацій за спеціальностями 08.09.00 – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності) та 08.00.12 – Бухгалтерський учет, статистика в частині внутрішнього аудиту

<i>Рік</i>	<i>Автор та назва дисертації</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
1999	Десятнюк О.М. “Облік і внутрішній аудит основних засобів: організація та методика (на прикладі підприємств електротехнічної промисловості західного регіону України)”
	Жидеева Л.І. “Облік і аудит зовнішньоекономічної діяльності (на прикладі підприємств Полтавської області)”
	Мухаммед Ясин Сулейман Рахахле “Організаційно-методологічні аспекти аудиту фінансової звітності в діяльності комерційних банків”
2000	Гордієнко М.І. “Аудит фінансових результатів сільськогосподарських підприємств”
	Левицька С.О. “Облік і аудит операцій в іноземній валюті”
	Чумакова І.Ю. “Аналіз та аудит реальних інвестицій (на прикладі підприємств малого і середнього бізнесу Херсонської області)”
2001	Бондар М.І. “Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області)”
	Гавриловська Л.М. “Облік та аудит вексельних операцій в системі розрахунків на підприємствах (на матеріалах підприємств паливно-енергетичної галузі України)”
	Ковач С.І. “Облік та аудит виробництва і реалізації продукції садівництва”
	Сунь Лін “Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів”
2003	Белоусов А.А. “Облік і внутрішній аудит основних засобів в портах морського транспорту”
	Бігдан І.А. “Облік і аудит нематеріальних активів”
	Хмелевський С.М. “Облік і внутрішній аудит матеріальних запасів (на матеріалах підприємств хлібопекарної галузі промисловості)”
	Шигун М.М. “Розвиток адаптивної системи аудиту і ревізії в умовах ринку”
2004	Беляков О.О. “Облік та аудит експортно-імпорتنих операцій підприємств торгівлі”
	Дорош Н.І. “Методологічні та організаційні аспекти аудиту”
	Іваніна О.О. “Удосконалення механізму контролю якості процесу аудиту”
	Курило Г.М. “Облік та аудит фінансових результатів діяльності промислових підприємств”
	Лозовицький С.П. “Методичні і організаційні аспекти обліку й аудиту холдингових компаній”
	Петрик О.А. “Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти”
	Ретюнских О.Б. “Внутрішній аудит операцій з іноземною валютою в банках”
	Сметанко О.В. “Методика та організація обліку і аудиту витрат у туристській галузі (на прикладі туристських підприємств Автономної Республіки Крим)”
	Урбан Н.М. “Методика та організація оцінки активів в обліку і аудиті”
2005	Артюшок К.А.. “Облік та аудит адміністративних витрат господарюючого суб’єкта (на прикладі лісогосподарських підприємств Рівненської області)”
	Білокін Г.М. “Становлення і вдосконалення аудиторської служби в банках України”
	Бойко Р.В. “Облік і аудит інвестицій (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості Західного регіону України)”

Продовження табл. 3

1	2
	Гончаренко О.О. "Облік і аудит інвестиційної діяльності (на прикладі підприємств швейної промисловості)"
	Гринавцева О.В. "Облік і аудит готової продукції та її фінансових результатів від реалізації (на прикладі малих металопереробних підприємств України)"
	Заремба О.О. "Облік і аудит виробничих витрат та формування собівартості швейної продукції"
	Зоріна О.А. "Фінансовий облік та внутрішній аудит товарних запасів в оптовій торгівлі України"
	Каменська Т.О. "Облік та внутрішній аудит витрат олійно-жирового виробництва"
	Пономарьова Н.А. "Облік і аудит цінних паперів (на прикладі акціонерних товариств машинобудівного комплексу)"
	Янок Д.А. "Облік і аудит фінансових результатів в умовах стандартизації звітності"
2006	Бойченко Н.В. "Організація обліку та аудиту на підприємствах малого бізнесу"
	Бунда О.М. "Аналітичні процедури, моделювання та прийняття рішень в аудиті (на прикладі підприємств пивоварної промисловості України)"
	Вакаров В.М. "Організаційно-методичне забезпечення аудиторської діяльності (на матеріалах аудиторських фірм західного регіону України)"
	Гоголь Т.А. "Облік та аудит доходів підприємств (на матеріалах підприємств харчової промисловості Чернігівської області)"
	Голубка Я.В. "Облік та аудит фінансових інвестицій"
	Гриліцька А.В. "Облік, аудит та аналіз грошових коштів: управлінський аспект (на прикладі підприємств споживчої кооперації)"
	Закалінська К.О. "Методика аудиторської оцінки системи бухгалтерського обліку"
	Мельник Т.Г. "Облік, аналіз та аудит праці і її оплати"
	Міклуха О.Л. "Облік та аудит надзвичайних доходів і витрат підприємств"
	Польова Т.В. "Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів"
	Шатохіна О.І. "Бухгалтерський облік і аудит затрат виробничої діяльності підприємств вугледобувної промисловості"
	Шульга С.В. "Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика"
2007	Бескоровайная Н.Н. "Аудиторские риски контроля операций франчайзинга в торговле"
	Крупельницька І.Г. "Методичні аспекти управлінського обліку і внутрішнього аудиту науково-дослідних та конструкторських робіт"
	Фоміна Т.В. "Організація і методика внутрішньогосподарського контролю на підприємствах олійножирової галузі України"
2008	Барашев Х. "Внутренний аудит финансово-промышленных групп в условиях корпоративного строительства"
	Довбуш В.І. "Облік і внутрішній аудит собівартості продукції (на прикладі молокопереробних підприємств України)"
	Стрельникова О.В. "Риски в аудиторской деятельности"
2009	Случак Н.А. "Облік та внутрішній аудит витрат на недеревну лісопродукцію рослинного походження"
	Цебень Р.Л. "Облік та внутрішній аудит основних засобів в енергопостачальних компаніях України"
	Шухман М.Е. "Організація внутрішнього аудиту в корпораціях"

На основі аналізу авторефератів дисертацій за роками їх захисту, можемо зробити висновок, що більшість захищених дисертацій припадає на 2004-2006 рр., що спричинено значними змінами як в політичному, так і економічному житті суспільства, тобто саме в ці роки в житті суспільства відбулися зміни, які викликали необхідність щодо здійснення дослідження саме з цієї тематики.

З 1999 до 2004 року з внутрішнього аудиту захищалося зовсім небагато дисертацій. На нашу думку, це спричинено тим, що до 2004 року здійснювались основні методологічні дослідження в галузі зовнішнього аудиту, тобто формувалась база для здійснення досліджень з внутрішнього аудиту.

Здійснивши аналіз зазначених предметів та об'єктів дослідження в авторефератах, нами виявлено декілька проблем щодо їх визначення:

– деякі дослідники в своїх авторефератах не зазначають об'єкту та предмету дослідження, що ускладнює розуміння написаного дослідження (Десятнюк О.М., Мухаммед Ясин Сулейман Рахахле, Левицька С.О.);

– в працях деяких дослідників переплутані між собою поняття об'єкту та предмету дослідження, що говорить про нерозуміння основних категорій здійснення дослідження (Гавриловська Л.М.);

– неточність визначення або об'єкту, або предмету дослідження (Жидєєва Л.І., Гордієнко М.І., Ковач С.І., Курило Г.М., Лозовицький С.П., Ретюнских О.Б., Грилицька А.В.);

– не у всіх авторефератах розміщена інформація, яка відображає основні положення наукової новизни.

Особливу увагу необхідно звернути на визначення об'єкта та предмету дослідження, оскільки, як вже зазначалось раніше, розуміння даних категорій спрощує розуміння основних положень автореферату. Той факт, що або об'єкт, або предмет дослідження не чітко визначені, заставляє задуматись про кваліфікацію захищеної роботи.

Також в процесі аналізу авторефератів, ми дійшли до висновку, що більшість робіт присвячено питанням внутрішнього аудиту об'єктів бухгалтерського обліку, також приділяється увага таким новим об'єктам, як інвестиційна діяльність, зовнішньоекономічна діяльність, операції з векселями та цінними паперами, франчайзинговим операціям. Крім того, в дослідженнях розкриваються способи вивчення документів та операцій в ході ревізії та аудиту, контроль якості аудиторських послуг, моделювання та прийняття рішень в аналізі та аудиті.

З одного боку така тенденція є позитивною, оскільки вирішуються проблемні питання внутрішнього аудиту в галузях економічної діяльності та об'єктів бухгалтерського обліку. Проте, негативним слід відмітити незначну увагу дослідників щодо теоретичних та організаційних аспектів внутрішнього аудиту в цілому, так і внутрішнього аудиту нових об'єктів дослідження, що впливає на стан розвитку науки в країні та рівень розвитку країни в цілому.

Слід приділяти увагу аналізу навчальної (підручники, навчальні посібники) та наукової літератури (монографій).

Аналіз колективних та особистих монографій дає змогу зрозуміти основні бачення вченого на ту чи іншу проблему, а також визначити основні шляхи її розв'язання в майбутньому.

Необхідність аналізу підручників зумовлена потребою у визначенні якісної літератури для навчання студентів.

В результаті зробленої вибірки з питань аудиту, досліджено та проаналізовано 230 джерел, в результаті чого визначено, що в 127 літературних джерелах йде згадка про внутрішній аудит (117 – наукова література, 10 – монографії). Якщо говорити про навчальну літературу, то в її більшості наведені лише окремі пункти або глави, проте є видання, присвячені суто внутрішньому аудиту.

В навчальній літературі здебільшого розглядаються загальні питання внутрішнього аудиту, а саме його поняття принципи, види, функції, а також поняття служби внутрішнього аудиту, організація та методика внутрішнього аудиту на підприємства.

В процесі аналізу наявної навчальної літератури, ми дійшли до наступних висновків:

1. Існують ототоження понять внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю;
2. При розкритті питань нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту, висвітлюються лише ті положення, які є спільними із зовнішнім аудитом.

З 10 монографій лише 3 присвячені суто внутрішньому аудиту, інші 7 – містять також лише глави або пункти присвячені внутрішньому аудиту. Це говорить про те, що сьогодні в більшості випадків внутрішній аудит розглядається або у складі внутрішнього контролю або зовнішнього аудиту. Проте, той факт, що все ж таки є праці, які присвячені суто внутрішньому аудиту свідчить про необхідність здійснення наукових розробок та формування підходу щодо розуміння системи внутрішнього аудиту. Питання, які розглядаються вченими в монографіях, зазначені в табл. 4.

Таблиця 4. Питання внутрішнього аудиту, які розглядаються вченими в монографіях

№ п/п	Джерело	Питання, які розглядаються
1	2	3
1	Виговська Н.Г. [1]	Внутрішньогосподарський контроль і внутрішній аудит: порівняльний аспект
2	Войнаренко М.П., Мошенський С.З., Пономарьова Н.А. [2]	1. Теоретичні основи внутрішнього аудиту операцій з цінними паперами 2. Внутрішній аудит операцій з цінними паперами в системі корпоративного управління 3. Методика внутрішнього управління операцій з цінними паперами 4. Інформаційна модель внутрішнього аудиту цінних паперів
3	Гушко С.В. [4]	1. Система управління інформаційними потоками промислового підприємства як об'єкт зовнішнього та внутрішнього аудиту 2. Взаємозв'язок зовнішнього і внутрішнього аудиту з санкціями управління 3. Методичне забезпечення зовнішнього та внутрішнього аудиту
4	Дорош Н.І. [5]	Внутрішній аудит: поняття і призначення
5	Нападовська Л.В. [8]	Необхідність створення внутрішнього аудиту, як важливого елемента ринкової інфраструктури
6	Новіков І.Т. [9]	Методологія проведення внутрішнього аудиту
7	Петренко С.М. [10]	Особливості функціонування внутрішнього аудиту у реалізації інформаційних потреб користувачів
8	Редько О.Ю. [11]	1. Внутрішній аудит та його перспективи в Україні 2. Теоретичні основи внутрішнього аудиту 3. Особливості імплементації внутрішнього аудиту в Україні 4. Внутрішній аудит та ризики бізнесу 5. Концептуальна основа національної системи аудиту
9	Рудницький В.С. [12]	1. Принципи внутрішнього аудиту 2. Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту 3. Об'єкти внутрішнього аудиту 4. Формування методології внутрішнього аудиту 5. Принципи, методологія і передумови раціональної організації внутрішнього аудиту 6. Організація процесу внутрішнього аудиту 7. Організація апарату внутрішнього аудиту та праці аудиторів 8. Організаційні аспекти внутрішнього аудиту фінансової стратегії підприємства

Продовження табл. 4

1.	2	3
10	Сухарєва Л.А., Ретюнских Е.Б. [13]	1. Сучасна концепція внутрішнього аудиту банку 2. Операції банків на валютному ринку як об'єкт внутрішнього аудиту 3. Принципи та етапи внутрішнього аудиту міжнародного департаменту банку 4. Організаційна структура, правове та регламентне забезпечення функціонування служби внутрішнього аудиту банку 5. Інформаційне забезпечення та основні комунікації внутрішнього аудиту міжнародного департаменту банку 6. Моделювання методичного забезпечення процесу внутрішнього аудиту міжнародного департаменту банку 7. Технологія планування робіт з внутрішнього аудиту міжнародного департаменту банку 8. Методичні основи узагальнення та реалізації результатів внутрішнього аудиту 9. Методичні основи процесу внутрішнього аудиту в умовах функціонування автоматизованої банківської системи

Отже, виходячи з даних табл. 4, можемо зазначити, що в більшості монографій вчені зосереджують свою увагу на понятті внутрішнього аудиту, його організації, методиці здійснення та особливостях функціонування служби внутрішнього аудиту. Проте, майже не дослідженими залишаються питання нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту, контролю якості внутрішнього аудиту, а також професії внутрішнього аудитора та його професійної етики.

Висновки а перспективи подальших досліджень. В результаті здійсненого дослідження ми дійшли до наступних висновків:

1. При дослідженні проблемних питань внутрішнього аудиту слід здійснювати комплексне дослідження, тобто досліджувати періодичну, навчальну та наукову літературу (автореферати дисертацій, монографії). Метою такого дослідження є виявлення тенденцій розвитку внутрішнього аудиту в Україні та світі, встановлення стану розробленості теоретичних, організаційних та методичних аспектів внутрішнього аудиту, виявлення спірних питань та недоліків в частині аудиту.

2. З питань внутрішнього аудиту проведено недостатню кількість наукових досліджень. До сих пір невирішеними залишаються такі питання як:

- професія внутрішнього аудитора;
- етика внутрішнього аудитора;
- контроль якості внутрішнього аудиту;
- нормативно-правове регулювання внутрішнього аудиту.

Перераховані питання можуть бути напрямами подальших наукових досліджень, апробовані результати яких слід впровадити на практиці в діяльність великих промислових підприємств чи корпорацій.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Виговська Н.Г.* Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії та методології: [Монограф.] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с.

2. *Войнаренко М.П.* Корпоративні цінні папери: обліково-фінансовий аспект: [Монограф.] / М.П. Войнаренко, С.З. Мошенський, Н.А. Пономарьова. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 260 с.
3. Всеукраїнський Інститут внутрішніх аудиторів: офіційна інформація – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://iia.com.ua/rus/iia/about/>
4. *Гушко С.В.* Економічні основи проведення аудиту діяльності промислових підприємств: [Монограф.] / С.В. Гушко. – Кривий Ріг: КЕІ, 2007. – 272 с.
5. *Дорош Н.І.* Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 402 с.
6. Закон України “Про аудиторську діяльність в Україні” № 3125-ХІІ від 22 квітня 1993 року [електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>
7. *Малюга Н.М.* Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: [Навч. Посіб. для студентів вищих навчальних закладів] / Н.М. Малюга / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 476 с.
8. *Нападовська Л.В.* Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [Монограф.] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
9. *Новіков І.Т.* Методологія аудиту в агроформуваннях: [Монограф.] / І.Т. Новіков / Харк. нац. аграр. ун-т ім. В.В. Докучаєва. – Х., 2009. – 327 с.
10. *Петренко С.М.* Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем: [Монограф.] / С.М. Петренко. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2007. – 290 с.
11. *Редько О.Ю.* Аудит в Україні. Морфологія / О.Ю. Редько. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. Агенство”, 2008. – 493 с.
12. *Рудницький В.С.* Внутрішній аудит: методологія, організація: [Монограф.] / В.С. Рудницький. – Тернопіль: “Економічна думка”, 2000. – 106 с.
13. *Сухарева Л.А.* Внутренний аудит международного департамента банка: методология, организация и методика: Моногр. / Л.А. Сухарева, Е. Б. Ретюнских. – Донецк: ДонГУЭТ, 2005. – 196 с.