

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.631

Акімова Н.С.,
кандидат економічних наук, професор,
професор кафедри бухгалтерського учета, аудита і податкового обкладання,
Харківський державний університет харчування і торгівлі

Асває Азадэн,
аспірант кафедри бухгалтерського учета, аудита і податкового обкладання,
Харківський державний університет харчування і торгівлі

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В УСЛОВИЯХ АДАПТАЦИИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

Акімова Н.С., Асває Азадэн. Актуальные проблемы внутреннего аудита в условиях адаптации к международным стандартам. В статье раскрыта сущность внутреннего аудита как составляющей внутреннего хозяйственного контроля, определены основные методы решения проблемы качества организации службы внутреннего аудита. Рассмотрена концепция риск-ориентированного подхода в практике внутреннего аудита, а также его практическое применение. Выявлены, обоснованы возможные направления перспективного развития внутреннего аудита в развивающихся странах, а именно в Ливии, с учетом процесса перехода субъектов хозяйствования на международные стандарты финансовой отчетности.

Ключевые слова: внутренний аудит, стандарты, принципы внутреннего аудита, риск-ориентированный аудит, арабские страны, Ливия.

Акімова Н.С., Асває Азадэн. Актуальні проблеми внутрішнього аудиту в умовах адаптації до міжнародних стандартів. У статті розкрито сутність внутрішнього аудиту як складової внутрішньогосподарського контролю, визначено основні методи вирішення проблеми якості організації служби внутрішнього аудиту. Розглянуто концепцію ризик-орієнтованого підходу в практиці внутрішнього аудиту, а також його практичне застосування. Виявлено, обґрунтовано можливі напрями перспективного розвитку аудиту в країнах, що розвиваються, а саме в Лівії, з урахуванням процесу переходу суб'єктів господарювання на міжнародні стандарти фінансової звітності.

Ключові слова: внутрішній аудит, стандарти, принципи внутрішнього аудиту, ризик-орієнтований аудит, арабські країни, Лівія.

Akimova N.S., Aswaye Azaden. Actual problems of internal audit in conditions of adaptation to international standards. The essence of internal audit as a component of internal control identified the main direction as the solution of the internal audit. The concept of a risk-based approach in the practice of internal audit and its practical application is considered. It reveals and justifies possible directions of prospective development of audit in Libya with consideration of the process of transition of economic subjects to international standards of financial reporting

Key words: internal audit, standards, principles of internal audit, risk-based audits, Arab Countries, Libya.

Постановка проблеми. Одним из наиболее действенных инструментов, позволяющих выявить возможности повышения эффективности бизнеса, следовательно, одним из конкурентных преимуществ компании может стать внутренний аудит.

В экономически развитых странах проблемам аудита, в том числе внутреннего, уделяется повышенное внимание. Помимо законов, в которых формулируются основные требования и определяются общие правила, там приняты и действуют различные нормативные и иные документы по вопросам регулирования внешнего и внутреннего аудита. Ключевой проблемой в этих условиях признается дальнейшее развитие системного подхода к организации внешнего и внутреннего аудита в формате международных стандартов финансовой отчетности и международных стандартов

аудита, а также научно-методических положений и их привязки к конкретным экономическим субъектам.

Очевидно, что дальнейшее развитие внутреннего аудита должно проходить с учетом осмысления зарубежного опыта, углубленных исследований в области теории (прежде всего, разработки концепции внутреннего аудита). Необходимо также выявить цели и функции внутреннего аудита в условиях предпринимательской деятельности. Если ранее внутреннему аудиту был присущ констатирующий характер, направленный на проверку достоверности отражения в учете финансовых и хозяйственных операций в соответствии с нормативными актами, то теперь этого недостаточно для компаний. Собственники и пользователи информации надеются получить от внутренних аудиторов рекомендации для принятия экономических решений,

экспертизу бизнеса, компетентную консультацию по различным вопросам, исчерпывающую информацию о реальной жизнеспособности компании. Поэтому концепцию развития внутреннего аудита необходимо увязывать с перспективами развития бизнеса компаний. Внутренний аудит должен иметь предупреждающий, прогнозный характер, направленный на выявление возможного предпринимательского риска.

С возникающими серьезными проблемами, связанными с организационным контролем и надзором, руководству необходимо постоянно оценивать деятельность каждой структурной единицы своей организации, которая влияет на достижение эффективности и защиту активов. Это особенно важно для развивающихся стран, таких как Ливия, где капитал тратится впустую или девальвируется из-за неэффективности, мошенничества, коррупции или защиты привилегированных отношений, где организации не могут признать ценность концепций и практики внутреннего аудита, которые применяются в западных обществах.

Следовательно, развитие социально-экономических отношений в условиях унификации, стандартизации и глобализации учетных процессов, постоянные изменения учетного и аудиторского законодательства, развитие экономических субъектов, существующие недостатки теоретико-методологических, организационных, научно-методических основ и положений системы внешнего и внутреннего аудита обуславливают актуальность исследования.

Анализ последних исследований и публикаций. Исследованием проблем, связанных с развитием внешнего и внутреннего аудита, занимались ученые из России, Украины, развитых зарубежных стран, в частности М.А. Азарская, В.Д. Андреев, И.А. Белобжецкий, Н.Т. Белуха, М.В. Виноградова, Е.Н. Макаренко, С.Н. Орлов, В.П. Пантелеев, А.Л. Пименова, А.Ю. Редько, В.С. Рудницкий, А.М. Сонин, Э.А. Арене, М. Бенис, Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, Р. Додж, Д.Р. Кермайкл, Дж.К. Лоббек, Р. Монтгомери, Дж. Робертсон, С.Н. ван Гансберге.

Эффективность функций внутреннего аудита в развивающихся странах недостаточно изучена, и до настоящего времени проведено мало исследований в этом направлении. Проблемы внутреннего аудита в развивающихся странах Африки и Ближнего Востока рассматривали в своих работах М. Арен, Г. Аззоне [1], А. Кохэн, Г. Саяг [2], Д.Г. Михрет, К. Джеймс, Дж.М. Мула [3], М.А. Закари и др. [4; 5].

Исследования Мохамеда Абулгазем Закари направлены на изучение роли и значения бухгалтерского учета и аудита в развивающихся арабских странах, влияния прямоты аудиторских доказательств, собранных ливийскими аудиторами, на качество аудиторского отчета [4; 5]. Недал Саван и Абдулазиз Альзебан на основе эмпирических данных исследуют текущую ситуацию и измеряют восприятие уровня качества аудита в Ливии, сосредотачиваясь на нефтяных компаниях [6]. Карин Барак и Клобалале Неббель Мотубаце исследовали практику аутсорсинга внутреннего аудита в Южной Африке, то есть область, которая не изучалась последнее десятилетие [7].

Формулирование целей статьи. Целью статьи является выявление проблем внедрения системы внутреннего аудита на основе требований международных стандар-

тов и обоснование применения риск-ориентированного подхода в практике внутреннего аудита.

Изложение основного материала. За последнее десятилетие внутренний аудит проделал значительный путь в своем развитии, добился ощутимых успехов и признания в деловом сообществе. Поскольку профессия внутреннего аудитора является относительно молодой и развивающейся, внутренний аудит движется вперед методом проб и ошибок, осваивая новые методы и подходы, отказываясь от практик, не соответствующих требованиям сегодняшнего дня. В настоящее время перед внутренним аудитом стоят вопросы, от решения которых в значительной степени зависит его будущее.

Внутренний аудит существует в различном юридическом и культурном внешнем окружении, в организациях, которые различаются по целям, размерам, сложности или организационной структуре. Несмотря на то, что указанные различия внешней среды могут влиять на деятельность внутреннего аудита, соответствие требованиям Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита играет ключевую роль в выполнении внутренними аудиторами своих обязанностей.

Разработкой стандартов на международном уровне занимается Институт внутренних аудиторов, то есть ИВА (The Institute of Internal Auditors, Inc. – ИА). В 1978 году ИВА изданы и приняты к применению Стандарты профессиональной практики внутреннего аудита – СППВА (Standards for Professional Practice of Internal Auditing – SPPIA) [8].

Большой вклад в разработку международных стандартов учета и аудита делают также международные организации, а именно Комитет по международным бухгалтерским стандартам (IASB); органы ООН, такие как Экономический и социальный совет, Комиссия по ТНК, Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности ООН (ISAR), Организация по экономическому сотрудничеству и развитию; ЕС, Комиссия по ценным бумагам и биржам, профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов.

СППВА состоят из трех разделов [8]:

- 1) Стандарты качественных характеристик (Attribute Standards);
- 2) Стандарты деятельности (Performance Standards);
- 3) Стандарты практического применения (Implementation Standards).

Внутренний аудит, согласно определению Международного Института внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors), является деятельностью по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оцениванию и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления [9].

В соответствии со стандартами Международного института внутренних аудиторов приведем уточненное определение внутреннего аудита: «внутренний аудит это комплекс контрольно-аналитических процедур по независимой и объективной оценке и верификации объекта аудита в целях предоставления достоверной и

своевременной информации субъектам корпоративных отношений, способствующей повышению эффективности процессов управления рисками, внутреннего контроля и корпоративного управления» [10].

В мировой практике управления внутренний аудит считается составной частью системы внутреннего контроля организации. Его необходимость для компаний определяется прежде всего экономической целесообразностью, а также уровнем развития корпоративной культуры, в том числе такого ее компонента, как среда контроля.

Принятые в большинстве американских и европейских компаний концепции внутреннего контроля определяют, что ответственность за него возлагается на менеджмент в целом и на каждого сотрудника компании в частности в соответствии с делегированными полномочиями по осуществлению контроля. Практика создания отдельных подразделений, выполняющих задачи по построению и/или осуществлению внутреннего контроля, уходит в прошлое. При этом на службу внутреннего аудита возлагается задача проведения независимой оценки существующей системы контроля и выработки рекомендаций по ее совершенствованию.

В небольших компаниях, где руководители (которые часто являются одновременно и собственниками бизнеса, и управляющими) сами осуществляют контроль над всеми аспектами деятельности, потребности в функции внутреннего аудита, скорее всего, не будет.

С ростом размеров организации и повышением сложности процессов управления полномочия по осуществлению внутреннего контроля передаются отдельному подразделению (бухгалтерской службе, финансовому отделу и др.). Основными недостатками указанного подхода являются такие: во-первых, это подразделение имеет свои основные задачи, а осуществление контрольной функции будет всегда

являться для него вторичным, во-вторых, существует нарушение принципа независимости осуществления контроля.

При достижении компанией определенных размеров могут создаваться отдельные подразделения (служба внутреннего контроля, ревизионный отдел и др.), на которые возлагаются функции по осуществлению внутреннего контроля. Этому подходу присущи два основных недостатка.

Во-первых, наделение отдельного контрольного подразделения полномочиями по осуществлению контроля может привести к тому, что исполнительное руководство компании перестанет уделять вопросам контроля должное внимание.

Во-вторых, деятельность контрольного подразделения в значительной степени направлена на ретроспективу, то есть уже произошедшие события и их последствия для организации. В то время как риски, которые еще не реализовались, но которые могут оказать существенное негативное воздействие на деятельность компании, остаются не выявленными.

Дальнейший рост размеров и структурной разветвленности организации, повышение уровня рисков, связанных с изменениями внутренней и внешней среды, приводят к необходимости создания независимого подразделения, которое не осуществляет контроль как таковой, а оценивает то, насколько действующая система внутреннего контроля позволяет контролировать риски. Именно эту функцию и выполняют службы внутреннего аудита (СВА).

Исследования, проведенные аудиторской компанией «PwC», которая относится к «Pricewaterhouse Coopers Audit, s.r.o.», фирме-участнику сети «Pricewaterhouse Coopers International Limited», выявили восемь отличительных характеристик эффективной работы службы внутреннего аудита (рис. 1).



Рис. 1. Отличительные характеристики эффективной работы СВА

Качество и инновации. Стандарты качества были определены, и они охватывают всю деятельность внутреннего аудита. Регулярные проверки качества проводятся для выявления возможностей улучшения. Инновации внедряются в культуру внутреннего аудита, последовательно поощряются и вознаграждаются.

Культура обслуживания. Все услуги обеспечивают баланс объективности и ценности.

Использование технологий. Развертывается аналитика данных, которая позволяет совмещать работу с бизнес-областями, а также обеспечивает эффективность тестирования посредством автоматизации. Соответствующие мероприятия эффективно координируются за счет использования инструментов управления, риска и соответствия (GRC).

Согласование бизнеса. Ожидания четко сформулированы и сообщены. Внутренний аудит определяет и формулирует свою миссию и ценность.

Кадровая модель. Кадровая модель эффективно использует внутренние

и внешние ресурсы, варьируя уровень персонала и географические районы для эффективного завершения аудиторских мероприятий. Производительность активно измеряется и управляется для обеспечения наиболее рентабельной доставки услуг.

Ориентация на риск. План аудита основан на принципе «сверху вниз», на стратегическом подходе, а также на подходе к определению бизнес-рисков. План аудита постоянно обновляется, чтобы реагировать на изменения в компании и внешней бизнес-среде. Соответствующее время и усилия расходуются на оценку ключевых рисков предприятия, включая возникающие риски и риски для предприятий.

Управление отношениями с заинтересованными сторонами. Заинтересованные стороны воспринимают внутренний аудит как оперативно превосходный, а при необходимости рассматривают его в качестве поставщика стратегической поддержки. Существует стратегический план внутреннего аудита, который отражает ожидания, стратегию, коммуникации и сроки.

Сегодня происходит трансформация внутреннего аудита в инструмент оценки рисков, наблюдается смещение акцентов от оценки отдельных операций к оценке рисков в деятельности компании в целом.

«В быстро меняющихся условиях ведения современного бизнеса существуют большая потребность во внутреннем аудите и большие возможности для внутреннего аудита. Важным является «перенацеливание» внутреннего аудита на наиболее значимые риски, которые могут определить успех или неудачу организации. Для этого от подразделений внутреннего аудита требуется лучшее понимание наиболее существенных рисков и их влияния на организацию [11]».

Несмотря на очевидную актуальность, эта выдержка относится к одному из исследований, которое компания «КПМГ» провела вскоре после кризиса на фондовых рынках 1997–1998 годов. Последовавший за ним мировой экономический спад в итоге оказал благотворное воздействие на развитие внутреннего аудита. Прежде всего были критически переосмыслены существовавшие принципы и подходы, следствием чего стало появление серьезным образом обновленных Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита.

Главным критерием эффективности внутреннего аудита становится не количество выявленных в финансовом учете нарушений, а полезность внутреннего аудита для компании, а также предупреждающий характер его работы. С этой целью внутренний аудит должен охватывать все основные функциональные направления деятельности компании, используя риск-ориентированный подход к организации своей работы.

Новый подход к организации внутреннего аудита в компании заключается в использовании методологии управления рисками, на основе которой выстраивается методология самого внутреннего аудита. Риск-ориентированный подход к организа-

ции внутреннего аудита включает использование данных системы управления рисками при планировании внутреннего аудита и управление рисками собственной деятельности.

На рис. 2 схематично показаны основные элементы современной системы внутреннего аудита.

Президент и генеральный директор Института внутренних аудиторов Ричард Чамберс (Richard Chambers) считает, что «внутренний аудит имеет тенденцию быть очень реакционным по отношению к риску» [11].

Финансовый директор “Sprint” Джо Юттенер описал мандат внутреннего аудита так: «мандат внутреннего аудита должен быть инициативным, помогая прогнозировать, оценивать и управлять рисками». Ожидается, что внутренние аудиторы будут сотрудничать с бизнесом, поскольку они управляют ежедневными операциями, а также станут «банком идей» для понимания рисков и контроля для общей выгоды компании. Хорошо выстроенная функция внутреннего аудита обеспечивает ценность благодаря своей способности привести объективную перспективу в управлении рисками в областях, которые наиболее важны для компании.

«Способность выявлять риски и управлять ими считается сегодня в мире бизнеса ключевым фактором успеха. Предпринимаемые в течение ряда лет усилия по интеграции мероприятий в области управления рисками и внедрения процедур контроля в рамках общей деятельности компаний позволяют службам внутреннего аудита трансформировать свою роль, охватывая сферу управления рисками и приобретая более важное в стратегическом плане значение для организации» [12].

Выполнение этой роли реализуется через решение следующих задач:

- 1) содействие менеджменту организации в выявлении и оценивании рисков, а также выработке конкретных рекомендаций, позволяющих контролировать эти риски;
- 2) содействие менеджменту в разработке и внедрении системы управления рисками органи-



Рис. 2. Основные элементы современной системы внутреннего аудита

заци; в рамках решения этой задачи внутренний аудит может инициировать создание системы управления рисками, организовывать обучение сотрудников компании методологии и концепциям риск-менеджмента;

3) обеспечение эффективности функционирования процесса управления рисками посредством проведения мониторинга качества его применения [13].

Ожидается, что в течение последующих лет стоимость подхода, ориентированного на контроль, который доминирует в рамках внутреннего аудита, будет уменьшаться. В этом случае руководители внутреннего аудита должны переопределить ценностное предложение функции и принять ориентированные на риск мышления, если они ожидают оставаться ключевыми игроками в обеспечении уверенности и управления рисками. Это основные результаты крупного опроса и проекта интервью «Pricewaterhouse Coopers», проведенного для разработки сводной картины внутреннего аудита к 2012 году. Результаты исследования показывают, что пять идентифицируемых тенденций, а именно глобализация, изменения в управлении рисками, достижения технологий, таланты и организационные вопросы, изменение роли внутреннего

аудита, окажут наибольшее влияние на внутренний аудит в ближайшие годы.

Как показывают исследования, происходит смещение функции внутреннего аудита от модели внутреннего аудита с упором на обеспечение контроля на ориентированную на риск модель, в которой оценка риска и контроля основана на эффективности процессов управления рисками, которые разработаны руководством (рис. 3).

Ориентированное на риск мышление означает, что внутренние аудиторы используют всеобъемлющий концептуальный подход к аудиту, оценке рисков и управлению рисками, который выходит далеко за рамки узкого внимания контроля. С таким мышлением внутренние аудиторы увеличивали бы свою функциональную ценность, в то время как оценка рисков и управление рисками стали основными заинтересованными сторонами. Основываясь на наших исследованиях, мы воспринимаем потенциальную ценность функции внутреннего аудита как зависящую от двух ключевых факторов, а именно характера первичной направленности внутреннего аудита и относительной зрелости процессов управления рисками в организации, которой она служит. Эти корреляции показаны на рис. 4.

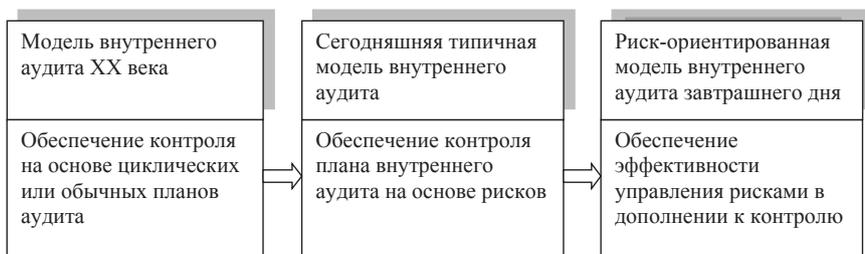


Рис. 3. Смещение фокуса внутреннего аудита

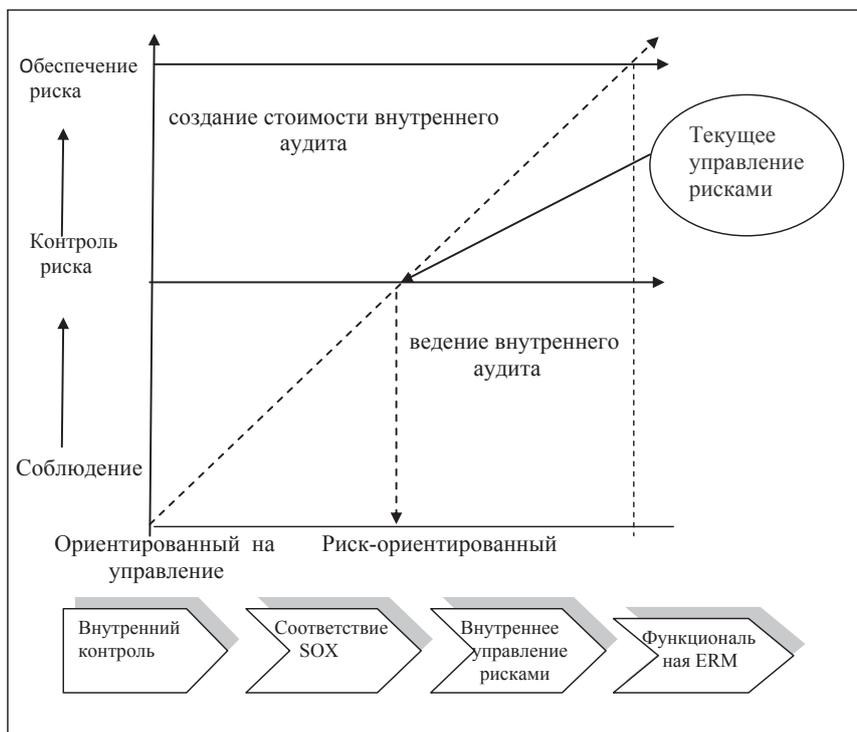


Рис. 4. Модель оценки внутреннего аудита

Поскольку организации повышают свои возможности по управлению рисками, они развиваются на четырех этапах зрелости управления рисками, как показано на горизонтальной оси модели стоимости внутреннего аудита.

Этап 1 (внутренний контроль). На первом этапе зрелости управления рисками руководство сосредоточено на обеспечении уверенности в том, что выбранные ключевые внутренние средства управления, как правило, в зонах повышенного риска функционируют в соответствии с проектом. Однако на данном этапе организация, вероятно, не охватила формальный механизм внутреннего контроля или управления рисками, и хотя он разработал элементы управления, тем не менее эти элементы управления часто недостаточно хорошо документированы. Когда организация находится на первом этапе, ее руководству еще предстоит официально провести и документировать оценивание риска для всего предприятия.

Этап 2 (соответствие закону Сарбейнса-Оксли). Закон Сарбейнса-Оксли 2002 года требует от компаний принятия общего определения внутреннего контроля, такого как обнародованное COSO, и официально документировать их деятельность по внутреннему контролю. Закон также дает толчок для многих компаний оформить свой подход к управлению,

мониторингу и тестированию внутреннего контроля. Первоначально большинство компаний уделяло значительное внимание соблюдению Закона. Это со временем изменилось, поскольку организации упростили процессы соблюдения и улучшили свои способности документировать и контролировать эффективность внутреннего контроля. Кроме того, некоторые группы корпоративного управления начали разрабатывать официальные оценки рисков на уровне предприятий для усиления своих усилий по соблюдению закона Сарбейнса-Оксли.

Этап 3 (неформальное управление рисками). На третьем этапе управления рисками руководство разрабатывает собственную оценку рисков на уровне предприятия и стремится определить ERM для организации. Менеджмент может устанавливать склонность к риску, разрабатывать процессы управления рисками и отчитываться перед советом директоров о своей деятельности по управлению рисками. Организация может использовать автоматизированные инструменты для поддержки отчетности в масштабах всего предприятия по вопросам риска и контроля.

Этап 4 (функциональное управление рисками на уровне предприятия). На заключительном этапе зрелости управления рисками руководство определяет и реализует формальные процессы управления рисками. Руководство приняло официальное определение для ERM, такое как структура управления рисками корпоративного управления COSO, и провело комплексное оценивание рисков на уровне предприятий. Руководство также устанавливает склонность к риску для организации, контролирует ответы на вопросы управления рисками, обеспечивает уверенность совета директоров в эффективности процессов управления рисками организации. Организация 4-го этапа может иметь главного сотрудника по вопросам риска. Это может привести к управлению и мониторингу рисков и контроля в режиме реального времени.

В последние годы страны с формирующимся рынком становятся более интегрированными в мировую экономику и более важными для инвесторов во всем мире. Это подчеркивает растущее значение развивающихся стран в глобальной бизнес-среде и свидетельствует о необходимости дополнительных научных исследований процесса аудита в этих странах [14].

Африка является сложным континентом с различными экономиками и отраслями. Развивающиеся страны Африки, в частности Ливия, Тунис, Египет, хотя и имеют некоторые общие черты, но не являются однородной группой. Каждая страна отличается по валовому национальному продукту [ВНП], численности населения, культуре, степени грамотности и виду правовой, экономической и политической систем, в которых она действует [15]. Однако, несмотря на большие различия в этих факторах, они имеют много характеристик, которые весьма схожи [14; 16; 17], а именно низкий уровень жизненного уровня и производительности труда; высокие темпы роста населения; бремя зависимости и уровень безработицы и неполной занятости; политическая бесхозяйственность и неэффективность государственного сектора; отсутствие фондовых рынков; отсутствие соответствующей образовательной системы в целом и бухгалтерского образования в частности.

Ведение бизнеса и проведение внутренних аудитов по всему континенту связаны с определенными сложностями.

Ливия – это развивающаяся страна, которая проводит радикальную программу социально-экономического развития. После открытия нефти в середине XX века Ливия начала испытывать ускоренный экономический рост, сопутствующий росту профессии бухгалтера и аудитора. Разрастание различных видов деятельности привело к улучшению практики бухгалтерского учета и аудита в Ливии.

Ливийский торговый кодекс (LCC) 1953 года требует, чтобы ливийские государственные предприятия располагали подразделениями внутреннего аудита, возглавляемыми директорами. Это правило заставляет государственные предприятия назначать внешних аудиторов. Более того, с момента выпуска Закона 1996 года № 11 Общим народным конгрессом ливийские государственные предприятия должны пройти аудит генерального аудитора. Однако, в отличие от Запада, в Ливии нет профессиональных стандартов или международных профессиональных органов для внутреннего аудита, что приводит к тому, что организации устанавливают собственные руководящие принципы в отношении практики внутреннего аудита [18].

Ливийская ассоциация бухгалтеров и аудиторов (LAAA), которая была создана Законом от 1973 года № 116, требует, чтобы внешний аудитор регистрировался как дипломированный бухгалтер в LAAA, имел степень бакалавра в области бухгалтерского учета. Кроме того, они должны иметь не менее пяти лет опыта практического обучения в бухгалтерии.

Однако внутренние аудиторы не имеют определенного или формального кодекса профессиональной этики и стандартов профессиональной квалификации. Кроме того, нет требований к профессиональной экспертизе и программам профессиональной подготовки для внутренних аудиторов. Они основывают свою практику главным образом на учете их бухгалтерского образования.

В исследовании, проведенном К. Аль-Килани [18], выясняется, что роль внутреннего аудита ограничена обнаружением мошенничества с уделением особого внимания изучению счетов к оплате, сбору доходов и проверке мелких претензий.

Следует отметить, что в октябре 2009 года ливийский фондовый рынок признал сертификат арабского сертифицированного государственного бухгалтера (АСРА), представленный Арабским обществом сертифицированных бухгалтеров (ASCA) и Международными экзаменами Университета Кембриджа, а аккредитованный АСРА был эквивалентен международному профессиональному сертификату, а именно CPA и CA, для целей лицензирования аудиторской практики.

Таким образом, в развивающихся странах, таких как Ливия, исследование практики внутреннего аудита и выявление факторов, которые усиливают или тормозят его эффективность, могут помочь понять потенциал внутреннего аудита для поддержки деятельности организации и тем самым помочь национальному экономическому развитию.

Выводы. Подводя итоги, отметим, что на сегодняшний день складываются благоприятные условия для того, чтобы внутренний аудит продемонстрировал

свои широкие возможности и доказал свою необходимость как собственникам, так и менеджменту компаний. А у собственников и менеджмента компаний может появиться мощный инструмент повышения эффективности бизнеса.

Будущее внутреннего аудита в значительной степени зависит от его способности успешно пройти этап перемен, выбрать правильное направление своего развития и научиться приносить большую пользу, используя при этом меньшие ресурсы.

Перед внутренним аудитом сегодня стоят такие основные задачи.

1) Разбираться в специфике отрасли и понимать деятельность организации как в целом, так и на уровне отдельных бизнес-процессов. Понимая бизнес и разбираясь в операционных аспектах деятельности компании, внутренний аудит сможет выработать действенные рекомендации, направленные на снижение рисков. Кроме того, говоря языком бизнеса, можем сказать, что внутреннему аудиту будет значительно проще стать услышанным и убедить менеджмент в обоснованности своих выводов и рекомендаций.

2) Внутренние аудиторы должны занять более активную позицию в процессе управления рисками. Кроме риск-ориентированного планирования своей деятельности и оценивания рисков в рамках выполнения аудиторских функций, внутренний аудит обязан регулярно предоставлять руководству организации свою оценку наиболее серьезных рисков, что позволит ему завоевать больший авторитет в глазах руководства. Принимая активное участие в области управления рисками, внутренний аудит, безусловно, не должен подменять менеджмент компании.

3) Внутренний аудит должен выходить на уровень оценки качества управления стратегическими рисками. Речь идет не о выработке стратегии и участии в управлении стратегическими рисками. Роль внутреннего аудита заключается в оценивании процесса выявления указанных рисков. Безусловно, изучение и обсуждение с высшим руководством компании вопросов, имеющих отношение к стратегическим рискам и принятию стратегических решений, является в высшей степени ответственным шагом для любого руководителя службы внутреннего аудита.

Список использованных источников:

1. Arena M., Azzone G. Internal audit departments: adoption and characteristics in Italian companies. *International Journal of Auditing*. 2007. Vol. 11. No. 2. P. 91–114.
2. Cohen A., Sayag G. The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations. *Australian Accounting Review*. 2010. Vol. 20. No. 3. P. 296–307.
3. Mihret D.G., James K., Mula J.M. Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*. 2010. Vol. 22. No. 3. P. 224–252.
4. Zakari M. Does Audit Evidence Type Effects on the Quality of Auditor's Decision. *Corporate Ownership & Control Journal (COC)*. 2013. Vol. 11. P. 96–106. URL: http://virtusinterpress.org/IMG/pdf/COC_Volume_11_Issue_1_Fall_2013_Special_conference_issue_continued_contents.pdf.
5. Zakari M., Nassr A. The Role of Audit Evidence Source in Enhancing the Quality and Reliability of Libyan Auditor's Report. *Review of Integrative Business and Economics Research*. 2014. Vol. 3. No. 1. P. 1–12.
6. Sawan N., Alzeban A. Does Audit Quality in Libya Meet the International Standards Levels? *International Journal of Business and Management*. 2015. Vol. 10. No. 6. URL: <http://dx.doi.org/10.5539/ijbm.v10n6p155>.
7. Barac K., Kgobalale Nebbel Motubatse Internal audit outsourcing practices in South Africa. *African Journal of Business Management*. 2009. Vol. 3 (13). P. 969–979. URL: <http://www.academicjournals.org/AJBM>.
8. Официальный сайт внутренних аудиторов IBA (The Institute of Internal Auditors, Inc. IIA). URL: <http://theiia.org>.
9. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)* (effective as of January 1, 2013). URL: <http://www.iiar-ru>.
10. Филевская Н.А., Абаева Н.П. Целеполагание как принцип внутреннего аудита в системе корпоративного управления. *Известия высших учебных заведений. Экономика, финансы и управление производством*. 2014. № 3 (21). – С. 43.
11. State of the internal audit profession study. URL: <https://www.pwc.com/m1/en/publications/documents/pwc-state-of-the-internal-audit-profession-2014.pdf>.
12. Усиление роли внутреннего аудита. Международное исследование «Эрнст энд Янг» в области внутреннего аудита. Москва, 2008. С. 32.
13. Сонин А.М. Внутренний аудит: современный подход. Москва: Финансы и статистика, 2007. С. 19.
14. Michas P. Auditing in Emerging Market Countries: Does it Matter? Working Paper. 2010. University of Missouri.
15. Al-Oqla S., Al-Angari H. The Kingdom of Saudi Arabia's Affiliation to the World Trade Organization and its impact on the Organization and Practice of the Auditing Profession: An Empirical Study. *Journal of King Abdulaziz University: Economics and Administration*. 2010. Vol. 24. No. 1. P. 3–48.
16. Al-Hussaini A., Al-Shammari B., Al-Sultan W. Development of Enforcement Mechanisms Following Adoption of International Accounting Standards in the Gulf Co-Operation Council Member States. *International Journal of Business Strategy*. 2008. Vol. 8. No. 3. P. 50–71.
17. Zakari M., Menacere K. The challenges of the quality of audit evidence in Libya. *African Journal of Accounting, Auditing and Finance (AJAAF)*. 2012. Vol. 1. No. 1. P. 3–24.
18. Kilani K.A. The evaluation and status of accounting in Libya. Unpublished PhD dissertation. Hull, UK. 1988.