

## ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.471:005.95:658.3

JEL Classification: M54, M21, M42

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.10\(43\).212-223](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.10(43).212-223)

Н.С. Шалімова, проф., д-р екон. наук

І.В. Смірнова, доц., канд. екон. наук

І.І. Андрощук, доц., канд. екон. наук

*Центральноукраїнський національний технічний університет,**м. Кропивницький, Україна*

## Використання можливостей внутрішнього аудиту при оцінюванні якості трудових відносин та процесів формування і розвитку кадрового потенціалу суб'єктів господарювання

Метою даного дослідження є конкретизація особливостей внутрішнього аудиту в сфері трудових відносин та кадрового потенціалу з урахуванням діючих вимог Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, обґрунтування основних видів завдань, які мають виконувати внутрішні аудитори.

Обґрунтовано, що завдання, які виконуються внутрішнім аудитом фактично представлені двома великими групами: завдання з надання впевненості та консультативні завдання. Ці тенденції відповідають розвитку змісту аудиту (перехід до широкого тлумачення і трансформації в завдання з надання впевненості) та фундаментальній зміні ролі аудиту – поєднання консультативної функції та функції з надання впевненості. Запропоновано визначення внутрішнього аудиту в сфері трудових відносин з метою повного узгодження з міжнародними стандартами, який пропонується розглядати як незалежну, об'єктивну діяльність з надання впевненості щодо відповідності трудових процесів (кадрового потенціалу, управління персоналом) встановленим критеріям оцінки та діяльність з консультативних послуг, що має приносити користь організації, підвищувати її цінність та покращувати її діяльність.

Виокремлено цілі, які можуть висуватися перед службою внутрішнього аудиту в сфері трудових відносин та кадрового потенціалу, визначені можливі критерії оцінки та їх обмеження. Конкретизовано розподіл функцій і відповідальності при виконання завдань з надання впевненості службою внутрішнього аудиту. Представлені розробки мають бути покладені в основу такого документу, як «Статут внутрішнього аудиту», адже Стандарти якісних характеристик Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту (розділ 1000 – Цілі, повноваження та обов'язки) передбачають, що цілі, повноваження та обов'язки функції внутрішнього аудиту повинні бути офіційно визначені в статуті внутрішнього аудиту. Обґрунтовано, що розробка такого документу з деталізацією видів завдань, що повинні виконуватися службою внутрішнього аудиту в сфері трудових відносин та кадрового потенціалу, потенційно можливих для конкретного підприємства, є важливим напрямком подальших досліджень.

**внутрішній аудит, трудові відносини, кадровий потенціал, завдання з надання впевненості, консультативні послуги, тристоронні відносини, критерії оцінки**

**Постановка проблеми.** Формування інноваційного потенціалу та забезпечення інноваційного розвитку може відбуватися з допомогою різних джерел відповідно до застосовуваних видів ресурсів, серед яких найважливіше значення мають трудові та інтелектуальні ресурси. До факторів, які визначають джерела економічного розвитку і уможливають його фізично, відносять: наявність ресурсів у кількісному і якісному аспектах; освітній і кваліфікаційний аспекти трудових ресурсів; якісну структуру капіталу і його технічний стан; технологію [8, с. 108]. Для підприємств найбільш вагомими ресурсами є трудові та інформаційні, адже саме люди на підставі наявної інформації є генераторами ідей інновацій і саме вони можуть створити програми реалізації цих ідей.

Відповідно сучасні реалії вимагають впровадження системного аналізу та цільового управління в сфері трудових відносин та кадрового потенціалу. З точки зору захисту інформаційних інтересів та потреб суб'єктів господарювання, для удосконалення корпоративного управління, управління ризиками та внутрішнім контролем доцільним є використання потенціалу служби внутрішнього аудиту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання розвитку організаційних та методичних аспектів внутрішнього аудиту досліджуються багатьма українськими вченими, зокрема Каменська Т.О. [5], Назарова К.О. [10], Пушкар М.С. та Семанюк В.З. [13], Слободяник Ю.Б. та Зварич Л.В. [15], Огійчук М.Ф., Рагуліна І.І., Новіков І.Т., Рагуліна М.М. [1111], Крутова А.С., Семенець А.О. [7]. Вивчається роль внутрішнього аудиту в системі державного управління, зокрема цим проблемам присвячені праці Чумакової І.Ю., Коваль Ж.Г. [17]. Присутні дослідження проблем організації аудиту, в тому числі і внутрішнього, такого об'єкту як персонал (кадри) [4; 1; 12], в тому числі враховуючи реалії воєнного стану і потребу в онлайн дослідженнях при проведенні аудиту [2].

Разом з тим, необхідно відмітити, що основна увага приділяється саме процедурам внутрішнього аудиту, що, з одного боку, є логічним, оскільки дозволяє вдосконалювати саме його методичний інструментарій, але недостатньо враховуються вимоги існуючих Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту. Відповідно залишається потреба в дослідженні нормативного регламентування та організаційних питань проведення внутрішнього аудиту кадрових процесів та кадрового потенціалу з урахуванням вимог міжнародних стандартів та особливостей обраних об'єктів.

**Постановка завдання.** Метою даного дослідження є конкретизація особливостей внутрішнього аудиту в сфері трудових відносин та кадрового потенціалу з урахуванням діючих вимог Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, обґрунтування основних видів завдань, які мають виконувати внутрішні аудитори.

**Виклад основного матеріалу.** В Кодексі етики внутрішніх аудиторів [6] та Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту [9] зазначено, що внутрішній аудит - це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. У Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту також пропонується такий поділ діяльності з внутрішнього аудиту, проте в перекладі на українську мову допущена певна неузгодженість, адже у англійському варіанті йде мова про діяльність з надання впевненості (assurance (A) activities) та консультаційну діяльність (consulting (C) activities), а в українському варіанті розглядається аудиторська (А) та консультаційна (К) діяльності [9].

Зазначено, що консультаційні послуги – це дорадчі за своїм характером послуги, які зазвичай виконуються у відповідь на окремий запит замовника завдання та включають, як правило, дві сторони, а саме: (1) особу або групу осіб, що надають консультацію – внутрішнього аудитора, та (2) особу або групу осіб, що потребують та отримують консультацію – замовника завдання.

У Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту чітко окреслено розбіжності між різними видами робіт, які можуть виконувати внутрішні аудитори, і в сукупності яких виділено дві великі групи: діяльність з надання впевненості («assurance activity») та консультаційна діяльність («consulting activity»), що вимагає зміни підходів до класифікації видів завдань, які можуть виконуватися службами внутрішнього аудиту. Таким чином, можна зробити висновок, що завдання,

які виконуються внутрішнім аудитом фактично представлені двома великими групами: завдання з надання впевненості та консультаційні завдання. Ці тенденції споріднені з тенденціями розвитку зовнішнього аудиту. В другій половині ХХ ст. склалися два основних погляди на те, що є аудитом, а точніше, що може бути об'єктом аудиту: аудит у вузькому значенні передбачав перевірку лише фінансових звітів, а аудит в широкому розумінні припускав можливість включення до переліку об'єктів будь-якого інформації. Ця тенденція абсолютно логічна, оскільки інформаційне суспільство вимагає від аудиторів розширення кола послуг, проте необхідно враховувати, що на сьогодні широке тлумачення аудиту трансформувалося у визначення завдання з надання впевненості, яке використовується і в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості [3] («завдання, за яким фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за належними критеріями»), і в Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту. Зарубіжними вченими, зокрема Спенсером Пікетом (Spencer Pickett К.Н.) підкреслюється фундаментальна зміна ролі внутрішнього аудиту: поєднання повноцінного консультування з тим, що головна роль внутрішнього аудиту полягає в тому, щоб забезпечити незалежність впевненість щодо рівня керування ризиками [21, с. 314].

Традиційно визначення внутрішнього аудиту, об'єктом якого є персонал або кадровий потенціал підприємства, представляють в такий спосіб: «Під внутрішнім аудитом системи управління персоналом розуміють як оцінку співробітників з метою визначення відповідності їхньої кваліфікації посадам, так і отримання інформації про ефективність технологій управління персоналом» [13, с. 139]. В цілому в подібних визначеннях простежується відповідність двом призначенням внутрішнього аудиту – оцінка відповідності та консультаційні послуги. Але на наш погляд, його варто трансформувати з метою повного узгодження з міжнародними стандартами, наприклад: внутрішній аудит в сфері кадрового потенціалу (управління персоналом) – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості щодо відповідності трудових процесів (кадрового потенціалу, управління персоналом) встановленим критеріям оцінки та діяльність з консультаційних послуг, що має приносити користь організації, підвищувати її цінність та покращувати її діяльність.

В рамках виконання оцінки трудових відносин та кадрового потенціалу як завдання з надання впевненості внутрішній аудитор може переслідувати різні цілі, наприклад: 1) висловлення думки стосовно того, чи відповідають розроблені внутрішні документи на підприємстві та інша кадрова документація вимогам законодавства України з цих питань; 2) висловлення думки стосовно того, чи відповідає дійсний стан справ на підприємстві в сфері управління персоналом вимогам законодавства України та внутрішнім документам підприємства; 3) висловлення думки стосовно ефективності, результативності формування та підтримки кадрового потенціалу. Необхідно відзначити, що завдання внутрішнього аудиту в цій сфері постійно трансформуються, наприклад, зараз акцент робиться на ролі внутрішнього аудиту в розвитку талантів («talent development») з метою ідентифікації високо потенційних працівників [19].

Важливо визначитися з критеріями оцінки, які будуть використовуватися при проведенні внутрішнього аудиту трудових відносин та кадрового потенціалу. Стосовно перших двох напрямів роботи встановити критерії оцінки є можливим, оскільки в основному вони є формально розробленими. Їх сукупність можна подати таким чином (рис. 1):

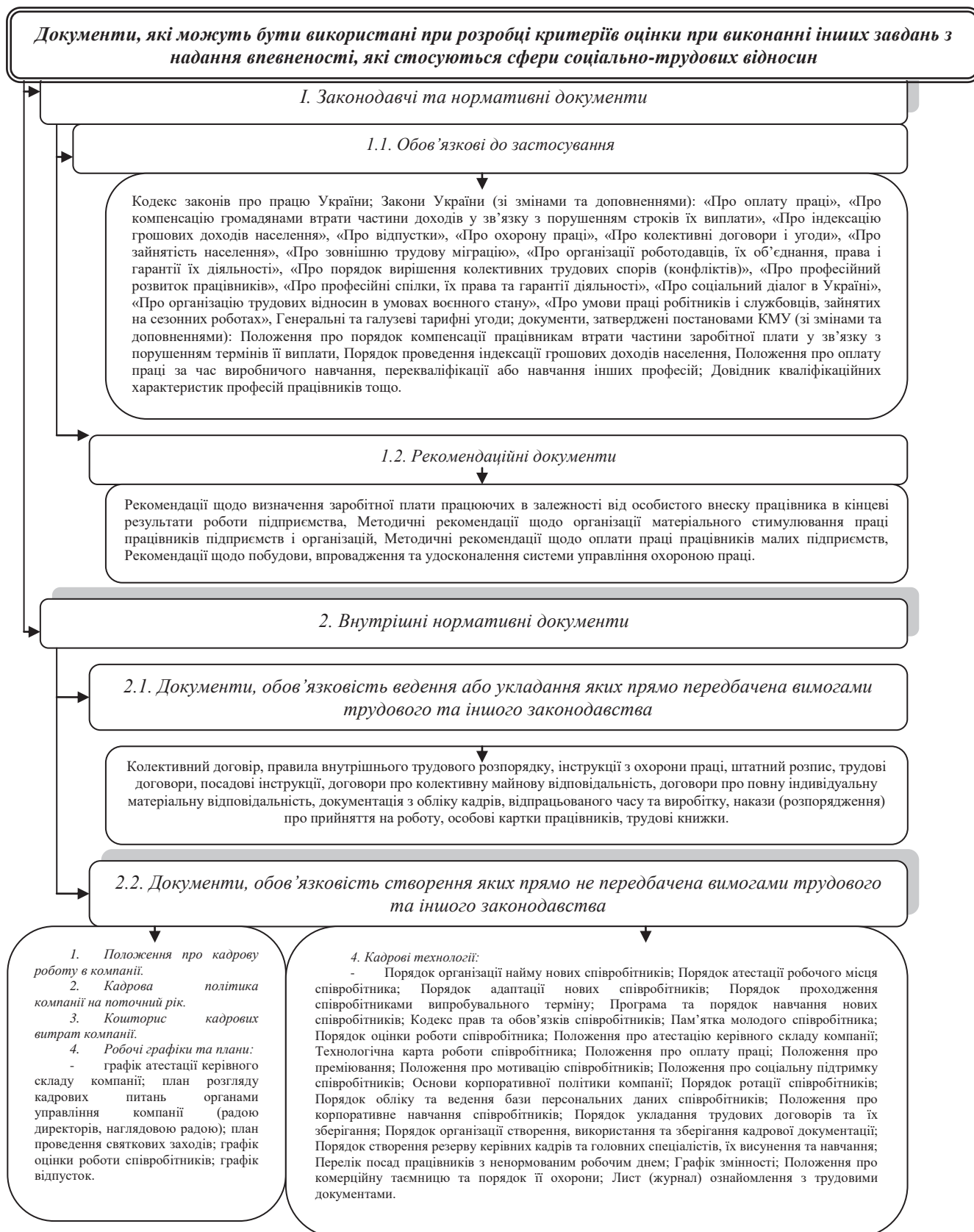


Рисунок 1 - Критерії оцінки при виконанні службою внутрішнього аудиту завдань з надання впевненості в сфері кадрових процесів та кадрового потенціалу

Джерело: систематизовано авторами

1. Законодавча база, в складі якої слід виділити обов'язкові до застосування документи, та документи, які мають рекомендаційний характер.

2. Внутрішні нормативні документи, які також можна представити декількома групами: документи, обов'язковість ведення або укладання яких прямо передбачена вимогами трудового та іншого законодавства (колективний договір, правила внутрішнього трудового розпорядку, інструкції з охорони праці, штатний розпис, трудові договори, посадові інструкції, договори про колективну майнову відповідальність, договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність, документація з обліку кадрів, відпрацьованого часу та виробітку, накази (розпорядження) при прийнятті на роботу, особові картки працівників, трудові книжки тощо), та документи, створення яких не передбачено в трудовому та іншому законодавстві, але вони можуть значно допомагати в роботі, наприклад, полегшити процес адаптації нових співробітників (положення про кадрову роботу в компанії, кадрова політика компанії на поточний рік, кошторис кадрових витрат компанії, порядок організації найма нових співробітників, порядок атестації робочого місця співробітника, порядок адаптації нових співробітників, порядок проходження співробітниками випробувального терміну, кодекс прав та обов'язків співробітників тощо).

Для третього напрямку роботи загальноприйняті (затверджені) критерії відсутні, відповідно провести внутрішній аудит у вигляді завдання з надання впевненості буде можливим лише в тому випадку, якщо на підприємстві буде розроблений внутрішній документ (положення, стратегія тощо), в якому будуть присутні показники та їх індикатори, за допомогою яких внутрішній аудитор зможе висловити власну думку стосовно ефективності, результативності формування та використання кадрового потенціалу підприємства.

Розглянемо декілька прикладів складності та суб'єктивності визначення критеріїв оцінки кадрових процесів та кадрового потенціалу. Наприклад, Смачило В.В. пропонуються компоненти кадрового потенціалу, для яких визначені оціночні показники, та запропоновано механізм зведення об'єкту оцінки – кадровий потенціал підприємства чи окремого працівника [16, с. 61-65]. Всього пропонується сім компонент (професійно-кваліфікаційна, психофізіологічна, освітня, соціально-гуманістична, культурно-моральна, інноваційна, економіко-мотиваційна), в т.ч. 24 показники, які характеризують якісні характеристики кадрового потенціалу, та 4 показника, які характеризують його кількісні характеристики.

Для такої компоненти як освітня пропонується два показника: освітній профіль (відповідність працівників за освітніми вимогами посадам) та розвиток/саморозвиток (здатність до саморозвитку). Для оцінки освітнього профілю, дійсно, можна виділити критерії оцінки: Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників, внутрішні положення (інструкції, вимоги) і внутрішній аудитор може обґрунтовано виконати завдання з надання впевненості. Що стосується здатності до саморозвитку, то така оцінка зазвичай виконується за допомогою експертних досліджень (тестування, анкетування) і критерії встановити доволі важко. Теоретично можна намагатися встановити еталонні значення, які могли би бути використані в якості критеріїв оцінки, наприклад, встановивши, що більше 80% працівників підприємства мають мати вищу за середню здатність до саморозвитку, яка визначена за певною методикою.

Паджак В. (Pajak W.) пропонує синтетичні критерії оцінювання за окремими функціями процесу управління людськими ресурсами (планування, набір персоналу, скорочення персоналу, оцінка працівників, винагорода працівників, розвиток кадрового потенціалу, формування умов для роботи та відносини під час роботи) [20, с. 31-32].

Наприклад, для такого напрямку як розвиток кадрового потенціалу (розвиток людських ресурсів) пропонуються такі критерії: стратегія розвитку людських ресурсів, інструменти розвитку людських ресурсів, відбір технік підготовки, потреби в тренінгах (підвищенні кваліфікації), їх планування, результати, планування кар'єри, впровадження програм професійних кар'єр для працівників. Очевидно, що ці напрямки важливі для розвитку кадрового потенціалу, але оцінити розвиток людських ресурсів буде можливим, якщо будуть існувати певні показники, в протилежному випадку – це буде описове завдання з рекомендаціями, але не надання впевненості.

Методику оцінювання рівня компетентності групи спеціалістів, групи керівників та групи працівників за професійно-кваліфікаційною, психофізіологічною, соціальною складовими кадрового потенціалу пропонують Сидорова А.В. та Гонтюк В.А. [14]. Якщо подібні методики з прийнятими еталонними значеннями будуть закріплені на підприємствах, служби внутрішнього аудиту будуть мати підстави для виконання завдання з надання впевненості.

Подальше визначення послуг з надання впевненості в сфері внутрішнього аудиту охоплює два суттєвих аспекти: по-перше, мету (такі послуги передбачають об'єктивне оцінювання внутрішнім аудитором доказів для формування незалежних висновків стосовно установи, операційної діяльності, функції, процесу, системи або іншого об'єкта перевірки); по-друге, тристоронні відносини (як правило, послуги такого характеру включають три сторони, а саме: (1) особу або групу осіб, безпосередньо залучених до установи, операційної діяльності, функції, процесу, системи або іншого об'єкта перевірки - власника процесу, (2) особу чи групу осіб, які здійснюють оцінку - внутрішнього аудитора, (3) особу чи групу осіб, які використовують результати оцінки – користувача).

Класифікація завдань з надання впевненості на завдання з підтвердження («attestation engagement») та прямі завдання («direct engagement»), яка пропонується в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості [3], обумовлює розподіл функцій між учасниками тристоронніх відносин та введенням особи, яка вимірює або оцінює предмет завдання та відрізняється від відповідальної особи. Так, деякі завдання з надання впевненості передбачають, що оцінка або вимірювання предмету виконуються відповідальною стороною, а інформація з предмету завдання надається у вигляді твердження відповідальної сторони, яка й надається користувачам. Такі завдання носять назву «завдання з підтвердження». Виконуючі інші завдання з надання впевненості, практик безпосередньо виконує оцінку чи вимірювання предмету, а інформація з предмету завдання надається користувачам у звіті з надання впевненості. Такі завдання носять назву «завдання зі складання безпосереднього висновку» або прямі завдання. Дана класифікація є корисною і при класифікації завдань в сфері внутрішнього аудиту (детально розглянуто в [18]).

Отже, в завданні з надання впевненості, яке виконується службою внутрішнього аудиту, можуть бути задіяні: 1) якщо це завдання з підтвердження, тобто завдання, що ґрунтується на твердженнях - три суб'єкти (відповідальна сторона; користувачі; внутрішній аудитор) або чотири суб'єкти з виокремленням функцій вимірювання або оцінки предмету завдання (відповідальна сторона; сторона, яка здійснює вимірювання або оцінку предмета завдання; користувачі; внутрішній аудитор); 2) якщо це пряме завдання - три суб'єкти (відповідальна сторона; користувачі; внутрішній аудитор).

Розглянемо на умовних прикладах розподіл відповідальності між різними суб'єктами при виконанні окремих завдань з надання впевненості службою внутрішнього аудиту (табл. 1).

Таблиця 1 – Розподіл функцій і відповідальності між суб'єктами при виконанні завдань з надання впевненості службою внутрішнього аудиту

	Приклад I	Приклад II	Приклад III
Вид завдання	Пряме завдання або завдання зі складання безпосереднього висновку	Завдання з підтвердження або завдання, що ґрунтується на твердженнях, в якому відповідальна особа одночасно здійснює вимірювання або оцінювання предмета завдання	Завдання з підтвердження або завдання, що ґрунтується на твердженнях, в якому функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання покладені на іншу, ніж відповідальна, особу. Особа, яка здійснює оцінювання або вимірювання предмету завдання, входить в ту ж інтегровану структуру, що і відповідальна особа
Предмет завдання	Дотримання трудового законодавства	Відповідність працівників за освітніми вимогами посадам	Дотримання професійної етики працівниками підприємства
Інформація з предмету завдання	Інформація про організацію трудових відносин	Звіт про відповідність працівників за освітніми вимогами посадам	Звіт про дотримання професійної етики працівниками підприємства
Суб'єкт, який готує інформацію з предмету завдання	Служба внутрішнього аудиту	Правління акціонерного товариства та управлінський персонал	HR-відділ компанії
Кількість суб'єктів, які задіяні у виконанні завдання	1) відповідальна сторона – правління акціонерного товариства та управлінський персонал; 2) фахівець – служба внутрішнього аудиту, яка виконує функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання; 3) користувачі – акціонери	1) відповідальна сторона – правління акціонерного товариства та управлінський персонал, які виконують функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання і готують інформацію з предмету завдання у вигляді звіту про відповідність працівників за освітніми вимогами посадам; 2) фахівець – служба внутрішнього аудиту; 3) користувачі – акціонери.	1) відповідальна сторона – правління акціонерного товариства та управлінський персонал; 2) HR-відділ, який виконує функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання, готує інформацію з предмету завдання у вигляді звіту про дотримання професійної етики; 3) фахівець – служба внутрішнього аудиту материнської компанії; 4) користувачі – акціонери та наглядова рада, як публічного акціонерного товариства.
Зміст завдання	Служба внутрішнього аудиту зобов'язується підготувати звіт з надання впевненості стосовно дотримання правлінням та управлінським персоналом публічного акціонерного товариства трудового законодавства для подання його зборам акціонерів. Внутрішні аудитори виконують функції з оцінювання та вимірювання предмета завдання у відповідності з критеріями (трудове законодавство) та готують звіт стосовно відповідності організації трудових відносин вимогам трудового законодавства.	Правління публічного акціонерного товариства готує звіт про відповідність працівників за освітніми вимогами посадам. Служба внутрішнього аудиту повинна підготувати звіт з надання впевненості стосовно цього звіту. Правління та управлінський персонал відповідальні за предмет завдання (трудові відносини в публічному акціонерному товаристві) та інформацію з предмету завдання (звіт про відповідність працівників за освітніми вимогами посадам). Внутрішні аудитори готують звіт, в якому висловлюють висновок стосовно того, чи є твердження у звіті про дотримання вимог трудового законодавства, який підготовлено правлінням, достовірними, виходячи з вимог трудового законодавства.	HR-відділ компанії готує звіт щодо дотримання професійної етики працівниками підприємства. Служба внутрішнього аудиту материнської компанії зобов'язується підготувати звіт з надання впевненості стосовно цього звіту. Правління та управлінський персонал відповідальні за предмет завдання (професійна етика), правила дотримання якої, регламентуються внутрішніми положеннями компанії. HR-компанія відповідальна за інформацію з предмету завдання (звіт про дотримання вимог професійної етики). Служба внутрішнього аудиту готує звіт з надання впевненості, в якому висловлює висновок стосовно того, чи є твердження у звіті про дотримання вимог професійної етики, який підготовлено HR-відділом, достовірними та обґрунтованим.

Джерело: розроблено авторами

Цілісна концепція можливостей внутрішнього аудиту в сфері оцінюванні якості трудових відносин та процесів формування і розвитку кадрового потенціалу з урахуванням вимог Міжнародних стандартів професійної практики представлена на рис. 2.

Консультаційні послуги, як правило, включають дві сторони, а саме:

- 1) особу або групу осіб, що надають консультацію - внутрішнього аудитора, та
- 2) особу або групу осіб, що потребують та отримують консультацію - замовника завдання.



Рисунок 2 - Можливості внутрішнього аудиту в сфері оцінюванні якості трудових відносин та процесів формування і розвитку кадрового потенціалу з урахуванням вимог Міжнародних стандартів професійної практики

Джерело: узагальнено авторами

Характер та обсяг консультаційного завдання визначаються за домовленістю з замовником завдання, вони повинні охоплювати процеси корпоративного управління, управління ризиками та контролю в тій мірі, яка була узгоджена з замовником, та відповідати цінностям, стратегії та цілям організації.

В офіційному документі підприємства (установи, організації) (Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту використовують термін статут, але це може бути положення, порядок) мають бути визначені цілі, повноваження та обов'язки функції внутрішнього аудиту, в т.ч. характер послуг, що надаються.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Завдання, які виконуються внутрішнім аудитом фактично представлені двома великими групами: завдання з надання впевненості та консультаційні завдання. Ці тенденції відповідають розвитку змісту аудиту (перехід до широкого тлумачення і трансформації в завдання з надання впевненості) та фундаментальній зміні ролі аудиту – поєднання консультаційної

функції та функції з надання впевненості. Запропоновано визначення внутрішнього аудиту в сфері трудових відносин з метою повного узгодження з міжнародними стандартами, який пропонується розглядати як незалежну, об'єктивну діяльність з надання впевненості щодо відповідності трудових процесів (кадрового потенціалу, управління персоналом) встановленим критеріям оцінки та діяльність з консультаційних послуг, що має приносити користь організації, підвищувати її цінність та покращувати її діяльність.

Результати проведеного дослідження показують, що навіть при такому предметі завдання як кадрові процеси та кадровий потенціал, щодо якого існують і чіткі норми законодавства, і рекомендації, виконати саме завдання з надання впевненості іноді дуже складно, а іноді й неможливим. Причиною тому є відсутність в окремих випадках критеріїв оцінки, які б відповідали ознакам прийнятності. Отже, внутрішні аудиторі не повинні намагатися в будь-якому випадку виконати завдання з надання впевненості або аудит, а повинні обговорити з управлінським персоналом існуючі обмеження завдань з надання впевненості відповідно до міжнародних стандартів. При цьому слід враховувати, що можливо в більшості випадках цілі менеджменту будуть досягнуті за допомогою проведення службою внутрішнього аудиту консультаційних послуг. Наприклад, рішення про використання аналітичного дослідження, консультаційного завдання в якості альтернативного інструменту для вивчення певної проблеми може бути прийнято, якщо відсутнє чітке розуміння проблеми або не розроблені критерії перевірки, або ж відсутнє і те, і інше.

Наведені приклади ілюструють складність відносин, які супроводжують діяльність служби внутрішнього аудиту. Представлені розробки мають бути покладені в основу такого документу, як «Статут внутрішнього аудиту», адже Стандарти якісних характеристик (розділ 1000 – Цілі, повноваження та обов'язки) передбачають, що цілі, повноваження та обов'язки функції внутрішнього аудиту повинні бути офіційно визначені в статуті внутрішнього аудиту. Саме розробка такого документу з деталізацією видів завдань, що повинні виконуватися службою внутрішнього аудиту в сфері трудових відносин та кадрового потенціалу, потенційно можливих для конкретного підприємства, є важливим напрямком подальших досліджень.

## Список літератури

1. Андрейцева І.А. Аудит персоналу: навч. посіб. Кам'янець-Подільський, 2018. 169 с. URL: <http://elar.kpnu.edu.ua:8081/xmlui/bitstream/handle/123456789/4402/Andreitseva-I.A.-Audyt-personalu-2018.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (дата звернення 21.09.2023).
2. Гаман Г.В. Розвиток онлайн аудиту персоналу в умовах війни. *Економіка та суспільство*. 2022. №41. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/1539/1480/>
3. Додаток до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2020 року. Частина III. URL: [https://www.apob.org.ua/?page\\_id=3482](https://www.apob.org.ua/?page_id=3482) (дата звернення 21.09.2023).
4. Збрицька Т.П., Сало Я.В. Аудит персоналу: Навчальний посібник. Одеса: ОНЕУ, 2019. 381 с. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/12474/1/Аудит%20персоналу%20%20навчальний%20посібник.pdf> (дата звернення 21.09.2023).
5. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія. К.: Інформ.-аналітичне агентство, 2010. 491 с.
6. Кодекс Етики Інституту внутрішніх аудиторів. URL: <https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2022/05/code-of-ethics-ukrainian.pdf> (дата звернення: 21.09.2023).
7. Крутова А.С., Семенець А.О. Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту: вітчизняний досвід та світова практика. *Бізнес Інформ*. 2018. №12. С. 309-316. URL: [https://www.business-inform.net/export\\_pdf/business-inform-2018-12\\_0-pages-309\\_316.pdf](https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2018-12_0-pages-309_316.pdf) (дата звернення 21.09.2023).

8. Механізм стратегічного управління інноваційним розвитком : монографія / за заг. ред. О. А. Біловодської. Суми : Університетська книга, 2012. 432 с.
9. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту. URL: <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-ukrainian.pdf> (дата звернення 20.11.2023)
10. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія. К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2015. 464 с.
11. Огічук М.Ф., Рагуліна І.І., Новіков І.Т., Рагуліна М.М. Внутрішній аудит : Навч. посібник. Вид. 5-те, перероб. і допов. Київ: Алерта, 2022. 390 с.
12. Олійник О.О. Аудит персоналу: Навч. посіб. Рівне : НУВГП, 2016. 290 с. URL: [https://ep3.nuwm.edu.ua/18232/1/Олійник\\_Аудит%20персоналу.pdf](https://ep3.nuwm.edu.ua/18232/1/Олійник_Аудит%20персоналу.pdf) (дата звернення 21.09.2023).
13. Пушкар М.С., Семанюк В.З. Внутрішній аудит: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 211 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/37224/1/Внутрішній%20аудит-Semaniuk.pdf> (дата звернення 21.09.2023).
14. Сидорова А.В., Гонтьок В.А. Оцінювання кадрового потенціалу підприємств на основі компетентнісного підходу. Економіка і організація управління. 2019. №2(34). С. 37-45.
15. Слободяник Ю.Б., Зварич Л.В. Внутрішній аудит : навчальний посібник. Суми :ТОВ «ВПП «Фабрика друку», 2018. 248 с. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7523/1/Внутрішній%20аудит.pdf> (дата звернення 21.09.2023).
16. Смачило В.В. Система оціночних показників кадрового потенціалу на підприємстві. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. 2019. Том 18. Вип. 2(42). С. 58-70. URL: <http://rinek.onu.edu.ua/article/view/177072> (дата звернення 21.09.2023).
17. Чумакова І.Ю., Коваль Ж.Г. Сутність функції внутрішнього аудиту в системі державного управління. *Наукові праці НДФІ*. 2016. №3(76). С. 135-148. URL: [http://npndfi.org.ua/docs/NP\\_16\\_03\\_135\\_uk.pdf](http://npndfi.org.ua/docs/NP_16_03_135_uk.pdf) (дата звернення 21.09.2023).
18. Шалімова Н.С., Андрощук І.І. Розвиток підходів щодо класифікації та видів завдань, що виконуються в рамках внутрішнього аудиту. *Технологічний аудит та резерви виробництва*. 2015. №4/5 (24). С. 52-57.
19. Internal audit leaders as talent warriors. Winning the war for talent, now and in the future. Deloitte, 2020. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/risk/deloitte-uk-internal-audit-leaders-as-talent-warriors.pdf> (дата звернення 21.09.2023).
20. Rajak, W. Personnel Audit Process. *Business, management and Education*. 2012. Iss. 10(1). P. 25-37. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.3846/bme.2012.03> (дата звернення 21.09.2023).
21. Spencer Pickett K.H. *The Internal Auditing Handbook*. Second edition. Wiley, 2018. URL: <https://book.akij.net/eBooks/2018/March/5a9e7b2d97ef6/The%20Internal%20Auditing%20Handbook.pdf> (дата звернення 21.09.2023).

## References

1. Andreitseva, I.A. (2018). *Audyt personalu [Audit of the Personnel]*. Kamianets-Podilskyi. Retrieved from <http://elar.kpnu.edu.ua:8081/xmlui/bitstream/handle/123456789/4402/Andreitseva-I.A.-Audyt-personalu-2018.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [in Ukrainian].
2. Haman, H.V. (2022). Rozvytok onlain audytu personalu v umovakh viiny [Development of online personnel audit in war conditions]. *Ekonomika ta suspilstvo - Economy and society*, 41. Retrieved from <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/download/1539/1480/> [in Ukrainian].
3. Dodatok do Mizhnarodnykh standartiv kontrolyu yakosti, audytu, ohlyadu, inshoho nadannya vpevnenosti ta suputnykh posluh. Vydannya 2020 roku. Chastyna III. [Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 2020 Edition. Volume III]. Retrieved from [https://www.apob.org.ua/?page\\_id=3482](https://www.apob.org.ua/?page_id=3482) [in Ukrainian].
4. Zbrytska, T.P., & Salo, Ya.V. (2019). *Audyt personalu [Audit of the Personnel]*. Odesa: ONEU. Retrieved from <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/12474/1/Аудит%20персоналу%20%20навчальний%20посібник.pdf> [in Ukrainian].
5. Kamenska, T.O. (2010). *Vnutrishnii audyt. Suchasnyi pohliad : monohrafiia [Internal audit. Modern view: monograph]*. K.: Inform.-analitichne ahentstvo [in Ukrainian].
6. Kodeks Etyky Instytutu vnutrishnykh audytoriv [Code of Ethics of the Institute of Internal Auditors]. Retrieved from <https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2022/05/code-of-ethics-ukrainian.pdf> [in Ukrainian].

7. Krutova, A.S., & Semenets, A.O. (2018). Normatyvno-pravove zabezpechennia vnutrishnoho audytu: vitchyzniani dosvid ta svitova praktyka [Regulatory and legal support of internal audit: domestic experience and world practice]. *Biznes Inform - Business Inform*, 12, 309-316. Retrieved from [https://www.business-inform.net/export\\_pdf/business-inform-2018-12\\_0-pages-309\\_316.pdf](https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2018-12_0-pages-309_316.pdf) [in Ukrainian].
8. Bilovodska, O. (Eds.). (2012). *Mekhanizm stratehichnoho upravlinnia innovatsiinym rozvytkom : monohrafiia [The mechanism of strategic management of innovative development: monograph]*. Sumy : Universytetska knyha [in Ukrainian].
9. Mizhnarodni standarty profesiinoi praktyky vnutrishnoho audytu [International standards of professional practice of internal audit]. Retrieved from <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-ukrainian.pdf> [in Ukrainian].
10. Nazarova, K.O. (2015). *Audyt: evoliutsiia, potentsial, efektyvnist : monohrafiia [Audit: evolution, potential, effectiveness: monograph]*. K.: Kyivskiy natsionalnyi torhovelno-ekonomichnyi universytet [in Ukrainian].
11. Ohiichuk, M.F., Rahulina, I.I., Novikov, I.T., & Rahulina, M.M. (2022). *Vnutrishnii audyt [Internal Audit]*. Kyiv: Alerta [in Ukrainian].
12. Oliinyk, O.O. (2016). *Audyt personalu [Audit of the Personnel]*. Rivne : NUVHP. Retrieved from [https://ep3.nuwm.edu.ua/18232/1/Олійник\\_Аудит%20персоналу.pdf](https://ep3.nuwm.edu.ua/18232/1/Олійник_Аудит%20персоналу.pdf) [in Ukrainian].
13. Pushkar, M.S., & Semaniuk, V.Z. (2016). *Vnutrishnii audyt [Internal Audit]*. Ternopil: TNEU. Retrieved from <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/37224/1/Внутрішній%20аудит-Semaniuk.pdf> [in Ukrainian].
14. Sydotova A.V., & Hontjuk, V.A. (2019). Otsiniuvannia kadrovoho potentsialu pidpriemstv na osnovi kompetentnitsnoho pidkhodu. *Ekonomika i orhanizatsiia upravlinnia [Staff Potential Evaluation of Enterprises Based on Competence Approach]*. *Ekonomika i orhanizatsiia upravlinnia – Economics and Organization of Production*, 2(34), 37-45 [in Ukrainian].
15. Slobodanyk, Yu.B., & Zvarych, L.V. (2018). *Vnutrishnii audyt [Internal Audit]*. Sumy: TOV «VPP «Fabryka druku». Retrieved from <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7523/1/Внутрішній%20аудит.pdf> [in Ukrainian].
16. Smachylo, V.V. (2019). Systema otsinochnykh pokaznykiv kadrovoho potentsialu na pidpriemstvi [System of evaluation indicators of personnel potential at the enterprise]. *Rynkova ekonomika: suchasna teoriia i praktyka upravlinnia - Market economy: modern management theory and practice*, 18, 2(42), 58-70. Retrieved from <http://rinek.onu.edu.ua/article/view/177072> [in Ukrainian].
17. Chumakova, I.Yu., & Koval, Zh.H. (2016). Sutnist funktsii vnutrishnoho audytu v systemi derzhavnoho upravlinnia [The essence of the internal audit function in the state administration system]. *Naukovi pratsi NDFI - Scientific works of NDFI*, 3(76), 135-148. Retrieved from <http://rinek.onu.edu.ua/article/view/177072> [in Ukrainian].
18. Шалімова, Н. С., & Андрощук, І. І. (2015). Rozvytok pidkhodiv shchodo klasyfikatsii ta vydiv zavdan, shcho vykonuiutsia v ramkakh vnutrishnoho audytu [Development of the approaches to the classification and groups of the tasks fulfilling by the internal auditors]. *Tekhnolohichniy audyt ta rezervy vyrobnytstva - Technology Audit and Production Reserves*, 4(5(24)), 52-57. Retrieved from <https://doi.org/10.15587/2312-8372.2015.47507> [in Ukrainian].
19. Internal audit leaders as talent warriors. Winning the war for talent, now and in the future (2020). Deloitte. [www2.deloitte.com](http://www2.deloitte.com). Retrieved from <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/risk/deloitte-uk-internal-audit-leaders-as-talent-warriors.pdf> [in English].
20. Pajak, W. (2012). Personnel Audit Process. *Business, management and Education*, Iss. 10(1), 25-37. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.3846/bme.2012.03> [in English].
21. Spencer, Pickett K.H. (2018). *The Internal Auditing Handbook*. Second edition. Wiley. Retrieved from <https://book.akij.net/eBooks/2018/March/5a9e7b2d97ef6/The%20Internal%20Auditing%20Handbook.pdf> [in Ukrainian].

**Nataliia Shalimova**, Professor, Doctor in Economics (Doctor of Economic Sciences)

**Iryna Smirnova**, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

**Iryna Androshchuk**, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

*Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine*

### **Using of Internal Audit Capabilities in Assessing the Quality of labor Relations and the Processes of Formation and Development of Human Resources of Business Entities**

The purpose of this study is to specify the specifics of internal audit in the field of labor relations and human resources, taking into account the current requirements of the International Standards for the Professional

Practice of Internal Auditing, and to substantiate the main types of engagements to be performed by internal auditors.

It is substantiated that the engagements performed by internal audit are actually represented by two large groups: assurance engagements and consulting services. These trends correspond to the development of the content of the audit (transition to a broad interpretation and transformation into an assurance engagement) and a fundamental change in the role of the audit - a combination of the advisory and assurance functions. The author proposes to define internal audit in the field of labor relations in order to be fully in line with international standards, which is proposed to be considered as an independent, objective activity to provide assurance on the compliance of labor processes (human resources, personnel management) with the established evaluation criteria and advisory services that should benefit the organization, increase its value and improve its performance.

The purposes that can be set for the internal audit service in the field of labor relations and human resources are highlighted and possible evaluation criteria and their limitations are identified. The distribution of functions and responsibilities in the performance of assurance engagements by the internal audit service is specified. The presented developments should form the basis of such a document as the internal audit charter, since the Attributes Standards of the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Section 1000 – Purpose, Authority, and Responsibility) stipulate that the purpose, authority, and responsibility of the internal audit function should be formally defined in the internal audit charter. It is substantiated that the development of such a document detailing the types of engagements to be performed by the internal audit service in the field of labor relations and human resources potentially possible for a particular enterprise is an important area for further research.

**internal audit, labor relations, human resources, assurance engagement, advisory services, three-party relations, evaluation criteria**

*Одержано (Received) 15.11.2023*

*Прорецензовано (Reviewed) 30.11.2023  
Прийнято до друку (Approved) 27.12.2023*

UDC 657.22:334.758

JEL Classification: M41, M10, M13

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.10\(43\).223-230](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.10(43).223-230)

**Iryna Smirnova**, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

**Nadiya Smirnova**, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

**Oleksandr Bartos**, Postgraduate

*Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine*

## **Development of the Concept of Accounting in the Conditions of Functioning of Integrated Structures**

Globalization and integration cause changes in accounting and practical implementation of its concept. Numerous studies prove that the modern conceptual basis of accounting does not meet the needs and requirements of modern society and needs changes, which determines the direction of further work of scientists. The purpose of writing this article is to study the peculiarities of the functioning of integrated structures and their influence on the development of the accounting concept.

The advantages and disadvantages of integrated structures are systematized. Types and models of integration are analyzed. The reasons for the development of the integration interaction of business entities are clarified. Factors affecting the effective functioning of integrated structures are defined. A description of the processes that determine the effectiveness of the functioning of integrated structures is given. The levels of centralization of management functions in integrated structures are analyzed. The groups of reasons that prompt the management of integrated structures to introduce a centralized form of accounting are summarized. It is proven that modern management systems of integrated structures require appropriate information security, which is formed within the framework of the modern accounting paradigm, which acts as the calculation and analytical structure of the system.

It has been found that the role of integration processes in the domestic economy is increasingly increasing, which is connected with the creation of favorable conditions for economic activity, strengthening of competitive positions and the possibility of monitoring the market situation.