

ШАЛІМОВА

УДК 657.471

Наталія Станіславівна  
n.shalimova@mail.ruЕТИКА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТОРА: ВИМОГИ ТА ПІДХОДИ ЩОДО  
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЇЇ ДОТРИМАННЯETHICS OF INTERNAL AUDITOR: REQUIREMENTS AND APPROACHES TO  
ENSURE ITS COMPLIANCEдоктор економічних  
наук, завідувач кафедри  
аудиту та оподаткування,  
Кіровоградський національний  
технічний університет

*Досліджено сутність та зміст принципів етики внутрішніх аудиторів, правил їх поведінки. Здійснено порівняльний аналіз фундаментальних принципів етики аудиторів, передбачених Кодексом етики Міжнародної Федерації Бухгалтерів, та принципів етики, передбачених Кодексом етики Інституту внутрішніх аудиторів. Обґрунтовано необхідність деталізації вимог на основі визначення сфер та обставин виникнення конфлікту інтересів, механізму вибору та застосування застережних заходів з урахуванням специфіки внутрішнього аудиту.*

*Исследована сущность и содержание принципов этики внутренних аудиторов, правил их поведения. Осуществлен сравнительный анализ фундаментальных принципов этики аудиторов, предусмотренных Кодексом этики Международной Федерации Бухгалтеров, и принципов этики, предусмотренных Кодексом этики Института внутренних аудиторов. Обоснована необходимость детализации требований на основе определения сфер и обстоятельств возникновения конфликта интересов, механизма выбора и применения предупредительных мер с учетом специфики внутреннего аудита.*

*The essence and content of internal auditor's principles of ethics and rules of conduct have been investigated. The comparative analysis of the fundamental principles of ethics in the Code of Ethics of the International Federation of Accountants, ethics and principles stipulated by the Code of Ethics of the Institute of Internal Auditors has been carried out. The necessity of detailed requirements by identifying areas and circumstances of a conflict of interests, the mechanism of selection and using of precautions with due regard for specific character of internal audit have been substantiated.*

**Ключові слова:** внутрішній аудит, зовнішній аудит, кодекс етики, конфлікт інтересів, принципи етики, правила поведінки

**Ключевые слова:** внутренний аудит, внешний аудит, кодекс этики, конфликт интересов, принципы этики, правила поведения

**Keywords:** internal audit, external audit, code of ethics, conflict of interests, principles of ethics, rules of conduct

## ВСТУП

Незаперечним є той факт, що в Україні сформувалась і розвивається далі одна із найважливіших професій у сфері економіки – професія аудитора, яка представлена як фахівцями в сфері зовнішнього аудиту, так і службами внутрішнього аудиту. Сутність професіоналізму, в тому числі і в аудиті, не є лише простою сумою професійних знань та навиків, адже дійсний професіоналізм завжди включає в себе моральну доміанту, тобто розуміння фахівцем свого професійного обов'язку, моральної відповідальності, серйозного та відповідального ставлення до питань професійної гідності та честі. Аудиторська діяльність як професійна діяльність також має свій етичний кодекс, оскільки, з одного боку, заінтересовані представники суспільства покладаються на

об'єктивність та чесність професійних аудиторів, високу якість їхньої роботи, а з іншого боку, самі суб'єкти, що займаються цією діяльністю, зацікавлені у взаємній довірі та високій якості наданих послуг.

Аналізові розвитку та становлення аудиту присвячено праці таких закордонних вчених, як: Аренса А., Лоббека Дж., Адамса Р., Робертсона Дж.К., Дефліза Ф.Л., Дженіка Г.Р., Лі Т., Маутца Р., О'Рейлі В.М., Хірша М.Б., Шарафа Х. Також питанням теорії, методології, організації і методики як зовнішнього, так і внутрішнього аудиту присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних науковців України, зокрема, Білухи М.Т., Бондаря В.П., Бондаря М.І., Бутинця Ф.Ф., Давидова Г.М., Дорош Н.І., Дрозд І.К., Каменської Т.О., Петрик О.А., Редченка К.І., Редька О.Ю., Рудницького В.С., Усача Б.Ф., Шевчука В.О. та ін. У працях російських вчених

Азарської М.А., Андрєєва В.Д., Бичкової С.М., Булгакової Л.І., Бурцева В.В., Гутцайта Е.М., Міронової О.О., Подольського В.І., Скобари В.В., Соколова Я.В., Суйца В.П., Терехова О.О., Шеремета А.Д. та інших розглядаються різноманітні підходи до методики та методології внутрішнього та зовнішнього аудиту. Разом з тим, питання визначення етичних принципів внутрішніх аудиторів та особливо створення механізмів їх дотримання розглядаються обмежено, хоча сама специфіка внутрішнього аудиту, його залежність від організації, в якій створена така служба, вимагає приділення цим проблемам особливої уваги.

### МЕТА РОБОТИ

Метою даного дослідження є визначення вимог щодо етичних принципів внутрішнього аудиту, передбачених в міжнародних стандартах, та шляхів (організаційного та методичного характеру) забезпечення їх дотримання у вітчизняній практиці.

### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною і теоретичною основою дослідження є наукове й творче осмислення досягнень зарубіжних і вітчизняних вчених в теоріях контролю, аудиту, економічного розвитку та в інституціональній теорії. Для досягнення поставленої в роботі мети використано комплекс загальнонаукових методів (аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування) та методичних прийомів (систематизація, узагальнення, огляд, порівняння) дослідження етичних принципів та правил внутрішнього аудиту як професійної діяльності. Інформаційною базою дослідження стали офіційні документи, стандарти й кодекси етики міжнародних професійних об'єднань та організацій бухгалтерів та аудиторів: IFAC (International Federation of Accounting) – МФБ (Міжнародна федерація бухгалтерів), IAASB (International Auditing and Assurance Standard Board) – РМСАНВ (Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості), ІА (Institute of Internal Auditors) – Інститут внутрішніх аудиторів, наукові публікації вітчизняних і зарубіжних учених з теорії, методології, методики та організації внутрішнього та зовнішнього аудиту.

### РЕЗУЛЬТАТИ

Один з класиків американського аудиту Дж.К. Робертсон наголошує на тому, що у професійній сфері існують два етичні аспекти: загальна етика (духовний аспект) та професійна етика (практичний аспект) [8]. Як підкреслює Бондар М.І., професія аудитора має свої особливості, зокрема, володіння професійними навичками, набутими під час навчання, відповідальність як перед користувачами фінансової звітності, так і перед клієнтами, об'єктивність у роботі з клієнтами, надання аудиторських послуг, що відповідають вимогам професійних норм і правил поведінки [1, с. 40-41].

Грунтовний аналіз професійної етики аудиторів був проведений Петрик О.А., зокрема було узагальнено різноманіття принципів, концепцій, правил, норм і вимог, які зустрічаються у фаховій літературі [7, с. 49-51] (їх було налічено біля тридцяти), і виділено такі найбільш загальні принципи аудиторської етики: незалежність, об'єктивність, компетентність, конфіденційність, чесність, професійна поведінка, професійні норми та технічні стандарти, належна (розумна) ретельність [7, с. 54]. Інші елементи аудиторської етики розглядалися як уточнення, конкретизація та роз'яснення зазначених вище восьми (наприклад, такі позиції, як доброзичливість, сумлінність, порядність, відповідальність перед клієнтом та колегами, дотримання загальноприйнятих моральних норм і принципів, дотримання громадських інтересів, уважність, є деталізацією змісту фундаментального принципу «професійна поведінка»; достатня технічна підготовка і досвідченість – складова принципу «компетентність»; неупередженість – невід'ємна частина принципу «об'єктивність» [7, с. 54]).

Для врегулювання питань професійної етики аудиторів Міжнародною Федерацією Бухгалтерів було розроблено та ухвалено в липні 1996 року Кодекс етики професійних бухгалтерів (аудиторів). З тих пір він постійно вдосконалюється, редагується і розширюється, а на даний час містить такий перелік фундаментальних етичних принципів (табл. 1).

Таблиця 1

**Зміст фундаментальних принципів етики аудитора, встановлених Кодексом етики професійних бухгалтерів [5], який розроблений МФБ**

1	2
<b>Фундаментальний принцип</b>	<b>Зміст (ключові слова)</b>
Чесність	Бути щирим та чесним в усіх професійних та ділових стосунках. <i>Ключові слова:</i> щирість, чесність, доброчесність, відвертість, відсутність оман, безвідповідальності
Об'єктивність	Не допускати упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб на професійні або ділові судження. <i>Ключові слова:</i> об'єктивність, відсутність упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб

Продовження табл. 1

1	2
Професійна компетентність та належна ретельність	Підтримувати професійні знання та навички на рівні потрібному для забезпечення отримання клієнтом чи роботодавцем компетентних, професійних послуг, що базуються на сучасних тенденціях практики, законодавстві та методиках, а також діяти сумлінно і відповідно до застосовних технічних та професійних стандартів. <i>Ключові слова:</i> професійна компетентність, належна ретельність, професійні знання та навички, застосування технічних та професійних стандартів, сумлінність, свочасність, обізнаність
Конфіденційність	Поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, і тому не розголошувати таку інформацію третім особам без належного та спеціального дозволу, якщо немає юридичного чи професійного права розкривати її; не використовувати цю інформацію для особистої вигоди професійного бухгалтера або третіх сторін. <i>Ключові слова:</i> збереження конфіденційності, пильність
Професійна поведінка	Дотримуватися відповідних законів та нормативних актів та утримуватись від будь-яких дій, які дискредитують професію. <i>Ключові слова:</i> дотримання законів та нормативних актів, добра репутація професії, чесність, правдивість, відсутність дискредитації професії, роботи інших

В сфері внутрішнього аудиту також розроблено Кодекс Етики Інституту внутрішніх аудиторів [4], метою якого є поширення етичної культури в професії внутрішнього аудиту. Кодекс Етики Інституту внутрішніх аудиторів, на відміну від Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ, є невеликим за обсягом та включає два невід'ємні

елементи: принципи, які стосуються професії і практики внутрішнього аудиту, та правила поведінки, що описують норми поведінки, очікуваної від внутрішніх аудиторів, мають сприяти практичному втіленню принципів та спрямовані на регулювання етичної поведінки внутрішніх аудиторів (табл. 2).

Таблиця 2

**Зміст принципів та правил поведінки, передбачених Кодексом етики Інституту внутрішніх аудиторів [4]**

1	2	3
Зміст як принципу	Прояв як правил поведінки	Ключові слова
<i>Чесність</i>		
Чесність внутрішніх аудиторів є основою, на якій ґрунтується довіра до судження аудитора.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– слід виконувати завдання чесно, сумлінно та відповідально;</li> <li>– слід діяти в рамках закону і, якщо того вимагає закон чи професійні стандарти, розкривати відповідну інформацію;</li> <li>– не слід свідомо брати участь в незаконній діяльності чи діях, що дискредитують професію внутрішнього аудитора чи організацію;</li> <li>– слід поважати легітимні та етичні цілі їхньої організації і сприяти їх досягненню.</li> </ul>	Чесність, сумлінність, відповідальність, дії в рамках закону, повага легітимних етичних цілей організації
<i>Об'єктивність</i>		
Внутрішні аудитори демонструють найвищий рівень об'єктивності в процесі збирання, оцінювання та повідомлення інформації щодо діяльності чи процесу, що перевіряється. Внутрішні аудитори роблять зважену оцінку всіх релевантних обставин та у своїх судженнях незалежні від неналежного впливу своїх власних інтересів чи інтересів інших.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– не слід брати участь або мати відношення до діяльності, яка може зашкодити їх неупередженій оцінці, або може бути розцінена як така, що може зашкодити їх неупередженій оцінці (це також поширюється на діяльність та відносини, які можуть суперечити інтересам організації);</li> <li>– не слід приймати в подарунок нічого, що може зашкодити їх професійному судженню, або створити таке враження;</li> <li>– слід розкривати всі відомі їм суттєві факти, що в разі їх нерозкриття можуть викривити звітність щодо діяльності, яка перевіряється.</li> </ul>	Об'єктивність, зваженість, неупередженість

Продовження табл. 2

1	2	3
<i>Конфіденційність</i>		
Внутрішні аудитори визнають право власності на інформацію, яку вони отримують в ході виконання завдання, та її цінність і не розкривають інформацію без відповідних на те повноважень, за винятком випадків, коли таке розкриття вимагається правовим чи професійним обов'язком.	– слід з обережністю використовувати та зберігати інформацію, отриману у ході виконання ними своїх обов'язків; – не слід використовувати інформацію з метою отримання особистої вигоди чи в будь-який інший спосіб, що суперечитиме закону або завдасть шкоди легітимним та етичним інтересам їхньої організації.	Конфіденційність, обережність у використанні інформації, дії в рамках закону, повага легітимних та етичних цілей організації
<i>Професійна компетентність</i>		
Внутрішні аудитори застосовують знання, навички та досвід, необхідні для надання послуг внутрішнього аудиту.	– слід надавати лише ті послуги, для виконання яких вони мають необхідні знання, навички та досвід; – слід виконувати завдання внутрішнього аудиту відповідно до Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту; – слід постійно вдосконалювати свою професійну компетентність, а також покращувати ефективність та якість своїх послуг.	Професійна компетентність, ефективність, якість, дотримання стандартів та законів

Додатково етичні вимоги розтлумачені і в Стандартах якісних характеристик (Attribute Standards) Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту [6], в яких виділено такі окремі блоки: 1100 - Незалежність і об'єктивність (1110 - Організаційна незалежність, 1120 - Індивідуальна об'єктивність, 1130 - Обмеження незалежності та об'єктивності); 1200 - Професійна компетентність та належна ретельність (1210 - Професійна компетентність, 1220 - Належна професійна ретельність, 1230 - Постійний професійний розвиток); 1300 - Програма забезпечення та підвищення якості (1310 - Вимоги до програми забезпечення та підвищення якості, 1320 - Звітність за програмою забезпечення та підвищення якості).

Порівнюючи склад та зміст принципів етики, передбачених для зовнішніх та внутрішніх аудиторів, можна зробити такі висновки:

– в якості окремого фундаментального принципу незалежність не розглядається, хоча саме вимогам щодо її дотримання присвячена основна частина Кодексу етики професійних бухгалтерів, а для внутрішніх аудиторів її зміст розглянуто в Стандартах якісних характеристик;

– в Кодексі етики Інституту внутрішніх аудиторів не виокремлено такий принцип як професійна поведінка, хоча вимоги щодо її дотримання частково охоплені таким принципом як чесність та представлені в Стандартах якісних характеристик.

В цілому вимоги щодо забезпечення дотримання етичних принципів і правил поведінки передбачені і в Кодексі етики, і в Стандартах професійної практики

внутрішнього аудиту, що ускладнює сприйняття вимог і вимагає, на наш погляд, розробки єдиного документу для організації, які запроваджують службу внутрішнього аудиту, що діятиме відповідно до вимог Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту. Також доцільним є узгодження вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів та Кодексу етики Інституту внутрішніх аудиторів з точки зору основних принципів та положень, але враховуючи таку особливість внутрішнього аудиту, як існування організаційної підпорядкованості та необхідність дотримання етичних принципів організації, в якій функціонує служба внутрішнього аудиту.

Дотримання незалежності є проблемним питанням і для зовнішніх, і для внутрішніх аудиторів. Як зазначає Каменська Т.О., абсолютна незалежність внутрішнього аудита навряд чи досяжна, оскільки внутрішні аудитори є співробітниками компанії і їх професійний і кар'єрний ріст залежить від керівництва компанії і говорячи про незалежність, ми маємо на увазі створення такої структурної підпорядкованості, при якій менеджмент компанії не буде робити безпосередній тиск на внутрішніх аудиторів [3].

Незважаючи на всі складнощі, важливим є створення умов для забезпечення максимально можливої ситуації, при якій всі етичні норми, в тому числі незалежність, дотримується. Існує два можливих підходи до формування у користувачів результатами роботи внутрішніх і зовнішніх аудиторів довіри до незалежності аудиторів.

Перший підхід полягає у встановленні необхідності повідомляти аудитором про всі зв'язки

з підприємством – клієнтом (для зовнішнього аудитора) та з особою, відділом, структурою (для внутрішнього аудитора), які можуть бути розцінені як такі, що порушують незалежність аудитора, та дозволити користувачеві або вищому органу управління організацією оцінювати, наскільки вони готові покласти на висновок, підготовлений аудитором.

Другий підхід передбачає розробку низки загальних вимог до незалежності та змушення внутрішніх і зовнішніх аудиторів доводити, що вони відповідають цим вимогам. Виходячи з цього важливого значення набуває регулювання вимог до забезпечення незалежності, які дають змогу досягти найбільшої об'єктивності у висловленні аудиторської думки. Ці вимоги для зовнішнього аудитора представлені у вигляді Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих вимог окремої країни. Для внутрішнього аудитора такими вимогами мають бути внутрішні положення (стандарти), розроблені в кожній окремій організації.

Перевага другого підходу в тому, що користувач не використовує значного масиву вторинної інформації, а недолік – в тому, що він вимагає заздалегідь визначити критерії, які характеризують етичні принципи (незалежність, об'єктивність, конфіденційність та інше), що пов'язано з необхідністю визначення важливості різних чинників.

З цих позицій важливим є дослідження сутності, видів та змісту конфлікту інтересів, який може виникати в діяльності внутрішніх аудиторів. В стандартах якісних характеристик (1120 - Індивідуальна об'єктивність) підкреслено, що внутрішні аудитори повинні мати справедливе неупереджене ставлення та уникати будь-якого конфлікту інтересів. Конфлікт інтересів - це ситуація, в якій професійний та особистий інтереси внутрішнього аудитора, що обіймає відповідальну посаду, входять у протиріччя між собою. Такі конкуруючі інтереси (конфлікт інтересів) можуть ускладнити неупереджене виконання аудитором своїх обов'язків, обмежити його здатність виконувати свої завдання та обов'язки об'єктивно, створити враження виконання неналежних дій, що може підірвати впевненість у сприйнятті внутрішнього аудитора, функції внутрішнього аудиту та професії в цілому.

Д. Дедов пропонує методологічну основу для усунення конфлікту інтересів, яка складається з трьох елементів: установлення сфери виникнення конфлікту інтересів, визначення обставин, за яких можливий конфлікт інтересів, розробка та реалізація найбільш ефективних заходів по усуненню таких обставин [2, с. 215]. Отже, для того, щоб сформулювати вимоги до забезпечення незалежності аудиторів, потрібно визначити сфери виникнення конфлікту інтересів (їх ще можна назвати принципами незалежності або в негативному значенні потенційними загрозами незалежності; саме такий термін використано в Кодексі етики професійних бухгалтерів МФБ). Такими, на думку Д. Дедова, можуть виступати: коло осіб, які можуть мати негативний вплив на об'єктивність висновку; зв'язок між аудитором (аудиторською фірмою) та

суб'єктом, де проводиться аудит, що може вплинути на незалежність аудитора; надання клієнту інших, ніж аудит, послуг [2, с. 218].

Подібний підхід передбачений Кодексом етики професійних бухгалтерів [5], який вимагає від фірм і членів груп з виконання завдання визначити, оцінювати та вирішувати проблеми загроз. Для цього Кодексом визначені види загроз (загроза власного інтересу, загроза власної оцінки, загроза захисту, загроза особистих стосунків, загроза тиску), приклади обставин, що можуть їх створювати, приклади застережних заходів, які можуть їх попередити, усунути або зменшити загрози до прийнятного рівня. При цьому застережні заходи представлені заходами, створеними професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, та заходами, що існують у робочому середовищі, які включають як заходи, які поширюються на всю фірму, так і заходи, що стосуються конкретного завдання, а також застережні заходи, що становлять частину системи та процедур клієнта.

Розробляючи застережні заходи для внутрішнього аудиту доцільно розглянути означені вище загрози, але застережні заходи оцінювати та контролювати на рівні окремого аудитора, завдання, на функціональному та організаційному рівнях.

## ВИСНОВКИ

Внутрішній аудит, як і зовнішній, будучи професійною високоінтелектуальною діяльністю, на результати якої покладаються різноманітні користувачі, вимагає дотримання низки етичних принципів та правил. Віддаючи належне розробкам Інституту внутрішніх аудиторів, вважаємо за необхідне розробки деталізованого Кодексу етики внутрішніх аудиторів, який би поєднував вимоги Кодексу етики Інституту внутрішніх аудиторів, Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, розробки Міжнародної Федерації Бухгалтерів та визначав чіткі заходи забезпечення дотримання таких принципів, як чесність, незалежність та об'єктивність, конфіденційність, професійна компетентність та належна ретельність, професійна поведінка. Основна увага повинна бути приділена визначенню сфер виникнення конфлікту інтересів та обставин, при яких можливий конфлікт інтересів, розробці механізму визначення та застосування адекватних та ефективних застережних заходів, який охоплюватиме такі етапи: ідентифікація загроз; визначення застережного заходу, який відповідатиме певній загрозі з урахуванням фактів та обставин, які притаманні певній специфічній ситуації; розробка порядку застосування застережного заходу; визначення осіб, які підпадуть під вплив певного застережного заходу; визначення послідовності застосування застережних заходів; визначення осіб, які застосовуватимуть застережний захід та відповідатимуть за нього.

## Список використаних джерел

1. Бондар М.І. Аудит в АПК: навч. посіб. [Текст] / М.І. Бондар. – К.: КНЕУ, 2003. – 188 с.
2. Дедов Д.И. Конфликт интересов [Текст] / Д.И. Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – 288 с.

3. Каменська Т.О. Незалежність внутрішнього аудиту [Текст] / Т.О. Каменська // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 4. – С. 48–50.
4. Кодекс Етики Інституту внутрішніх аудиторів [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Ukrainian.pdf>
5. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів [Текст] / Перекл. з англ. за ред. С.Я. Зубілевич. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 124 с.
6. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf>
7. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія. [Текст] / О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
8. Робертсон Дж.К. Аудит: Пер. с англ. [Текст] / Дж.К. Робертсон – М.: КРМГ и Контракт, 1993. – 496 с.