

УДК 657.633.5

МІЖНАРОДНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

Дрей В.В., к.е.н.

ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури»

У статті досліджено та узагальнено міжнародні вимоги до процесу впровадження, організації та реалізації внутрішнього аудиту на підприємствах в сучасних ринкових умовах. Розглянуто структура міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту та кодексу етики внутрішніх аудиторів (професійних бухгалтерів у бізнесі). Виокремлено загрози дотриманню фундаментальних принципів етики для внутрішніх аудиторів, що дозволяє здійснювати моніторинг обставин та відносин з внутрішнім аудитором з метою запобігання неетичної поведінки.

Ключові слова: аудит, внутрішній аудит, професійний бухгалтер у бізнесі, шахрайство, корпоративне управління

The international requirements to the process of introduction, organization and realization of internal audit on enterprises in modern market conditions has been investigated and generalized in the article. The structure of international professional standards of internal audit and the code of ethics for internal auditors (professional accountant in business) has been considered. The threats of the adherence of fundamental principles of ethics for internal auditors have been identified, that allows to carry out monitoring of circumstance and relationships with an internal public accountant with the purpose of prevention of unethical conduct.

Key words: audit, internal audit, professional accountant in business, fraud, corporate management

Актуальність проблеми. Економічні та політичні умови, в яких здійснюється сучасний бізнес в Україні, підвищують ризики діяльності та створюють необхідність у зміцненні економічної, інформаційної та правової безпеки підприємства. Таке нестабільне та небезпечне середовище спонукають власників великих та середніх підприємств знаходити нові, більш надійні, інструменти контролю та управління за діяльністю служб підприємства та інструментів запобігання шахрайства з боку управлінського персоналу, зниження ризиків зовнішніх факторів. Раніше поняття внутрішнього аудиту здебільшого стосува-

лося банківської діяльності, де необхідність у внутрішніх перевірках та вимоги до гарантій безпеки діяльності вище ніж в інших установах. Але з розвитком підприємств, посиленням впливом зовнішніх та внутрішніх факторів, податковим тиском, ускладненням політичної ситуації в Україні, збільшенням шахрайства та загрозою безпеки бізнесу формується необхідність у створенні служби внутрішнього аудиту і на підприємствах інших видів діяльності.

Аналіз останніх наукових досліджень. Сучасні публікації зосереджені на визначенні розбіжностей між внутрішнім контролем та внутрішнім аудитом, визначенні ролі служби внутрішнього аудиту на підприємстві, ідентифікації характерних рис внутрішнього аудиту в умовах корпоративного управління, визначення вимог до контролю якості внутрішнього аудиту на підприємствах і т.і. Зазначені дослідження висвітлені у працях О. Рудько [1], В. Ченаш [2], В. Бачинський [3], В. Немченко [4], В. Хомутенко [4], В. Хромова [5]. Дослідження таких важливих питань сприяють розвитку та якісному впровадженню внутрішнього аудиту на підприємствах. Але деякі питання потребують подальшого дослідження, наприклад, питання щодо узагальнення міжнародного багаторічного досвіду впровадження та реалізації внутрішнього аудиту, запозичення якого може допомогти довести якість сучасного внутрішнього аудиту на підприємствах в Україні до міжнародного рівня у найкоротші строки. Тому корисним є вивчення такого досвіду та визначення основних принципових відмінностей внутрішнього аудиту згідно з міжнародними вимогами до його впровадження та реалізації.

Метою роботи є визначення та узагальнення міжнародних вимог до організації та впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах.

Викладення основного матеріалу дослідження. Питаннями становлення, розвитку та популяризації внутрішнього аудиту в організаціях на міжнародному рівні займається Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors), який основними своїми цілями визначає:

- популяризацію в суспільстві професії внутрішнього аудитора;
- сприяння професійному розвитку внутрішніх аудиторів, враховуючи проведення професійної сертифікації;

- розробку та розповсюдження етичних і професійних стандартів для внутрішніх аудиторів;
- виконання експертної ролі в області внутрішнього аудиту [6].

Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів для організації та здійснення внутрішнього аудиту на підприємствах розробив міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту [7]. Стандарти поділяються на частину, яка присвячена вимогам щодо якісних характеристик, які мають бути властиві внутрішньому аудиту, та частину про методичні й організаційні особливості здійснення внутрішнього аудиту на підприємствах. Структура міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту (МПСВА) наведено на рис. 1.

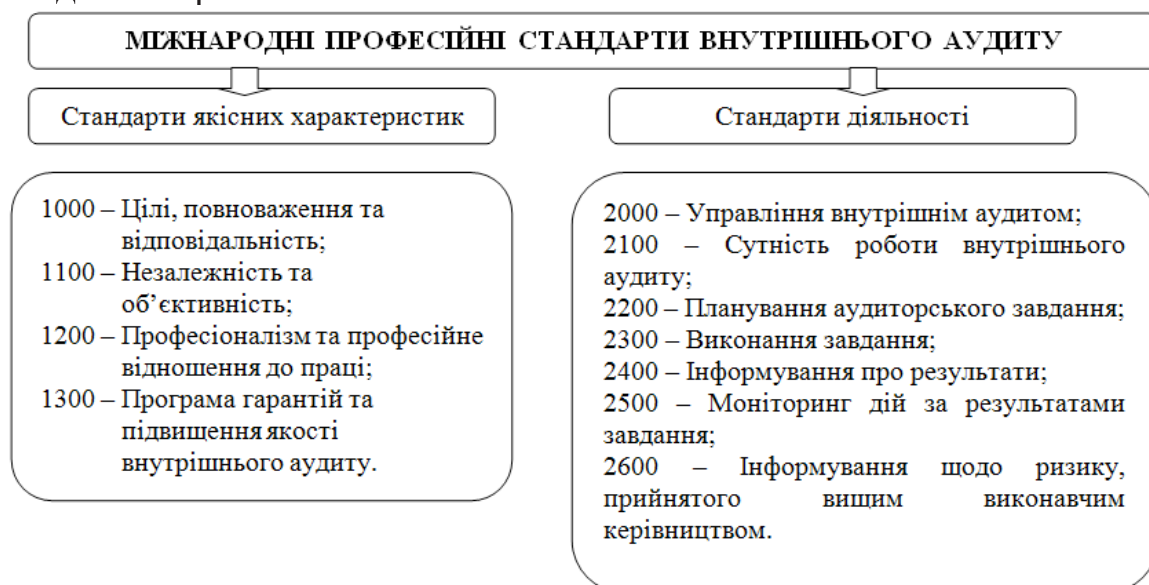


Рис.1. Структура Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту

Перша частина стандартів наголошує на тому, що для ефективного функціонування внутрішнього аудиту на підприємстві має бути розроблено спеціальне положення щодо здійснення внутрішнього аудиту, в якому необхідно зазначити:

- цілі, повноваження та обов’язки підрозділу внутрішнього аудиту;
- статус внутрішнього аудиту в організації;
- обсяг та склад діяльності служби внутрішнього аудиту;
- право доступу до співробітників, документації, матеріальних активів.

Необхідність створення такого документу на підприємстві обумовлено специфікою діяльності внутрішніх аудиторів, а саме тим, що для ефективного їх функціонування робота служби внутрішнього аудиту має

бути підпорядкована представникам власників підприємства з визначеним відповідним графіком звітності. Інакше така робота не може досягти необхідного рівня ефективності у зв'язку з тим, що основна мета внутрішнього аудиту полягає у забезпеченні економічної безпеки бізнесу та захисту інтересів власників.

Обсяг та склад роботи діяльності служби внутрішнього аудиту може варіюватись в залежності від цілей управління, але, у більшості випадків ця робота спрямована на такі сфери: корпоративне управління, досягнення стратегічних цілей підприємства; управління ризиками; система внутрішнього контролю; достовірність та цілісність інформації про фінансово-господарську діяльність; ефективність діяльності; цілісність активів підприємства; відповідність діяльності законам, нормативним актам та виконання договірних обов'язків.

Особливу увагу слід приділяти правам служби внутрішнього аудиту для того, щоб забезпечити можливість здійснювати свою діяльність без перешкод і в той же час не надавати надлишкові повноваження. Для цілей регулювання достатності дій служби внутрішнього аудиту, можна рекомендувати в положенні встановити графік внутрішніх аудиторських процедур і узгодити його з вищим керівництвом.

Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту визначають, що особлива необхідність існує в зовнішній перевірці роботи внутрішнього аудиту із залученням незалежного експерта. Таку роль може виконувати як зовнішні незалежні аудитори, так і представники місцевого відділу інституту внутрішніх аудиторів, сертифіковані внутрішні аудитори.

Окрім вище визначених стандартів, які регулюють виключно діяльність внутрішнього аудиту на підприємствах, в діяльності цієї служби можуть застосовуватись частково і Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, а саме Міжнародний стандарт (МСА) 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» [8]. Згідно з цим МСА, для того, щоб результати роботи підрозділу внутрішнього аудиту могли бути використані зовнішніми аудиторами, підрозділ внутрішнього аудиту має відповідати окремим вимогам:

- служба внутрішнього аудиту має мати відповідний статус, який передбачає виконання контрольної, інформаційної, координуючої

- функцій та мати відповідні повноваження;
- підзвітність відділу внутрішнього аудиту власникам підприємства;
- відсутність суперечливих повноважень;
- нагляд з боку власників за наймом внутрішніх аудиторів;
- характер обмежень в роботі внутрішніх аудиторів;
- відповідні дії з боку управлінського персоналу за результатами перевірок внутрішніми аудиторами [8].

При виконанні своїх функцій внутрішні аудитори мають виконувати відповідні етичні вимоги, які узагальнені та викладені Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів у відповідному кодексу етики внутрішніх аудиторів, а також в Кодексі етики професійних бухгалтерів (частина В), розробленого Міжнародною федерацією бухгалтерів [9]. Відповідно до цих документів фундаментальні принципи етики внутрішніх аудиторів складаються з таких:

- добросовісність – зобов'язання внутрішніх аудиторів бути чесними та відвертими в усіх професійних та ділових стосунках;
- об'єктивність – зобов'язання внутрішніх аудиторів проводити свою професійну діяльність без упередженості та уникати впливу третіх осіб та інших обставин на ділову практику та професійні судження;
- конфіденційність – зобов'язання внутрішніх аудиторів утримувати в таємниці інформацію щодо об'єкту аудиту без окрім випадків, коли цього вимагає юридичні або професійні обов'язки ;
- професійна компетентність – зобов'язання внутрішніх аудиторів підтримувати свої професійні знання на відповідному рівні та діяти згідно з встановлених норм і стандартів;
- незалежність – зобов'язання внутрішніх аудиторів проводити свою професійну діяльність незалежно від третіх осіб, окрім тих, в чиїх інтересах вони діють (власники).

Принцип незалежності вимагає окремої уваги, оскільки повністю незалежним експертом від суб'єкту господарювання внутрішній аудитор не може бути у зв'язку з націленістю його роботи на покращання діяльності суб'єкта, а не на інтереси громадськості, як вимагається при зовнішньому аудиті.

З урахуванням специфіки внутрішнього аудиту та його відмінності від зовнішнього, можна виокремити три аспекти незалежності служби внутрішнього аудиту:

- організаційний аспект, який полягає у відповідній підпорядкованості

діяльності та звітності служби представникам вищої виконавчої влади, паралельна діяльність із службою бухгалтерії та внутрішнього контролю, процедури призначення внутрішніх аудиторів з боку власників суб'єкта господарювання, самостійний вибір процедур та політик при виконанні аудиторського завдання;

- економічний аспект, який полягає у відсутності залежності від гонорарів, подарунків, позик від роботодавця, безмежного доступу до корпоративних активів;
- етичний аспект, тобто дотримання принципів чесності, об'єктивності, конфіденційності та професійної компетентності.

Внутрішні аудитори зобов'язанні оцінювати обставини та відносини в рамках діяльності підприємства з метою визначення загроз дотриманню принципів етики та впроваджувати необхідні дії для усунення цих загроз. Різноманітні обставини та стосунки, які можуть виникати в ході діяльності підприємства та створювати загрози етичним принципам наведено на рис. 2.

Загроза власного інтересу може виникати тоді, коли працівник служби внутрішнього аудиту (професійний бухгалтер у бізнесі) стає економічно зацікавлений у результатах власної перевірки та відповідному викривленні фактів господарської діяльності підприємства в очах власників. Таке викривлення стає також вигідним для внутрішнього аудитора, якщо у нього виникають дружні або сімейні стосунки з працівниками підприємства (загроза особистих стосунків), особливо з тими, які мають повноваження приймати управлінські рішення або впливати на обліково-аналітичну інформацію.

Таким чином, внутрішньому аудитору слід уникати довготривалих стосунків з діловими партнерами, проведення спільного дозвілля. Загроза власної оцінки виникає тоді, коли представник служби внутрішнього аудиту мав можливість впливати на предмет перевірки, наприклад, сам виконував обов'язки головного бухгалтера, або працював у службі внутрішнього контролю, або безпосередньо приймав управлінські рішення. Але ці вимоги стосуються лише того періоду, за який проводиться перевірка. Загроза захисту полягає у тому, що внутрішній аудитор може занадто перейматися інтересами управлінського персоналу і тому намагатися виправдати його дії в очах власників. Загроза тиску виникає тоді, коли думка внутрішнього аудитора змінюється у зв'язку з побоюваннями втратити робоче місце.

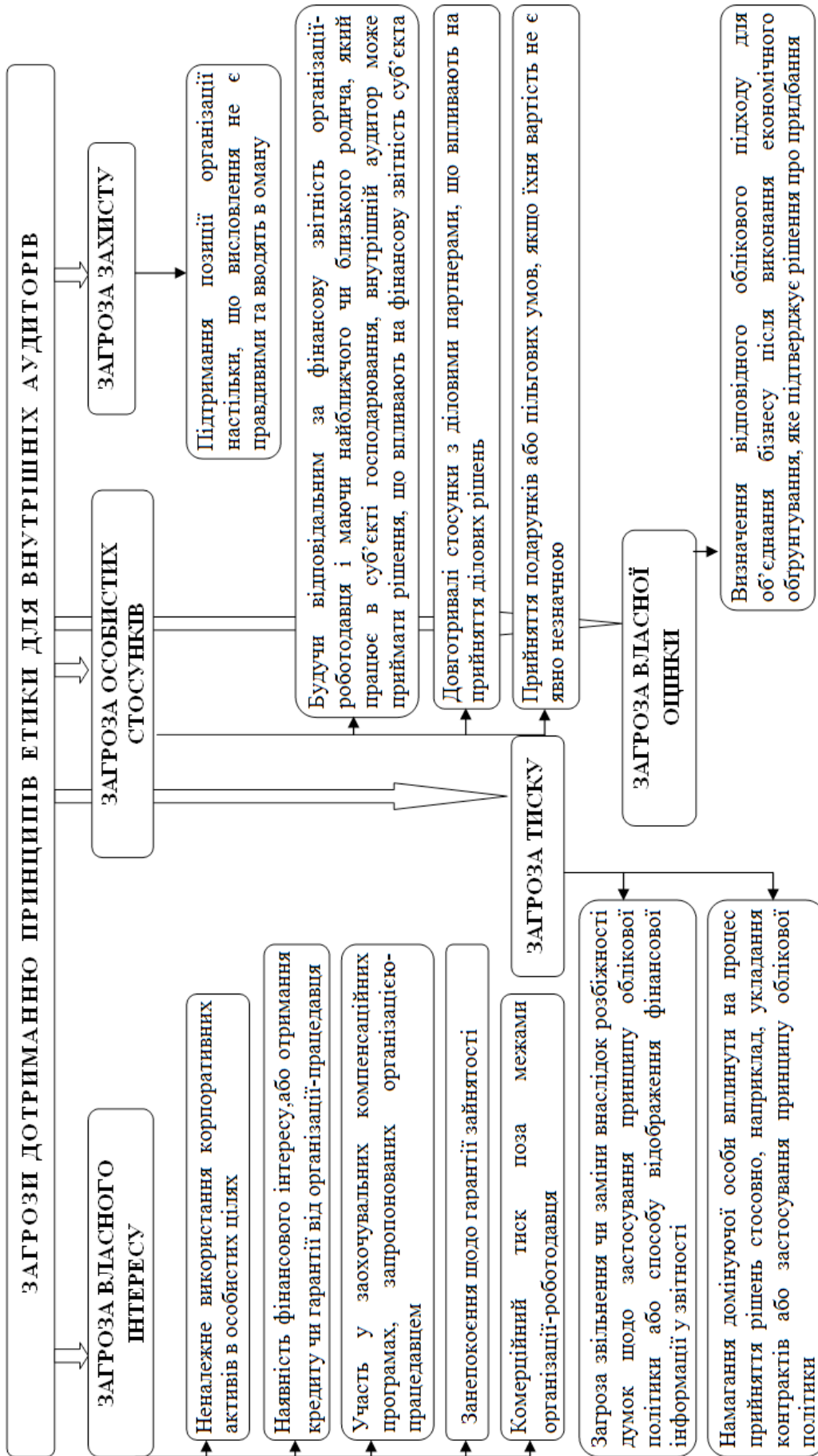


Рис. 2. Класифікація обставин та стосунків, які можуть створювати загрози для дотримання принципів етики для внутрішнього аудитора на підприємстві згідно з вимогами Кодексу етики професійних бухгалтерів

(Складено на основі [9])

Оскільки існують суттєві вимоги щодо незалежності служби внутрішнього аудиту та дотриманню ними відповідних принципів етики, необхідно окрему увагу приділити цьому питанню і в самому положенні про службу внутрішнього аудиту на підприємстві. Так, наприклад, буде доречним створення формалізованої системи вимог щодо дотримання незалежності за всіма аспектами та системи оцінки виконання цих вимог працівниками служби внутрішнього аудиту. Також існує необхідність у створенні програм підтримки та підвищення кваліфікації працівників служби з графіком проходження курсів та відповідного тестування.

МПСВА містять вимоги щодо рівня кваліфікації внутрішніх аудиторів та необхідності в оцінці їх роботи з боку професійної організації або сертифікованих аудиторів. При здійсненні такої зовнішньої оцінки інститут наголошує на необхідності відповідної сертифікації для внутрішніх аудиторів на підприємстві. Так, Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів проводить сертифікацію за п'ятьма кваліфікаціями: «Дипломований внутрішній аудитор» (Certified Internal Auditor, CIA), «Дипломований спеціаліст з оцінки ризик-менеджменту» (Certification in Risk Management Assurance, CRMA), «Дипломований аудитор фінансових організацій» (Certified Financial Services Auditor, CFSA), «Дипломований аудитор урядових установ (Certified Government Auditing Professional, CGAP), «Дипломований спеціаліст з самооцінки контролю» (Certified in Control Self-Assessment, CCSA).

Висновки. Отже, організація та впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах має враховувати три аспекти незалежності: організаційний, економічний, етичний. Вимоги щодо забезпечення всебічної незалежності служби внутрішнього аудиту мають бути висвітлені у відповідному наказі підприємства. Окрім цього, доречним буде створення системи моніторингу відносин та обставин, які можуть створити загрози дотриманню принципу незалежності працівниками служби внутрішнього аудиту. Виконання таких вимог дозволить забезпечити найбільш ефективне досягнення основної мети внутрішнього аудиту – задоволення економічних потреб власників та збереження корпоративного майна. Подальші дослідження слід зосередити на створенні відповідної системи моніторингу загроз дотриманню незалежності та інших етичних принципів працівниками служби внутрішнього аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Рудько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Рудько // Бухгалтерський облік і аудит . – 2009. – № 1. – С. 46-54.
2. Ченаш В.С. Внутрішній аудит як система забезпечення ефективного управління підприємством / В.С. Ченаш // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. - № 6, Т.2 – С. 116-119
3. Бачинський В.І., Внутрішній аудит у кредитних спілках / В.І. Бачинський, В.С. Мохняк // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – випуск 35. – С.26-29
4. Немченко В.В. Практичний курс внутрішнього аудиту / В.В. Немченко, В.П. Хомутенко, А.В. Хомутенко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.
5. Хромов В.Е. Оценка эффективности деятельности службы внутреннего аудита в финансовых организациях / В.Е. Хромов // Управление в кредитной организации. – 2011. - № 5. – С. 52-60
6. Основные направления деятельности Международного института внутренних аудиторів [Електронний ресурс] / Институт внутренних аудиторів. - Режим доступу: <http://www.iiia-ru.ru/about/info> . - Назва з екрану.
7. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту / пер. ВГО «Інститут внутрішніх аудиторів України». - Київ. – 2013. – 36 с. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013 %20Ukrainian.pdf](https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf) - Назва з екрану.
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2010 року, частина 1. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. – 841 с.
9. Кодекс етики професійних бухгалтерів / Палата аудиторів України. – 2010 р. – 123 с.