УДК [657.6+005.935]-026.911:006.35(100)GIAS **Doi: 10.31767/su.4(107)2024.04.09**
JEL Classification: D81, G32, H81, M42

О. Ю. Редько,
доктор економічних наук, професор,
професор Національного центру обліку та аудиту,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
E-mail: alexredko1950@gmail.com
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-7696-256X

Внутрішній аудит. Secundus Ventus

Стаття висвітлює авторську позицію щодо актуалізації питань впровадження внутрішнього аудиту в систему управління. Повернення уваги до внутрішнього аудиту зумовлено набуттям чинності його Глобальних стандартів. Це надає внутрішньому аудиту певне друге дихання (Secundus ventus – лат.). На думку автора, менеджмент та власники бізнесу все ще досить зверхньо сприймають внутрішній аудит, розглядаючи його як надлишок системи внутрішнього контролю. Є певне нерозуміння системи організації служб внутрішнього аудиту, предмета його уваги, загальних функцій тощо.

Стисло схарактеризовано рівні системи внутрішнього контролю, відмінності між внутрішнім контролем і внутрішнім аудитом у розрізах їхнього місця в системі управління, мети, фактора часу, впливу на систему управління, результатів роботи відповідних підрозділів.

Вказано на певне послаблення системи внутрішнього контролю на підприємствах. Можна спостерігати два тренди стану контролю в системі менеджменту. Перший – перекладання контрольних функцій на зовнішній аудиторів. При цьому внутрішній контроль концентрується на верхніх щаблях системи управління та в основному зосереджується на дисципліни виконання внутрішніх наказів та розпоряджень, інвентаризації\активів в місцях зберігання, своєчасності розрахунків з державою по податках та зборах. Другий тренд – централізація внутрішнього контролю саме в підрозділі внутрішнього аудиту, який перетворюється в один з головних елементів системи управління. При цьому даний підрозділ починає здійснювати скоріше каральну ніж захисну функції. Це спотворює саму ідею внутрішнього аудиту як багато функціонального органу в системі управління, викликає розлад в системі інформаційного забезпечення управлінських рішень, диверсифікує центри прийняття рішень. Самоконтроль на рівні пересічних виконавців практично нівелюється. В обох трендах розвитку внутрішнього контролю спостерігається акцент саме на дотримання вимог керівництва та частково – чинного законодавства.

Акцентовано увагу на переліку ризиків бізнесу, на які спрямована дія внутрішнього аудиту. Серед них виокремлюються та висвітлюються ризики системи управління, ризики системи бухобліку та звітності, ризики системи внутрішнього контролю, ризики персоналу, ризики застосування інформаційних технологій.

На завершення пропонується авторський погляд на оцінку ефективності роботи підрозділів внутрішнього аудиту в контексті європейських практик.

Ключові слова: *внутрішній аудит, внутрішній контроль, ризики бізнесу, стандарти звітності, служба внутрішнього аудиту.*

Постановка проблеми. Упровадження внутрішнього аудиту в Україні почалося з банківських та фінансових установ та корпоративного сектору економіки. Проте в інших сферах бізнесу воно суттєво загальмувалося через сумніви менеджменту у прагматичній цінності внутрішнього аудиту. Тому актуалізувалася тема розуміння місця й ролі внутрішнього аудиту в системі управління.

Метою статті є розкриття місця, місії, функцій та завдань внутрішнього аудиту в системі управління, оцінка його ефективності.

Виклад основного матеріалу. Внутрішній аудит в Україні раптово знову отримав актуальність. Це стало наслідком упровадження Глобальних стандартів внутрішнього аудиту (Global Internal Audit Standards), які прийняті Міжнародним Інститутом внутрішнього аудиту (США) у січні 2024 р. та набули чинності з січня 2025 р. [1]. До того ж на горизонті впровадження стандартів звітності сталого розвитку. Заметушилися Міністерство фінансів (далі – Мінфін) і Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (далі – НКЦПФР) України, бо треба ж якось реагувати на чергові виклики євроінтеграції. За сприяння проєкту ЄС "Впровадження практики ЄС з бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту" із залученням

© О. Ю. Редько, 2024

Аудиторської палати України та за участю спікерів від Мінфіну та НКЦПФР 24 січня 2024 року проведено семінар "Синергія зовнішнього та внутрішнього аудиту: ключова основа прозорості та ефективності бізнесу", де були озвучені цікаві аспекти функціонування внутрішнього аудиту в національній практиці управління [2]. Зокрема, акцентувалося на стані впровадження внутрішнього аудиту насамперед у корпоративних системах. Як виявилося, внутрішні аудитори в основному зосереджені на перевірці надійності фінансової звітності, багато часу витрачають на так званий комплаєнс-аудит та вишукують ознаки можливого шахрайства персоналу. Однак з позиції Глобальних стандартів цього вкрай недостатньо. Окрім цього, особи, які працюють на посадах внутрішніх аудиторів, не мають спеціальної освіти або підготовки й ці посади обіймають певним чином випадкові люди. Зазвичай це колишня співробітники правоохоронних органів, юристи, економісти, у найкращому випадку – колишні зовнішні незалежні аудитори. До того ж у Глобальних стандартах мета внутрішнього аудиту задекларована як служіння суспільним інтересам. Найцікавіше, що ніхто не знає суспільних інтересів у частині роботи внутрішніх аудиторів або бізнесу в цілому. Більше того, в Україні, щодо чого автор глибоко впевнений, інтереси суспільства цікавлять або враховуються максимум десятьма відсотками бізнесменів. Існують загальні роздуми та нечіткі визначення, що виправдовують наявність бізнес-освітніх проєктів міжнародних громадських об'єднань бухгалтерів.

Навіть якщо абстрагуватися від можливості різних державних наглядових органів або професійних організацій монополізувати професію аудитора в цілому та заробляти гроші на сертифікації і підготовці до сертифікації, а потім ще й на підвищенні кваліфікації та контролю якості роботи внутрішніх аудиторів, слід констатувати, що в бізнес-середовищі до внутрішнього аудиту накопичилася певна кількість риторичних запитань. До цих запитань слід віднести хоча б такі:

1. Яка реальна, а не декларативна користь від внутрішнього аудиту власникам або менеджменту всіх рівнів?
2. Може дешевше посилити систему внутрішнього контролю замість упровадження внутрішнього аудиту?
3. Чи не є внутрішній аудит групою нагляду за відділом контролю або просто даниною членству в ЄС?
4. Навіщо власнику або голові правління як суб'єкту людина, яка оцінює його дії чи бездіяльність?
5. Може краще і дешевше підвищувати якість роботи персоналу, ніж зайвий раз контролювати виконання ним контрольних функцій?

Ці та інші риторичні питання існують вже понад 15 років і свого часу досліджувалися нами, про що були відповідні публікації [3; 4]. Але нерозуміння або викривлене розуміння внутрішнього аудиту все ще має місце і з цим не можна йти до Європи. Спробуємо стисло схарактеризувати внутрішній аудит в межах обсягу статті.

Внутрішній аудит є невід'ємною частиною системи внутрішнього контролю. І тому для розуміння внутрішнього аудиту слід трохи заглибитись у внутрішній контроль.

У теорії менеджменту найбільш поширеним є визначення контролю як процесу спостереження за об'єктом, яке здійснюється для виявлення відхилень від установлених стандартів або цілей. Відхилення можуть відбуватися внаслідок настання несприятливих подій або дій. Контроль дозволяє вчасно виявити несприятливі події та здійснити втручання в процеси з метою необхідних змін, не доводячи стан підприємства до кризового, такого, що потягне за собою істотні втрати або загрожуватиме самому існуванню бізнесу.

Як несприятливі у практиці підприємств можуть розглядатися всілякі події або явища, які перешкоджають досягненню головних цілей: великі збитки, пов'язані з комерційною діяльністю; втрата репутації; реалізація угод на шкоду підприємству; втрата активів; порушення норм законодавства тощо. Контроль є поширеним об'єктивним явищем економічного життя суспільства. Він являє собою систему спостережень за процесами функціонування керованого об'єкта та перевірки його фактичного стану з метою оцінки обґрунтованості й ефективності прийнятих управлінських рішень і результатів їх виконання, виявлення відхилень від цих рішень, усунення несприятливих явищ і, за необхідності, інформування органів управління про наявність проблем.

Загалом, у процедурному розумінні, контроль – це насамперед інформаційний процес, що охоплює збирання, обробку та аналіз інформації про фактичні результати діяльності підприємства, порівняння їх з плановими, нормативними показниками або показниками минулих періодів, виявлення відхилень, їхню оцінку та ідентифікацію їхніх причин, розробку та пропозицію заходів, необхідних для досягнення поставлених цілей. Тому здійснення контролю супроводжується встановленням та використанням стандартів і критеріїв. Якщо простіше, то контроль – це перевірка та зіставлення того, що фактично є, з тим, що повинно бути.

У суспільстві та в системі менеджменту контроль, залежно від того, якими органами (суб'єктами) він здійснюється, підрозділяється на:

1) зовнішній контроль, що проводиться зовнішніми (щодо суб'єкта господарювання) органами управління або державними органами нагляду, зовнішніми незалежними аудиторами;

2) внутрішній контроль, що реалізується самими підприємствами в процесі управління.

На практиці зустрічаються різні визначення поняття "система внутрішнього контролю", під якою розуміють сукупність правил, методики та процедури, прийняті керівництвом економічного суб'єкта для впорядкованого й ефективного ведення господарської діяльності, що, зокрема, передбачає організовані нагляд і перевірку усередині цього суб'єкта.

Слід наголосити, що внутрішній контроль є безперервним процесом, спрямованим на досягнення цілей компанії, і виконує функції помічника менеджменту усіх рівнів з планування, організації господарської діяльності, моніторингу діяльності підприємства в цілому, його окремих підрозділів та кожного з персоналу системи управління. Внутрішній контроль існує у специфічному інформаційно-правовому та організаційному середовищі, яке складається з таких елементів:

- регламентації – загальні та спеціальні законодавчі акти, технічні (економічні) норми та технологічні правила;
- директиви – плани роботи та планові показники, управлінські вказівки та доручення, цілепокладання діяльності;
- заборони щодо певних дій виконавців, здійснення окремих технічних чи технологічних операцій;
- права менеджменту та виконавців всіх рівнів системи управління;
- обов'язки менеджменту та виконавців всіх рівнів системи управління.

Зазначимо, що внутрішній контроль має пронизувати всю систему управління підприємством, бо в іншому випадку він недоцільний та недієвий.

Теорія контролю виокремлює п'ять рівнів ієрархії суб'єктів внутрішнього контролю.

– Перший рівень. Представницькі органи власників підприємства: наглядова рада, ревізійна комісія, аудиторський комітет тощо. Здійснюють контроль у межах повноважень за діяльністю всього підприємства та його вищого виконавчого менеджменту шляхом координації роботи менеджерів інших рівнів.

– Другий рівень. Вищі виконавчі керівники підприємства: голова правління або президент, його заступники. До їхніх обов'язків входять контрольні функції на рівні господарської діяльності, діяльності філій та відокремлених структурних одиниць або відділів і служб (залежно від розміру та структури підприємства).

– Третій рівень. Менеджери та керуючі фахівці, що здійснюють контрольні функції відповідно до посадових обов'язків і повноважень: контрольні функції на рівні операцій, процесів, циклів фінансово-господарської діяльності (головний економіст, головний інженер, головний бухгалтер, інші керівники середньої ланки).

– Четвертий рівень. Спеціальні служби підприємства, що здійснюють контрольні функції: служба внутрішнього контролю, юридичний відділ, служба безпеки, технагляд тощо. Виконання контрольних функцій є безпосереднім службовим обов'язком цих посадовців.

– П'ятий рівень. Рядові працівники підприємства: виконують функції самоконтролю (співробітники служби бухгалтерського обліку, працівники виробничих або будь-яких інших підрозділів системи управління. У цих працівників функція контролю записана у посадових інструкціях і вони її здійснюють самостійно в межах власних штатних повноважень (так званий самоконтроль).

З цієї градації чітко випливає висновок, що внутрішній контроль притаманний будь-якій посадовій особі незалежно від статусу в системі управління і є беззаперечним службовим обов'язком в межах службових повноважень цієї особи.

У теорії і на практиці розглядають дві концепції внутрішнього контролю – тотальний та ризик-орієнтований [4–7].

Система тотального контролю передбачає, що контролюється (перевіряється) все та всі. Вона дає ефект за умови невеликого штату менеджменту або працівників (до 10 осіб), одного виду діяльності з обмеженою кількістю господарських операцій. При цьому здійснюється максимальна регламентація процесу діяльності, дій, прав та обов'язків персоналу, видів документів тощо. Зашкалює рівень бюрократизації діяльності. Зазвичай функція контролю монополізована першим керівником (або власником). Ефект втрачається в разі більшої кількості працівників, делегування керівних повноважень. Тут слід зважати на норму керованості Грейкуната (5+/–2) іншими рівнями менеджменту, розгалуженою мережею віддалених підрозділів або філій, багатьма видами господарських операцій, у тому числі разових. Намагання створити тотальну систему контролю в кожному окремому підрозділі з наявністю монопольного права вищого керівника вибірково додатково перевіряти їх роботу призводить до дублювання інформації та контрольних дій. Розмивається дисципліна виконання й виникає ефект "нас все одно перевірять, то хай так і буде, як є". У великих системах корпоративного управління така концепція неефективна, вона більш притаманна державним органам виконавчої влади.

Концепція ризик-орієнтованого контролю базується на таких правилах:

- відмова від канонічного підходу до планування процедур контролю, який не враховує розходжень у рівнях ризику та заснований на формальних вимогах регламентів і правил (необхідних, проте нерідко близьких до компромісних рішень);

• впровадження підходу, заснованого на визначенні та моніторингу рівнів ризику, прийнятних для підприємства;

• передача на всі рівні управління, в усі підрозділи, відповідальності за ідентифікацію ризиків та їхню оцінку з упровадженням процесів контролю, що обмежують ризик, у бізнес-процеси;

• передача функції надання гарантій і незалежної оцінки ефективності внутрішнього контролю та процесу управління ризиками внутрішньому аудиторові.

На відміну від інших підрозділів системи управління, внутрішні аудитори характеризуються такими обов'язковими рисами, як професійна незалежність та об'єктивність.

Професійна незалежність – це свобода від умов, які створюють загрозу здатності підрозділу (посадової особи) внутрішнього аудиту неупереджено виконувати свої обов'язки. Для того, щоб досягти ступеня незалежності, необхідної для ефективного виконання підрозділом внутрішнього аудиту своїх обов'язків, керівник внутрішнього аудиту повинен мати прямий та вільний доступ до вищого виконавчого керівництва. Цього можна досягти шляхом встановлення підзвітності двом сторонам. Загрози незалежності мають контролюватися на рівнях індивідуального аудитора, аудиторського завдання, функціональному та організаційному рівнях, чим забезпечується додатково й організаційна незалежність. Але при цьому не слід вважати внутрішніх аудиторів абсолютно незалежними від керівництва або власників. Вищий орган управління, якому підпорядкований підрозділ внутрішнього аудиту, узгоджує з вищим органом виконавчої влади суб'єкта господарювання бюджет підрозділу, оплату праці та винагороди внутрішнім аудиторам, ресурсне забезпечення та плани роботи, а також інші важливі аспекти діяльності, не кажучи вже про підзвітність.

Об'єктивність – це уявна установка, яка дозволяє внутрішнім аудиторам виконувати завдання неупереджено, таким чином, щоб вони самі відчували довіру до результатів своєї роботи та не допускали компромісів щодо її якості. Об'єктивність вимагає, щоб внутрішній аудитор не підпорядковував свою думку щодо питань аудиту думці інших осіб. Загрози об'єктивності (як і загрози незалежності) мають контролюватися на рівнях індивідуального аудитора, аудиторського завдання, функціональному та організаційному рівнях.

Отже, внутрішній аудит постає в ролі певного запобіжника усіляким негараздам у роботі менеджменту та діяльності в цілому. Тоді від нього вимагають достатні гарантії щодо оцінки:

• ефективності діяльності;

• дотримання встановлених норм і правил;

• дотримання вимог чинного законодавства;

• надійності й точності бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності;

• збереження та ефективного використання активів;

• запобігання й упередження шахрайства менеджменту;

• досягнення підприємством встановленої мети;

• ефективності кадрової та соціальної політики.

Необхідно чітко розуміти принципові відмінності між внутрішнім контролем та внутрішнім аудитом (табл. 1, за даними [8]).

Таблиця 1

Відмінності між системами внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту

Характеристики системи управління	Внутрішній контроль	Внутрішній аудит
Місце у системі управління	Одна з функцій (зобов'язань та прав) будь-якого працівника на своєму робочому місці в межах власних повноважень	Спеціальний підрозділ, посадова особа зі спеціальними повноваженнями
Мета	Дотримання встановлених внутрішніх вимог, правил, чинного законодавства, прав та обов'язків, планів тощо	Захист бізнесу та капіталу власника за рахунок зменшення (попередження) ризиків
Вплив	На предмет безпосереднього управління (відповідальності)	На всю систему управління загалом
Час спостереження	Поточний час (реальний масштаб)	Поточний, ретроспективний, перспективний (прогноз)
Результати	Інформування вищого безпосереднього керівництва. Призупинення дій чи операцій	Звіт вищому органу управління (або аудиторському комітету, правлінню, власникам). Оцінки та рекомендації щодо запобігання ризикам, підготовка проєкту управлінського рішення. Консультації персоналу

Отже, внутрішній аудит – це третє око у системі управління! Він має п'ять загальних функцій у системі, які реалізує в ході своєї роботи:

1. Консультативна – реалізується в діапазоні від безпосереднього консультування внутрішніми аудиторами персоналу з питань безпеки бізнесу до організації міні-тренінгів персоналу або навчальних семінарів з актуальних питань забезпечення якості управління та досягнення мети системи. Підстава для такої організації – результати перевірок, що свідчать про низький рівень знань персоналу з важливих для бізнесу проблем, поточних операцій чи рішень. Консультативна функція внутрішнього аудиту зумовлює його основну роботу – надавати поради, як запобігти або виявити/виправити невідповідності, негаразди або помилки в роботі персоналу всіх рівнів системи управління. Вона охоплює, насамперед, надання інформації про потенційні ризики при прийнятті стратегічних, тактичних чи поточних (повсякденних) управлінських рішень. Причому діапазон таких порад може варіювати від кадрових призначень до вибору рекламної кампанії, від встановлення розміру премій працівникам до рекомендацій щодо укладання комерційних угод. У будь-якому випадку суть таких консультацій – ідентифікація можливих ризиків бізнесу.

Друга частина цієї функції – підвищення кваліфікації (організація навчання) персоналу, поради щодо розв'язання проблемних ситуацій у бізнесі та у відносинах персоналу. Результат такої функції – високий рівень поінформованості персоналу про ризик або небезпеку їх появи

2. Контрольна – перевірка роботи окремих підрозділів або виконавців системи управління на предмет відповідності встановленим планам, правилам, нормам, законодавчим вимогам, правам або обов'язкам, які останнім делеговано або встановлено. Ця функція має перманентний характер і включає системний моніторинг ключових показників діяльності, ступеня досягнення планових показників, виконання службових обов'язків персоналом, прийняття важливих управлінських рішень, дотримання встановлених норм, правил і законів у ході діяльності підприємства чи організації, тестування ознак шахрайства та перевірка показників бухгалтерського обліку та звітності. По суті це нагляд за системою внутрішнього контролю в управлінні.

3. Аналітична. Реалізується за досить великої аналітичної роботи внутрішніх аудиторів і охоплює:

– здійснення економічного аналізу діяльності як підприємства в цілому, так і його окремих комерційних операцій;

– аналіз трендів розвитку підприємства або проєктів, де воно бере участь;

– певний аналітичний моніторинг економічного та правового навколишнього середовища в контексті бізнесу, яким займається підприємство;

– аналіз і прогноз результатів діяльності, ризиків бізнесу.

4. Захисна – розробка та контроль за упровадженням заходів щодо збереження активів і капіталу в процесі господарювання, попередження шахрайства з боку персоналу або розкрадання власності. Тут внутрішні аудитори не тільки спостерігають за ситуацією, а й беруть активну участь у перевірках, розслідуваннях, розробляють певні рекомендації керівництву та слідкують за їхнім упровадженням

5. Інформаційно-координаційна – своєчасне та повне інформування вищого управлінського персоналу або вищого органу управління (власників) про результати роботи по убезпеченню бізнесу; узгодження мети, предмета та завдань перевірок з планами й намірами вищого органу управління, окремими підрозділами системи управління.

Практично результати реалізації вказаних вище функцій є фундаментом парадигми внутрішнього аудиту в системі управління, його ефективності та мети впровадження.

Внутрішній аудит потребує певних умов та певної організації. У системі управління перш за все повинно бути сформоване так зване контрольне середовище, яке складають такі три елементи:

1. Інформаційне середовище контролю. Воно вимагає постійного обміну контрольною інформацію знизу догори в системі зв'язків між персоналом, між підрозділами й органами управління. Це встановлена система документування та документообігу, чіткі критерії (планові, нормативні та фактичні) господарських фактів і транзакцій, розподіл прав та обов'язків між рівнями персоналу управління, політика неприймання шахрайства та корупції у менеджменті, стимулювання та технічне сприяння персоналу щодо інформування вищого керівництва про наявні недоліки, шахрайство, бездіяльність колег та керівників всіх рівнів, а також певна прозорість приймання управлінських рішень і публічність визнання та покарання за проступки або помилки персоналу.

2. Розумна бюрократія. Вона передбачає певний оптимальний рівень документування дій та рішень менеджменту, вертикальну підзвітність та підпорядкованість, відсутність паралелізму та дублювання при створенні, обробці й обміну інформацією.

3. Гарний психологічний клімат у системі управління, сприймання і підтримка менеджментом політики та заходів контролю (у т. ч. роботи внутрішнього аудиту).

Це не зависокі чи неможливі умови ефективності внутрішнього контролю й аудиту, але їх відсутність або несистемне впровадження

зводять унівець всі контрольні заходи в системі управління.

Підрозділ або служба внутрішнього аудиту відокремлені від інших служб підприємства. Фахівці внутрішнього аудиту є штатними працівниками підприємства та працюють відповідно до законодавства про працю України. В окремих випадках для невеликих підприємств або установ з постійними видами діяльності й однотипними фінансово-господарськими операціями при проведенні внутрішнього аудиту можна скористатися послугами зовнішніх консультантів (якщо це не суперечить законодавству). При цьому слід пам'ятати, що виконання певних функцій внутрішнього аудиту може бути забороненим (неприпустимим), наприклад, для зовнішнього аудитора підприємства.

Служба внутрішнього аудиту організовується та виконує свої функції відповідно до затвердженого вищим органом управління положення про службу внутрішнього аудиту (далі – Положення), яке має бути складене згідно з нормативно-правовими актами України та Міжнародними професійними стандартами внутрішнього аудиту. Керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний періодично переглядати Положення і представляти його та зміни до нього на схвалення та затвердження вищим керівним органом підприємства.

Зазвичай у Положенні регламентуються основні питання діяльності служби внутрішнього аудиту та мають бути відображеними такі елементи:

- цілі служби внутрішнього аудиту;
- основні завдання та функції;
- принципи діяльності;
- обов'язки служби внутрішнього аудиту;
- повноваження, якими наділено службу внутрішнього аудиту щодо доступу до документів та інформації, до приміщень, можливості здійснення опитувань та запитів до персоналу підприємства тощо;
- вимоги до професійної компетенції та добору кадрів;
- координація діяльності з іншими службами підприємства;
- підзвітність служби внутрішнього аудиту;
- відповідальність, ефективність діяльності та її вимірники.
- перевірка відповідності дій працівників етапам бізнес-процесів;
- оцінка охоплення діяльності контрольними процесами з метою визначення, якою мірою виконуються правила та процедури, встановлені керівництвом;
- систематична та всебічна оцінка адекватності й ефективності системи контролю;
- перевірка систем, що впливають на параметри операційної діяльності, а також відповідної звітності з метою визначення, якою мірою діяльність підприємства відповідає встановленим правилам і прийнятим планам, процедурам та нормативним актам;
- перевірка заходів, які використовуються для забезпечення захисту активів підприємства, інвентаризація фактичної наявності активів, контроль належної міри їхнього збереження.
- детальне тестування операцій та процедур, контроль залишків на рахунках;
- надання керівникам підприємства зведених результатів аналізу та оцінки напрямів діяльності, щодо яких було проведено аудит, а також надання рекомендацій, консультацій та іншої інформації, необхідної для ефективного виконання керівниками своїх обов'язків;
- оцінка якості економічної інформації, що формується на підприємстві та використовується наглядовими й виконавчими органами для прийняття рішень;
- здійснення внутрішнього аудиту шляхом проведення перевірок відповідно до плану, затвердженого наглядовою радою підприємства;
- експертиза господарських договорів на предмет їх відповідності вимогам законодавства як на стадії укладання, так і у ході виконання договорів;
- надання структурним підрозділам підприємства методичної допомоги у веденні бухгалтерського та інших видів обліку, при складанні фінансової звітності, консультування з питань фінансового, податкового, банківського законодавства, інших правових норм;
- підготовка рекомендацій щодо вибору аудиторської фірми для проведення зовнішньої аудиторської перевірки, сприяння наглядовій раді у розробці технічних завдань для проведення зовнішнього аудиту, оцінка пропозицій зовнішніх аудиторських фірм;
- аналіз повноти застосування та ефективності методології оцінки ризиків і процедур управління ризиками на підприємстві.

Наявність такого Положення важлива. Вона легалізує діяльність служби внутрішнього аудиту в системі управління та чітко пояснює всьому персоналу, як працює внутрішній аудит, які у нього права й обов'язки та відповідні обов'язки у персоналу.

Для розуміння внутрішнього аудиту розглянемо ще трохи основні предмети його уваги, якими безумовно є ризики. Серед них за сферами виокремлюють п'ять типових для будь-якої діяльності.

Сфера управління. Неадекватне реагування на ситуацію, помилкові рішення щодо дій, використання автоматизації управління (хмарні технології, штучний інтелект). Помилки у кадрових призначеннях. Ігнорування інформації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Низький

рівень професійної компетентності. Бюрократизація практики управління. Суб'єктивізм та упередженість у прийнятті рішень тощо. Основні ризики – неправильне управлінське рішення, що призводить до збитків, критичних ситуацій, втрати авторитету керівництва

Бухоблік та звітність. Недостовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Фіктивні документи. Помилки при нарахуванні та виплаті коштів. Помилки у розрахунку податків до сплати. Перебільшена довіра та покладання на програмні засоби автоматизації обліку. Відсутність первинного внутрішнього контролю тощо. Основні ризики – штрафи та адміністративні санкції з боку державних органів контролю, імовірність кримінальної відповідальності посадових осіб.

Внутрішній контроль. Відсутність внутрішнього контролю як системи. Контроль спорадичний, вибірковий та виконує каральну функцію. Основний ризик – втрата керованості діяльності. Можливість втрати бізнесу та самого підприємства.

Сфера персоналу. Неефективність та помилки у кадровій політиці. Відсутність кар'єрного зростання. Відсутність здорового мікроклімату серед працівників. Незрозуміла система матеріального стимулювання працівників або її відсутність. Некомпетентність (низька компетентність) персоналу, відсутність підвищення кваліфікації. Основні ризики – можливість суттєвих помилок у роботі персоналу, висока можливість шахрайства персоналу всіх рівнів управління.

Сфера інформаційних технологій. Максимальна залежність від недосконалих (нелегально встановлених) програмних продуктів і техніки. Проблеми оператора електронно-обчислювальної техніки (людський фактор). Залежність від електрики та магнітних хвиль. Можливість втрати даних або їхньої крадіжки. Основні ризики – ненадійність обробки та зберігання інформації, а також можливість втрати конфіденційності інформації.

Якщо вірити іноземним колегам та публікаціям, на практиці внутрішній аудит надає пріоритети таким сферам ризиків: шахрайство персоналу; фальсифікація фінансової звітності; система управління (у контексті перших двох). Тобто внутрішній аудит обмежений через актуальність ризиків у бізнесі та в управлінні бізнесом. І це породжує риторичні питання щодо його доцільності й ефективності.

З оцінкою ефективності роботи системи внутрішнього аудиту трохи складніше, оскільки реальних об'єктивних критеріїв немає, тобто є високим ризик суб'єктивності. Існують досить цікаві рекомендації – Public Expenditure Management Peer Assisted Learning (PEMPAL), запропоновані товариством практикуючих внутрішніх аудиторів Європи (Internal Audit Community of Practice, IACOP). Вони розглядають ключові показники ефективності (КПЕ) внутрішнього аудиту з погляду керівництва фірми, зовнішнього аудиту, підрозділів, які перевіряє внутрішній аудит, самооцінки власне самого підрозділу внутрішнього аудиту якості своєї роботи. Назвемо деякі з них, які можуть бути корисними для українських внутрішніх аудиторів:

1. Суттєвість висновків внутрішніх аудиторів. Як на нашу думку, досить сумнівний критерій, бо на 100% суб'єктивний. Але що є, то є.
2. Частка незадовільних оцінок персоналом чи керівництвом роботи аудиторів. Аналогічно вищевикладеному, бо може існувати тиск фактора особистої образи.
3. Рівень виконання плану перевірок. Тут проста арифметика.
4. Відсоток врахованих/відхилених рекомендацій внутрішніх аудиторів. Це цікавий показник, хоча здебільшого сигнального характеру.
5. Кількість виявлених випадків шахрайства та сума шкоди.
6. Економія коштів після виконання рекомендацій внутрішніх аудиторів та ін.

Як бачимо, західна практика оцінки ефективності або якості внутрішнього аудиту не вільна від суб'єктивності та узагальнень. В Україні діє Порядок оцінки Мінфіном ефективності внутрішнього аудиту, затверджений відповідним наказом від 3.05.2017 р. [9]. У ньому у стандартній бюрократичній манері висунуто вимоги з дослідження таких питань, як урахування рекомендацій з покращення якості аудиту, наявність документування планування та проведення заходів аудиту, своєчасність та достовірність аудиторських звітів, урахування рекомендацій внутрішніх аудиторів, стан взаємодії служби внутрішнього аудиту з іншими підрозділами системи управління. Загалом цей порядок концептуально збігається з рекомендаціями PEMPAL.

На нашу думку, оцінка ефективності внутрішнього аудиту в будь-якому разі матиме суб'єктивний характер. Тому зовнішній перевіряючий може використовувати такі показники.

1. Динаміка кількості зауважень, прийнятих до виконання вищим керівництвом.
2. Динаміка кількості зауважень, відхилених вищим керівництвом.
3. Кількість скарг від підрозділів або посадовців системи управління на дії внутрішніх аудиторів або на їх висновки за результатами перевірки.
4. Ступінь охоплення увагою аудиторів сфер ризиків.
5. Суттєвість знайдених аудиторами невідповідностей чи порушень (фактів шахрайства) та відповідність такій суттєвості висновків та рекомендацій.
6. Ступінь охоплення увагою аудиторів роботи всіх підрозділів системи управління.

7. Наявність у планах роботи аудиторів заходів превентивного характеру.

Безумовно це не ідеальний варіант, але він може стати основою для обговорення.

Підсумовуючи, слід зробити певні **висновки.** По-перше, внутрішній аудит отримує друге дихання через його глобалізацію у стандартах практики. По-друге, правильне розуміння суті внутрішнього аудиту, його функцій, організації, предмета уваги дозволить менеджменту та власникам бізнесу ефективно впровадити його в систему внутрішнього контролю з очевидними позитивними наслідками. Як казали у древньому Римі: "Sates dictum sapient!"[1]

Список використаних джерел

1. Global Internal Audit Standards. The Institute of Internal Auditors, Inc. January 9, 2024. URL: https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/globalinternalauditstandards_2024january9_editable.pdf

2. Синергія зовнішнього та внутрішнього аудиту: ключова основа прозорості та ефективності бізнесу. Круглий стіл. Аудиторська палата України. Київ, 24.01.2025. URL: https://www.apu.com.ua /2025/01/29/круглий-стіл-синергія-зовнішнього-т/

3. Редько О. Ю. Аксіоматична складова внутрішнього аудиту в управлінні бізнесом / Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: мат. Першої міжнар. наук.-практ. конф. (20–22 квітня 2007 р., м. Львів) Львів: Національний університет "Львівська політехніка", 2007.

4. Каменська Т. О., Редько О. Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ. посібник. Київ: ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2015. 375 с. URL: https://gildia.kyiv.ua/wp-content/uploads/2018/01/Vnutr-kontrol-1-100.pdf

5. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Прагматика користувача. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 9. С. 37–43. URL: https://lib.dsau.dp.ua/book/120071

6. Пантелєєв В. П., Корінько М. Д. Внутрішній аудит: навч. посібник. Київ: ДАСОА, 2006. 247 с.

7. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд: монографія. Київ. ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2010. 499 с.

8. Редько О. Ю. Стисло про аудит (що це таке, права та обов'язки, прагматична користь для замовника, вартість професійних послуг, як обрати собі аудитора). Київ: Аудиторська палата України, 2020. 22 с. URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2021/02/7_Стисло-про-аудит.pdf

9. Про затвердження Порядку здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 03.05.2017 р. № 480, станом на 09.04.2019 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17#Text

References

1. Global Internal Audit Standards. (January 9, 2024). The Institute of Internal Auditors, Inc. *www.theiia.org*. Retrieved from https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/globalinternalauditstandards_2024january9_editable.pdf

2. Synerhiia zovnishnoho ta vnutrishnoho audytu: kliuchova osnova prozorosti ta efektyvnosti biznesu. Kruhlyi stil [Synergy of external and internal audit: a key basis for transparency and business efficiency. Round table]. (January 24, 2025). Kyiv: Audytorska palata Ukrainy. *www.apu.com.ua*. Retrieved from https://www.apu.com.ua/2025/01/29/krugly-stil-sinergia-zovnishnego-t/ [in Ukrainian].

3. Redko, O. Yu. (2007). Aksiomatychna skladova vnutrishnoho audytu v upravlinni biznesom [Axiomatic component of internal audit in business management]. Proceedings from Accounting and analytical support of the enterprise management system: *I Mizhnarodna naukovo-praktychna konferentsiia (20–22 kvitnia 2007 roku) – 1st International Scientific and Practical Conference*. Lviv: Natsionalnyi universytet "Lvivska politekhnika" [in Ukrainian].

4. Kamenska, T. O., & Redko, O. Yu. (2015). *Vnutrishnii kontrol i audyt v upravlinni [Internal control and audit in management]*. Kyiv: DP "Inform.-analit. ahentstvo". Retrieved from https://gildia.kyiv.ua/wp-content/uploads/2018/01/Vnutr-kontrol-1-100.pdf [in Ukrainian].

5. Redko, O. Yu. (2014). Audyt v Ukraini. Prahmatyka korystuvacha [Audit in Ukraine. User Pragmatics]. *Bukhhalterskyi oblik i audit – Accounting and Audit, 9,* 37–43. Retrieved from https://lib.dsau.dp.ua/book/120071 [in Ukrainian].

6. Pantelieiev, V. P., & Korinko, M. D. (2006). *Vnutrishniy audit [Internal Audit]*. Kyiv: DASOA [in Ukrainian].

7. Kamenska, T. O. (2010). *Vnutrishnii audyt. Suchasnyi pohliad [Internal Audit. Modern View]*. Kyiv: DP "Inform.-analit. ahentstvo" [in Ukrainian].

1 Мудрому сказано достатньо – лат.

8. Redko, O. Yu. (2020). Styslo pro audyt (shcho tse take, prava ta oboviazky, prahmatychna koryst dlia zamovnyka, vartist profesiinykh posluh, yak obraty sobi audytora) [Briefly about audit (what is it, rights and obligations, pragmatic benefits for the customer, the cost of professional services, how to choose an auditor)]. Kyiv: *Audytorska palata Ukrainy*. Retrieved from https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2021/02/7_Стисло-про-аудит.pdf [in Ukrainian].

9. Pro zatverdzhennia Poriadku zdiisnennia Ministerstvom finansiv Ukrainy otsinky funktsionuvannia systemy vnutrishnoho audytu: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 03.05.2017 r. No. 480, stanom na 09.04.2019 r. [On approval of the Procedure for the Ministry of Finance of Ukraine to assess the functioning of the internal audit system: Order of the Ministry of Finance of Ukraine of May 03, 2017 No. 480, as of April 09, 2019]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17#Text [in Ukrainian].

O. Yu. Redko,
DSc in Economics, Professor,
Professor of National Center for Accounting and Audit,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit,
E-mail: alexredko1950@gmail.com
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-7696-256X

The Internal Audit. Secundus Ventus

The article highlights the author's view of the issues related with introducing the internal audit in the management system. The recommitment to the internal audit is due to the enforcement of its global standards, which gives the audit a second breath (Lat. secundus ventus). The author argues that business managers and proprietors still look quite contemptuously at the internal audit, regarding it as an appendix to the internal control system. Organizational schemes of internal audit units, subject and general functions of the internal audit, etc. are often misunderstood.

The article contains brief reviews of the levels of the internal control system, differences between internal control and internal audit from the perspective of their position within the management system, the purpose, the factor of time, the impact on the management system, working results of the respective units.

It is argued that the internal control system in the business sector have been loosening. Two trends in the performance of control within the management system can be found. The first trend is delegating the functions of control to external auditors. The internal control tends to concentrate on the top of the management system, with focus on proper executions of internal orders and decrees, stock inventories, timely settlements with the government on taxes and duties. The second trend is centralization of the internal control in an internal audit unit, turning it into a crucial component in the management system. But after that an internal audit unit starts to carry out a punitive rather than a protective function. This trend distorts the idea of internal audit as a multifunctional entity within the management system, causes disruptions in the system for information support of management decisions, diversifies decision-making centers. It effectively eliminates a self-control of grassroots executive staff. Both trends in the internal control emphasize the full compliance with requirements of the management in the first place, followed by a compliance with the current legislation. A nomenclature of the business risks dealt with by the internal audit is given, with outlining and highlighting the risks of management system, the risks of accounting and reporting system, the risks of internal control system, the risks of personnel, the risks of using information technologies.

Finally, the author's view of the performance assessment in internal audit units in the context of European practices is proposed.

Key words: *internal audit, internal control, business risks, reporting standards, internal audit unit.*

Бібліографічний опис для цитування:

Редько О. Ю. Внутрішній аудит. Secundus Ventus. *Статистика України*. 2024. № 4. С. 110–118. Doi: 10.31767/su.4(107)2024.04.10

Bibliographic description for quoting:

Redko, O. Yu. (2024). Vnutrishnii Audyt. Secundus Ventus [The Internal Audit. Secundus Ventus]. *Statystyka Ukrainy – Statistics of Ukraine, 4*, 110–118. Doi: 10.31767/su.4(107)2024.04.10 [in Ukrainian].