

enterprise]. http://www.rusnauka.com/8_NIT_2008/Tetthis/Economics/27721.doc.htm

Lozovytskyi, S. P. "Metodychni i orhanizatsiini aspekty obliku i audytu kholdynhovykh kompanii" [Methodological and organizational aspects of accounting and audit of holding companies]: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.06.04, 2004.

Zelisko, I. M. "Osoblyvosti rozvytku orhanizatsiino-pravykh form intehratsiinykh ahrarnykh formuvan" [Features of development of organizational-legal forms of integration of agrarian formations]. http://elibrary.kubg.edu.ua/id/eprint/622/1/I_Zelysko_IE_5_BGKU.pdf

УДК 657.6

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД ТА СВІТОВА ПРАКТИКА

©2018 КРУТОВА А. С., СЕМЕНЕЦЬ А. О.

УДК 657.6

Крутова А. С., Семенець А. О. Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту: вітчизняний досвід та світова практика

Метою статті є систематизація недоліків вітчизняного нормативного забезпечення внутрішнього аудиту (ВА) та розробка напрямів їх вирішення з урахуванням міжнародного досвіду його регулювання шляхом імплементації світових напрацювань у вітчизняне правове поле. Запропоновано структуру нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні, що складається з чотирьох рівнів, з яких три макрорівні (міжнародний, національний та секторальний) і один – мікрорівень (корпоративний). Виявлено відповідність структури Міжнародних та Національних Стандартів внутрішнього аудиту. Доведено, що для формування ефективної служби внутрішнього аудиту на підприємстві першочергового значення набуває розроблена належним чином система внутрішніх регламентів аудиторської діяльності, що в запропонованій структурі нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту відповідає мікрорівню. Обґрунтовано доцільність формування нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту корпоративного рівня. Наведено напрями подальшого вдосконалення нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні.

Ключові слова: внутрішній аудит, нормативно-правове забезпечення, Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту, Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, корпоративні регламенти внутрішнього аудиту.

Рис.: 2. Табл.: 1. Бібл.: 19.

Крутова Анжеліка Сергіївна – доктор економічних наук, професор, завідувачка кафедри фінансів, аналізу та страхування, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

E-mail: ankrutova@ukr.net

Семенець Аліна Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку, аудиту та економічного аналізу, Харківський інститут фінансів Київського національного торговельно-економічного університету (пер. Плетньовський, 5, Харків, 61003, Україна)

E-mail: 55557777alina@gmail.com

УДК 657.6

Крутова А. С., Семенець А. А. Нормативно-правовое обеспечение внутреннего аудита: отечественный опыт и мировая практика

Целью статьи является систематизация недостатков отечественного нормативного обеспечения внутреннего аудита (ВА) и разработка направлений их устранения с учетом международного опыта его регулирования путем имплементации мировых наработок в отечественное правовое поле. Предложена структура нормативно-правового обеспечения внутреннего аудита в Украине, состоящая из четырех уровней, из которых три макроуровня (международный, национальный и секторальный) и один – микроуровень (корпоративный). Выявлено соответствие структуры Международных и Национальных Стандартов внутреннего аудита. Доказано, что для формирования эффективной службы внутреннего аудита на предприятии перво-степенное значение приобретает должным образом разработанная система внутренних регламентов аудиторской деятельности, что в предложенной структуре нормативно-правового обеспечения внутреннего аудита соответствует микроуровню. Обоснована целесообразность формирования нормативно-правового обеспечения внутреннего аудита корпоративного уровня. Представлены направления дальнейшего совершенствования нормативно-правового обеспечения внутреннего аудита в Украине.

Ключевые слова: внутренний аудит, нормативно-правовое обеспечение, Международные стандарты внутреннего аудита, Кодекс этики работников подразделения внутреннего аудита, корпоративные регламенты внутреннего аудита.

Рис.: 2. Табл.: 1. Библ.: 19.

Крутова Анжеліка Сергеевна – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансов, анализа и страхования, Харьковский государственный университет питания и торговли (ул. Клочковская, 333, Харьков, 61051, Украина)

E-mail: ankrutova@ukr.net

Семенець Аліна Александровна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа, Харьковский институт финансов Киевского национального торгового-экономического университета (пер. Плетневский, 5, Харьков, 61003, Украина)

E-mail: 55557777alina@gmail.com

UDC 657.6

Krutova A. S., Semenets A. O. The Normative-Legal Provision of Internal Audit: National Experience and World Practice

The article is aimed at systematizing the shortcomings of the national normative provision of internal audit (IA) and developing directions of their elimination with attention to the international experience of its regulation by implementation of related global developments in the national legal field. The structure of normative-legal provision of internal audit in Ukraine is proposed, consisting of four levels, with three macro-levels (international, national and sectoral) and one micro-level (corporate). Correspondence of the structure of both International and National Internal audit standards is identified. It is proved that for formation of an efficient internal audit service at enterprise the duly developed system of internal regulations of audit activity acquires paramount importance, that in the proposed structure of the normative-legal provision of internal audit corresponds to the micro-level. Expediency of formation of the normative-legal provision of internal audit of the corporate level is substantiated. The directions of further improvement of the normative-legal provision of the internal audit in Ukraine are presented.

Keywords: internal audit, normative-legal provision, international standards of internal audit, Code of ethics of employees of the internal audit department, corporate regulations of internal audit.

Fig.: 2. Tbl.: 1. Bibl.: 19.

Krutova Anzhelika S. – D. Sc. (Economics), Professor, Head of the Department of Finance, Analysis and Insurance, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Kluchkivska Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)

E-mail: ankrutova@ukr.net

Semenets Alina O. – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Audit and Economic Analysis, Kharkiv Institute of Finance of the Kyiv National University of Trade and Economics (5 Pletnovsky Lane, Kharkiv, 61003, Ukraine)

E-mail: 55557777alina@gmail.com

Основою ефективного функціонування інституту внутрішнього аудиту на макрорівні та оптимальної організації виконання покладених на службу внутрішнього аудиту на рівні підприємства функціональних обов'язків є чітка, структурована та гармонізована законодавча база. Євроінтеграційний рух України посилює відповідальність вітчизняних суб'єктів господарювання перед іноземними постачальниками фінансового капіталу, відповідно підвищуються вимоги до ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту яка, своєю чергою, вимагає вдосконалення та розробки власного нормативно-правового забезпечення регулювання внутрішнього аудиту, що буде враховувати національні особливості та не буде суперечити міжнародним нормам. Дослідження нормативного забезпечення внутрішнього аудиту в Україні показало, що найбільш законодавчо врегульованими є питання його організації та проведення в державному та банківському секторі, для приватного ж сектора теоретична і практична база, пов'язана з організацією і методикою проведення внутрішніх аудиторських перевірок і формуванням досконалих процедур, які можна застосовувати під час їх проведення, залишається законодавчо не врегульованою. Тому для вирішення поставлених перед Україною завдань після підписання Угоди про асоціацію з ЄС, а саме, гармонізації національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку і аудиту, необхідно, перш за все, привести у відповідність нормативну базу України з питань регулювання внутрішнього аудиту, тобто внести поправки в контексті наближення її положень до міжнародного та європейського законодавства.

Питання нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту досліджувалися у працях Г. М. Давидова, Н. І. Дорош, К. О. Назарової, Н. І. Петренко, О. А. Петрик, О. В. Сметанко, Ю. Б. Слободяник, О. Р. Сухой, В. С. Рудницького, О. В. Філозопа та інших. Зважаючи на існуючий стан законодавчого регулювання внутрішнього аудиту в Україні, науковці однозначно у своїх висновках, що його здійснення мало забезпечено як на законодавчому рівні, так і на рівні самих підприємств.

В Україні поява незалежного аудиту та підвищення ролі внутрішнього контролю суб'єктів господарювання різних форм власності напряму пов'язана з реформуванням системи державного фінансового контролю, що почалася після набуття нашою державою незалежності. Проте, незважаючи на стрімкий розвиток незалежного аудиту в Україні, що розпочався ще у 1993 р. з прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність», внутрішній аудит лише останніми роками почав набувати свого визнання та поширення. Тому подальших досліджень потребує систематизація недоліків вітчизняного нормативного забезпечення внутрішнього аудиту та розробка напрямів їх вирішення з урахуванням міжнародного

досвіду його регулювання шляхом імплементації світових напрацювань у вітчизняне законодавче поле, що і визначено метою даної статті.

Пропонуємо виділяти чотири рівні нормативно-правових актів з регулювання внутрішнього аудиту в Україні, з яких три на макрорівні (міжнародний, національний та секторальний) і один на мікрорівні (корпоративний), які регламентують процедуру запровадження внутрішнього аудиту на підприємстві, визначають цілі внутрішнього аудиту, відповідальність та повноваження підрозділів внутрішнього аудиту, професійні вимоги до внутрішніх аудиторів, напрями координації діяльності підрозділів внутрішнього аудиту із зовнішніми сторонами та порядок врегулювання конфліктів у процесі внутрішнього аудиту (рис. 1).

Основною складовою міжнародного рівня нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту є Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту. Уперше Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (*Standards for Professional Practice of Internal Auditing*) були випущені в 1978 р. Метою їхньої розробки Інститутом внутрішнього аудиту було визначено сприяння в єднанні професії в усіх типах бізнесу, на різних рівнях керівництва й у всіх організаціях, де внутрішні аудитори здійснюють діяльність. З того часу почалася нова стадія функціонування внутрішнього аудиту на основі стандартизованих процедур [1, с. 63]. Структура Стандартів складається зі Стандартів якісних характеристик (*Attribute Standards*), які описують характеристики осіб та організацій, що надають послуги внутрішнього аудиту, та Стандартів діяльності (*Performance Standards*), в яких розкрито сутність діяльності внутрішнього аудиту та надано критерії якості, відносно яких може оцінюватися виконання цих послуг. Стандарти якісних характеристик та Стандарти діяльності доповнено Стандартами практичного застосування, в яких представлено вимоги, що застосовуються до аудиторської та консультативної діяльності [2].

У процесі перевірки внутрішній аудитор має керуватися Стандартами внутрішнього аудиту, дотримуючись принципів професійної етики внутрішніх аудиторів, визначених Кодексом етики внутрішніх аудиторів. Кодекс етики Інституту внутрішніх аудиторів є невеликим за обсягом документом, який описує два взаємопов'язані елементи: принципи, які стосуються професії та практики внутрішнього аудиту, та правила поведінки, що описують норми поведінки, очікуваної від внутрішніх аудиторів, що мають сприяти практичному втіленню принципів та спрямовані на регулювання етичної поведінки внутрішніх аудиторів [3, с. 22]. Кодексом етики закладено такі базові морально-етичні принципи професійної діяльності внутрішнього аудито-

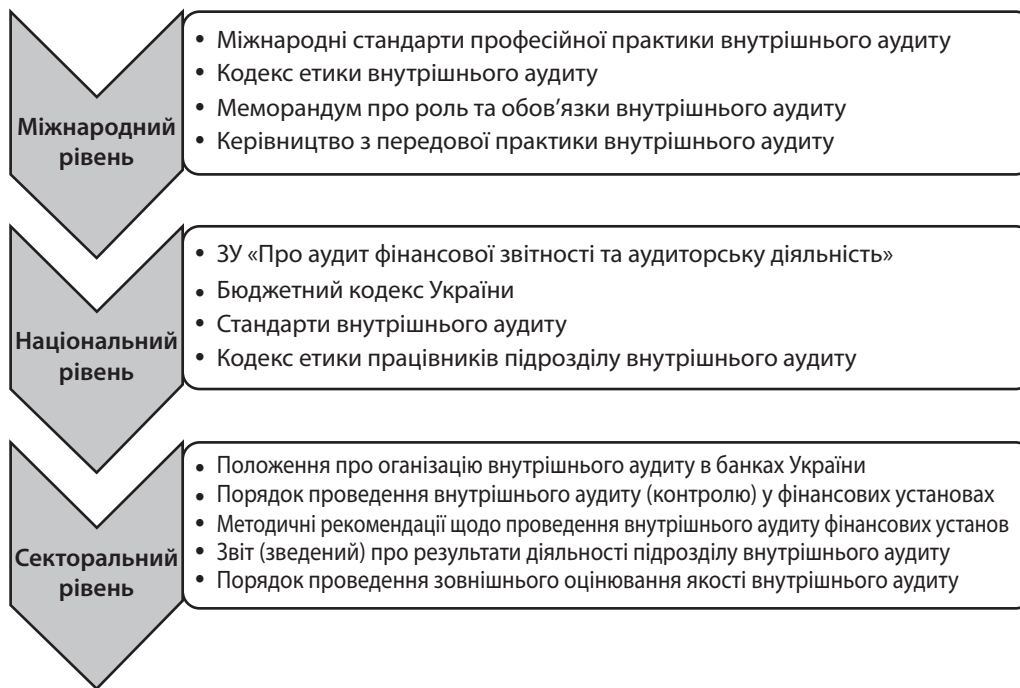


Рис. 1. Макрорівень нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні

ра, як сумлінність, незалежність та об'єктивність, конфіденційність, професійна компетентність. Крім того, Кодексом передбачено дії керівника підрозділу внутрішнього аудиту, які сприятимуть упередженню проявів неетичної поведінки підлеглих працівників шляхом організації роботи з розвитку професійної етики працівників, у тому числі через проведення навчань, інформаційно-роз'яснювальної роботи [4].

Детальніше роль та обов'язки внутрішнього аудиту розкриваються у відповідних директивах ЄС, а методичні рекомендації з проведення внутрішнього аудиту за об'єктами представлені у Керівництві з передової практики внутрішнього аудиту. Крім того, щодо проведення внутрішнього аудиту окремих об'єктів слід керуватися Міжнародними стандартами менеджменту якості серії ISO 9001, а з 2018 р. – стандартами ISO 9000:2015 та ISO 9001:2015, згідно з якими підприємство повинно проводити внутрішній аудит із запланованою періодичністю, щоб визначити, настільки система менеджменту якості відповідає запланованим заходам, вимогам Стандарту та ефективно впроваджена і підтримується [5; 6].

Запровадження внутрішнього аудиту в органах державного сектора передбачено також ст. 26 Бюджетного кодексу України, де зазначено, що внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на вдосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи.

На основі міжнародних стандартів внутрішнього аудиту Інститут внутрішніх аудиторів України розробив Національні стандарти внутрішнього аудиту, які затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247. У Національних стандартах внутрішнього аудиту загальноприйняті міжнародні вимоги до аудиторської діяльності скориговані з урахуванням специфіки внутрішнього аудиту на вітчизняному ринку. Структуру Міжнародних та Національних Стандартів внутрішнього аудиту та їх відповідність наведено в *табл. 1*.

В. Р. Шевчук та О. І. Лаушник зазначають, що існуючі національні стандарти є прогресивними, і за умови їх дотримання аудиторська практика в державі могла б наблизитися до міжнародного рівня. Проте вони є настільки новими, що багато аудиторів, особливо тих, хто не має досвіду, їх просто не розуміє і тому не може використовувати. Застосування Стандартів потребує роз'яснювальної роботи серед самих аудиторів, особливо тих, хто не бачить суттєвої різниці між аудитом та ревізією або вважають, що кожен кваліфікований бухгалтер може відразу ж стати аудитором [7, с. 622]. Водночас перевагою Національних стандартів внутрішнього аудиту порівняно з Міжнародними стандартами внутрішнього аудиту є виокремлення напрямів внутрішнього аудиту, а саме: аудиту ефективності, фінансового аудиту та аудиту відповідності.

Будь-які недоліки в поведінці внутрішніх аудиторів під час виконання професійних обов'язків, або навіть в особистому житті можуть викликати сумніви щодо надійності та компетентності результатів аудиту. Система моральних і професійних цінностей та правил поведінки працівників підрозділу внутріш-

нього аудиту або посадових осіб, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту і щодо яких ними добровільно взяті зобов'язання щодо їхнього дотримання у професійній діяльності, задекларована в принципах Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту [8].

Кодексом регламентовано ключові аспекти здійснення Контролю і нагляду за дотриманням вимог професійної етики внутрішнього аудитора шляхом:

- ✦ надання вказівок та доручень підлеглим працівникам;
- ✦ формування штату працівників підрозділу внутрішнього аудиту з урахуванням їх моральних, професійних та ділових якостей;
- ✦ принципового реагування на факти неналежної поведінки підлеглих працівників;
- ✦ запобігання виникненню або врегулювання в установленому законодавством порядку кон-

флікту інтересів у діяльності підлеглих працівників;

- ✦ притягнення підлеглих працівників до відповідальності згідно із законами України в разі порушення ними норм законодавства або недотримання вимог Кодексу етики.

Крім того, Кодексом задекларована заборона використання службового становища працівників відділу внутрішнього аудиту з метою одержання для себе чи близьких осіб неправомірної вигоди, а також надання прямо чи опосередковано неправомірної вигоди та подарунку іншим особам, включаючи своїх керівників, з метою схилити їх до протиправного використання наданих їм службових повноважень чи пов'язаних з ними можливостей.

Стандарти внутрішнього аудиту та Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту є обов'язковими для дотримання в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які на-

Таблиця 1

Структура Міжнародних та Національних Стандартів внутрішнього аудиту

Міжнародні Стандарти внутрішнього аудиту	Національні Стандарти внутрішнього аудиту
Стандарти звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади та оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту: 1000 Цілі, повноваження і відповідальність 1100 Незалежність і об'єктивність 1200 Професійна компетентність та належна ретельність 1300 Програма забезпечення та підвищення якості	I. Загальні положення II. Загальні стандарти внутрішнього аудиту: 1. Основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту. 2. Компетентність та підвищення кваліфікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту. 3. Незалежність та об'єктивність внутрішнього аудиту
Стандарти діяльності (Performance standards) 2000 Управління функцією внутрішнього аудиту 2100 Сутність роботи внутрішнього аудиту 2200 Планування завдання 2300 Виконання завдання	III. Стандарти діяльності з внутрішнього аудиту: 1. Напрями проведення внутрішнього аудиту. 2. Планування діяльності з внутрішнього аудиту. 3. Ведення бази даних. 4. Організація внутрішніх аудитів. 5. Проведення внутрішнього аудиту. 6. Документування ходу та результатів внутрішнього аудиту. 7. Моніторинг урахування рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту
2400 Звітування про результати 2500 Моніторинг подальших заходів 2600 Звітування про прийняття ризику	IV. Стандарти звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади та оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту: 1. Звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту. 2. Формування та зберігання справ внутрішнього аудиту. 3. Надання інформації про результати внутрішнього аудиту. 4. Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з органами державної влади. 5. Скарги на дії працівників підрозділу внутрішнього аудиту. 6. Забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, оцінка якості внутрішнього аудиту

лежать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади. Проте, оскільки для суб'єктів господарювання приватного сектора нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту не розроблено, то вимог цих нормативних документів необхідно дотримуватися при проведенні на них аудиторських перевірок та розробці планів внутрішнього аудиту.

На секторальному рівні для побудови функціональної системи внутрішнього аудиту в банківській сфері ще в 1998 р. було прийнято Постанову про затвердження «Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України», яким Національний банк України визначив систему аудиторської діяльності в банках та регламентував порядок створення і організації роботи підрозділу внутрішнього аудиту в комерційних банках України [9]. У 2016 р. було прийнято новий документ – «Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України», яке є чинним до цього часу, та яке було розроблено відповідно до Закону України «Про банки і банківську діяльність» з урахуванням документів Базельського комітету з банківського нагляду з питань внутрішнього аудиту та корпоративного управління й Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту. Положення встановлює обов'язкові мінімальні вимоги до організації функції внутрішнього аудиту та ефективної її діяльності в банку/філії іноземного банку/банківській групі на території України [10].

Більш детально організаційні засади внутрішнього аудиту для фінансових установ прописані в «Порядку проведення внутрішнього аудиту (контролю) у фінансових установах», в якому визначено організаційну структуру та вимоги до служби внутрішнього аудиту, розкрито цілі, завдання та функції служби внутрішнього аудиту, описано права, обов'язки та забезпечення діяльності служби внутрішнього аудиту, наведено рекомендації щодо оформлення результатів внутрішнього аудиту [11]. У Методичних рекомендаціях щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ розкрито вимоги щодо створення служби внутрішнього аудиту фінансової установи, її організаційного статусу, регламентування діяльності внутрішніми документами, компетентності, відносин із зовнішнім незалежним аудитором, здійснення планування, нагляду, перевірки та документування внутрішнього аудиту [12].

Порядок звітування та оцінювання якості за результатами діяльності підрозділу внутрішнього аудиту регулюються положеннями Наказу МФУ «Про затвердження форми звітності № 1-ДВА (піврічна)» та інструкції про її складання й подання та «Порядком здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту» [13; 14]. У першому нормативному документі розкрито

єдині підходи до складання та подання до Міністерства фінансів форми № 1-ДВА, у другому – визначено процедуру здійснення Міністерством фінансів контролю за станом внутрішнього аудиту у відповідних установах шляхом проведення зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту у формі дослідження, розкрито специфіку взаємовідносин Мінфіну із суб'єктами дослідження, механізми організації та проведення таких досліджень, оформлення і реалізації результатів оцінки.

Для формування ефективної служби внутрішнього аудиту на підприємстві першочергового значення набуває розроблена належним чином система внутрішніх регламентів аудиторської діяльності, що в запропонованій структурі нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту відповідає мікрорівню. Рекомендовану структуру нормативно правового забезпечення внутрішнього аудиту на макрорівні наведено на *рис. 2*.

У Положенні про підрозділ внутрішнього аудиту необхідно закріпити статус служби або посадової особи, яка проводить внутрішній аудит; її підпорядкування (наглядовій раді або вищому органу управління); порядок відбору та кваліфікаційні вимоги до осіб, які претендують на посаду внутрішнього аудитора; обмеження щодо відбору кандидатів на посаду внутрішнього аудитора; порядок призначення керівника служби внутрішнього аудиту тощо.

Робоча політика підрозділу внутрішнього аудиту має визначати місце служби внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління та корпоративного контролю, а також взаємозв'язок підрозділу внутрішнього аудиту з іншими структурними підрозділами. Зокрема, для корпоративних утворень у сфері торгівлі такими можуть бути: бухгалтерія, відділ кадрів, юридичний відділ, відділ закупок та продажу, маркетинговий відділ, фінансово-економічна служба, IT-служба та інші залежно від структури конкретного підприємства.

На кожному конкретному підприємстві відповідно до міжнародних стандартів внутрішнього аудиту з урахуванням особливостей його діяльності мають розроблятися методичні рекомендації, які включають:

- ✦ проекти внутрішньої методологічної документації підрозділу внутрішнього аудиту щодо процедур ризик-орієнтованого планування його діяльності, виходячи з принципів та основних етапів планування, підходів щодо внесення змін до аудиторських планів;
- ✦ планування та виконання окремих аудиторських завдань, враховуючи їх типи, порядок планування та виконання;
- ✦ програми внутрішнього аудиту за окремими об'єктами перевірок;
- ✦ порядок формування вибіркової сукупності;

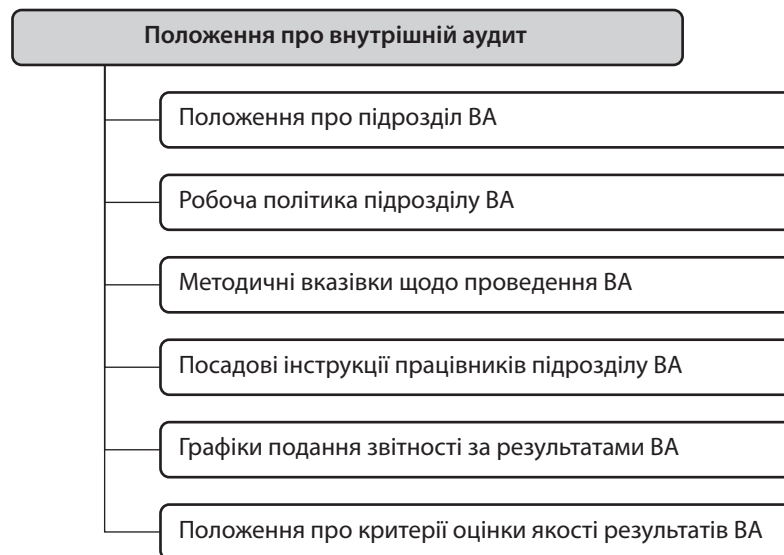


Рис. 2. Мікрорівень нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні

- ✦ терміни проведення перевірок;
- ✦ порядок залучення посадових осіб до процесу внутрішньої перевірки та інші методичні питання.

Незважаючи на те, що відповідно до нормативних вимог України для значної кількості видів діяльності створення підрозділу внутрішнього аудиту є обов'язковим, зокрема для банків, державних підприємств, міністерств та відомств, фінансових установ і професійних учасників фондового ринку, до цього часу професія внутрішнього аудитора не легалізована, оскільки її опис відсутній у Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників, затвердженого наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 р. за № 336, з останніми змінами від 22.09.2015 р. І, як цілком слушно зазначає Т. Каменська, особи, які сьогодні займають посаду внутрішнього аудитора, через деякий час можуть зіткнутися з деякими проблемами, наприклад при виході на пенсію та ін. [15, с. 40].

Для уникнення конфлікту інтересів між працівниками підрозділу внутрішнього аудиту та іншими стейкхолдерами, на основі кваліфікаційних характеристик (для цього можна скористатися описом професії аудитора, яка наведена в довіднику), з урахуванням особливостей штатного розпису необхідно чітко визначити конкретні функціональні обов'язки, які мають виконувати внутрішні аудиторі. Для цього на підприємстві необхідно розробити та затвердити такий локальний правовий документ, як посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього аудиту. В посадових інструкціях необхідно визначити конкретні завдання та обов'язки працівника, його права та відповідальність, що надасть можливість уникнути спору про зміст трудових функцій працівника підрозділу внутрішнього аудиту та забезпечить чітке дотримання ним трудових обов'язків.

Графік подання звітності за результатами внутрішнього аудиту закріплює періодичність звітування підрозділу внутрішнього аудиту перед вищим керівництвом компанії; структуру, змістовне наповнення та форму подання звіту про аудиторську перевірку підрозділом внутрішнього аудиту.

Ще до початку перевірки кожен з її учасників повинен розуміти, за якими критеріями будуть оцінюватися її результати, що має бути закріплено в положенні про критерії оцінки якості результатів внутрішнього аудиту. При цьому необхідно враховувати, що оцінка якості функцій внутрішнього аудиту – це двосторонній процес. З одного боку, проводиться перманентна внутрішня оцінка якості, а з іншого – ефективність діяльності підрозділу внутрішнього аудиту оцінюється шляхом постійного камерального моніторингу чи проведення періодичних планових чи позапланових досліджень діяльності підрозділу внутрішнього аудиту зовнішніми стейкхолдерами (зовнішніми аудиторами, Держфінінспекцією, комісією з цінних паперів та іншими).

Проведене дослідження нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту довело, що воно знаходиться лише на початковому етапі становлення. Науковці до основних напрямів підвищення ефективності внутрішнього аудиту відносять:

- ✦ формування та вдосконалення нормативно-правової бази внутрішнього аудиту на національному рівні (розробка національних стандартів внутрішнього аудиту для корпоративного рівня, прийняття відповідних законів);
- ✦ урахування в Законі України «Про фінансовий контроль» місця, значення та повноважень внутрішнього аудиту, розробку на рівні держави положень про внутрішній аудит, врегулювання і координацію діяльності

внутрішнього аудиту, підготовку загальних правил (стандартів) із внутрішнього аудиту, етичного Кодексу внутрішніх аудиторів;

- ✦ підготовку відомчих положень із внутрішнього аудиту;
- ✦ розробку внутрішньофірмових правил (стандартів) внутрішнього аудиту [16; 17, с. 71].

Погоджуючись з дослідниками, вважаємо, що ефективним напрямом удосконалення нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту буде також прийняття Закону України «Про внутрішній аудит», проект якого вперше було розроблено ще у 2012 р. Закон України «Про внутрішній аудит» має створити систему незалежного внутрішнього фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів у антикризових і антикорупційних цілях та для захисту інтересів суспільства й власників [18]. Положення законопроекту передбачається поширити на діяльність міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, бюджетних, державних цільових фондів та їх територіальних органів, державних і комунальних підприємств, акціонерних і холдингових компаній, суб'єктів господарювання, у статутному капіталі яких державі належить 50 та більше відсотків акцій (часток, паїв), Національного банку України та інших банків, а також філій іноземних банків, фінансових установ, що сприятиме гармонізації законодавства України відповідно до міжнародних норм та правил у сфері внутрішнього контролю та аудиту.

Хоча проект Закону і враховує положення, закріплені в Міжнародних правових актах, однак певні положення доцільно було доопрацювати. Зокрема це стосується регулювання професійної практики внутрішнього аудиту. Згідно з висновком Комітету Верховної Ради України з питань європейської інтеграції в проекті Закону не враховано пункт 1322 Стандартів, яким передбачено розкриття керівником внутрішнього аудиту інформації про невідповідність внутрішнього аудиту Кодексу етики або Стандартам, якщо це впливає на загальний обсяг або діяльність функції внутрішнього аудиту. Крім того, у статті 17 проекту Закону не враховано вимоги п. 2210.A1 Стандартів, яким передбачено, що внутрішні аудитори повинні проводити попередню оцінку ризиків, пов'язаних з об'єктом перевірки; п. 2210.A2 Стандартів, згідно з яким внутрішні аудитори повинні розглядати ймовірність значних помилок, шахрайства, невідповідності або інших ризиків при розробці цілей завдання [19].

ВИСНОВКИ

Основними чинниками і водночас критеріями ефективності системи внутрішнього аудиту є: наявність системи внутрішніх регламентів та стандартів; дотримання кодексу етики та принципів внутрішнього аудиту; правильне планування роботи/діяльності;

комплексний підхід до використання методичного інструментарію внутрішнього аудиту; високий рівень кваліфікації та компетентності внутрішніх аудиторів; рівень витрат на внутрішній аудит; кількість та цінність інформації, одержаної в результаті аудиту для користувачів тощо. Інституційним одиницям запровадження розроблених пропозицій щодо структури нормативного забезпечення внутрішнього аудиту на мікрорівні дозволить сформувати дієву систему корпоративних регламентів внутрішнього аудиту, що характеризується такими ознаками:

1) відповідає нормам законодавства України, а також міжнародним нормативно-правовим актам, ратифікованим в Україні;

2) закріплює повну незалежність підрозділу внутрішнього аудиту від підрозділів, що перевіряються та будуть підлягати аудиту в майбутньому, зокрема від контрольних процедур, пов'язаних з поточними операціями;

3) регулює найбільш актуальні найпоширеніші та уніфіковані для всіх об'єктів та суб'єктів правила та норми поведінки;

4) забезпечує примусовий вплив та відповідальність за недотримання цих норм;

5) забезпечує прозорість та однозначність тлумачення посадових інструкцій внутрішніх аудиторів;

6) враховує економічні інтереси, репутаційні побажання засновників, а також соціальні гарантії всіх суб'єктів внутрішнього аудиту;

7) забезпечує розуміння того, що вимоги внутрішніх регламентів є обов'язковими для всіх суб'єктів внутрішнього аудиту;

8) врегулює всі аспекти діяльності підрозділу внутрішнього аудиту;

9) забезпечує імплементацію інформаційних потоків внутрішнього аудиту в загальну інформаційну систему управління підприємством;

10) сприяє формуванню прозорості та зрозумілої для всіх стейкхолдерів системи оцінки якості процесу внутрішнього аудиту. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Каменська Т. О.** Внутрішній аудит: виникнення та розвиток. *Статистика України*. 2015. № 4. С. 60–68.

2. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (Стандарти) (редакція: 2017 р.) / пер. з англ. URL: <https://www.iaa.org.ua/wp-content/uploads/2013/08/IPPF-Standards-2017-Ukrainian.pdf>

3. **Шалімова Н. С.** Етика внутрішнього аудитора: вимоги та підходи щодо забезпечення її дотримання. *Економіка. Фінанси. Право*. 2015. № 7/2. С. 20–25.

4. Code of Ethics. URL: <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>

5. ISO 9000:2015. Online Browsing Platform. URL: <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:9000:ed-4:v:1:en>

6. ISO 9001:2015. Just published! URL: http://www.iso.org/iso/home/news_index/news_archive/news.htm?refid=Ref2002

7. Шевчук В. Р., Лаушник О. І. Проблеми та необхідність організування системи внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія «Проблеми економіки та управління»*. 2007. Вип. 579. С. 621–626.

8. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 р. № 1217. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>

9. Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 20.03.98 р. № 114. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0548500-98>

10. Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 10.05.2016 р. № 311. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0311500-16>

11. Порядок проведення внутрішнього аудиту (контролю) у фінансових установах : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 05.06.2014 р. № 1772. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0885-14>

12. Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ : затв. Розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27.09.2005 р. № 4660. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4660486-05>

13. Про затвердження форми звітності № 1-ДВА (піврічна) : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 27.03.2014 р. № 347. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0410-14>

14. Порядок здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 03.05.2017 р. № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17>

15. Каменська Т. Кваліфікаційні вимоги до внутрішніх аудиторів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 12. С. 39–44.

16. Дмитренко О. М. Оцінка ефективності внутрішнього аудиту суб'єктів суспільного інтересу. *Ефективна економіка*. 2018. № 6. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/6_2018/65.pdf

17. Чуенков А. Є. Необхідність створення внутрішнього аудиту як суб'єкта внутрішньогосподарського контролю. *Інвестиції: практика та досвід*. 2010. № 17. С. 69–72.

18. Проект Закону «Про внутрішній аудит». URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=55935

19. Висновок Комітету Верховної Ради України з питань європейської інтеграції щодо проекту Закону України «Про внутрішній аудит» (№ 2308а від 07.07.2015 р.). URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=55935

REFERENCES

“Code of Ethics”. <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>

Chuienkov, A. Ye. “Neobkhdnist stvorennia vnutrishnyoho audytu yak subiekta vnutrishnyohospodarskoho kontroliu” [The need for internal audit as a subject of internal control]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, no. 17 (2010): 69–72.

Dmytrenko, O. M. “Otsinka efektyvnosti vnutrishnyoho audytu subiektiv suspilnoho interesu” [An assessment of the

effectiveness of internal audit of public interest entities]. *Efektivna ekonomika*. 2018. http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/6_2018/65.pdf

“ISO 9000:2015. Online Browsing Platform”. <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:9000:ed-4:v1:en>

“ISO 9001:2015. Just published!” http://www.iso.org/iso/home/news_index/news_archive/news.htm?refid=Ref2002

Kamenska, T. “Kvalifikatsiini vymohy do vnutrishnikh audytoriv” [Qualification requirements for internal auditors]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 12 (2013): 39–44.

Kamenska, T. O. “Vnutrishnii audyt: vynykennia ta rozvytok” [Internal audit: emergence and development]. *Statystyka Ukrainy*, no. 4 (2015): 60–68.

[Legal Act of Ukraine] (1998). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0548500-98>

[Legal Act of Ukraine] (2005). <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4660486-05>

[Legal Act of Ukraine] (2011). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>

[Legal Act of Ukraine] (2014). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0885-14>

[Legal Act of Ukraine] (2014). <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0410-14>

[Legal Act of Ukraine] (2015). http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=55935

[Legal Act of Ukraine] (2016). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0311500-16>

[Legal Act of Ukraine] (2017). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17>

“Mizhnarodni standarty profesiinoi praktyky vnutrishnyoho audytu (Standarty) (redaktsiia: 2017 r.)” [International Standards for the Professional Practice of Internal Audit (Standards) (redaction: 2017)]. <https://www.iaa.org.ua/wp-content/uploads/2013/08/IPPF-Standards-2017-Ukrainian.pdf>

“Proekt Zakonu «Pro vnutrishnii audyt»” [Draft Law “On Internal Audit”]. http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=55935

Shalimova, N. S. “Etyka vnutrishnyoho audytora: vymohy ta pidkhody shchodo zabezpechennia yii dotrymannia” [Ethics of the Internal Auditor: Requirements and Approaches to Ensure Compliance with it]. *Ekonomika. Finansy. Pravo*, no. 7/2 (2015): 20–25.

Shevchuk, V. R., and Laushnyk, O. I. “Problemy ta neobkhdnist orhanizuvannia systemy vnutrishnyoho audytu na vitchyznianskykh pidpriemstvakh” [Problems and necessity of organizing the internal audit system at domestic enterprises]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhnika». Serii «Problemy ekonomiky ta upravlinnia»*, no. 579 (2007): 621–626.