

3. Umer, I. *et al.* (2021). Impact of Green Human Resource Management on Service Recovery: Mediating Role of Environmental Commitment and Moderation of Transformational Leadership. *Frontiers in Psychology*. Vol. 12. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2021.710050>.

4. Youmatter (2021). Green Human Resources Management — Meaning and Definition. Retrieved April 15, 2022 from <https://youmatter.world/en/definition/green-human-resources-management-meaning-definition>.

УДК 657.471

Шалімова Н.С.

д.е.н., професор, декан економічного факультету
Центральноукраїнський національний технічний університет

Козаченко Я.В.

аспірант, Центральноукраїнський національний
технічний університет

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НЕЗАЛЕЖНОСТІ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ В КОНТЕКСТІ ПІДТРИМКИ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДНОСТІ ІНСТИТУТУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Дотримання незалежності аудитором є чинником, який забезпечує досягнення у конкретних користувачів фінансової звітності та суспільства у цілому впевненості в об'єктивному характері аудиторського звіту. Результативність перевірки прямо пропорційна компетентності та ступеню незалежності аудитора, і прагнення аудиторів до досягнення незалежності має бути основою підвищення об'єктивності перевірки. Ми погоджуємося з твердженням, що «незалежність не є безпосередньо цінною заради неї самої, а виступає як засіб забезпечення об'єктивності, професійності, авторитетності» [1].

Внутрішній аудит, як і зовнішній, будучи професійною високоінтелектуальною діяльністю, на результати якої покладаються різноманітні користувачі, вимагає дотримання низки етичних принципів та правил. В сфері внутрішнього аудиту розроблено Кодекс Етики [2], метою якого є поширення етичної культури в професії внутрішнього аудиту. Кодекс Етики Інституту внутрішніх аудиторів [2], на відміну від Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ [3], є невеликим за обсягом та включає два невід'ємні елементи: принципи, які стосуються професії і практики внутрішнього аудиту (чесність, об'єктивність, конфіденційність, професійна компетентність), та правила поведінки, що описують норми пове-

дінки, очікуваної від внутрішніх аудиторів, мають сприяти практичному втіленню принципів та спрямовані на регулювання етичної поведінки внутрішніх аудиторів. Додатково етичні вимоги розтлумачені і в Стандартах якісних характеристик (Attribute Standards) Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту [4], в яких виділено такі окремі блоки: 1100 — Незалежність і об'єктивність (1110 — Організаційна незалежність, 1120 — Індивідуальна об'єктивність, 1130 — Обмеження незалежності та об'єктивності).

Незалежність — це свобода від обставин, що загрожують здатності функції внутрішнього аудиту неупереджено виконувати свої обов'язки. Кодексом етики професійних бухгалтерів виділено дві сторони незалежності, які абсолютно логічно можна використати для внутрішнього аудиту, а саме: незалежність мислення, тобто спрямованість мислення, що дозволяє висловити висновок без будь-якого впливу, який може загрозувати професійному судженню, та діяти чесно, об'єктивно та з професійним скептицизмом; незалежність поведінки, тобто уникнення фактів та обставин настільки суттєвих, що розсудлива і поінформована третя сторона найімовірніше дійшла б висновку щодо загрози чесності, об'єктивності чи професійному скептицизму фірми або члена команди з аудиту чи надання впевненості.

Для досягнення організаційного рівня незалежності, необхідного для ефективного виконання функцією внутрішнього аудиту своїх обов'язків, керівник служби внутрішнього аудиту повинен: мати пряму та необмежену можливість звернення до вищого виконавчого керівництва та ради директорів, що може бути досягнуто за допомогою подвійної підзвітності; звітувати такому рівню керівництва в організації, який дає можливість функції внутрішнього аудиту виконувати свої обов'язки; принаймні щорічно надавати раді підтвердження щодо організаційної незалежності функції внутрішнього аудиту

Також Стандарти якісних характеристик (Attribute Standards) Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту [4] містять три рекомендації щодо дотримання незалежності та об'єктивності: внутрішні аудитори повинні утримуватися від проведення оцінки операційної діяльності, за яку вони раніше були відповідальними, зокрема, протягом попереднього року; аудиторські завдання щодо обов'язків, за які керівник внутрішнього аудиту несе відповідальність, повинні виконуватися під наглядом зовнішньої по відношенню до функції внутрішнього аудиту сторони; внутрішні аудитори можуть надавати консультаційні пос-

луги щодо операційної діяльності, за яку вони раніше були відповідальними.

МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» містить опис чинників, які можуть впливати на оцінку зовнішнього аудитора можливості використання роботи внутрішнього аудиту, характеру та обсягу такого використання. Трансформуючи ці чинники, можна сформулювати вимоги, яким має відповідати відділ внутрішнього аудиту:

- організаційний статус відділу внутрішнього аудиту, включаючи його повноваження та підзвітність, має сприяти спроможності внутрішніх аудиторів бути вільними від упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу інших осіб з метою нехтування професійними судженнями (наприклад, це стосується звітування відділом внутрішнього аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями, або посадовцям з відповідними повноваженнями, або управлінському персоналу, наявність прямого доступу до тих, кого наділено найвищими повноваженнями);

- відділ внутрішнього аудиту має бути вільний від будь-якої суперечливої відповідальності, яка, наприклад, поєднує управлінські або операційні обов'язки чи відповідальність за межами діяльності з внутрішнього аудиту;

- наявність нагляду з боку тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за кадровими рішеннями, що стосуються відділу внутрішнього аудиту, наприклад щодо визначення прийнятної політики винагородження;

- відсутність будь-яких перешкод чи обмежень, встановлених для відділу внутрішнього аудиту управлінським персоналом, або тими, кого наділено найвищими повноваженнями, наприклад щодо повідомлення результатів діяльності внутрішнього аудиту зовнішньому аудиту;

- членство внутрішніх аудиторів у відповідних професійних організаціях, яке зобов'язує їх дотримуватися відповідних професійних стандартів, які стосуються об'єктивності, або чи досягають їх внутрішні політики таких самих цілей.

В цілому вимоги щодо забезпечення дотримання етичних принципів і правил поведінки передбачені і в Кодексі етики, і в Стандартах професійної практики внутрішнього аудиту, що ускладнює сприйняття вимог і вимагає, на наш погляд, розробки єдиного документу для організацій, які запроваджують службу внутрішнього аудиту, що діятиме відповідно до вимог Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту. Також доцільним є

узгодження вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів та Кодексу етики Інституту внутрішніх аудиторів з точки зору основних принципів та положень, але враховуючи таку особливість внутрішнього аудиту, як існування організаційної підпорядкованості та необхідність дотримання етичних принципів організації, в якій функціонує служба внутрішнього аудиту.

Міжнародними стандартами професійної практики внутрішнього аудиту, передбачено, що загрози незалежності повинні контролюватися: на рівні окремого аудитора; на рівні окремого завдання; на функціональному рівні; на організаційному рівні.

Необхідно виходити з того, що ефективність застережних заходів залежить від багатьох чинників, які слід враховувати, оцінюючи ефект впливу застережного заходу на загрози в сукупності та окремо на кожну з них. Серед таких чинників можна виділити належну (правильну) ідентифікацію загроз, фактів та обставин, які притаманні певній специфічній ситуації, адекватність визначення застережного заходу саме з певною метою, порядок застосування застережного заходу, осіб, які зазнають впливу певного застережного заходу, послідовність застосування застережних заходів, особи, яка застосовує застережний захід.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Auditor Independence in Times of Crisis. Covid-19's Impact on Internal Audit's roles and responsibilities. 2020. The Institute of Internal Auditors. URL: <https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2020/06/OECD-Article-Auditor-Independence-in-Times-of-Crisis15391.pdf> (дата звернення 02.05.2022).

2. Code of Ethics. URL: [https://na.theiia.org/standards-guidance/Public %20Documents/IPPF_Code_of_Ethics_01-09.pdf](https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF_Code_of_Ethics_01-09.pdf) (дата звернення 02.05.2022).

3. Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards). URL : https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-English-2020-IESBA-Handbook_Web-LOCKED.pdf. (дата звернення 02.05.2022).

4. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту. URL: [https://na.theiia.org/standards-guidance/Public %20Documents/IPPF %202013 %20Ukrainian.pdf](https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf) (дата звернення 02.05.2022).