

Шалімова Наталія Станіславівна,
*д.е.н., професор, декан економічного факультету,
Центральноукраїнський національний технічний університет,
м. Кропивницький, Україна*

КОНФЛІКТ ІНТЕРЕСІВ В ДІЯЛЬНОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТОРА

Конфлікт інтересів зазвичай виникає під час провадження діяльності в чужих інтересах, а якщо вести мову в більш широкому сенсі, – у разі субординації (підпорядкування, підлеглості) інтересів, у який би формі це не проявлялося. Конфлікт інтересів - це ситуація, в якій професійний та особистий інтереси внутрішнього аудитора, що обіймає відповідальну посаду, входять у протиріччя між собою. Такі конкуруючі інтереси (конфлікт інтересів) можуть ускладнити неупереджене виконання аудитором своїх обов'язків, обмежити його здатність виконувати свої завдання та обов'язки об'єктивно, створити враження виконання неналежних дій, що може підірвати впевненість у сприйнятті внутрішнього аудитора, функції внутрішнього аудиту та професії в цілому.

Для внутрішнього аудиту оцінка конфлікту інтересів має глибший акцент в контексті зв'язку завдань з надання впевненості та інших аудиторських послуг. Як підкреслено, внутрішній аудит функціонує двома способами: (1) *ex post* – як постачальник об'єктивної впевненості в ефективності та результативності операцій, і (2) *ex ante* – як каталізатор змін шляхом надання порад та вказівок у роботі, що забезпечило цій функції позицію, яка надає допомогу всім іншим учасникам системи корпоративного управління, перш за все, управлінню [3]. І ця подвійна роль і унікальне місце в структуру управління суб'єкта господарювання є джерелом постійного конфлікту інтересів, який впливає на незалежність та об'єктивність внутрішніх аудиторів. І впровадити застережні заходи в цьому випадку складніше, аніж у випадку з зовнішнім аудитом.

Цей висновок підкреслюється і вимогами міжнародних документів. Стандарти якісних характеристик (Attribute Standards) Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту [1] 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 послуги щодо операційної діяльності, за яку вони раніше були відповідальними. Ці рекомендації доволі розпливчасті, дозволяють двозначність трактування.

Також в Стандартах якісних характеристик (Attribute Standards) Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту [1]

зазначено, що якщо незалежність або об'єктивність є обмеженими або можуть сприйматися як такі, деталі про обмеження повинні бути розкриті відповідним сторонам (обов'язково – замовнику) до його прийняття, а суть розкриття буде залежати від характеру обмеження. Обмеження організаційної незалежності та індивідуальної об'єктивності може включати, але не обмежується: особистим конфліктом інтересів; обмеженням обсягу перевірки; обмеженням доступу до документації, персоналу, майна; обмеженням ресурсів, таких як фінансування.

У фаховій літературі розглядаються і інші фактори, зокрема: обсяг роботи, рівень звітування, обсяг доступу до аудиторських доказів, обсяг надання не аудиторських послуг [0]; пропонуються більш детальні фактори, які можуть мати вплив на організаційну незалежність внутрішніх аудиторів: департамент внутрішнього аудиту має низький статус в структурі управління; недостатній обсяг бюджету; політики та процедури внутрішнього аудиту недостатньо чітко визначені; менеджмент має неправильні очікування відносно ролі внутрішніх аудиторів не як тих, хто додає цінність організації, а як тих, хто шукає помилки; відсутня можливість отримати допомогу від експертів в галузі; внутрішні аудитори не представлені в раді директорів та інших органах управління найвищого рівня; відділу внутрішнього аудиту не дозволено проводити попередній аудит; відділу внутрішнього аудиту не дозволяється обирати операції або сфери для аудиту; керівництво втручається в роботу внутрішніх аудиторів; керівники відділів не співпрацюють з відділом внутрішнього аудиту [2].

Виокремлені такі чинники впливу на внутрішніх аудиторів: соціальний тиск на внутрішніх аудиторів, коли зовнішні аудитори, регулюючі органи, керівництво та інші особи вважають, що будь-яке завдання внутрішнього аудиту повинно дати певні висновки, або коли керівництво очікує, що аудитори «не помітять» підозрілих предметів тощо; економічні інтереси, у тому сенсі, що негативні висновки внутрішнього аудитора можуть вплинути на майбутні операції компанії, а отже, на реалізацію їх економічної вигоди як працівника компанії, або в ситуаціях, коли перевіряється робота осіб, які безпосередньо впливають на статус внутрішнього аудитора, та заробітна плата; особисті (сімейні) стосунки або близькість, що є результатом довготривалої співпраці між внутрішніми аудиторами та особами, робота чи відділ яких перевіряються; культурні, расові чи гендерні упередження внутрішніх аудиторів; психологічна упередженість внутрішніх аудиторів щодо ролі, яку вони виконують – якщо аудитори мають критичну перспективу внутрішнього аудиту, дуже ймовірно, що вони не помітять позитивних моментів, і навпаки, сприйняття внутрішнього аудиту як фасилітатора вдосконалення може змусити їх не помічати негативних речей; аудит власної роботи аудитора, у тому сенсі, що аудит зосереджується на діяльності, процесі чи роботі відділу, щодо якого аудитор раніше, виступаючи консультантом, давав рекомендації щодо вдосконалення; загрози або залякування внутрішнього аудитора відповідальною особою або іншими зацікавленими сторонами [3].

Але головний висновок полягає в тому, що ці фактори мають вагомий

вплив саме на внутрішній аудит, оскільки обсяг перевірки, доступ та ресурси визначаються в кожному конкретному випадку, на відміну від незалежного зовнішнього аудиту, для якого діють МСА і аудитор має повне право відмовитися від завдання, для якого пропонуються умови, що не відповідають вимогам МСА.

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. 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. Необхідно враховувати, що незалежність думки та поведінки як складові незалежності аудитора повинні формуватися з огляду на всіх суб'єктів, які залучені до процесу виконання завдання, але традиційно такі складні багатосторонні відносини асоціюють виключно із зовнішнім аудитом. Водночас аудиторські послуги внутрішнього аудиту також включають три сторони (внутрішній аудитор, відповідальна особа, користувач), тому оцінка конфлікту інтересів має відбуватися, враховуючи сутність та особливості цієї системи тристоронніх відносин.

Основна увага повинна бути приділена визначенню сфер виникнення конфлікту інтересів та обставин, при яких можливий конфлікт інтересів, розробці механізму визначення та застосування адекватних та ефективних застережних заходів, який охоплюватиме такі етапи: ідентифікація загроз; визначення застережного заходу, який відповідатиме певній загрозі з урахуванням фактів та обставин, які притаманні певній специфічній ситуації; розробка порядку застосування застережного заходу; визначення осіб, які підпадуть під вплив певного застережного заходу; визначення послідовності застосування застережних заходів; визначення осіб, які застосовуватимуть застережний захід та відповідатимуть за нього.

Список використаних джерел:

1. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту. URL: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf> (дата звернення 08.08.2021).

2. Abudu Dawuda, Gariba Oswald Aninanya, Samuel Erasmus Alnaa *The Organizational Independence of Internal Auditors in Ghana: Empirical Evidence from Local Government*. *Asian Journal of Economic Modelling*. 2015. Vol. 3, Iss. 2. P. 33-45.

3. Đorđević, Milica, Đukić, Tadija *Independence and Objectivity of Internal Auditors as Determinants of their Effectiveness*. *Facta Universitatis. Series: Economics and Organization*. 2017. Vol. 14, No 3. P. 231-242. URL: <https://doi.org/10.22190/FUEO1703231D> (дата звернення 08.08.2021).

Kaboi, Milton Nyaga, Kiragu, David, Riro, George Kamau *Influence of Internal Audit Independence on Internal Audit Effectiveness in the Kirinyaga County Government, Kenya*. 2018. Vol. Vi, Issue 5, May 2018. P. 341-360.