
V. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 336.148

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД РЕГУЛЮВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

А. О. СЕМЕНЕЦЬ, кандидат економічних наук, доцент
(Харківський інститут фінансів КНТЕУ)

Анотація. *Мета статті* полягає в дослідженні особливостей нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту на світовому рівні та визначенні напрямків імплементації передового досвіду в національну практику. **Методика дослідження.** *Досягнення поставленої у статті мети* здійснено за допомогою загальнонаукових і спеціальних методів дослідження: діалектичного підходу, аналізу та синтезу, систематизації та узагальнення. **Результати.** *Проаналізовано особливості нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту на світовому рівні. Досліджено стан упровадження імплементації законодавчих та інших нормативні вимог, що стосуються внутрішнього аудиту, в практику діяльності інституційних одиниць за регіонами світу. Представлено результати дослідження досвіду запровадження й функціонування аудиторських комітетів в окремих країнах світу та перспектив використання міжнародних законодавчих актів у якості рамок для формування нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту на національному рівні. Практична значущість результатів дослідження* полягає у визначенні перспектив удосконалення вітчизняного законодавства щодо нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту шляхом імплементації передового світового досвіду.

Ключові слова: внутрішній аудит, нормативно-правове забезпечення, аудиторські комітети, стандарти внутрішнього аудиту, контроль.

Постановка проблеми в загальному вигляді та зв'язок із найважливішими науковими чи практичними завданнями. В умовах глобалізації та поширення спектра ризиків, що впливають на діяльність бізнес-утворення, одним із найефективніших інструментів оптимізації господарської діяльності суб'єктів господарювання, обмеження протиправної економічної поведінки, попередження ризикових операцій та виявлення резервів підвищення ефективності бізнесу є внутрішній аудит. Роль внутрішнього аудиту посилюється і внаслідок Євроінтеграційного руху України, оскільки ін-

теграція вітчизняного бізнесу до світового економічного простору є можливою лише за умов формування стійкої довіри стейкхолдерів, що вимагає від управлінського персоналу підвищеного контролю за господарською діяльністю. Питання внутрішнього аудиту вже набули значного опрацювання в нормативно-правовому полі як на світовому рівні, так в країнах Євросоюзу, що має стати дороговказом для формування в Україні дієвої нормативно-правової бази регулювання внутрішнього аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. 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 ін. Незважаючи на постійне вивчення досвіду провідних держав світу з питань нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту, і досі існують прогалини у вітчизняному правовому полі.

Формування цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження особливостей нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту на світовому рівні та визначення напрямків імплементації передового досвіду в національну практику.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. У багатьох юрисдикціях здійснення внутрішнього аудиту є обов'язковим згідно з нормами корпоративного управління або регуляторних правил. Цінність внутрішнього аудиту для організації пояснюється тим, що внутрішній аудит зберігає організації гроші, захищає її репутацію і прокладає шлях до успіху. Внутрішній аудит ідентифікує ризики, які можуть перешкоджати організації в досягненні своїх цілей, оповіщає керівництво та власників про ці ризики, активно рекомендує вдосконалення, які забезпечать мінімізацію ризиків [1]. Професор Н. Дорош зазначає, що адаптація законодавства України у сфері аудиту до європейських норм передбачає: створення системи суспільного незалежного нагляду за професією

аудитора на підставі Директиви 2014/56/ЄС; удосконалення системи контролю якості надання аудиторських послуг, яка дасть можливість виявляти факти непрофесійного надання аудиторських послуг; подальше застосування в Україні Міжнародних стандартів аудиту; підвищення професійного іміджу й довіри суспільства та користувачів аудиту до професії; забезпечення визнання аудиторів не тільки в Україні, а й на міжнародному рівні [2].

Згідно з результатами проведеного на початку 2017 року Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів усесвітнього комплексного дослідження законів та інших нормативних вимог, що стосуються внутрішнього аудиту, яке охопило 140 практикуючих аудиторів вищої ланки з різних галузей промисловості по всьому світу, 84 % респондентів підтвердили наявність у їх країнах законів, що стосуються внутрішнього аудиту. З них 58 % повідомили, що такі закони посилаються на Міжнародні стандарти ПА щодо професійної практики внутрішнього аудиту [3]. Загальним є те, що фінансові послуги/банківська справа та державний сектор найчастіше мають закони або нормативні акти, що вимагають наявності внутрішнього аудиту, а закони в більшості випадків оснований на принципах, ніж на конкретних вимогах. Україна не брала участі в цьому дослідженні, але можна констатувати, що разом по світу близько 80 % країн впровадили вимоги щодо ведення внутрішнього аудиту у своє нормативно-правове поле (табл. 1).

Таблиця 1

Стан нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту на світовому рівні

Стан упровадження	Регіони світу					
	Північна Америка	Середній Схід	Латинська Америка	Європа	Азіатсько-Тихоокеанський регіон	Африка
Вимоги впроваджено	67	100	36	90	82	81
Вимоги впроваджено, розглядається їх наступне вдосконалення	–	–	–	7	6	7
Упровадження на розгляді	–	–	9	–	–	6
Вимоги відсутні	33	–	46	3	12	6
Статус не визначено	–	–	9	–	–	–

Міжнародні законодавчі акти є рамковими для формування нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту на національному рівні. Так, певні вимоги щодо якості ведення внутрішнього аудиту зазначені в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Хоча даний нормативний акт безпосередньо й не поширюється на діяльність із внутрішнього аудиту юридичних осіб, органів державної влади та органів місцевого самоврядування, але встановлює вимогу щодо його обов'язкового ведення. Вимоги закону потребують упровадження низки організаційних змін і відповідних процедур у системі корпоративного управління підприємств, що становлять суспільний інтерес, зокрема створення аудиторського комітету, до функціональних обов'язків якого входить нагляд за процесом підготовки публічної звітності, моніторинг ключових операцій та фінансових показників, вибір зовнішніх аудиторів та контроль якості їх роботи, організація служби внутрішнього аудиту, координування роботи різних служб та підрозділів із метою мінімізації ризиків для бізнесу й захисту прав акціонерів та інвесторів компанії. Згідно з пунктом 5 ст. 34 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» до функціональних обов'язків аудиторського комітету підприємства, що становить суспільний інтерес, або органу (підрозділу), на який покладено відповідні функції, належать забезпечення оцінки ефективності систем внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту відповідно до міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту) та управління ризиками підприємства [4].

У міжнародній практиці аудиторські комітети створюються в різноманітних формах та з різними функціями як у приватному, так і в державному секторах [5]. Зазвичай, у секторі приватного бізнесу аудиторські комітети відіграють проміжну роль у взаємовідносинах компанії з її засновниками (акціонерами) та власниками, а до їх функціональних обов'язків входить спостереження за процесом внутрішнього контролю та управління ризиками, потоками обліково-аналітичної й фінансової інформації, відстеженням за дотриманням аудиторських рекомендацій як

внутрішніх, так і зовнішніх аудиторів, а також за ефективністю діяльності підрозділу внутрішнього аудиту. У міжнародній аудиторській практиці саме аудиторські комітети додатково надають гарантії того, що висновки та рекомендації внутрішнього аудиту застосовуються на практиці. Це дозволяє вчасно попередити виникнення конфліктів інтересів як із зовнішніми, так і із внутрішніми стейкхолдерами та розробити механізми визначення й застосування адекватних та ефективних застережних заходів.

Оскільки положення Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» вступили в дію лише 01.10.2018 року, позитивним для вітчизняної аудиторської практики буде дослідження особливостей створення, визначення статусу, функціональних повноважень та сфери відповідальності аудиторських комітетів, прийнятих у світовій практиці (рис. 1). Уперше концепція щодо запровадження діяльності аудиторських комітетів публічних компаній виникла у США ще в 1939 р., коли Нью-Йоркська фондова біржа (NYSE) схвалила концепцію комітету з аудиту [5].

Події початку нового тисячоліття навколо краху багатьох крупних компаній, як Enron, поставили питання ефективного корпоративного управління в центрі уваги спільноти. Такі питання, як позабалансові фінансування, виконавчі компенсації, використання похідних дотепер інтенсивно обговорюються і високо оцінюються як корпоративними лідерами, так і представниками влади. У таких умовах роль внутрішнього аудиту стала вирішальною для налагодження ефективного корпоративного управління та сталого розвитку корпорації [6]. Тому, із 2002 року важливим аспектом діяльності аудиторських комітетів у США є їх обов'язок дотримуватися вимог Закону Сарбейнса-Окслі (Sarbanes-Oxley Act), відомого також як «Закон про реформу відкритих акціонерних товариств і захист інвесторів», який застосовується до всіх компаній, цінні папери яких зареєстровані Комісією з цінних паперів і бірж (The United States Securities and Exchange Commission), що став найбільш значущим законодавчим актом, прийнятим у США за останні 70 років щодо компаній, цінні папери яких котируються на фондових ринках [7].

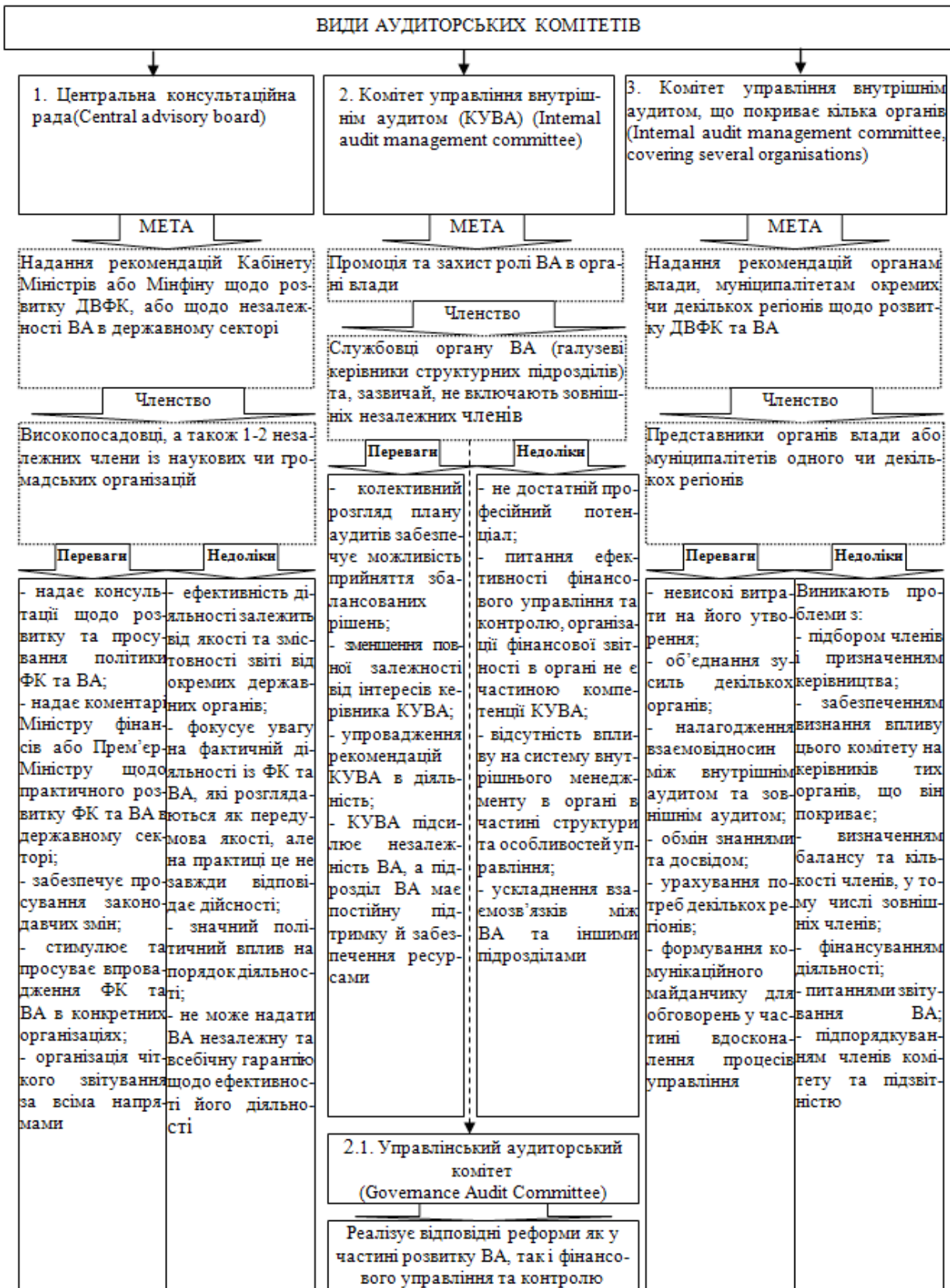


Рис. 1. Види та особливості формування аудиторських комітетів

Для публічних акціонерних компаній Законом Сарбейнса-Окслі створюється новий режим контролю й регулювання фінансової діяльності, а також запроваджуються суттєві зміни у сфері управління та вимоги до розкриття

інформації. Крім того, у кожній публічній компанії відповідно до вимог закону має бути створений Комітет з аудиту. Досвід запровадження та функціонування аудиторських комітетів у різних країнах світу наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Міжнародний досвід функціонування аудиторських комітетів

Країна	Рік створення АК	Підпорядкування та особливості діяльності	Членство	Вплив на ВА
1	2	3	4	5
Королівство Нідерландів	Існують ще з 1980 року, нормативно необхідність існування закріплена із 2012 р.	Мінфін та інші центральні органи влади мають право утворити аудиторські комітети	Мінімум 2 зовнішні члени, міністр призначає всіх членів Комітету, вимоги щодо того, що Голова АК повинен бути зовнішнім членом, не існує	Головний бухгалтер та керівник служби ВА зобов'язані надавати необхідну підтримку Комітету
Франція	Запроваджено із прийняттям у 2001 р. Бюджетного кодексу	Міністерства економіки та фінансів зобов'язали утворити підрозділи ВА та контролю в кожному міністерстві	Не передбачають зовнішнього членства	Формує політику аудиту, забезпечення якості внутрішнього контролю, затверджує плани проведення ВА та відстеження впровадження аудиторських рекомендацій
Великобританія	З 1976 р.	При міністерствах, а також в органах місцевого самоврядування	Поширене зовнішнє членство	Планує заходи та результати як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту
Ірландія	Із 2002 р.	При міністерствах, а також в органах місцевого самоврядування	Можуть бути зовнішні представники (принаймні 2 члени), включно із представниками із приватного сектора	Перегляд планів і звітів ВА та відстеження якості надання послуг, відстеження вдосконалень ВА
Польща	Із 2009 р.	Діє 17 аудиторських комітетів, що відповідає кількості міністерств, регулює міністерство фінансів	Мінімум 3 особи – особа зі статусом секретаря чи його заступника, принаймні 2 незалежних члени	Посилення ролі функції внутрішнього аудиту в частині їх оцінки системи фінансового управління та контролю у всій установі
Естонія	З 1999 р.	Утворення АК у міністерствах не є обов'язковим, але якщо цей орган утворений, то його діяльність розповсюджується на всю діяльність міністерства, члени АК призначаються та звільняються міністром	Хоча б 2 члени – експерти з питань обліку, фінансів та права	Консультаційний орган у сферах обліку, аудиту, управління ризиками, ВК та ВА, здійснення нагляду за підготовкою бюджету та реалізації заходів відповідно до правового поля
Туреччина	Із 2004 р.	Головному управлінню бюджету та податкового контролю	Із 7 членів, 3 призначаються за рекомендаціями міністра фінансів та Ради міністрів із числа державних службовців та громадських діячів, представників бізнесу та викладачів, які мають досвід у сфері економіки, фінансів та бухгалтерського обліку, а також докторську ступінь у цих галузях	Визначення й розробка базових засад організації та проведення ВА, стандартів і звітності ВА, організація ВА в найбільш ризикових сферах державного управління, розробка навчальних стратегій і програм у сфері ВА, визначення принципів сертифікації ВА

Продовж. табл. 1

Країна	Рік створення АК	Підпорядкування та особливості діяльності	Членство	Вплив на ВА
Болгарія	З 1998 р.	Загальним зборам або власникам підприємства, органам муніципальної ради	Внутрішні службовці та зовнішні члени, що мають ступінь магістра та принаймні чотири роки досвіду роботи у сфері фінансового управління та контролю, ВА	Забезпечує підтримку ВА, звітує щодо ефективності використання ресурсів підрозділу ВА, затверджує стратегічні та річні плани ВА
Румунія	Із 2004 р.	Палаті фінансових аудиторів	11 членів: Президент Палати фінансових аудиторів; професори університетів – 2 особи; спеціалісти у сфері ДФА – 3 особи; експерти в інших сферах (облік, право, системи ІТ) – 4 особи; представник місцевих органів влади – 1 особа	Консультативна роль у визначенні стратегії та в напрямках вдосконалення розвитку державного внутрішнього аудиту; затвердження річних планів проведення ВА; розробка нормативно-правової бази ВА
Молдова	Із 2004 р.	Міністерству фінансів	9 членів – представники Мінфіну, підрозділів ВА, викладачі з науковим ступенем, спеціалісти публічного сектору	Внесення пропозицій і рекомендацій для розвитку ВА; моніторинг процесу сертифікації та професійного розвитку ВА

Певні кроки в напрямку гармонізації вітчизняного нормативно-правового поля регулювання внутрішнього аудиту Україною вже робляться. Так, ст. 347 Угоди про асоціацію передбачено зобов'язання гармонізувати систему державного внутрішнього фінансового контролю України до міжнародно визнаних стандартів (Інституту внутрішніх аудиторів, Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC), INTOSAI), а також до практики ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах [8].

Висновки із зазначених проблем і перспективи подальших досліджень у поданому напрямі. Міжнародний досвід показує, що процес уведення та формування аудиторських комітетів є досить тривалим і складним, і не завжди інформація та рекомендації, які надаються власникам чи засновникам використовуються правильно та в повному обсязі. Тому, для української аудиторської практики важливо, щоб нововведення в законодавстві не створили поверхневі зміни та додаткові бюрократичні перепони, пов'язані зі створенням аудиторських комітетів, наприклад перейменування ревізійної комісії в аудиторський комітет. Для уникнення цього необхідно напрацювати узгоджені та дієві методичні рекомендації, пропозиції, рішення, які будуть чітко закріплені в нормативно-правових документах із

внутрішнього аудиту й регулюватимуть механізми організації і реалізації контрольних заходів, розповсюдження і впровадження нових підходів і вимог щодо здійснення діяльності із внутрішнього аудиту, а також забезпечення розвитку й підвищення ролі підрозділу внутрішнього аудиту в організаційній структурі суб'єкта господарювання. Це пов'язано з тим, що ефективність діяльності аудиторського комітету прямо залежна від ефективності діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, від якого фахівці комітету одержують об'єктивну інформацію про стан об'єктів контролю в підрозділах і на різних функціональних рівнях підприємства, а також про існуючі ризики, що забезпечує належний рівень контролю за виконанням аудиторських рекомендацій та покращує діяльність підприємства через підвищену операційну гнучкість в управлінні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Global perspectives and insights. [Електронний ресурс]. Internal Audit and External Audit Distinctive Roles in Organizational Governance. – Режим доступу: <https://www.iaa.nl/SiteFiles/GPI-Distinctive-Roles-in->

Organizational-Governance.pdf. (дата звернення: 20.11.2018) – Назва з екрана.

REFERENCES

- Дорош Н. Розвиток аудиторської діяльності в Україні в умовах євроінтеграційних процесів / Н. Дорош // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2015. – Вип. 10. – С. 17–23.
- Міжнародне дослідження державного регулювання професії внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.iaa.org.ua/?p=3540> (дата звернення: 20.11.2018). – Назва з екрана.
- Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України [Електронний ресурс]: від 21.12.2017 р., № 2258-VIII. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 20.11.2018). – Назва з екрана.
- Міжнародні концепції утворення аудиторських комітетів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/.../2.%20Аудиторські%20комітети.doc>. (дата звернення: 20.11.2018). – Назва з екрана.
- The impact of globalization on internal auditors: the evolution of internal auditing. [Електронний ресурс]. Prepared for The Institute of Internal Auditors Research Foundation Board of Trustees Administrators of The Esther R. Sawyer Scholarship Award March 1, 2002. – Режим доступу: https://na.theiaa.org/about-us/Public Documents/Sawyer_Award_2002.pdf. (дата звернення: 20.11.2018). – Назва з екрана.
- Жиглей І. Суспільство як основний користувач бухгалтерської інформації: досвід США / І. Жиглей // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2008. – № 1(10). – С. 89–96.
- Про внутрішній аудит : проект Закону України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=55935 (дата звернення: 20.11.2018). – Назва з екрана.
- Global perspectives and insights. [Electronic resource]. Internal Audit and External Audit Distinctive Roles in Organizational Governance – <https://www.iaa.nl/SiteFiles/GPI-Distinctive-Roles-in-Organizational-Governance.pdf>. Retrieved from <https://www.iaa.nl/SiteFiles/GPI-Distinctive-Roles-in-Organizational-Governance.pdf> (accessed 20 November 2018).
- Dorosh, N. (2015). Rozvytok audytorskoj diialnosti v Ukraini v umovakh yevrointehratsiinykh protsesiv [Development of audit activity in Ukraine in conditions of European integration processes]. *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu imeni Tarasa Shevchenka. Ekonomika*, 10, 17–23 [in Ukrainian].
- Mizhnarodne doslidzhennia derzhavnoho rehuliuвання profesii Vnutrishnoho Audytu [International study of state regulation of the profession of Internal Audit]. <https://www.iaa.org.ua/?p=3540>. Retrieved from: <https://www.iaa.org.ua/?p=3540> (accessed 20 November 2018) [in Ukrainian].
- Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy, pryiniatyi Verkhovnoiu Radoiu Ukrainy vid 21.12.2017, № 2258-VIII. [Law of Ukraine on Audit of Financial Reporting and Auditing from 21.12.2017, № 2258-VIII]. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (accessed 20 November 2018) [in Ukrainian].
- Mizhnarodni kontseptsii utvorennia audytorskykh komitetiv [International Concepts on the Formation of Audit Committees]. <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/.../2.%20Auditors%20committees.doc>. – Retrieved from <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/.../2.%20Audytorski%20komitety.doc/> (accessed 20 November 2018) [in Ukrainian].
- The impact of globalization on internal auditors: the evolution of internal auditing. Prepared for The Institute of Internal Auditors Research Foundation Board of Trustees Administrators of The Esther R. Sawyer

- Scholarship Award March 1, 2002. – Retrieved from https://na.theiia.org/about-us/Public Documents/Sawyer_Award_2002.pdf. (accessed 20 November 2018)
7. Zhyhlei, I. (2008) Suspilstvo yak osnovnyi korystuvach bukhhalterskoi informatsii: dosvid SSHA [Society as the main user of accounting information: US experience] *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu.* – *Problems of the theory and methodology of accounting, control and analysis*, 1 (10), 89–96 [in Ukrainian].
8. Pro vnutrishnii audit: Proekt Zakonu Ukrainy [Draft Law on Internal Audit] http://w1.c1rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=55935. Retrieved from: http://w1.c1rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=55935 (accessed 20 November 2018) [in Ukrainian].

А. А. Семенець, кандидат экономических наук, доцент (Харьковский институт финансов КНТЭУ) **Международный опыт регулирования внутреннего аудита.**

Аннотация. Цель статьи заключается в исследовании особенностей нормативно-правового регулирования внутреннего аудита на мировом уровне и определении перспективных направлений в целях имплементации передового опыта в национальную практику. **Методика исследования.** Достижение поставленной в статье цели осуществлено с помощью общенаучных и специальных методов исследования: диалектического подхода, анализа и синтеза, систематизации и обобщения. **Результаты.** Проанализированы особенности нормативно-правового регулирования внутреннего аудита на мировом уровне. Исследовано состояние внедрения имплементации законодательных и других нормативных требований, касающихся внутреннего аудита, в практику деятельности институциональных единиц по регионам мира. Представлены результаты исследования опыта внедрения и функционирования аудиторских комитетов в отдельных странах мира и перспектив использования международных законодательных актов в качестве рамочных для формирования нормативно-правового обеспечения внутреннего аудита на национальном уровне. **Практическая значимость результатов исследования** заключается в определении перспектив совершенствования отечественного законодательства относительно нормативно-правового регулирования внутреннего аудита путем имплементации передового мирового опыта.

Ключевые слова: внутренний аудит, нормативно-правовое обеспечение, аудиторские комитеты, стандарты внутреннего аудита, контроль.

A. Semenets, *Can. Econ. Sci.*, Docent (Kharkiv Institute of Finance of KNUTE). **International experience of internal audit legal regulation.**

Annotation. The purpose of the paper is to study the peculiarities of internal audit legal regulation at the world level with purpose of implementation of the best practices in national practice. **Methodology of research.** Achievement of the goal set in the article is carried out with the help of general scientific and special methods of research, namely: dialectical approach, analysis and synthesis, systematization and generalization. **Findings.** The peculiarities of internal audit regulatory and legal regulation on the world level are analyzed. The state of implementation of legislative and other normative requirements concerning internal audit in the practice of institutional units activity in different regions of the world is investigated. The results of the study of the experience of introduction and functioning of the audit committees in some countries of the world and prospects of using international legal acts as a framework for the formation of normative and legal support of internal audit at the national level are presented. **Practical value** is to determine the prospects for improving domestic legislation on legal internal audit regulation through the implementation of advanced world experience.

Keywords: internal audit, normative-legal support, audit committees, internal audit standards, control.