

Шалімова Н.С.

доктор економічних наук, професор,
декан економічного факультету
Центральноукраїнського національного технічного університету

Кузьменко Г.І.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри соціоекономіки та управління персоналом
Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

Андрощук І.І.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри аудиту, обліку та оподаткування
Центральноукраїнського національного технічного університету

Shalimova Nataliia

Doctor in Economics, Professor,
Dean of the Faculty of Economics
Central Ukrainian National Technical University

Kuzmenko Halyna

PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Socioeconomics and Personnel Management
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

Androshchuk Iryna

PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of the Audit, Accounting and Taxation
Central Ukrainian National Technical University

НЕЗАЛЕЖНІСТЬ ЯК ОBOB'ЯЗКОВИЙ ПРИНЦИП РОБОТИ ЗОВНІШНІХ ТА ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ: ВИМОГИ ТА МЕХАНІЗМ ДОТРИМАННЯ

INDEPENDENCE AS A MANDATORY PRINCIPLE OF EXTERNAL AND INTERNAL AUDITORS: REQUIREMENTS AND COMPLIANCE MECHANISM

Метою дослідження є визначення вимог щодо дотримання принципу незалежності зовнішніми та внутрішніми аудитором з огляду на їх взаємозв'язок під час виконання завдань з аудиту. Обґрунтовано необхідність розробки деталізованого Кодексу етики внутрішніх аудиторів та внутрішніх регламентів для служб внутрішнього аудиту, які б поєднували вимоги офіційних стандартів та кодексів, та визначали чіткі заходи з оцінки конфлікту інтересів й застережних заходів. Визначено основні етапи розробки відповідних застережних заходів на таких рівнях, як: рівень окремого аудитора, рівень окремого завдання, функціональний рівень, організаційний рівень. Доведено, що незалежність думки та поведінки як складові незалежності і зовнішніх, і внутрішніх аудиторів повинні формуватися з огляду на всіх суб'єктів, які залучені до процесу виконання завдання з аудиту, тобто враховуючи зміст тристоронніх відносин. Обґрунтовано, що використання на практиці запропонованих теоретичних підходів та практичних рекомендацій дозволить підвищити якість виконання завдань як зовнішніми, так і внутрішніми аудитором.

Ключові слова: аудит, зовнішні аудитором, внутрішні аудитором, етика, незалежність, конфлікт інтересів, загрози, тристоронні відносин.

The purpose of this study is to determine the requirements for the observance of the principle of independence by external and internal auditors, given their relationship in the performance of audit engagements. Research methodology. The methodological and theoretical basis of the study is the scientific and creative understanding of the developments of foreign and national scientists in the field of auditing in general, and internal audit in particular. The information base of the study was the official documents, standards and codes of ethics of international professional associations and organizations of accountants and auditors. To achieve this goal, a set of general scientific

methods (analysis, synthesis, induction, deduction, abstraction) and methodological techniques (systematization, generalization, review, comparison) to study the principle of independence in the practice of external and internal audit as a professional activity have been used. Results. The necessity of developing a detailed Code of Ethics for Internal Auditors and specific regulations for internal audit services, which would combine the requirements of official standards and codes, and identify clear measures to assess conflicts of interest and precautionary measures, has been substantiated. The main stages of development of appropriate precautionary measures at such levels as level of auditor, level of engagement, functional level, and organizational level have been determined. It has been proved that the independence of thought and behavior as components of the independence of both external and internal auditors should be formed in view of all parties involved in the process of performing the audit engagement, taking into account the content of three party relationships. The practical significance of the research results. The practical use of the proposed theoretical approaches and practical recommendations will improve the quality of engagements performed by both external and internal auditors.

Keywords: *audit, external auditors, internal auditors, ethics, independence, conflict of interests, threats, tripartite relations.*

Постановка проблеми. Сутність професіоналізму, в тому числі і в аудиті, не є лише простою сумою професійних знань та навиків, адже дійсний професіоналізм завжди включає в себе моральну доміную, тобто розуміння фахівцем свого професійного обов'язку, моральної відповідальності, відповідального ставлення до питань професійної гідності та честі. Заінтересовані представники суспільства покладаються на об'єктивність та чесність професійних аудиторів, високу якість їхньої роботи, а з іншого боку, самі суб'єкти, що займаються цією діяльністю, зацікавлені у взаємній довірі та високій якості наданих послуг.

Дотримання незалежності аудитором є чинником, який забезпечує досягнення у конкретних користувачів фінансової звітності та суспільства у цілому впевненості в об'єктивному характері аудиторського звіту. Важливо підкреслити, що саме незалежність виокремлюється як окремий принцип, що є обґрунтованим, адже ми погоджуємося з твердженням, що «незалежність не є безпосередньо цінною заради неї самої, а виступає як засіб забезпечення об'єктивності, професійності, авторитетності» [11]. Результативність перевірки визначається компетентністю та ступенем незалежності аудитора, і прагнення аудиторів до досягнення незалежності має бути основою підвищення об'єктивності перевірки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання етики аудитора та дотримання принципу незалежності розглядаються вітчизняними та зарубіжними науковцями. Один з класиків аудиту Дж.К. Робертсон наголошує на тому, що у професійній сфері існують два етичні аспекти: загальна етика (духовний аспект) та професійна етика (практичний аспект) [8]. Г.М. Давидовим [2] докладно розглянуто процес становлення фундаментальних принципів і постулатів аудиту, а також його морально-етична концепція. І.К. Дрозд критерій незалежності розглядає як загальну характеристику сутності аудиту, що відрізняє його від інших форм контролю [4, с. 77–78]. О.А. Петрик підкреслює, що у разі відсутності незалежності втрачаються суть аудиторської перевірки, її функціональне призначення та корисність [7, с. 62], а представляючи склад елементів аудиторської етики [7, с. 49–51] незалежність включає до головних концепцій аудиту [7, с. 48] і загальних принципів аудиторської етики [7, с. 54]. Вивчаючи питання незалежності аудиторів та аудиторських фірм, дослідники виділя-

ють такі її аспекти: правовий, економічний, етичний [9, с. 65]; фактичну і формальну незалежність (виходячи з конкретної ситуації, що склалася) [7, с. 61]. Поряд із цим, комплексному висвітленню проблем незалежності аудиторів і конкретним шляхам досягнення прийнятної рівня незалежності у фаховій літературі приділяється недостатньо уваги, особливо з погляду розумних очікувань користувачів звітності. Огляд зарубіжних досліджень 1984–2012 рр. представлено О.Р. Антонюк [1], в якому акцентується на проблемі дотримання незалежності під час виконання аудиторських та неаудиторських послуг.

Дотримання незалежності є проблемним питанням і для зовнішніх, і для внутрішніх аудиторів, але набувають більшої актуальності в контексті саме внутрішнього аудиту. Як зазначає Каменська Т.О., абсолютна незалежність внутрішнього аудита наряд чи досяжна, оскільки внутрішні аудитори є співробітниками компанії і їх професійний і кар'єрний ріст залежить від керівництва компанії і говорячи про незалежність, ми маємо на увазі створення такої структурної підпорядкованості, при якій менеджмент компанії не буде робити безпосередній тиск на внутрішніх аудиторів [5]. В контексті цього доцільно відзначити, що в зарубіжній літературі питання незалежності внутрішніх аудиторів та їх впливу розглядаються детально [13; 18; 19; 20], особливо в країнах, що розвиваються [10; 16; 17; 21].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Разом з тим, залишається багато невирішених та двозначних проблем і у сфері виявлення ділянок можливого виникнення конфліктів, і у сфері визначення обставин, за яких існує ймовірність конфлікту незалежності, і при розробці заходів, спрямованих на їх попередження та усунення. Незважаючи на наявність досліджень щодо принципу незалежності, залишаються нерозкритими механізми дотримання принципу незалежності, їх відмінності щодо зовнішнього та внутрішнього аудиту з огляду на можливість взаємодії.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є визначення вимог щодо дотримання принципу незалежності зовнішніми та внутрішніми аудитором з огляду на їх можливий взаємозв'язок під час виконання завдань з аудиту. Інформаційною базою дослідження стали офіційні документи, стандарти й кодекси етики міжнародних професійних об'єднань та організацій бухгалтерів та аудиторів:

IFAC (International Federation of Accounting), IAASB (International Auditing and Assurance Standard Board), IIA (Institute of Internal Auditors).

Виклад основного матеріалу та результати.

Існує два можливих підходи до формування у користувачів результатами роботи внутрішніх і зовнішніх аудиторів довіри до незалежності аудиторів. Перший підхід полягає у встановленні необхідності повідомляти аудитором про всі зв'язки з підприємством – клієнтом (для зовнішнього аудитора) та з особою, відділом, структурою (для внутрішнього аудитора), які можуть бути розцінені як такі, що порушують незалежність аудитора, та дозволити користувачеві або вищому органу управління організацією оцінювати, наскільки вони готові покластися на висновок, підготовлений аудитором. Даний підхід базується на тому, що взяте окремо слово «незалежність» може викликати у користувачів припущення, що особа, яка здійснює професійне судження, має бути незалежною від усіх економічних, фінансових та інших відносин, що неможливо, оскільки кожний член суспільства обов'язково має стосунки з іншими особами. Саме тому значущість економічних, фінансових та інших стосунків слід оцінювати з огляду на те, що саме розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, обґрунтовано вважатиме неприйнятним. Проте проблема полягає в тому, що може виникнути потреба надання значної кількості детальної інформації, яка лише заплутає, а не прояснить ситуацію.

Другий підхід передбачає розробку низки загальних вимог до незалежності та встановлення обов'язковості наведення внутрішніми і зовнішніми аудитором доказів, що вони відповідають цим вимогам. Його перевага полягає в тому, що користувач не використовує значного масиву вторинної інформації, а недолік – в тому, що він вимагає заздалегідь визначити критерії, які характеризують незалежність, що пов'язано з необхідністю визначення важливості різних чинників. Крім того чинники, які можуть виявитися достатніми, щоб утримати довіру користувача до висновку невідомого аудитора, можуть не братися до уваги користувачем, який має справу з відомою аудиторською фірмою.

Для врегулювання питань професійної етики аудиторів Міжнародною Федерацією Бухгалтерів було розроблено та ухвалено в липні 1996 року Кодекс етики професійних бухгалтерів (аудиторів). З тих пір він постійно вдосконалюється, редагується і розширюється і на даний час редакція 2020 року [14] включає Кодекс етики та Міжнародні стандарти незалежності.

Внутрішній аудит, як і зовнішній, будучи професійною високоінтелектуальною діяльністю, на результати якої покладаються різноманітні користувачі, також вимагає дотримання низки етичних принципів та правил. В сфері внутрішнього аудиту розроблено Кодекс Етики [12], метою якого є поширення етичної культури в професії внутрішнього аудиту. Додатково етичні вимоги розтлумачені і в Стандартах якісних характеристик (Attribute Standards) Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту [6], в яких виділено такі окремі блоки:

1100–Незалежність і об'єктивність (1110–Організаційна незалежність, 1120 – Індивідуальна об'єктивність, 1130 – Обмеження незалежності та об'єктивності).

Згідно з Міжнародними стандартами професійної практики внутрішніх аудиторів 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: 1) мати пряму та необмежену можливість звернення до вищого виконавчого керівництва та ради директорів, що може бути досягнуто за допомогою подвійної підзвітності; 2) звітувати такому рівню керівництва в організації, який дає можливість функції внутрішнього аудиту виконувати свої обов'язки; 3) принаймні щорічно надавати раді підтвердження щодо організаційної незалежності функції внутрішнього аудиту.

Вважається, що ефективний спосіб досягнення організаційної незалежності полягає в організації функціональної підзвітності керівника внутрішнього аудиту раді директорів, прикладом інструментів якої можуть бути: затвердження радою статуту внутрішнього аудиту; затвердження радою ризик-орієнтованого річного аудиторського плану; затвердження планування ресурсів та бюджету внутрішнього аудиту; отримання радою звітувань від керівника внутрішнього аудиту стосовно діяльності внутрішнього аудиту пов'язаної з планом, та з інших питань; затвердження радою рішень стосовно призначення та усунення з посади керівника внутрішнього аудиту; затвердження заробітної плати керівника внутрішнього аудиту; направлення радою відповідних запитів виконавчому керівництву та керівнику внутрішнього аудиту для виявлення неприйнятних обмежень у обсязі робіт та ресурсах.

Індивідуальна об'єктивність передбачає, що внутрішні аудиторі повинні мати справедливе неупереджене ставлення та уникати будь-якого конфлікту інтересів. Варто це положення розширити, враховуючи норми МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» [15], і розглядати індивідуальну об'єктивність як здатність виконувати завдання, не допускаючи упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу інших осіб з метою нехтування професійними судженнями.

З цих позицій важливим є дослідження сутності, видів та змісту конфлікту інтересів, який може

виникати в діяльності внутрішніх аудиторів. В стандартах якісних характеристик (1120 – Індивідуальна об'єктивність) підкреслено, що внутрішні аудитори повинні мати справедливе неупереджене ставлення та уникати будь-якого конфлікту інтересів. 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.

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. Для того, щоб сформулювати вимоги до забезпечення незалежності аудиторів, потрібно визначити сфери виникнення конфлікту інтересів (їх ще можна назвати принципами незалежності або в негативному значенні потенційними загрозами незалежності; саме такий термін використано в Кодексі етики професійних бухгалтерів МФБ).

Подібний підхід передбачений Кодексом етики професійних бухгалтерів [14], який вимагає від фірм і членів груп з виконання завдання визначати, оцінювати та вирішувати проблеми загроз. Для цього Кодексом визначені види загроз (загроза власного інтересу, загроза власної оцінки, загроза захисту, загроза особистих стосунків, загроза тиску), приклади обставин, що можуть їх створювати, приклади застережних заходів, які можуть їх попередити, усунути або зменшити загрози до прийнятного рівня. При цьому застережні заходи представлені заходами, створеними професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, та заходами, що існують у робочому середовищі, які включають як заходи, які поширюються на всю фірму, так і заходи, що стосуються конкретного завдання, а також застережні заходи, що становлять частину системи та процедур клієнта.

В контексті цього необхідно зазначити, що незалежність думки та поведінки як складові незалежності аудитора повинні формуватися з огляду на всіх суб'єктів, які залучені до процесу виконання завдання з аудиту: 1) суб'єкт аудиторської діяльності – аудиторська фірма; 2) аудитори – члени групи із завдання; 3) суб'єкт, який підлягає аудиту; 4) користувачі.

Такий підхід є обґрунтованим, оскільки в об'єктивності думки аудитора зацікавлені і відповідальна сторона, і користувачі. Це вимагає запровадження більш ефективної співпраці між ними під час визначення загроз, розробки та застосування застережних заходів в робочому середовищі не лише аудиторської фірми, а й користувача і відповідальної особи. Але традиційно такі складні багатосторонні відносини асоціюють виключно із зовнішнім аудитом.

Водночас аудиторські послуги внутрішнього аудиту також включають три сторони, а саме: 1) особу або групу осіб, безпосередньо залучених до установи, операційної діяльності, функції, процесу, системи або іншого об'єкта перевірки – власника процесу; 2) особу чи групу осіб, які здійснюють оцінку – внутрішнього аудитора; 3) особу чи групу осіб, які використовують результати оцінки – користувача. Тому оцінка конфлікту інтересів має відбуватися, враховуючи сутність та особливості цієї системи тристоронніх відносин.

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 [13].

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 провадити 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 [6] 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 [6] 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, наприклад, обсяг роботи, рівень звітування,

обсяг доступу до аудиторських доказів, обсяг надання неаудиторських послуг [16]; 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 [10]. В роботі [13] описані такі чинники:

- 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.

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.

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 аудитору;

- 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 урахувати, 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.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Внутрішній аудит, як і зовнішній, будучи професійною високоінтелектуальною діяльністю, на результати якої покладаються різноманітні користувачі, вимагає дотримання низки етичних принципів та правил, і в першу чергу незалежності. Віддаючи належне розробкам Інституту внутрішніх аудиторів, вважаємо за необхідне розробки деталізованого Кодексу етики внутрішніх аудиторів, який би поєднував вимоги Кодексу етики Інституту внутрішніх аудиторів, Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, розробки Міжнародної Федерації Бухгалтерів та визначав чіткі заходи. 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 застосуватимуть застережний захід та відповідатимуть за нього.

Незалежність думки та поведінки як складові незалежності аудиторів повинні формуватися з огляду на всіх суб'єктів, які залучені до процесу виконання завдання з аудиту: аудиторської фірми, аудиторів – членів групи із завдання, суб'єкта, який підлягає аудиту, та користувачів з урахуванням можливості ідентифікації останніх, оскільки в об'єктивності думки аудитора зацікавлені і відповідальна сторона, і користувачі. Це вимагає запровадження більш ефективної співпраці між ними під час визначення загроз, розробки та застосування застережних заходів в робочому середовищі не лише аудиторської фірми, а й користувача і відповідальної особи.

Перспективами подальших досліджень є обґрунтування положень внутрішніх документів з регулювання конфлікту інтересів, загроз та застережних заходів в діяльності служби внутрішнього аудиту й взаємодії із зовнішніми аудиторами. Такі розробки можуть бути використані і при вдосконаленні внутрішньої системи забезпечення якості суб'єктів аудиторської діяльності в частині конкретизації процедур оцінювання можливості використання результатів роботи внутрішніх аудиторів з огляду на рівень їх незалежності.

Бібліографічний список:

1. Антонюк О.Р. Ризики взаємодії аудитора та замовника в контексті незалежності: тенденції закордонних досліджень. *Вісник НУВГП. Серія «Економічні науки»*. 2020. Випуск 1(89). С. 28–39.
2. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія. Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. 324 с.
3. Дедов Д.И. Конфликт интересов. Москва: Волтерс Клувер, 2004. 288 с.
4. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія. Київ: Імекс-ЛТД, 2004. 312 с.
5. Каменська Т.О. Незалежність внутрішнього аудиту. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 4. С. 48–50.
6. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту. URL: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf> (дата звернення: 08.08.2021).
7. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія. Київ: КНЕУ, 2003. 260 с.
8. Робертсон Дж. К. Аудит: Пер. с англ. Москва: КРМГ и Контракт, 1993. 496 с.
9. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит. Навч. пос. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 416 с.
10. 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.
11. 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.eciaa.eu/wp-content/uploads/2020/06/OECD-Article-Auditor-Independence-in-Times-of-Crisis15391.pdf> (дата звернення: 08.08.2021).
12. Code of Ethics. URL: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF_Code_of_Ethics_01-09.pdf (дата звернення: 08.08.2021).
13. 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. DOI: <https://doi.org/10.22190/FUEO1703231D> (дата звернення: 08.08.2021).
14. 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: 08.08.2021).
15. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I, 2016–2017 Edition. URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other> (дата звернення: 08.08.2021).
16. 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.
17. Kamau Charles Guandaru, Nduati Samuel Kariuki, Mutiso Agnes Ndinda. Exploring internal auditor independence motivators: Kenyan perspective. *International Journal of Economics, Finance and Management Sciences*. 2014. Vol. 2, Iss. 2. P. 132–137. URL: <http://www.sciencepublishinggroup.com/journal/paperinfo.aspx?journalid=173&doi=10.11648/j.ijefm.20140202.13> (дата звернення: 08.08.2021).
18. Perez-Lopez A. The Independence of the Internal Audit and its Possible Safeguards: an Imperical Study using Delphi Method. *European Journal of Business and Social Sciences*. 2013. Vol. 1, No. 11. P. 75–91.
19. Stewart J., Subramaniam N. Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*. 2010. Vol. 25. No. 4. P. 328–360. DOI:

- <https://doi.org/10.1108/02686901011034162> (дата звернення: 08.08.2021).
20. Stewart J., Subramaniam N. Internal audit independence and objectivity: a review of current literature and opportunities for future research. *Working Paper*. No. 2009-01. URL: <https://research-repository.griffith.edu.au/handle/10072/390468> (дата звернення: 08.08.2021).
 21. Thuwaba Ndunge Kimotho. Factors Affecting Internal Audit Independence: A Case Study of Technical University of Mombasa. *European Journal of Business and Management*. 2014. Vol. 6. No. 6. P. 145–154. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/234625311.pdf> (дата звернення: 08.08.2021).
- ### References:
1. Antonyuk, O.R. (2020). Ryzkyk vzaiemodii audytora ta zamovnyka v konteksti nezalezhnosti: tendentsii zakordonnnykh doslidzhen [Risks of interaction between the auditor and the client in the context of independence: trends in foreign research]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu vodnoho hospodarstva ta pryrodokorystuvannia. Seriya «Ekonomiczni nauky» – Bulletin of the National University of Water Management and Environmental Engineering. Economic Sciences Series*, 1 (89), 28–39. (in Ukrainian)
 2. Davidov H.M. (2006). *Audyt: teoriia i praktyka* [Audit: theory and practice]: monograph. Kirovohrad: Imex-LTD LLC. (in Ukrainian)
 3. Drozd, I.K. (2004). *Kontrol ekonomichnykh system* [Control of economic systems]: Monograph. Kirovohrad: Imex-LTD LLC. (in Ukrainian)
 4. Kamenskaya, T.O. (2010). Nezalezhnist vnutrishnoho audytu [Independence of internal audit]. *Oblik i finansy APK – Accounting and finance of agro-industrial complex*, 4, 48–50. (in Ukrainian)
 5. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf>
 6. Petryk, O.A. (2003) *Audyt: metodolohiia i orhanizatsiia* [Audit: Methodology and Organization] : Monograph; Kyiv: KNEU. (in Ukrainian)
 7. Robertson Jack, C. (1993). *Audit*. Moscow: KPMG i Kontrakt. (in Rusiian)
 8. Ryadskaya, V.V., & Petrakov, Y.V. (2008). *Audyt* [Audit]. Kyiv: Center for Educational Literature. (in Ukrainian)
 9. Abudu, Dawuda, Gariba, Oswald Aninanya, Samuel, Erasmus Alnaa (2015). The Organizational Independence of Internal Auditors in Ghana: Empirical Evidence from Local Government. *Asian Journal of Economic Modelling*, 3, 2, 33–45.
 10. Auditor Independence in Times of Crisis. Covid-19's Impact on Internal Audit's roles and responsibilities. 2020. The Institute of Internal Auditors. Available at: <https://www.eclia.eu/wp-content/uploads/2020/06/OECD-Article-Auditor-Independence-in-Times-of-Crisis15391.pdf>
 11. Code of Ethics. Available at: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF_Code_of_Ethics_01-09.pdf.
 12. Đorđević, Milica, Đukić, Tadija (2017). Independence and Objectivity of Internal Auditors as Determinants of their Effectiveness. *Facta Universitatis. Series: Economics and Organization*, 14, 3, 231–242. DOI: <https://doi.org/10.22190/FUEO1703231D>.
 13. Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards). Available at: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-English-2020-IESBA-Handbook_Web-LOCKED.pdf.
 14. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I, 2016-2017 Edition. Available at: <https://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other>.
 15. Kaboi, Milton Nyaga, Kiragu, David, Riro, & George Kamau (2018). Influence of Internal Audit Independence on Internal Audit Effectiveness in the Kirinyaga County Government, Kenya. *International Journal of economics, Commerce and management*, Vi, 5, May 2018, 341–360.
 16. Kamau, Charles Guandaru, Nduati, Samuel Kariuki, Mutiso, & Agnes Ndinda (2014). Exploring internal auditor independence motivators: Kenyan perspective. *International Journal of Economics, Finance and Management Sciences*, 2, 2, 132–137. Available at: <http://www.sciencepublishinggroup.com/journal/paperinfo.aspx?journalid=173&doi=10.11648/j.ijefm.20140202.13>.
 17. Perez-Lopez, A. (2013). The Independence of the Internal Audit and its Possible Safeguards: an Imperical Study using Delphi Method. *European Journal of Business and Social Sciences*, 1, 11, 75–91.
 18. Stewart J., & Subramaniam N. (2010). Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25, 4, 328–360. DOI: <https://doi.org/10.1108/02686901011034162>.
 19. Stewart J., & Subramaniam N. (2009). Internal audit independence and objectivity: a review of current literature and opportunities for future research (Working Paper). No. 2009-01. Available at: <https://research-repository.griffith.edu.au/handle/10072/390468>.
 20. Thuwaba, Ndunge Kimotho (2014). Factors Affecting Internal Audit Independence: A Case Study of Technical University of Mombasa. *European Journal of Business and Management*, 6, 6, 145–154. Available at: <https://core.ac.uk/download/pdf/234625311.pdf>.