

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ЯК ЕФЕКТИВНИЙ ІНСТРУМЕНТ КОРПОРАТИВНОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ПАНДЕМІЇ COVID-19

Жукова Т.А.,

старший викладач кафедри фінансових технологій і підприємництва

Сумський державний університет

gtanya@buh.sumdu.edu.ua

Баранова К.І.,

здобувач вищої освіти СВО магістр ОПП «Фінанси і аудит в підприємстві»

Сумський державний університет,

katerina.bar6049@gmail.com

Плікус І.Й.,

к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансових технологій і підприємництва

Сумський державний університет

i.plikus@finance.sumdu.edu.ua

В умовах пандемії Covid-19 класичний функціонал внутрішнього аудиту підлягає перегляду, необхідно змінити звичну траєкторію роботи, вступити до діалогу з керівництвом підприємства з питань існування бізнесу, на перший план виходить консультативна функція, яка дозволяє провести незалежну оцінку реакції на кризу, а також забезпечити оцінку і реалізацію антикризових заходів, що плануються керівництвом підприємства. У статті проаналізовано інтерес науковців до теми дослідження за допомогою інструментів дослідження Google Trends та Google Ngram Viewer. Розглянуто поняття внутрішнього аудиту в системі корпоративного контролю. Визначені цілі внутрішнього аудиту та їх зв'язок з метою корпоративного контролю. Описані принципи оптимальної організації служби внутрішнього аудиту підприємства. Доведено необхідність наявності служби внутрішнього аудиту як ефективного інструменту корпоративного контролю. Визначено роль внутрішнього аудиту під час пандемії Covid-19 та досліджено заходи, які можуть використовувати внутрішні аудиторі у відповідь на виклики, які поставив перед бізнесом Covid-19. Охарактеризовано аудиторські процеси під час пандемії Covid-19. Зазначено необхідність внесення змін до плану у разі невідповідності плану найбільш значним ризикам. Визначено тренди очікуваних ризиків, які визвала пандемія Covid-19. Наведено кроки по виявленню і оцінці ризиків, зокрема: ідентифікація ризику; оцінка ризиків і аналіз; реакція на ризик. Зазначено напрями діяльності внутрішнього аудиту під час пандемії COVID-19. Проаналізовано рекомендації міжнародних експертів з внутрішнього аудиту, представлена періодичність напрямів внутрішнього аудиту. Акцентовано увагу на пріоритеті консультаційної функції внутрішнього аудиту. Запропоновано участь служби внутрішнього аудиту в антикризових заходах подолання наслідків пандемії Covid-19.

Ключові слова: внутрішній аудит, цілі внутрішнього аудиту, ефективність внутрішнього аудиту, пандемія Covid-19, антикризові заходи, корпоративний контроль.

DOI: 10.21272/1817-9215.2021.4-4

ВСТУП

В останні десятиліття світ стикався з чималою кількістю локальних і глобальних криз. Проте жодна з попередніх криз не була настільки глибокою та системною як криза, яку визвала пандемія Covid-19. Реальні наслідки цієї кризи можна буде оцінити тільки пост-факту, але вже зараз зрозуміло, що економічні втрати будуть вкрай серйозними, і багато підприємств будуть змушені піти з ринку. В цих умовах класичний функціонал внутрішнього аудиту підлягає перегляду, необхідно негайно змінити звичну траєкторію роботи і вступити у відкритий діалог з керівництвом підприємства з питань загального існування, на перший план виходить консультативна функція, що дозволяє провести незалежну оцінку реакції на кризу, а також забезпечити оцінку і реалізацію антикризових заходів, що проводяться керівництвом підприємства.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Швидкість та доцільність прийнятих управлінських рішень – ключовий індикатор ефективності менеджменту підприємства. Внутрішній аудит є інструментом виявлення проблемних зон та перспективних напрямків діяльності підприємства, саме тому на сьогоднішній день наявність відділу внутрішнього аудиту є обов'язковим для

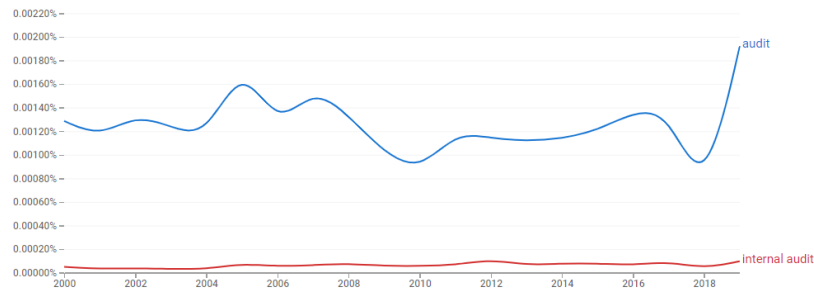
підприємств, що дотримуються глобальних тенденцій ведення ефективного та прибуткового бізнесу. Незважаючи на ряд переваг, не усі підприємства бачать необхідність у його створенні. Питання внутрішнього аудиту вивчали такі вчені: Кононенко Л.В., Крячко В.Г., Огійчук М.Ф., Пушкар М.С., Савченко В.М. та інші. Пандемія коронавірусу та вимушені карантинні заходи привели до негативних економічних наслідків для багатьох галузей, підприємства змушені адаптуватися до нових економічних умов, роль внутрішнього аудиту в цих умовах маловивчена.

Мета статті - визначити роль внутрішнього аудиту підчас пандемії Covid-19 та дослідити заходи, які можуть використовувати внутрішні аудитори у відповідь на виклики, які поставив перед бізнесом Covid-19.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

В кінці квітня 2020 року ООН оприлюднила доповідь, в якій закликала країни приступити до «створення нової економіки, оскільки стара вже не буде колишньою через пандемію коронавірусу» COVID-19 [1]. Пандемія COVID-19 не оминула й функцій внутрішнього аудиту. Зростає інтерес науковців, експертів щодо дослідження ролі внутрішнього аудиту підчас пандемії COVID-19. Так, скориставшись можливостями інструментів дослідження Google Trends та Google Ngram Viewer, які дозволяють порівнювати частоту пошукових запитів по ключовим словам, проаналізували інтерес науковців до теми нашого дослідження.

На першому зрізі нашого дослідження проаналізуємо інтенсивність використання понять «аудит» (audit), «внутрішній аудит» (internal audit) в англійській літературі за період з 2000 р. по 2019 р., використовуючи Google Ngram Viewer (рис.1а). Другий зріз наших досліджень направлено на аналіз інтенсивності використання понять «аудит», «пандемія Covid-19», при цьому скористаємося можливостями Google Trends, цей інструмент дослідження дозволяє порівнювати частоту пошукових запитів інформації щодо використання цих термінів серед користувачів Google (рис. 1б).



а) частота згадувань слів «аудит», «внутрішній аудит» в англійських публікаціях, 2000-2019 рр. (складено авторами за даними GNV)



б) частота застосування термінів «аудит», «пандемія Covid-19» в світі, 2020-2021рр. (складено авторами за даними Google Trends)

Рисунок 1 - Інтенсивність використання понять «аудит», «внутрішній аудит», «пандемія Covid-19»

З наукового критичного аналізу джерел констатуємо.

По-перше, місце внутрішнього аудиту у компанії визначається через його цілі, а саме: моніторинг відповідності перебігу бізнес-процесів відповідно до наявних внутрішніх регламентів та процедур; підготовка інформації для управлінців щодо шляхів підвищення ефективності діяльності їх бізнес-підрозділів; перевірка прозорості, повноти та достовірності інформації, що надається наглядовій раді та зовнішнім стейкхолдерам; оцінка стану підприємства у рамках прийнятої стратегії його розвитку. Виходячи з вказаного, завдання внутрішнього аудиту відповідають меті корпоративного контролю, а тому є його ефективним інструментом. Для того, щоб отримані внутрішнім аудитом результати моніторингу були повними та об'єктивними, існують принципи проведення перевірки, що забезпечують оптимальну організацію даного відділу, зокрема: принцип пропорційності, принцип ритмічності, принцип спеціалізації і кооперування, принцип паралельності, принцип безперервності [2]. В умовах пандемії COVID-19 багато організацій зіштовхнулись з проблемою оптимізації витрат, або переведення частини грошових потоків у резервні фонди. Саме тому актуальним є питання доцільності створення служби внутрішнього аудиту, при умові обов'язковості зовнішнього аудиту. Для підтвердження його важливості, варто розглянути різницю між службами внутрішнього та зовнішнього аудиту (табл. 1).

Таблиця 1 - Відмінності між службами внутрішнього та зовнішнього аудиту

Служба внутрішнього аудиту	Служба зовнішнього аудиту
є частиною організації, яку обирає та призначає менеджмент компанії	наймають на тимчасовій основі, але не в якості працівників компанії.
проводить перевірки на постійній безперервній основі	проводить перевірки регулярно (щорічна, що піврічна або щоквартальна).
результати передає безпосередньо для керівництва та менеджменту організації	результати передає зацікавленим сторонам: регулятору, акціонерам, постачальникам тощо
проводить аналіз бізнес-процесів, ефективності використання коштів та коректність кадрових рішень	проводить аналіз достовірності фінансової звітності, що публікується організацією.
здійснює перевірку за визначеним керівництвом компанії переліком об'єктів	здійснює моніторинг об'єктів за затвердженим законодавством переліком

Джерело: складено авторами на основі [3, 4, 5]

Відповідно до вказаних порівнянь, бачимо, що ключовою відмінністю між внутрішнім і зовнішнім аудитом є те, що кінцевими споживачами результатів зовнішнього є стейкхолдери поза організацією, які цікавляться фінансовими результатами, а внутрішнього – група менеджменту, яка приймає рішення на основі отриманих результатів моніторингу. На користь необхідності внутрішнього аудиту вказує також те, що в процесі моніторингу стану бізнес-процесів, виявляються проблемні зони, які важливо виправити, задля уникнення фінансових втрат та господарських збитків. Найчастіше такі зони виникають через недостатність контролю з боку організації, оскільки у менеджменту не вистачає часу, щоб кожен процес перевіряти самостійно. У цьому випадку інструментом перевірки є служба внутрішнього аудиту, яка вивчає поточний стан, аналізує зібрані дані та пропонує майбутні шляхи розвитку. З боку зовнішнього аудиту така процедура є неможливою, оскільки організації не можуть надати повний доступ до своїх інформаційних систем та додавати зовнішніх аудиторів у робочі групи.

По-друге, за даними Інституту внутрішніх аудиторів у квітні-травні 2020 року в 95 країнах світу, 40 % підрозділів внутрішнього аудиту зіткнулися зі скороченням бюджету, 20 % - зі скороченням штатної чисельності. В галузях, що найбільше постраждали від кризи (роздрібна торгівля, сфера розваг і подорожей), понад 40 % функцій внутрішнього аудиту були змушені скорочувати персонал. На думку Річарда Чемберса, президента Інституту внутрішніх аудиторів, «функції внутрішнього аудиту, що спочивають на лаврах, стають привабливою мішенню для корпоративних ініціатив

щодо скорочення витрат. Внутрішні аудитори, які не адаптуються до викликів майбутнього, можуть не мати майбутнього» [6]. Тому, дедалі частіше у зв'язці зі словосполученням «внутрішній аудит» звучить термін Agile, тобто «Здатність внутрішнього аудиту нестримно змінюватися, щоб реагувати на нові ризики та змінювані очікування зацікавлених сторін» [6], а це значить внутрішнім аудиторам варто критично проаналізувати власні процеси (табл.2).

Таблиця 2 – Аудиторські процеси підчас пандемії COVID-19

Аудиторські процеси	Зміст
ковзне планування аудиту	Статичні річні або триваліші плани призводять до того, що предметом уваги внутрішнього аудиту стають ризики, які були актуальними на момент підготовки й затвердження плану, а не просто зараз. Річний план необхідно переглядати щоквартально. Ковзний план аудиту дозволяє своєчасно реагувати на позапланові запити менеджменту та аудиторського комітету
ідентифікація та оцінка ризиків	Внутрішній аудит, ґрунтуючись на оцінці ризиків, формує пул проектів, а послідовність їх проведення визначають на основі поточної кон'юнктури та пріоритетів. Оцінка ризиків має бути консенсусом думок внутрішнього аудиту, менеджменту та аудиторського комітету щодо того, які загрози й можливості постають перед бізнесом. Предметом застосування зусиль та ресурсів внутрішнього аудиту мають бути ті питання, які дійсно важливі для компанії
тривалість аудиторських проектів	метою має бути скорочення циклу аудиту, проекти, що тривають два-три місяці, не представляють своєчасну інформацію та оцінку для зацікавлених осіб. До інструментів скорочення тривалості аудиторських проектів відносять: визначення предмета аудиту через поділ бізнес-процесів на окремі під процеси й процедури; ідентифікацію найсуттєвіших ризиків; своєчасне донесення інформації про виявлені недоліки зацікавленим особам; скорочення надмірної аудиторської документації; зміну підходу до комунікацій із зацікавленими особами

Джерело: розроблено авторами виходячи з [6, 7, 8]

По-третє, пандемія суттєво змінила перелік ризиків, з якими доводиться мати справу внутрішньому аудиту. Згідно з оглядом Європейської конфедерації інститутів внутрішніх аудиторів (ЕСПА) [9], значно зросла кількість внутрішніх аудиторів, які очікують, що серед головних ризиків, з якими зіткнеться бізнес підчас пандемії Covid 19, будуть ризик ліквідності, ризик управління персоналом та ризик регуляторних змін. В Україні схожі загальносвітові тренди очікуваних ризиків. Тому, внутрішні аудитори в Україні зазначають, що першочерговими є функції проектів, які пов'язані з ефективністю планів та програм реагування на наслідки пандемії, зокрема: забезпеченням безперервності ланцюжків постачань; ефективністю заходів щодо скорочення витрат; управлінням персоналом в умовах віддаленої роботи. Під час кризи можуть змінитися ризики шахрайства, оскільки відкриваються нові можливості як для внутрішніх, так і для зовнішніх осіб. Стимули для здійснення шахрайства (незаконне привласнення активів, шахрайство з фінансовими звітами) також можуть посилитися, особливо якщо відбувається звільнення співробітника або співробітники відчувають значний особистий фінансовий стрес. Проаналізувавши рекомендації міжнародних експертів з внутрішнього аудиту, представимо у табл. 3 першочерговість напрямів внутрішнього аудиту.

По-четверте, одна з ключових функцій внутрішнього аудиту полягає в наданні допомоги підприємству в управлінні його ризиками. Для багатьох COVID-19 створив нові ризики, а також посилює наявні. Внутрішній аудит може швидко визначити вплив цих ризиків і допомогти підприємству виявити, оцінити і відреагувати на виникнення ризиків, виконавши наступні кроки:

1. Ідентифікація ризику - визначте, чи виникли якісь нові ризики.
2. Оцінка ризиків і аналіз - оцініть (або переоцініть) як наявні, так і нові ризики та визначте рівень впливу на підприємство; визначте пріоритет ризиків і всі сфери, які не були охоплені планом аудиту й потребують негайної уваги.

3. Реакція на ризик - переконайтесь, що наявний план аудиту продовжує відповідати найбільш значним ризикам та розгляньте можливість внесення відповідних змін до плану у разі невідповідності плану найбільш значним ризикам.

Таблиця 3 – Першочергові напрями внутрішнього аудиту підчас Covid-19

Напря́м	Змі́ст
Організація дистанційної роботи основної частини персоналу	врахувати наявність усіх ключових доступів та налаштувань; перешкоди, які можуть виникати у аудиторів під час роботи з дому; необхідність організації регулярних комунікацій між членами команди
Визначення пріоритетних завдань у нових умовах	переглянути аудиторський план, зосередитися на аудиторській роботі, не пов'язаній з безпосереднім проведенням аудиторських перевірок (наприклад, оцінці ризиків)
Адаптація аудиторських процедур	проаналізувати, чи можна звичні аудиторські процедури адаптувати до нових умов (наприклад, через вивчення записів з камер відеоспостереження замість фізичного відвідування тих чи інших об'єктів; проведення дистанційного тестування контролю через аналіз доступної інформації тощо)
Організація командної роботи	необхідно залучати команду до обговорення змін у роботі функції внутрішнього аудиту, перегляду аудиторського плану та оновлення аудиторських процедур, ділитися з командою доступною інформацією про заплановані топ-менеджментом заходи реагування на кризу, обговорювати зміни в роботі внутрішнього аудиту

Джерело: згруповано виходячи з [7,8,9]

Спираючись на переоцінку ризику і потенційну зміну плану аудиту, внутрішньому аудиту необхідно буде вжити додаткових заходів для ефективної підтримки підприємства як під час кризи, що визвано пандемією COVID-19 так і після неї. Як вже зазначалося вище, запас ліквідності під час кризи виходить на перший план, у менеджменту підприємства виникають питання:

1) як довго здатне підприємство, до настання касового розриву, здійснювати платежі по заробітній платі, орендні платежі тощо?

2) що необхідно зробити, щоб запас ліквідності залишався на прийнятному рівні до проходження піку пандемії і повернення суспільства до нормального життя?

У внутрішнього аудиту є кілька можливостей допомогти керівництву підприємства відповісти на ці питання. У таблиці 4 наведено напрями діяльності внутрішнього аудиту підчас пандемії COVID-19 та після неї.

Таблиця 4 - Напрями діяльності внутрішнього аудиту підчас пандемії COVID-19

Напря́м	Змі́ст
Призупинення виконання річного плану аудиту	річний план, затверджений до початку пандемії втрачає свою актуальність, перед керівництвом підприємства поставлено завдання існування бізнесу, тому доцільно обговорити стратегію роботи внутрішнього аудиту зі стейкхолдерами
Пріоритет консультативної функції внутрішнього аудиту	аудитори мають компетенції у фінансовому аналізі консалтингу, прогнозуванні та дослідженні ринків. Ці компетенції необхідно задіяти в оцінці пакету антикризових заходів, зокрема: незалежна оцінка поточного фінансового стану бізнесу; оцінка плану антикризових заходів, підготовленого менеджментом; оцінка розрахунків по скороченню витрат; перевірка прогнозних моделей з фінансової стійкості за різними сценаріями; оцінка достовірності розрахованого касового розриву та джерел фінансування касового розриву тощо
Участь у розробці антикризового плану	допоможіть бізнесу порадами в режимі он-лайн, запропонуйте неординарні вирішення проблем, оцініть ті чи інші ризики в момент їх обговорення, будьте готові допомогти у вирішенні будь-яких проблем своїми співробітниками, не бійтеся брати на себе відповідальність, в майбутньому після закінчення пандемії це дозволить зміцнити вашу ділову репутацію
Контроль реалізації антикризових заходів	служба внутрішнього аудиту може бути гарантом впровадження (проведення) контрольних процедур

Джерело: згруповано виходячи з [7,8,9]

Якщо керівництво відмовилось від залучення служби внутрішнього аудиту у зазначених в табл. 3 заходах, то внутрішні аудитори можуть:

- сфокусувати увагу на проєктах, здатних принести економію витрат і / або збільшення виручки;
- замінити всі процедури, які вимагали фізичної присутності на об'єкті на альтернативні, здатні покрити ризики;
- оновити внутрішні процедури всередині функції;
- проводити он-лайн тренінги для співробітників підприємства по актуальним питанням та тренінги з розвитку технічних і soft-компетенцій співробітників.

Будь-яка криза рано чи пізно закінчується, після пандемії функціонал внутрішнього аудиту буде направлено на підтвердження, що схильні до ризику контрольні точки (продажі, закупівля тощо) вільні від ознак шахрайства, тому що під час пандемії контрольна функція була сильно ослаблена.

ВИСНОВКИ

Проведені аналізи характеристик внутрішнього аудиту в системі корпоративного контролю є підтвердженням того, що внутрішній аудит є ефективним інструментом забезпечення корпоративного контролю. Здійснення нагляду менеджментом за діяльністю підприємства може проводитись при доступності інформації про стан підприємства, а також рекомендацій про його розвиток. Таку інформацію збирає система внутрішнього аудиту та передає керівництву з подальшим консультуванням та перевіркою. Саме завдячуючи цьому, внутрішній аудит - це невід'ємна частина підприємства, що відповідає глобальним трендам розвитку та націлена на досягнення позитивних фінансових результатів навіть в кризових умовах, які визнані пандемією COVID-19.

SUMMARY

Zhukova T. A., Baranova K. I., Plikus I. Y. Internal audit as an efficient corporate control tool under the conditions of the COVID-19 pandemic.

Under the conditions of the Covid-19 pandemic the classic functionality of internal audit is subject to review. It is necessary to change the usual activity trajectory, meet the dialogue with the company's business administration on the issues of business running. The advisory function which allows to conduct an independent assessment as well as to insure the implementation of anti-crisis measures planned by the company's business administration steps forward. The article analyses the interest of scholars in the research topic using Google Trends research tools and Google Ngram Viewer. The concept of internal audit in the system of corporate control is considered. The objectives of internal audit and their relationship for corporate control have been identified. The principles of optimal organization of the internal audit service of the enterprise are described. The necessity of an internal audit service existence as an effective tool of corporate control has been proved. The role of internal audit during the COVID-19 pandemic has been identified and the measures taken by internal auditors to respond to the challenges posed to the business by COVID-19 have been explored. Audit processes during the COVID-19 pandemic are described. The need to make changes to the plan in case of non-compliance of the plan with the most significant risks is stated. The trends of expected risks caused by the COVID-19 pandemic have been identified. The steps for risk identification and assessment are presented, in particular: risk identification; risks assessment and its analysis and risk response. The directions of internal audit activity during the COVID-19 pandemic are indicated. The recommendations of international experts on internal audit are analysed, the priority of internal audit areas is presented. The priority of the consulting function of internal audit is emphasised. The participation of the internal audit service in anti-crisis measures to overcome the consequences of the COVID-19 pandemic is proposed.

Keywords: internal audit, internal audit objectives, internal audit efficiency, the COVID-19 pandemic, anti-crisis measures, corporate control.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. United Nations. A UN framework for the immediate socio-economic response to COVID-19, April 2020, URL: https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un_framework_report_on_covid-19.pdf (дата звернення 10.01.2021)
2. Каменська Т.О., Редько О.Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні. К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015, 375 с.
3. Пушкар М.С., Семанюк В.З. Внутрішній аудит. К.: Карт-бланш, 2016, 212 с.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. *International Federation of Accountants (IFAC)*, 2016. URL: <http://www.apu.com.ua/> (Дата звернення 29.09.2021).

5. Новик І.В. Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві. *Наукові записки*, 2017, №2 (55). URL: <http://nz.uad.lviv.ua/static/media/2-55/21.pdf> (Дата звернення 29.09.2021).
6. Agile-челендж внутрішнього аудиту. URL: <https://home.kpmg/ua/uk/home/media/press-releases/2020/11/agile-chelendzh-vnutrishnoho-audytu.html>. (дата звернення 20.08.2021).
7. Внутрішній аудит в умовах пандемії *Covid-19*. АО «Делойт и Туш СНГ», 2020.
8. Talk, look, plan: how to evolve the role of internal audit during covid-19. URL: <https://www.bdo.ca/en-ca/insights/advisory/risk-advisory/talk-look-plan-how-to-evolve-the-role-of-internal-audit-during-covid-19/> (дата звернення 15.07.2021).
9. The Institute of Internal Auditors. URL: <https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx> (дата звернення 29.09.2021).

REFERENCES

1. United Nations. A UN framework for the immediate socio-economic response to COVID-19, April 2020, URL: https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/un_framework_report_on_covid-19.pdf (accessed 10.01.2021)
2. Kamenska T.O., Redko O.Yu. (2015). Internal control and audit in management. K.: Inform-analyst. agency, 375 p.
3. Pushkar M.S., Semanyuk V.Z. (2016). Internal audit. K.: Carte Blanche, 212 p.
4. International standards for quality control, audit, inspection, other assurance and related services. International Federation of Accountants (2016). URL: <http://www.apu.com.ua/> (accessed 29.09.2021).
5. Novik I.V. (2017). Organization of the internal control system at the enterprise. *Scientific young*, №2 (55). URL: <http://nz.uad.lviv.ua/static/media/2-55/21.pdf> (accessed 29.09.2021).
6. Agile-challenge of internal audit. URL: <https://home.kpmg/en/en/home/media/press-releases/2020/11/agile-chelendzh-vnutrishnoho-audytu.html>. (accessed 20.08.2021).
7. Internal audit in a Covid-19 pandemic. (2020). Deloitte.
8. Talk, look, plan: how to evolve the role of internal audit during covid-19. URL: <https://www.bdo.ca/en-ca/insights/advisory/risk-advisory/talk-look-plan-how-to-evolve-the-role-of-internal-audit-during-covid-19/> (accessed 15.07.2021).
9. The Institute of Internal Auditors. URL: <https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx> (accessed 29.09.2021).