

## ВНУТРІШНІЙ АУДИТ В УМОВАХ ПАНДЕМІЇ

### INTERNAL AUDIT IN A PANDEMIC

**Коркушко О.Н.**

кандидат економічних наук, доцент,  
викладач кафедри обліку і оподаткування,  
Подільський спеціальний навчально-реабілітаційний  
соціально-економічний коледж

**Кушнір Л.А.**

кандидат економічних наук, доцент,  
викладач кафедри обліку і оподаткування,  
Подільський спеціальний навчально-реабілітаційний  
соціально-економічний коледж

**Korkushko Oleg**

Podilsky Special Educational and Rehabilitation  
Social and Economic College

**Kushnir Liudmyla**

Podilsky Special Educational and Rehabilitation  
Social and Economic College

*Ще зовсім недавно працівники служби внутрішнього аудиту виконували три ключові завдання: моніторили роботу системи внутрішнього контролю, консультували керівництво з різних питань і виявляли шахрайство у компанії. Але пандемія COVID-19 внесла свої корективи. Від самого початку пандемії фокус їхньої роботи змістився в бік економії ресурсів і оцінювання ризиків. Так, внутрішні аудиторі стали виконувати більше роль консультантів, аніж ревізорів.*

*Але будь-які нові завдання вимагають і нових підходів. Ті, хто звик працювати в стабільних умовах, за стандартними процедурами, змушені перебудовуватися, освоювати нові методики аудиту, розширювати набір навичок. І все для того, щоб залишатися ефективними для бізнесу, а отже, затребуваними фахівцями.*

*Пандемія, безумовно, багато чому навчила служби внутрішнього аудиту. Незважаючи на перепони, вони можуть проводити практично будь-які перевірки у віддаленому режимі. Внутрішні аудиторі творчо підійшли до пошуку способів продовжити свою роботу під час обмежень, викликаних коронавірусом, і взяли на озброєння альтернативні методи, технології та інструменти аудиту. Окрім того, внутрішні аудиторі акцентували свою увагу на консультативній функції, яка дає змогу проводити незалежну оцінку реакції на кризу, а також реалізувати впровадження антикризових заходів.*

**Ключові слова:** внутрішній аудит, пандемія, контроль, стейкхолдер, антикризові заходи.

*Еще совсем недавно работники службы внутреннего аудита выполняли три ключевые задачи: мониторили работу системы внутреннего контроля, консультировали руководство по различным вопросам и выявляли мошенничество в компании.*

*Но пандемия COVID-19 внесла свои коррективы. С самого начала пандемии фокус их работы сместился в сторону экономии ресурсов и оценки рисков. Так, внутренние аудиторы стали выполнять больше роль консультантов, чем ревизоров. Но любые новые задачи требуют и новых подходов. Те, кто привык работать в стабильных условиях, по стандартным процедурам, вынуждены перестраиваться, осваивать новые методики аудита, расширять набор навыков. И все для того, чтобы оставаться эффективными для бизнеса, а значит, востребованными специалистами.*

*Пандемия, безусловно, многому научила службы внутреннего аудита. Несмотря на препятствия, они могут проводить практически любые проверки в удаленном режиме. Внутренние аудиторы творчески подошли к поиску способов продлить свою работу во время ограничений, вызванных коронавирусом, и взяли на вооружение альтернативные методы, технологии и инструменты аудита. Кроме того, внутренние аудиторы акцентировали свое внимание на консультативной функции, которая позволяет проводить независимую оценку реакции на кризис, а также реализовать внедрение антикризисных мер.*

**Ключевые слова:** внутренний аудит, пандемия, контроль, стейкхолдеры, антикризисные меры.

*Until recently, internal audit staff performed three key tasks: monitoring the internal control system, advising management on various issues, and detecting fraud in the company.*

*But the Covid-19 pandemic has made its adjustments. From the beginning of the pandemic, the focus of their work has shifted towards resource saving and risk assessment. Thus, internal auditors began to play more the role of consultants than auditors. But any new tasks require new approaches. Those who are accustomed to working in stable conditions, according to standard procedures, are forced to restructure, learn new audit techniques, expand the set of skills. And all in order to remain effective for business, and therefore – in demand professionals.*

*Undoubtedly, the pandemic has taught the internal audit services a lot. Despite the obstacles, they can carry out almost any inspections remotely. Internal auditors have been creative in finding ways to continue their work during the constraints caused by the coronavirus, and have adopted alternative audit methods, technologies and tools. In addition, the internal auditors focused on the advisory function, which allows for an independent assessment of the response to the crisis, as well as the implementation of anti-crisis measures.*

*Internal audit services have proven their worth to businesses by demonstrating flexibility and the ability to apply digital technology in responding to emerging issues. However, what to expect in the next stage, which will probably be accompanied by a change in business models and accelerated digital transformation, no one knows enough. That is why, today in a crisis, the work of internal auditors is somewhat different, because they act more quickly and use a wider range of skills. Traditional inspection methods such as site visits, sample testing, and documentation review are giving way to remote auditing, analytics-driven testing and digital methods. The Covid-19 pandemic is accelerating the transformation of internal audit by requiring it to take on the role of a flexible, forward-thinking and technological business partner that offers management a strategic vision of risk across the company.*

**Key words:** internal audit, pandemic, control, stakeholder, anti-crisis measures.

**Постановка проблеми.** Поширення коронавірусної інфекції, оголошення у зв'язку із цим пандемії і подальша економічна криза істотно вплинули на внутрішній аудит багатьох компаній у світі, у тому числі і в Україні. Пандемія створює величезні труднощі для підприємств, що, своєю чергою, змушує змінювати функції працівників підприємств, структурних підрозділів, а також служби внутрішнього аудиту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню теоретичних та практичних питань щодо внутрішнього аудиту приділяють увагу М.О. Виноградова, Н.І. Гордієнко, Ю.В. Піча, Л.П. Кулаковська, С.П. Лозовицький. Однак, незважаючи на низку наукових розвідок у цьому напрямі, питання організації та проведення внутрішнього аудиту на підприємствах в теперішніх умовах пандемії залишається досить актуальним.

З огляду на актуальність досліджуваного питання та низку проблем, які виникли у багатьох компаній за період пандемії, постає необхідність кардинальних змін у діяльності таких підприємств. Своєю чергою, цих змін зазнав і внутрішній аудит підприємств.

**Постановка завдання.** Основним завданням статті є надання інформації щодо переформування роботи служби внутрішнього аудиту в умовах пандемії та набуття нею функцій помічника та консультанта керівництва підприємства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Реальність, яка змінилася за останній період часу, змушує змінюватися не тільки цілі компанії, міста, країни, світ, вона змушує змінюватися і нас, звичайних людей. Велику роль у цьому відіграла всесвітня пандемія COVID-19.

Гостра фаза пандемії коронавірусної інфекції COVID-19, за різними оцінками експертів, може тривати аж до кінця 2021 р., при цьому еконо-

мічні наслідки від неї будуть відчутні протягом кількох років.

Сьогодні велика частина жителів планети перебуває на жорсткому режимі самоізоляції. Ще більшої кількості людей уже довелося змінити свій звичний спосіб життя. Кількість звернень із безробіття щотижня зростає практично в кожній країні світу.

Реальну картину глибини поточної кризи можна буде оцінити тільки постфактум, але вже зараз ясно, що економічні втрати будуть украй серйозними і багато підприємств будуть змушені піти з ринку до кінця цього року.

Багато підприємств, в яких є служба внутрішнього аудиту, радикально змінюються. Внутрішній аудит також повинен змінитися й адаптуватися, щоб йти в ногу зі змінами в бізнесі. Внутрішній аудит – це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання й яку виконує окремий відділ [2, с. 189]. Внутрішній аудит повинен забезпечувати адекватність управління політиці підприємства на всіх його рівнях, високу конкурентоспроможність і прибутковість підприємства, достовірність і точність обліку, полегшувати проведення зовнішнього аудиту [1, с. 25].

У даних умовах класичний функціонал внутрішнього аудиту підлягає перегляду, враховуючи, що в настільки швидко мінливих обставинах погляд у минуле й аналіз історичних даних, а також рекомендації щодо поліпшення системи внутрішнього контролю можуть бути вже нерелевантними ні для власників бізнесу, ні для менеджменту. На перший план виходить консультативна функція, що дає змогу провести незалежну оцінку реакції на кризу, а також забезпечити оцінку і реалізацію антикризових заходів, що проводяться керівництвом компаній різних країн світу, у тому числі й України.

Сучасні виклики диктують бізнесу нові вимоги і до внутрішнього аудиту. Саме тому постає потреба у комплексі напрямів, на який може бути звернений фокус внутрішнього аудиту в поточних умовах.

Готуючись до кризи та адаптуючись до неї, необхідно своєчасно звернути увагу стейкхолдерів на наявність (відсутність) плану антикризових заходів на підприємстві, а також результатів стрес-тестів, аналізу його здатності протистояти різким зовнішнім змінам. Дати оцінку комплексу заходів, що містяться в плані, перевіряючи основні припущення, що використовуються у фінансовій моделі, на розумність і реалістичність, а також співвіднести пропоновані заходи з практикою і позначити проблеми, які можуть виникнути під час їх упровадження. Особлива увага повинна бути приділена оцінці готовності IT-інфраструктури до переведення більшості (всіх) співробітників на віддалену роботу і виникаючих у зв'язку із цим навантажень на цю інфраструктуру.

За результатами проведених заходів співробітники внутрішнього аудиту повинні дати впевненість стейкхолдерам у готовності чи неготовності підприємства до продовження своєї діяльності в умовах кризи. У разі неготовності повинна бути проведена повторна перевірка після усунення менеджментом усіх виявлених зауважень і недоліків. Внутрішній аудит покликаний контролювати і регулювати діяльність підприємства і, як наслідок, звести до мінімуму ризики [3, с. 365].

У внутрішнього аудиту є кілька можливостей допомогти керівництву компанії у такий складний період. Однак деякі із заходів можуть викликати втрату незалежності функції в короткостроковій перспективі. Ми пропонуємо такі напрями діяльності внутрішнього аудиту в сучасних умовах: припинення виконання річного плану аудиту; пріоритет консультативної функції аудиту; участь у створенні й утіленні антикризового плану; контроль реалізації антикризових заходів; напрями діяльності в разі відмови стейкхолдерів залучати внутрішній аудит до перелічених вище заходів. Розглянемо ці напрями докладніше.

Першочерговим напрямом є призупинення виконання річного плану аудиту. Основним аргументом на підтримку цього кроку є те, що річний план, затверджений до початку пандемії, скоріше за все, втратив свою актуальність. Перед власниками та керівництвом компанії зараз стоїть завдання виживання бізнесу, усе інше не має значення.

Однією з найбільших критик із боку менеджменту (середнього, а часто і вищої ланки) на адресу внутрішнього аудиту є непродуктивне навантаження на бізнес, що відволікає співробітників від виконання основних обов'язків. Життєво необхідно не відволікати персонал компанії за запитами, не пов'язаними безпосередньо

з поточними завданнями забезпечення виживання бізнесу. Необхідно показати, що функція внутрішнього аудиту не відірвана від реальності і розуміє пріоритети, які стоять перед бізнесом тут і зараз.

Безумовно, перш ніж робити такі кроки, необхідно узгодити стратегію роботи внутрішнього аудиту зі стейкхолдерами.

Наступним напрямом діяльності внутрішнього аудиту в сучасних умовах є пріоритет консультативної функції аудиту. Аудитори мають компетенції в питаннях фінансового аналізу, консалтингу, прогнозування, досліджень ринків тощо. Ці компетенції можуть бути задіяні у таких напрямках:

– оцінка пакету антикризових заходів: незалежна оцінка поточного фінансового стану бізнесу; оцінка плану антикризових заходів, підготовленого менеджментом, оцінка розрахунків зі скорочення витрат; перевірка фінансових моделей, оцінка на правильність використаних у них передумов, їх реалістичність і правдивість; перевірка прогнозних моделей із фінансової стійкості в різних сценарних умовах; оцінка достовірності розрахованого касового розриву і дати його виникнення; перевірка відповідних джерел фінансування касового розриву, обґрунтованості вартості залучення коштів для покриття касового розриву (порівняння з ринковими ставками), терміну використання залучених коштів;

– інші заходи: пошук неврахованих в антикризовому плані напрямів скорочення витрат; повторне висунення пропозицій щодо економії витрат, які були раніше відхилені (з огляду на зміну картини світу, вони можуть стати актуальними); оптимізація тендерної процедури (наприклад, переведення усіх великих закупівель на платформи електронних торгів, розміщення інформації про великі закупівлі на вебсайті компанії й інших відкритих джерелах інформації); перевірка всіх великих постачальників, які впливають на діяльність компанії, з метою забезпечення безперервності каналів постачання і зниження ризику завищених цін на куповані товари; аналіз ринкової ситуації: «Що роблять конкуренти? Яку допомогу пропонує держава та чи використовує бізнес її повний потенціал (податкові послаблення, виплати підприємцям тощо)?»; пошук альтернативних некласичних для бізнесу каналів збуту і асортиментних напрямів, в які змістився фокус покупців.

У всіх зазначених заходах внутрішній аудит може стати помічником вищому керівництву або повністю чи частково замінити зовнішніх консультантів.

Одним із наступних напрямів діяльності внутрішнього аудиту є участь у створенні та утіленні антикризового плану. Це чудова можливість допомогти бізнесу порадами в режимі онлайн, запропонувати неординарні вирішення проблем, що виникли, оцінити ті чи інші ризики

під час обговорення і дати негайний зворотний зв'язок у той момент, коли він так гостро необхідний. Але найважливіше – це можливість брати участь у реалізації антикризового плану. Як правило, його виконання вимагає значних людських ресурсів, які в поточний період складно швидко знайти. Службі внутрішнього аудиту потрібно бути готовою допомогти у вирішенні будь-яких проблем своїми співробітниками, не боятися брати на себе відповідальність, адже в майбутньому, після закінчення пандемії, це дасть змогу зміцнити свою професійну репутацію.

Наступним напрямом діяльності внутрішнього аудиту в сучасних умовах є контроль над реалізацією антикризових заходів.

У процесі прийняття термінових антикризових заходів необхідний контроль може бути просто проігнорований менеджментом підприємства за браком часових ресурсів. Служба внутрішнього аудиту може виступити гарантом упровадження (проведення) необхідних контрольних процедур.

Також у процесі реалізації антикризового пакету заходів найчастіше конфлікти між підрозділами компанії або відсутність менеджера того чи іншого проєкту (у результаті відсутня одна особа, що контролює «розшивку» вузьких місць реалізації проєкту для його якнайшвидшого впровадження, що призводить до уповільнення темпів реалізації проєкту) можуть вплинути на час реалізації вибраної антикризової стратегії, тим самим погіршивши і так непросту ситуацію. На даному етапі внутрішній аудит може бути арбітром (медіатором) для прискорення реалізації тих чи інших рішень.

Наступні основні антикризові заходи можуть вимагати контролю з боку внутрішнього аудиту з метою їх негайної реалізації й одночасної мінімізації втрат:

- переведення всіх офлайн-каналів збуту (для бізнесів, які потрапили під дію карантинних заходів) в онлайн із мінімізацією втрат;

- відмова від традиційного баннерного маркетингу, зовнішньої реклами, реклами в друкованих виданнях на користь digital-напрямку (контроль над припиненням усіх чинних угод);

- забезпечення переходу всіх співробітників на віддалену роботу, безпеку власних і клієнтських даних під час такого переходу;

- домовленості про призупинення чи істотне зниження орендних платежів, досягнуті в результаті переговорів з орендодавцями (перевірка зафіксованих домовленостей на повноту списку, періоди домовленостей, «заморозка» платежів тощо);

- проведення роботи з усіма постачальниками щодо відстрочення платежів на максимально допустимі терміни, отримання домовленостей в тій чи іншій формі, що вимагається

за договором, щоб уникнути штрафних санкцій (контроль фіксації досягнутих домовленостей);

- мінімізація оплати праці в період віддаленої роботи і додаткових «канікул» (у рамках установлених у Трудовому кодексі норм, перевірка відмін доплат тим співробітникам, які були переведені на віддалену роботу);

- призупинення платежів за договорами клінінгу, охорони, інкасації, сервісного обслуговування, Інтернету в торгових підрозділах, закритих на карантин;

- «замороження» всіх відвантажень товару в торговельні підрозділи, закриті на карантин (контроль призупинення заявок транспортним організаціям);

- закриття торгових точок тільки в тих містах чи торгових центрах, де оголошено карантин або де торгові центри прийняли рішення закритися;

- пошук партнерів і терміновий запуск доставки (якщо до цих пір не було впроваджено), налагодження роботи в режимі кухні на винос (для громадського харчування);

- посилення роботи з клієнтами у соціальних мережах із метою отримання у тому числі швидкого зворотного зв'язку від покупців (найчастіше клієнти є відмінним генератором нових форм взаємодії з ними);

- робота з клієнтською базою даних (CRM), стимулювання офлайн-клієнтів до переходу в онлайн шляхом націлених розсилок чи пуш-повідомлень;

- перенесення планів щодо купівлі значних основних засобів (транспортні засоби, земля) або заміщення даних планів покупки орендою в поточних умовах невизначеності тощо.

За всіма цими питаннями внутрішній аудит може дати впевненість керівництву в реалізації або нереалізації даних заходів у зазначений термін і водночас підштовхнути відповідальних осіб до виконання заходів згідно з планом.

Заключним є напрям діяльності в разі відмови стейкхолдерів залучати внутрішній аудит до описаних вище заходів. Якщо не вдалося переконати керівництво в необхідності залучення внутрішнього аудиту в зазначених вище заходах, потрібно використовувати час, який вивільнився, для завдань, які не будуть відволікати менеджмент компанії від реалізації антикризового плану. Потрібно проводити аудиторські процедури, які не потребують залучення менеджменту: збір та аналіз даних, написання звітів. Необхідно сфокусуватися на проєктах, здатних принести економію витрат та збільшення виручки.

**Висновки.** Отже, під впливом пандемії внутрішній аудит змушений змінюватися та адаптуватися до сьогодення. Для того щоб йти в ногу зі змінами в бізнесі, внутрішній аудит має виконувати функцію помічника та консультанта керівництва підприємства.



**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Виноградова М.О., Жидєєва Л.І. Аудит : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2014. 654 с.
2. Аудит: методика і організація : навчальний посібник / Н.І. Гордієнко та ін. ; 2-е вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2017. 319 с.
3. Коркушко О.Н., Кушнір Л.А. Внутрішній аудит на підприємстві: суть та особливості організації. *Інфраструктура ринку*. 2020. № 42. С. 363–366. URL: [http://market-infr.od.ua/journals/2020/42\\_2020\\_ukr/63.pdf](http://market-infr.od.ua/journals/2020/42_2020_ukr/63.pdf) (дата звернення: 10.05.2021).

**REFERENCES:**

1. Vynogradova M.O., Zhydjejeva L.I. (2014) *Audyt* [Audit]. Kyiv: «Centr uchbovoji literatury». (in Ukrainian)
2. Hordiienko N.I., Kharlamova O.V., Mizik Yu.I., Konoplina O.O. (2017) *Audyt: metodyka i orhanizatsiia* [Audit: methodology and organization]. Kharkiv: KhNUMH im. O. M. Beketova. (in Ukrainian)
3. Korkushko O.N., Kushnir L.A. (2020) Vnutrishnij audyt na pidprijemstvi: sutj ta osoblyvosti orghanizaciji [Internal audit at the enterprise: the essence and features of the organization]. *Infrastruktura rynku*, no. 42, pp. 363–366. Available at: [http://market-infr.od.ua/journals/2020/42\\_2020\\_ukr/63.pdf](http://market-infr.od.ua/journals/2020/42_2020_ukr/63.pdf) (accessed 10 May 2021).