

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ

*За редакцією доктора економічних наук,
доцента Слободяник Ю. Б.*

Навчальний посібник

Суми
ТОВ «ВПП «Фабрика друку»
2018

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ

*За редакцією доктора економічних наук,
доцента Слободяник Ю. Б.*

Навчальний посібник

**Суми
ТОВ «ВПП «Фабрика друку»
2018**

УДК 657.6
В60

Рецензенти:

Р. В. Кузіна – доктор економічних наук, доцент
Н. О. Лоханова – доктор економічних наук, професор
Л. В. Чижевська – доктор економічних наук, професор

Авторський колектив:

Ю. Б. Слободяник: загальна редакція, передмова, теми 1 – 7, контрольні питання, тестові завдання для перевірки знань, практичні завдання, термінологічний словник, додатки
Л. В. Зварич: тестові завдання для перевірки знань, практичні завдання, термінологічний словник

Рекомендовано до друку вченою радою Одеського національного економічного університету, протокол № 6 від 27.02.2018

В60 Внутрішній аудит : навчальний посібник / за ред. Ю. Б. Слободяник. – Суми :ТОВ «ВПІ «Фабрика друку», 2018. – 248 с.
ISBN 978-617-7456-04-08

У навчальному посібнику розкрито історію становлення, сутність, мету, принципи, предмет, об'єкти і завдання внутрішнього аудиту. Розглянуто питання регламентації функції внутрішнього аудиту. Висвітлено проблеми організації та методики проведення внутрішнього аудиту на підприємствах. Навчальний посібник, крім теоретичного матеріалу, містить практичні завдання, тести і контрольні питання за кожною темою, термінологічний словник.

Для студентів вищих навчальних закладів, аспірантів, викладачів, керівників підприємств, бухгалтерів, внутрішніх аудиторів, незалежних аудиторів та інших фахівців у сфері контролю.

УДК 657.6

ISBN 978-617-7456-04-08

© Слободяник Ю. Б., 2018

© Зварич Л. В., 2018

© ТОВ «ВПІ «Фабрика друку», 2018

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	5
<i>ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 1. ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ.....</i>	<i>7</i>
ТЕМА 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ.....	7
1.1 Сутність і мета внутрішнього аудиту	7
1.2 Принципи внутрішнього аудиту	13
1.3 Відмінності внутрішнього і зовнішнього аудиту.....	20
1.4 Предмет, об'єкти і завдання внутрішнього аудиту.....	24
Контрольні питання.....	30
Практичні завдання.....	31
Тестові завдання для перевірки знань.....	34
ТЕМА 2. РЕГЛАМЕНТАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ.....	38
2.1 Професійні організації внутрішніх аудиторів.....	38
2.2 Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту.....	45
2.3 Нормативно-правове регулювання внутрішнього аудиту в Україні....	51
Контрольні питання.....	60
Практичні завдання.....	61
Тестові завдання для перевірки знань.....	64
ТЕМА 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	68
3.1 Загальні вимоги до організації функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві.....	68
3.2 Положення про службу внутрішнього аудиту.....	73
3.3 Права, обов'язки і відповідальність внутрішніх аудиторів.....	78
3.4 Оцінка ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту...	84
Контрольні питання.....	89
Практичні завдання.....	90
Тестові завдання для перевірки знань.....	93
<i>ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 2. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ.....</i>	<i>98</i>
ТЕМА 4. ПЛАНУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ.....	98
4.1 Підготовка стратегічного і річного планів внутрішнього аудиту.....	98
4.2 Оцінка ризиків аудиторського контролю.....	103

4.3 Складання плану та робочої програми аудиторського завдання.....	110
Контрольні питання.....	114
Практичні завдання.....	115
Тестові завдання для перевірки знань.....	118
ТЕМА 5. ІНСТРУМЕНТАРІЙ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ.....	122
5.1 Методичні прийоми внутрішнього аудиту.....	122
5.2 Аудиторські докази.....	128
5.3 Аудиторські процедури.....	133
5.4 Виявлення шахрайства.....	138
Контрольні питання.....	143
Практичні завдання.....	143
Тестові завдання для перевірки знань.....	148
ТЕМА 6. ДОКУМЕНТУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ.....	152
6.1 Вимоги до документації внутрішнього аудиту.....	152
6.2 Робочі документи внутрішнього аудитора.....	156
6.3 Звітність внутрішнього аудитора.....	161
Контрольні питання.....	166
Практичні завдання.....	167
Тестові завдання для перевірки знань.....	170
ТЕМА 7. ОРГАНІЗАЦІЯ КОМУНІКАТИВНИХ ЗВ'ЯЗКІВ У СФЕРІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ.....	174
7.1 Взаємодія служби внутрішнього аудиту з найвищим керівництвом підприємства.....	174
7.2 Комунікативні зв'язки внутрішніх аудиторів з іншими підрозділами підприємства.....	178
7.3 Взаємодія внутрішніх і зовнішніх аудиторів.....	182
Контрольні питання.....	188
Практичні завдання.....	190
Тестові завдання для перевірки знань.....	192
ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК.....	197
ЛІТЕРАТУРА.....	205
ДОДАТКИ.....	210

ПЕРЕДМОВА

Сучасні умови ведення бізнесу характеризуються наявністю різноманітних ризиків, надмірним регулюванням, геополітичною та фінансово-економічною нестабільністю. Керівництво підприємств зіштовхується з необхідністю, з одного боку, активно вирішувати поточні питання управління бізнесом, задовольняти наростаючі потреби клієнтів, держави та інших зацікавлених сторін, з іншого боку, – з вимогою забезпечення сталого розвитку підприємства у майбутньому. Умови невизначеності, необхідність побудови ефективних моделей внутрішнього контролю, розвиток корпоративного управління актуалізували потребу створення служб внутрішнього аудиту.

Становлення і розвиток функції внутрішнього аудиту пов'язані з різким збільшенням масштабів бізнесу після Другої світової війни, потребами забезпечення економного та ефективного витрачання ресурсів компаній, що вимагало адекватних механізмів контролю, оцінки і управління зростаючими бізнес-ризиками.

Мета і завдання сучасної служби внутрішнього аудиту на підприємстві обумовлюються станом системи внутрішнього контролю, зрілістю керівництва та співробітників, наявністю систем управління ризиками та корпоративного управління. Чим менша ефективність цих систем, тим більша частка завдань внутрішніх аудиторів пов'язана з розслідуванням фактів шахрайства і розкрадання активів підприємства. Утім, якщо механізми внутрішнього контролю підприємства працюють ефективно, то роль служби внутрішнього аудиту змінюється. Сьогодні керівництво підприємств зацікавлено у тому, щоб служба внутрішнього аудиту приносила більше користі, працюючи на випередження і виконуючи роль довіреного радника, часто навіть за межами традиційного аудиту.

Ефективність функціонування служби внутрішнього аудиту залежить від багатьох чинників, зокрема, від правильної організації її діяль-

ності, знаходження спільної мови з найвищим керівництвом, включаючи узгодженість з бізнес-цілями, стратегією розвитку підприємства, управлінням кадровим потенціалом тощо. Все це вимагає від професійних внутрішніх аудиторів наявності специфічних знань і навичок, які б дозволили швидко та результативно вирішувати поставлені власниками підприємства та його керівництвом завдання.

Структурно навчальний посібник складається з двох змістовних модулів – «Організація внутрішнього аудиту» та «Методика проведення внутрішнього аудиту». У матеріалах першого модуля висвітлено теоретичні основи внутрішнього аудиту, його мету, функції та принципи. Розглянуто історію та передумови виникнення внутрішнього аудиту як суспільного інституту. Проаналізовано міжнародний досвід становлення внутрішнього аудиту, вітчизняні нормативно-правові акти, що регламентують його здійснення. Охарактеризовано організаційно-правові засади функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві.

У матеріалах другого модуля розкрито методологічні основи внутрішнього аудиту як процесу здійснення незалежної оцінки і винесення об'єктивного висновку та професійної діяльності. Крім того, у посібнику подано контрольні питання, практичні та тестові завдання для перевірки знань, термінологічний словник і рекомендовану літературу. У додатках розміщено допоміжні матеріали для засвоєння теоретичних знань і виконання практичних завдань.

Навчальний посібник спрямований на формування відповідних компетентностей у студентів вищих навчальних закладів, аспірантів, внутрішніх та незалежних аудиторів, керівників і бухгалтерів підприємств, установ та організацій усіх форм власності, фахівців державних контролюючих органів.

ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 1.

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Тема 1. Концептуальні основи внутрішнього аудиту

1.1 Сутність і мета внутрішнього аудиту

Історія виникнення і розвитку внутрішнього аудиту нерозривно пов'язана з контролем у сфері господарських відносин, що виникає з появою перших звітів про доходи, витрати та зібрані податки. Історичні довідки щодо цього відносять до 4 000 р. до н. е. у цивілізаціях Близького Сходу. Основною причиною проведення контролю було занепокоєння правителів щодо правильності та своєчасності обліку надходжень до скарбниці. З існуючих джерел відомі різні види внутрішніх перевірок, що проводилися древніми греками, римлянами, єгиптянами. Ознаки аудиту простежуються у системах державних фінансів династії Чжао в Китаї, Вавилонії, Греції, Римської імперії, міст-держав Італії тощо. У ті часи було створено своєрідну систему стримувань і противаг для боротьби з некомпетентними чиновниками, схильними до помилок в обліку та неточностей, а також з корумпованими чиновникам, вмотивованими до скоєння шахрайства, коли виникала така можливість [63].

Застереження щодо необхідності контролю містяться і у Біблії, де зазначено, що якщо працівники мають можливість красти, вони можуть цим скористатися. Прикладом тогочасного внутрішнього контролю є обмеження доступу до активів, розподіл обов'язків осіб, що працюють з цими активами, потреба в компетентних і чесних співробітниках [62].

Розвиток і ускладнення суспільно-економічних відносин спричинили удосконалення обліку і контролю господарської діяльності, усвідомлення важливості систематичного проведення інвентаризацій з метою перевірки звітних і фактичних залишків цінностей і заборгованос-

тей, підтвердження правильності визначення виручки від продажу товарів і послуг. Стрімкий розвиток торгівлі, промисловості, ринків позикового капіталу, складність розрахунків і збільшення обсягів облікових робіт спричинили виникнення і розвиток подвійної бухгалтерії. Лука Пачолі (1445–1517 рр.) у своїх трактатах звернув увагу на необхідність фінансового контролю достовірності ведення облікових записів. Перевірити правильність записів у облікових книгах, сформованих за принципом подвійного запису, стало набагато легше і надійніше, що сприяло становленню контролю. Як зазначають дослідники, стародавні контрольні заходи були дуже схожі на сучасні та включали вивчення правильності облікових записів, оцінку правомірності операцій, відображених на рахунках, тощо.

Протягом кількох століть європейські системи бухгалтерського обліку та контролю поширилися світом. Масштаби і складність підприємницької діяльності зростали з розвитком грошових відносин і торгівлі, актуалізувавши потребу окремої контрольної функції щодо перевірки бухгалтерської інформації, використовуваної для прийняття управлінських рішень на різних рівнях. Крім того, управління потребувало певних засобів оцінки ефективності діяльності, а також чесності та відданості співробітників інтересам компанії.

Таким чином, потреба у забезпеченні дотримання інтересів власника щодо збереження майна, попередження його розкрадання, підтвердження достовірності господарських операцій та їх відображення в бухгалтерському обліку обумовила появу і подальший розвиток внутрішнього аудиту як напряду практичної діяльності. З розвитком промисловості, ускладненням господарської діяльності, утворенням великих суб'єктів господарювання і природних монополій підвищувався попит на фахівців, які могли б забезпечити виявлення помилок і маніпуляцій з документами і грошовими коштами всередині компанії.

Наразі відомою є інструкція великого промислового гіганта Німеччини «Friedrich Krupp AG», датована 1875 роком, що регулювала дія-

льність внутрішніх аудиторів компанії. Так, внутрішні аудитори компанії, що на той момент налічувала близько 45 000 працівників у сфері залізничних технологій, виробництва зброї та військової техніки, повинні були визначати дотримання законів, умов контрактів, внутрішніх політик і процедур, правильність відображення операцій в обліку тощо. Крім того, внутрішні аудитори мали вносити власні пропозиції щодо покращення чинних політик і процедур, аналізувати укладені контракти, якість виконання їх умов тощо.

Поширення практики внутрішнього аудиту потребувало ґрунтовних досліджень його теорії і методології. Утім можна з упевненістю стверджувати, що до 1941 року внутрішній аудит не був повноцінно організованою діяльністю, не мав теоретичного підґрунтя і прописаних професійних стандартів. Саме 1941 рік став поворотним моментом у розвитку внутрішнього аудиту. Насамперед, це пов'язано з публікацією першої фундаментальної праці Віктора Брінка (Victor Z. Brink) «Внутрішній аудит: його сутність, функції та методи» («Internal auditing: its nature and function and methods of procedure» New York: Ronald, 1941). Іншим важливим фактором стало заснування у 1941 році у США Інституту внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors, ІА), поширення діяльності якого спричинило стрімкий розвиток внутрішнього аудиту не лише як виду практичної діяльності, а і як наукового напрямку.

Дослідники зауважують, що в перші роки після створення Інституту внутрішніх аудиторів внутрішній аудит продовжував сприйматися як допоміжна функція в роботі зовнішніх аудиторів при проведенні оглядів фінансової звітності або контролю окремих бухгалтерських функцій, наприклад, звіряння банківських рахунків тощо. У той час внутрішні аудитори відігравали доволі незначну роль в компаніях і мали обмежену відповідальність у сфері управління [61, 63].

Разом з тим протягом 1940-х років в умовах воєнної економіки у багатьох країнах відбулося розширення меж внутрішнього аудиту. На перший план вийшли питання ефективності планування виробництва,

забезпеченості матеріалами, достатності та якості трудових ресурсів, дотримання нормативно-правових актів, правил і процедур. У результаті цінність внутрішніх аудиторів для компанії стала очевидною для керівництва і зросла настільки, що навіть після завершення війни не відбулося скорочення кількості внутрішніх аудиторів [63].

Подальше розширення функцій внутрішнього аудиту пов'язане зі збиранням та інтерпретацією у звітності окремих господарських фактів з метою відстеження керівництвом компанії результатів діяльності за різними напрямками і в цілому [60]. Зростаюча складність операцій та їх обсягів, віддаленість власника від процесу управління компанією, виникнення специфічних ризиків, пов'язаних з наявністю потенційного конфлікту інтересів власників і найманого менеджменту, обумовили подальший розвиток функцій внутрішнього аудиту. Власники бажали мати своєрідні «очі та вуха» в компанії, що актуалізувало проблеми незалежності, об'єктивності та професійної підготовки внутрішніх аудиторів. І якщо від початку внутрішній аудит зосереджувався на захисті від шахрайства у розрахунках, втрат грошових коштів та інших активів, то згодом перевірки поширюються на всі фінансові операції, а також нефінансові дані, що включають обсяги виробництва, дотримання графіків постачання і виробництва, якість продукції тощо. Для опису нових функцій внутрішнього аудиту почали застосовувати термін «операційний аудит» (operational audit) [63].

За словами В. Брінка (V. Brink) і Дж. Кашина (J. Cashin), оскільки внутрішні аудитори використовували основні прийоми і методи аудиту, а також методи, що дуже близькі до методів бухгалтерського обліку, існувало помилкове припущення, що різниця в роботі та в кінцевих цілях бухгалтера і внутрішнього аудитора невелика. Проте дослідники наголошували на тому, що внутрішній аудитор займається дослідженням правильності тверджень, але діапазон даних, з якими він має справу, набагато ширший і стосується багатьох питань, що часто дуже віддалені від суто бухгалтерських рахунків. Крім того, внутрішній аудитор є лю-

диною компанії та має більшу зацікавленість в успішності всіх видів її діяльності. Все це обумовлює загальний підхід до формування судження внутрішнього аудитора з точки зору проблем управління [59].

У 1963 році неприбуткова дослідницька організація National Industrial Conference Board (сучасна назва – The Conference Board) проаналізувала програми внутрішнього аудиту 177 компаній і виокремила такі основні завдання:

- визначення ступеня адекватності та надійності бухгалтерського, фінансового і оперативного контролю;
- оцінка дотримання політик і процедур, встановлених у компанії;
- підтвердження наявності активів і механізмів захисту майна від зловживань, виявлення і попередження фактів шахрайства;
- перевірка надійності систем обліку і звітності;
- донесення висновків до відомих менеджерів і надання рекомендацій щодо вживання коригуючих заходів у разі потреби [66].

Проте вже до середини 1970-х років, за даними Інституту внутрішніх аудиторів, більша частина робочого часу внутрішніх аудиторів була присвячена операційному аудиту. Важливість і необхідність внутрішнього аудиту була високо оцінена і в державному секторі.

Наступним важливим кроком став перехід від функції «аудиту для управління» до функції «аудиту управління». Так, поява у 1960-х роках нового напрямку аудиту, спрямованого на оцінку ефективності, економічності та результативності функціонування компанії, що отримав назву «аудит ефективності» (performance audit), підштовхнула подальший розвиток функцій внутрішнього аудиту.

Розвиток внутрішнього аудиту як наукового напрямку та практичної діяльності тісно пов'язаний з діяльністю Інституту внутрішніх аудиторів, яким було розроблено і впроваджено професійні стандарти, кодекс професійної етики, кваліфікаційні вимоги до внутрішніх аудиторів, освітні програми щодо їх навчання тощо (детальніше ці питання розглядаються у темі 2).

Отже, до кінця 1970-х років внутрішній аудит, за оцінкою фахівців, став повноцінною професією, а його високий соціальний статус отримав суспільне визнання у різних країнах. До 1990-х років внутрішні аудитори надавали широкий спектр професійних послуг, що включав операційний аудит, аудити відповідності та ефективності, розслідування шахрайства і різноманітних порушень, оцінку операційної ефективності, аналіз операційних ризиків і ризиків діяльності, оперативні огляди фінансової звітності, комплексні аудити, консультації тощо. Для проведення контрольних заходів використовувалися різноманітні складні технологічні програми.

Піднесення професії внутрішнього аудитора тісно пов'язане з галузевою спеціалізацією, зокрема, у сферах охорони навколишнього середовища, енергетики, фінансових послуг, охорони здоров'я, транспорту, оптової та роздрібною торгівлі, технологій, діяльності неприбуткових організацій, надання державних послуг і багатьох інших. Глобалізація бізнес-середовища, жорстка конкуренція, технологічні інновації обумовлюють нові виклики для внутрішніх аудиторів. Проблеми своєчасності, надійності та релевантності інформації для прийняття управлінських рішень пов'язані з запровадженням більш ефективних структур і процесів управління. У таких умовах внутрішні аудитори, як найбільш кваліфіковані та обізнані особи в компанії, допомагають удосконаленню управління, здійснюють моніторинг операційної та стратегічної ефективності компанії.

Сучасні внутрішні аудитори мають бути готові перевірити і дати свій висновок щодо всіх без винятку процесів, включаючи системи управління, продуктивність, інформаційні системи, екологічні звіти, якість. Такий широкий спектр завдань вимагає від внутрішнього аудитора навичок аналітичного і критичного мислення, володіння сучасним інструментарієм аудиту.

Короткий екскурс в історію розвитку внутрішнього аудиту та аналіз сучасних викликів дозволяє простежити зміну концепції внутріш-

нього аудиту. Якщо на ранніх етапах він виконував функцію страхування від шахрайства, то сьогодні він є ефективним важелем управління і складовою загальної системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Отже, внутрішній аудит є повноцінним видом контролю. Також справедливим є визначення внутрішнього аудиту як прямої діяльності, надане Інститутом внутрішніх аудиторів [18]:

Внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність

Внутрішній аудит сприяє організації у досягненні поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління.

Мета внутрішнього аудиту у сучасній концепції, його місія – збереження та збільшення вартості підприємства шляхом надання ризико-орієнтованих і об'єктивних аудиторських послуг, консультацій і професійної думки.

1.2 Принципи внутрішнього аудиту

За своєю сутністю принципи є основними вихідними положеннями, які забезпечують організацію і функціонування будь-якої системи. Найбільш широкого розповсюдження в практиці внутрішнього аудиту набули основоположні принципи професійної етики внутрішнього аудитора, відокремлені у відповідних стандартах, а саме – чесність, об'єктивність, конфіденційність, професійна компетентність [19]. Проте перелічені принципи стосуються лише окремих аспектів і не в повній мірі розкривають сутність внутрішнього аудиту як виду аудиту.

Слід зауважити, що принципи аудиту як виду контролю в певних аспектах перетинаються із загальними принципами контролю у сфері фінансів, але мають свої особливості. Відповідно більшість дослідників у сфері аудиту виділяють принципи незалежності, об'єктивності та компетентності (професійної компетентності). Втім існують різні точки зору щодо необхідності поділу аудиторських принципів на певні групи. Наприклад, такі автори, як Р. Адамс [1, с. 95-96], С. М. Бичкова, М. В. Райхман, В. Я. Соколов [5, с. 132], М. Т. Білуха [7, с. 92-93], В. П. Пантелєєв [32, с. 84] виділяють принципи незалежності, об'єктивності, конфіденційності, чесності, компетентності, професійної етики, високих технічних норм, добросовісності, старанності тощо, не поділяючи їх на певні групи.

У свою чергу, Н. І. Дорош [12, с. 105], В. І. Подольський, О. О. Савін [36, с. 66-75], А. Д. Шеремет, В. П. Суйц [58, с. 31-32] називають принципи аудиту етичними. Г. М. Давидов [10, с. 34], М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна [30], Б. Ф. Усач [56] крім етичних виділяють ще й методологічні принципи, до яких відносять обов'язки перед суспільством, відкритість, організованість, неупередженість, планування.

О. А. Петрик обґрунтовує виділення, крім етичних і методологічних, організаційних принципів аудиту, до яких відносить планування, документування, відповідальність за зроблений висновок, взаємодію аудиторів, залучення експертів, повне та об'єктивне інформування клієнтів, контроль якості роботи аудитора, договірні відносини, взаємодію з клієнтом у процесі перевірки, дотримання послідовності процесу аудиту тощо [33].

В. В. Немченко і О. Ю. Редько визначають принципи внутрішнього аудиту, розподіляючи їх на такі три основні групи:

1) *Принципи професійної етики* – чесність, незалежність, об'єктивність, майстерність і компетентність, конфіденційність.

2) *Методологічні принципи* – робота, яку виконують інші аудиторі, документація, планування, аудиторські свідчення, система обліку і внутрішній контроль, аудиторський висновок і складання звітності, матеріальність (суттєвість), принцип адекватності використання аудиторських процедур, відповідальність, поінформованість клієнта.

3) *Організаційні принципи* – однаковості, системності, документального оформлення, попередження, регулярності, незалежності, відкритості [4, с. 411-414; 26, с. 48-51].

Автори зазначають, що перша група принципів є обов'язковою, а дві інші носять рекомендаційний характер.

Вважаємо поділ принципів внутрішнього аудиту на групи доречним, оскільки це дозволяє виокремити різні його аспекти, у тому числі як виду діяльності. Крім того, доцільність такого підходу набуває значення під час розробки професійних стандартів, коли можна сфокусуватися на окремих аспектах діяльності, розмежувати їх.

Виходячи з цих міркувань, окремо слід відзначити класифікаційну модель принципів контролю С. В. Бардаша, під якими він розуміє основу теоретичного або практичного пізнання [6]. Так, за проявами поліморфності автор виділяє принципи контролю як галузі наукових знань і теоретичного пізнання і принципи контролю як виду практичного пізнання (принципи організації, здійснення та етики).

Враховуючи специфіку внутрішнього аудиту як виду контролю, доцільно поділити його принципи на основоположні (теоретична складова) і методологічні (принципи проведення та організації). При цьому основоположні принципи відбивають сутність внутрішнього аудиту як суспільного явища, а методологічні – є основою його практики. Структура принципів внутрішнього аудиту представлена на рис. 1.1.

Стисла характеристика кожного з представлених принципів внутрішнього аудиту подана у табл. 1.1.

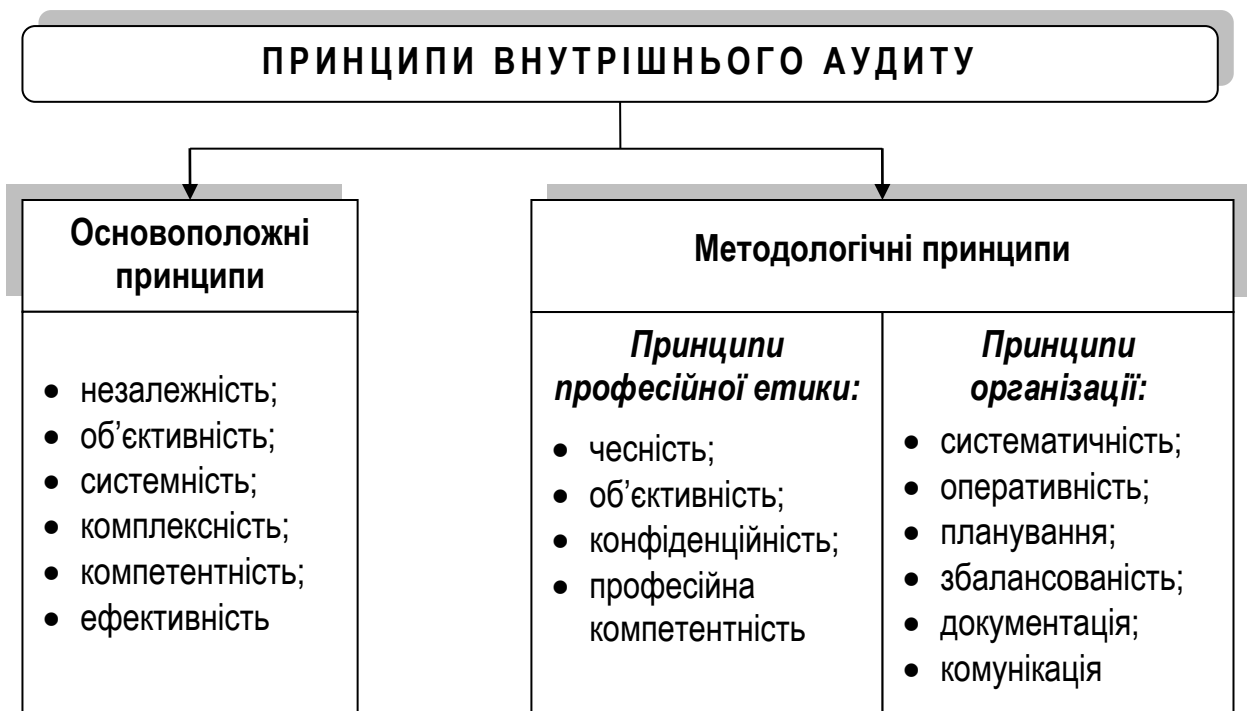


Рисунок 1.1 – Принципи внутрішнього аудиту

Основоположні принципи внутрішнього аудиту тісно корелюють з принципами аудиту як виду контролю, проте мають певні особливості. Принципи професійної етики, що є складовою методологічних принципів, розкриті у Кодексі етики внутрішніх аудиторів [19].

Принцип незалежності є ключовим з точки зору сутності внутрішнього аудиту. Без забезпечення можливості дотримання цього принципу при функціонуванні органу внутрішнього аудиту втрачається сенс його діяльності. Утім незалежність у внутрішньому аудиті є відносною. Пояснюється це тим, що орган внутрішнього аудиту знаходиться в структурі організації, підпорядковується її внутрішнім правилам і нормам. Крім того, внутрішні аудитори зазвичай є найманими працівниками всередині організації, а тому залежатимуть, принаймні фінансово, від роботодавця.

Таблиця 1.1 – Характеристика принципів внутрішнього аудиту

№	Принцип	Характеристика принципу
Основоположні принципи внутрішнього аудиту		
1	Незалежність	Незалежність внутрішнього аудиту повинна гарантуватися відповідними нормативно-правовими актами, зокрема внутрішніми для суб'єкта господарювання. Забезпечує автономність роботи органу внутрішнього аудиту – можливість самостійного вибору системи і методів проведення контрольних заходів, складання і затвердження своїх планів робіт, тематики програм контрольних заходів, форми, структури і змісту звітності за результатами контролю. Орган внутрішнього аудиту має бути захищеними від зовнішнього впливу, повинен зберігати незалежність від суб'єктів, які підлягають перевірці, що гарантуватиме збалансованість, об'єктивність і надійність аудиторських висновків
2	Об'єктивність	Полягає у неупередженості при дослідженні питань, поставлених на вирішення органу внутрішнього аудиту, складанні звітів лише на основі результатів дослідження, які мають бути підтверджені системою доказів. Вся отримана інформація повинна оцінюватися всебічно і неупереджено. Орган, що проводить внутрішній аудит, не має права втручатися в оперативну діяльність суб'єкта, що підлягає аудиту, і оцінює об'єкт перевірки з точки зору відповідності висунутим критеріям
3	Системність	Внутрішній аудит розглядається як система, що відзначається складністю структури, наявністю множинних елементів із взаємозв'язками, динамічністю поведінки всієї системи в цілому та її окремих елементів, існуванням ієрархічних і функціональних підсистем, які розвиваються на основі окремих цілей (система планування і прогнозування розвитку, система кадрового забезпечення, система організаційно-методичного забезпечення, інформаційна система тощо)
4	Комплексність	Взаємообумовлений і взаємоузгоджений розвиток системи як єдиного цілого, що забезпечує всебічне дослідження усіх аспектів внутрішнього аудиту. Реалізація у поєднанні з принципом системності дозволяє досягти організаційної повноти та цілісності. Відбувається за рахунок більш цілеспрямованого, скоординованого та продуктивного функціонування з орієнтуванням у напрямку реалізації основної мети внутрішнього аудиту
5	Компетентність	Передбачає необхідний і достатній професійний рівень суб'єктів внутрішнього аудиту, що забезпечуватиме якість внутрішнього аудиту
6	Ефективність	Здатність внутрішнього аудиту виконувати визначені завдання, досягати мети. Системний і комплексний підхід передбачають, що має оцінюватись ефективність за різними параметрами, які охоплюють різноманітні сторони господарської діяльності та мають не лише кількісний (грошовий) вимір
Методологічні принципи внутрішнього аудиту		
<i>Принципи професійної етики</i>		
1	Чесність	Основа, на якій ґрунтується довіра до судження внутрішнього аудитора

Продовження таблиці 1.1

№	Принцип	Характеристика принципу
2	Об'єктивність	Внутрішні аудитори демонструють найвищий рівень об'єктивності під час збору, оцінювання та повідомлення інформації щодо діяльності чи процесу, який перевіряється. Внутрішні аудитори роблять зважену оцінку всіх релевантних обставин та у своїх судженнях не схильні до неналежного впливу своїх власних інтересів чи інтересів інших осіб
3	Конфіденційність	Внутрішні аудитори визнають право власності на інформацію, яку вони отримують у ході виконання завдання, та її цінність і не розкривають інформацію без відповідних на те повноважень, за винятком випадків, коли таке розкриття вимагається правовим чи професійним обов'язком
4	Професійна компетентність	Внутрішні аудитори застосовують знання, навички та досвід, необхідні для надання послуг внутрішнього аудиту
<i>Принципи організації внутрішнього аудиту</i>		
5	Систематичність	Проведення внутрішнього аудиту на постійній основі, що обумовлене метою внутрішнього аудиту
6	Оперативність	Можливість оперативного здійснення контрольних заходів, що обумовлюється метою і завданнями внутрішнього аудиту. Дотримання цього принципу збільшує ефективність внутрішнього аудиту, особливо в порівнянні з іншими видами контролю
7	Планування	Внутрішні аудитори повинні планувати свою роботу, щоб переконатися, що аудит проводиться ефективно. Планування конкретних аудитів включає стратегічний і оперативний аспекти. Стратегічне планування має визначити сферу аудиту, цілі та підхід. Оперативне планування передбачає встановлення графіка аудиту та визначення характеру, часових рамок і масштабу аудиторських процедур. План аудиту має реагувати на значні зміни в обставинах і умовах аудиту, а тому є повторюваним процесом, який відбувається в ході аудиту
8	Збалансованість	Заплановані контрольні заходи мають відповідати загальній меті та завданням внутрішнього аудиту. Потрібно проводити зіставлення витрат (часу, ресурсів) і очікуваного результату від проведення внутрішнього аудиту. Встановлені політики і процедури внутрішнього аудиту мають забезпечувати збалансованість аудиторських висновків
9	Документація	Внутрішні аудитори повинні готувати аудиторську документацію детально, щоб забезпечити чітке уявлення про виконані роботи, докази, отримані результати і висновки. Аудиторська документація повинна включати план і робочу програму внутрішнього аудиту
10	Комунікація	Внутрішні аудитори повинні встановити ефективні комунікації в процесі аудиту, що включає в себе отримання інформації стосовно аудиту та забезпечення своєчасних спостережень для повноти висновків. Налагодження комунікативних зв'язків між різними підрозділами підвищуватиме ефективність внутрішнього аудиту

Проблемам забезпечення незалежності внутрішнього аудиту присвячено багато досліджень. Отже, наразі розроблені різноманітні захисні механізми, що забезпечуватимуть дотримання незалежності органу внутрішнього аудиту і кожного окремого внутрішнього аудитора (детальніше ці питання розглядаються у темі 3).

При аналізі дотримання принципу незалежності обов'язково слід аналізувати загрози, що виникатимуть у тих чи інших ситуаціях. Основні види загроз незалежності внутрішнього аудитора та їх характеристика наведені у Додатку А.

Основоположні принципи об'єктивності та компетентності тісно пов'язані з методологічними принципами внутрішнього аудиту, проте відображають саме сутність внутрішнього аудиту як галузі наукових знань і теоретичного пізнання. Наприклад, гарантувати дотримання основоположного принципу об'єктивності внутрішнього аудиту можна лише через низку правил та інструкцій, затверджених відповідно до вимог законодавства. Вірогідною є ситуація, коли при дотриманні під час проведення контрольного заходу конкретним внутрішнім аудитором етичного принципу об'єктивності порушується загальний принцип об'єктивності. Це може відбуватися у випадку, коли за результатами аудиту управлінське рішення приймає керівник підрозділу внутрішнього аудиту внаслідок закріплення відповідної вимоги у внутрішньому нормативному документі організації. Наприклад, накладає стягнення на осіб, що вчинили порушення, або видає розпорядження щодо коригування їх діяльності у майбутньому. Отже, принцип об'єктивності є фундаментальним і забезпечує виконання мети внутрішнього аудиту, тому має розглядатися не лише як принцип професійної етики.

Аналогічні міркування стосуються і принципу компетентності. Так, при формуванні органу внутрішнього аудиту певної організації і пошуку відповідних фахівців потрібно виходити з очікуваного рівня компетентності усього підрозділу в цілому. Для цього потрібно аналізувати компетентність окремих внутрішніх аудиторів комплексно, оці-

нюючи можливість гнучкого поєднання їх професійних навичок і здібностей, що забезпечуватиме ефективність функціонування органу внутрішнього аудиту. Крім того, необхідно оцінювати кожного претендента на посаду внутрішнього аудитора, виходячи з того, чи підходить він саме для цієї організації (має досвід роботи у певній галузі, специфічні навички та уміння тощо). Наприклад, наявність досвіду роботи у підрозділі внутрішнього аудиту державної установи протягом тривалого часу може не відповідати потребам приватної компанії, що працює у галузі енергетики. Такий претендент безумовно має певні професійні компетентності, проте потребує додаткового навчання та / або підвищення кваліфікації.

Таким чином, сформульовані основоположні принципи внутрішнього аудиту найбільш повно розкривають його сутність. Запропоновані методологічні принципи внутрішнього аудиту, що складаються з принципів професійної етики та принципів організації внутрішнього аудиту, мають практичну спрямованість і характеризують внутрішній аудит як діяльність.

1.3 Відмінності внутрішнього і зовнішнього аудиту

Найбільш повно характеристики внутрішнього аудиту проявляються у порівнянні з зовнішнім аудитом. Відповідне зіставлення за найбільш вагомими ознаками представлено у табл. 1.2.

Аналіз поданих у табл. 1.2 характеристик внутрішнього і зовнішнього аудиту підтверджує існуючі відмінності між цими двома видами аудиту. При цьому наявні єдині підходи до застосування методів і методичних прийомів, документування, контролю якості. На практиці зовнішні аудиторі можуть використовувати результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту, що регламентується відповідним Міжнародним стандартом аудиту МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» (детально особливості цієї взаємодії розглядаються у темі 7).

Таблиця 1.2 – Порівняльна характеристика внутрішнього і зовнішнього аудиту

Ознака	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Мета	Збереження та збільшення вартості організації шляхом надання ризик-орієнтованих і об'єктивних аудиторських послуг, консультацій і професійної думки	Підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності
Завдання	Захист інтересів власників щодо збереження власності, економного та ефективного використання ресурсів. Отримання надійної та повної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Забезпечення дотримання всіма працівниками своїх посадових обов'язків відповідно до цілей організації. Дотримання відповідності політиці, планам, процедурам, законодавству	Висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності
Регламентація	Правові основи здійснення можуть регламентуватися на рівні національного законодавства (не обов'язково) і внутрішніми положеннями суб'єкта господарювання. Проведення аудиту регламентоване Міжнародними стандартами професійної практики внутрішнього аудиту	Правові основи здійснення регламентовані на рівні національного законодавства. Організація і методика регламентована Міжнародними стандартами аудиту
Періодичність	Здійснюється систематично	Здійснюється, як правило, не частіше одного разу на рік
Суб'єкти	Спеціальний підрозділ суб'єкта господарювання або окрема посада. В окремих випадках може здійснюватися зовнішніми фахівцями за договорами (аутсорсинг). Потреба у сертифікаті часто не є обов'язковою	Аудиторські фірми або аудитори – приватні підприємці. Сертифікат аудитора є обов'язковим
Характер діяльності	Орган внутрішнього аудиту є функціональним підрозділом суб'єкта господарювання. Має бути незалежним від інших структурних і функціональних підрозділів. Підпорядковується безпосередньо керівництву (власнику) суб'єкта господарювання	Здійснюється як підприємницька діяльність аудиторськими фірмами або аудиторами - підприємцями, що є незалежними від замовника аудиту
Користувачі інформації	Власники, менеджери, зрідка – зовнішні користувачі	Зовнішні користувачі

Продовження таблиці 1.2

Ознака	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Ступінь відкритості інформації	Конфіденційна інформація, може частково оприлюднюватися за рішенням керівництва (власника)	При обов'язковому аудиті звіт аудитора оприлюднюється, при ініціативному може оприлюднюватися за рішенням замовника
Відповідальність	Працівники органу внутрішнього аудиту несуть відповідальність у межах своїх контрактів і посадових інструкцій перед керівництвом суб'єкта господарювання та його власниками	Перед замовниками аудиту, третіми особами, регуляторним органом відповідно до вимог законодавства і укладених договорів
Методи аудиту	Методи та методичні прийоми внутрішнього і зовнішнього аудиту мають єдину основу. Арсенал методів у внутрішньому аудиті може бути ширшим	
Документування	Обов'язкове оформлення робочих документів і звітів	
Підсумкові документи з аудиту	Аудиторський висновок, звіт про проведений аудит, акт перевірки та пропозиції щодо усунення зроблених зауважень, службова довідка, рекомендації, консультації, прогноз надаються керівництву (власнику). Зміст підсумкових документів визначається Міжнародними стандартами професійної практики внутрішнього аудиту, форма – внутрішніми нормативними документами суб'єкта господарювання	Аудиторський звіт надається замовнику та зацікавленим особам відповідно до законодавства. Форма аудиторського звіту регламентована Міжнародними стандартами аудиту
Звітність про діяльність аудиторів	Звіт про діяльність органу внутрішнього аудиту надається підрозділу (особі) за підпорядкуванням	Звіт про діяльність аудиторської фірми чи аудитора – підприємця надається до регуляторного органу (Аудиторська палата України)
Винагорода	Заробітна плата	Оплата за договором
Контроль якості	Згідно з відповідними Міжнародними стандартами є обов'язковим для внутрішнього і зовнішнього аудиту. Забезпечує досягнення мети аудиту	
Моніторинг результатів	Обов'язково розробляється і підтримується система моніторингу реагування на результати, надані керівництву	Не передбачений

Принципові відмінності у меті, завданнях, характері діяльності не дозволяють підміняти зовнішній аудит внутрішнім і навпаки.

Враховуючи представлені характеристики, повноцінне функціонування органу внутрішнього аудиту дозволяє забезпечити ефективну діяльність суб'єкта господарювання, його стабільність і розвиток. Належна організація роботи органу внутрішнього аудиту, його відповідність ви-

могам Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту дозволяє отримати фахову обґрунтовану оцінку господарських операцій і процесів, аналіз ринкової ситуації, конкурентних переваг, існуючих і потенційних бізнес-ризиків тощо.

Основний «недолік» внутрішнього аудиту, що обумовлює відносність його незалежності, – функціонування всередині суб'єкта господарювання як структурного підрозділу – є одночасно і ключовою його перевагою. Так, лише внутрішні аудиторі, що працюють на систематичній основі, досконало вивчили особливості виробничого процесу, документообігу, формальних і неформальних зв'язків між співробітниками і підрозділами, здатні оперативно відреагувати на слабкі місця і побачити потенційні переваги чи недоліки тих або інших управлінських рішень. Наближеність внутрішніх аудиторів до господарських процесів, за умови їх належної професійної підготовки і обізнаності, дозволяє своєчасно розпізнати ознаки кризових ситуацій, виявити резерви зростання тощо. Зазначені переваги внутрішнього аудиту роблять його незамінним для ефективного функціонування суб'єктів господарювання різних форм власності. Саме тому в багатьох країнах наявність системи внутрішнього аудиту в державному секторі є обов'язковою. Україна належить до таких країн і вже декілька років розбудовує систему внутрішнього державного аудиту [35, 41 – 48]. У приватному секторі організація внутрішнього аудиту поки що здійснюється на добровільних засадах. Утім кількість суб'єктів господарювання, що оцінили переваги запровадження внутрішнього аудиту та його функції, має тенденцію до зростання.

Підсумовуючи викладене, сформулюємо **функції** внутрішнього аудиту як виду контролю:

➤ *контрольно-діагностична* – встановлення доцільності, обґрунтованості, законності рішень, перевірка їх виконання, дотримання технічних, технологічних, правових та інших норм і нормативів, виявлення помилок і порушень; оцінювання основних тенденцій змін у зовніш-

ньому середовищі, вивчення можливостей суб'єкта господарювання, виявлення прихованих резервів у його діяльності;

➤ *інформаційно-аналітична* – збір, передача та аналіз інформації про стан об'єкта, його зв'язки з зовнішнім середовищем;

➤ *комунікативна* – забезпечення встановлення і підтримки зворотного зв'язку, надання інформації про планування і виконання прогнозів, координацію і стимулювання;

➤ *регулятивна* – упорядкування зв'язків між відділами і службами, між керівництвом і підлеглими, покращення ефективності організаційної структури суб'єкта господарювання;

➤ *превентивна* – проведення попереднього контролю попереджає відхилення, оберігає суб'єкта господарювання від небажаних наслідків тих чи інших дій та управлінських рішень;

➤ *захисна* – забезпечує збереження ресурсів суб'єкта господарювання та його власників.

1.4 Предмет, об'єкти і завдання внутрішнього аудиту

Предметом дослідження є точка зору, з якої дослідник познає цілісний об'єкт, виділяючи при цьому ключові, найбільш істотні ознаки об'єкта. У філософській трактовці предмет пізнання представляє собою сукупність властивостей – зв'язків і законів, що вивчаються даною наукою і отримали вираження в певних логічних і знакових формах. Цим предмет пізнання відрізняється від об'єкта пізнання, який існує незалежно від суб'єкта, що пізнає, – в природі, людині або суспільстві. Відмінність предмета від об'єкта пізнання полягає також у тому, що один і той же об'єкт може вивчатися багатьма науками, кожна з яких обов'язково має свій особливий предмет пізнання. Закони розвитку об'єктів, наукові гіпотези і теорії складають основні характерні риси предмету пізнання на теоретичному рівні. У методології наукової діяль-

ності об'єкт дослідження визначається як та частина об'єктивної реальності, яка протистоїть суб'єкту, що пізнає (рис. 1.2).

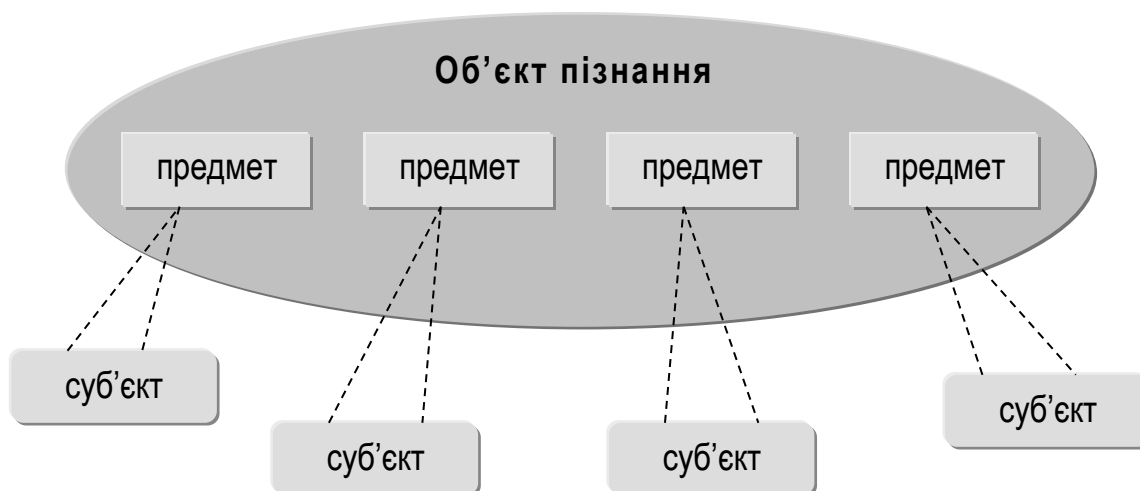


Рисунок 1.2 – Співвідношення об'єкта, предмета і суб'єкта пізнання

Особливості внутрішнього аудиту як виду контролю, його роль і функції впливатимуть на визначення його предмета.

Предмет внутрішнього аудиту – інформація про господарську діяльність, що розглядається з погляду законності, достовірності, доцільності й ефективності та є суттєвою при прийнятті управлінських рішень

Таке визначення предмета внутрішнього аудиту відповідає філософському розумінню предмета пізнання, оскільки відображає сукупність досліджуваних властивостей (законність, достовірність, доцільність і ефективність), що отримали вираження в певних логічних і знакових формах (інформація про господарську діяльність).

З урахуванням особливостей внутрішнього аудиту та філософської сутності об'єкта пізнання визначатиметься агрегований об'єкт внутрішнього аудиту.

Агрегованим об'єктом внутрішнього аудиту є господарська діяльність суб'єкта господарювання

Основними *об'єктами* внутрішнього аудиту є:

- стан ведення бухгалтерського, податкового, управлінського, статистичного та інших видів обліку суб'єкта господарювання;
- відповідність затверджених політик і процедур чинним стандартам;
- стан активів суб'єкта господарювання, умови їх зберігання;
- стан розрахунків за податками і зборами;
- фінансова звітність суб'єкта господарювання та її відповідність якісним вимогам;
- система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та її стан;
- система управління суб'єкта господарювання та його структура;
- організація і технологія виробництва;
- господарські процеси;
- організація праці та система її оплати;
- трудова дисципліна, використання робочого часу, продуктивність праці;
- претензійно-позовна робота, що проводиться суб'єктом господарювання;
- фінансовий стан і платоспроможність суб'єкта господарювання, рівень забезпеченості ресурсами та їх використання;
- відповідність діяльності суб'єкта господарювання вимогам законів, інших нормативно-правових актів, зокрема внутрішніх;
- плани стратегічного розвитку суб'єкта господарювання тощо.

Неможливо перелічити усі без винятку об'єкти внутрішнього аудиту, враховуючи його мету та функції. Залежно від ситуації, особливостей суб'єкта господарювання, вимог власників і чинного законодавства цей перелік доповнюватиметься.

Можна виділити такі *завдання* внутрішнього аудиту, поділивши їх на певні групи:

1) Завдання щодо *обліково-аналітичного забезпечення* функціонування суб'єкта господарювання:

- перевірка якості бухгалтерської інформації;
- перевірка і моніторинг системи бухгалтерського обліку;
- встановлення достовірності бухгалтерської звітності;
- контроль розрахунково-платіжної дисципліни, повноти і своєчасності розрахунків з бюджетом;
- перевірка якості оперативних даних, якими користується система управління;
- контроль достовірності оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку;
- сприяння своєчасному і повному відображенню операцій в обліку;
- перевірка засобів і способів ідентифікації інформації;
- контроль дотримання комерційної таємниці.

2) Завдання щодо *забезпечення збереження активів* суб'єкта господарювання:

- дослідження та оцінка ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
- перевірка наявності, стану й збереження активів суб'єкта господарювання;
- контроль дотримання порядку списання з баланса необоротних активів, а також боргів, нестач і втрат від порчі товарів, аналіз матеріалів щодо виявлених нестач, обґрунтованості списання заборгованості з нестач, розтрат і втрат від порчі цінностей;
- перевірка стану охорони суб'єкта господарювання, огороження і освітлення території, контрольно-пропускного режиму, правил контролю за вивезенням (ввезенням) матеріальних цінностей з території тощо;

- попередження крадіжок, привласнення активів або грошових коштів, розтрат внаслідок халатного чи некваліфікованого ставлення до власності посадових осіб, яким довірено управління грошовими і матеріальними ресурсами, попередження зловживань службовим становищем, шахрайства.

3) Завдання щодо *організаційно-правового забезпечення* функціонування суб'єкта господарювання:

- контроль дотримання суб'єктом господарювання нормативно-правових актів, зокрема внутрішніх;
- перевірка відповідності системи організаційних регламентів чинним нормативним актам і установчим документам;
- перевірка організації роботи з укладання контрактів і контролю за їх виконанням;
- перевірка поточної діяльності окремих структурних підрозділів;
- контроль дисципліни виконання рішень керівництва та / або власників, зокрема рішень щодо усунення виявлених недоліків.

4) Завдання щодо *аналізу ефективності функціонування* суб'єкта господарювання:

- перевірка функціонування системи виробництва за економічними показниками;
- аналіз ефективності функціонування системи управління виробництвом і реалізацією;
- оцінка ефективності використання ресурсів (фінансових, матеріальних, трудових, інтелектуальних, інформаційних тощо);
- оцінка ліквідності, платоспроможності та рентабельності суб'єкта господарювання;
- аналіз порядку використання прибутку;
- виявлення і аналіз внутрішніх і зовнішніх ризиків, що пов'язані з досягненням поставлених цілей суб'єкта господарювання;
- виявлення і мобілізація наявних резервів виробництва;

- попередження і усунення факторів, що негативно впливають на ефективну роботу суб'єкта господарювання (виключення марнотратства і перевитрат ресурсів, посилення режиму економії грошових коштів і матеріальних цінностей тощо);
- участь у розробці та аналізі дотримання стратегії розвитку суб'єкта господарювання;
- розробка рекомендацій з підвищення ефективності функціонування суб'єкта господарювання.

5) Інші завдання:

- організація службових розслідувань з різних випадків і надзвичайних подій (розкрадання, обман, помилки, порушення трудової дисципліни, нещасні випадки на виробництві тощо);
- організація підготовки до проведення зовнішнього аудиту, перевірок фіскальних та інших контролюючих органів;
- консультування працівників суб'єкта господарювання з питань, що належать до компетенції органу внутрішнього аудиту;
- участь у розробці планів і стратегії функціонування суб'єкта господарювання;
- розробка рекомендацій щодо удосконалення функціонування окремих підрозділів та суб'єкта господарювання у цілому;
- моніторинг господарських процесів;
- виконання окремих завдань власника, що належать до компетенції органу внутрішнього аудиту.

Перелік завдань залежить від сфери діяльності суб'єкта господарювання, його особливостей, а також від розуміння власниками і керівництвом мети і функцій органу внутрішнього аудиту. У будь-якому випадку внутрішні нормативні документи суб'єкта господарювання щодо організації функціонування підрозділу внутрішнього аудиту мають передбачати виконання визначених завдань.

Контрольні питання

1. Які етапи становлення і розвитку внутрішнього аудиту можна виокремити?
2. Охарактеризуйте ранню концепцію внутрішнього аудиту.
3. Як змінилася сьогодні концепція внутрішнього аудиту?
4. Охарактеризуйте сутність внутрішнього аудиту та його роль в управлінні суб'єкта господарювання.
5. Яка основна мета здійснення внутрішнього аудиту?
6. Охарактеризуйте основоположні принципи професійної етики внутрішнього аудитора.
7. Дайте порівняльну характеристику мети, об'єктів і суб'єктів внутрішнього і зовнішнього аудиту.
8. У чому полягають відмінності між внутрішнім і зовнішнім аудитом стосовно періодичності проведення і ступеня відкритості інформації?
9. Назвіть основні методи проведення внутрішнього аудиту. Чи відрізняються вони від методів зовнішнього аудиту?
10. Що є об'єктами внутрішнього аудиту?
11. Як можна класифікувати об'єкти внутрішнього аудиту?
12. Чи є відмінності між підсумковими документами у внутрішньому і зовнішньому аудиті?
13. Охарактеризуйте взаємозв'язок внутрішнього і зовнішнього аудиту. Чи можна зовнішній аудит замінити внутрішнім?
14. Які завдання виконує внутрішній аудит?
15. У чому полягає конфлікт між власниками і найвищим керівництвом суб'єкта господарювання? Який його вплив на здійснення внутрішнього аудиту?

Практичні завдання

Завдання 1.1. Проаналізувати визначення внутрішнього аудиту, що сьогодні використовуються науковцями і практиками, а також ті, що містяться у вітчизняних чинних нормативно-правових актах. Відповідь оформити у вигляді таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Визначення внутрішнього аудиту

№	Джерело	Визначення поняття «внутрішній аудит»
<i>Наукові та навчально-методичні публікації</i>		
1		
2		
...		
<i>Нормативно-правові акти України</i>		
1		
2		
...		

Завдання 1.2. На підставі зібраних у завданні 1.1 даних (табл. 1.3) провести аналіз позитивних і негативних аспектів визначень поняття «внутрішній аудит». За результатами проведеного аналізу запропонувати власне визначення внутрішнього аудиту.

Завдання 1.3. Визначити правильність поданих тверджень. Відповідь аргументувати.

- 1) Внутрішній аудит є тотожним внутрішньому контролю суб'єкта господарювання.
- 2) На підрозділ внутрішнього аудиту можна покласти будь-які управлінські функції.
- 3) Функції внутрішнього аудиту на різних підприємствах можуть бути різними.

- 4) На перелік об'єктів внутрішнього аудиту впливає форма власності суб'єкта господарювання, його організаційно-правова форма господарювання, види діяльності та організаційна структура.
- 5) Налагоджена комунікація між різними підрозділами і службами впливає на якість внутрішнього аудиту.
- 6) Підрозділ внутрішнього аудиту має доступ до всіх без винятку служб і підрозділів суб'єкта господарювання, а також до будь-якої інформації.
- 7) Предметом внутрішнього аудиту є захист інтересів власників щодо збереження та ефективного використання ресурсів суб'єкта господарювання.
- 8) Працівники підрозділу внутрішнього аудиту зобов'язані дбати про свою професійну компетентність.
- 9) Власник та / або керівництво суб'єкта господарювання повинні дбати про професійну компетентність працівників підрозділу внутрішнього аудиту.
- 10) Внутрішній аудит відрізняється від зовнішнього масштабом перевірки.

Завдання 1.4. Визначити правильність поданих тверджень. Відповідь аргументувати.

- 1) Внутрішній аудит є різновидом підприємницької діяльності.
- 2) Підрозділ внутрішнього аудиту призначений обслуговувати інтереси керівництва суб'єкта господарювання (тобто менеджерів вищої ланки).
- 3) Внутрішній аудит на розсуд керівництва суб'єкта господарювання може проводитися на поточній, періодичній чи одноразовій основі.
- 4) Здійснення наступного контролю є характерним для внутрішнього аудиту.
- 5) Внутрішній аудит регламентований на рівні закону.

- 6) Мета внутрішнього аудиту визначається вищим керівництвом суб'єкта господарювання.
- 7) Професійна кваліфікація внутрішніх аудиторів регламентується державою.
- 8) Внутрішній аудит призначений для зовнішніх користувачів.
- 9) Внутрішній аудит входить до складу функціональної служби з обліку, управління, економіки.
- 10) Щорічно звіт про діяльність служби внутрішнього аудиту надається до Аудиторської палати України.

Завдання 1.5. Визначити об'єкти внутрішнього аудиту залежно від поставленого завдання. Відповідь оформити у вигляді таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Завдання і об'єкти внутрішнього аудиту

Завдання внутрішнього аудиту	Об'єкти внутрішнього аудиту
Перевірка системи бухгалтерського обліку	
Перевірка дотримання законів і внутрішніх нормативних документів	
Контроль виконання рішень власника	
Контроль дотримання комерційної таємниці	
Розслідування факту знищення ТМЦ на складі	
Оцінка ефективності використання трудових ресурсів підприємства	
Перевірка поточної діяльності відділу охорони праці і безпеки життєдіяльності	

Тестові завдання для перевірки знань

1. Внутрішній аудит – це...:

- а) процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети;
- б) передбачуваний обсяг і порядок проведення аудиторської перевірки;
- в) незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультування, що має додавати вартості організації та покращувати її діяльність;
- г) функція економіки.

2. Внутрішній аудит...:

- а) виник у 1941 році з заснуванням Інституту внутрішніх аудиторів;
- б) виник пізніше ніж зовнішній аудит;
- в) нерозривно пов'язаний з розвитком контролю у сфері господарських відносин;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

3. Причина, яка обумовлює необхідність проведення внутрішнього аудиту, полягає у тому, що...:

- а) система бухгалтерського обліку не дає повної інформації, необхідної для своєчасного ухвалення рішень;
- б) керівники структурних підрозділів і окремі фахівці не завжди володіють відповідними знаннями і досвідом для прийняття ефективних управлінських рішень;
- в) зростання масштабів діяльності збільшує кількість рівнів управління, що створює проблеми комунікації і координації;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

4. Метою внутрішнього аудиту є...:

- а) захист інтересів власників щодо збереження та ефективного використання ресурсів підприємства;

- б) отримання достовірної та повної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо вдосконалення організації та управління виробництвом;
- в) виявлення та мобілізація резервів збільшення росту, безпека бізнесу;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

5. *Оберіть правильне твердження з запропонованих:*

- а) внутрішній аудит має багато спільних рис з зовнішнім аудитом, тому він може повністю замінити зовнішній аудит;
- б) внутрішній аудит має багато спільних рис з зовнішнім аудитом, проте він не може повністю замінити зовнішній аудит;
- в) внутрішній аудит не має спільних рис з зовнішнім аудитом, тому він не може повністю замінити зовнішній аудит;
- г) внутрішній аудит не має спільних рис з зовнішнім аудитом, тому він може повністю замінити зовнішній аудит.

6. *До основних функцій внутрішнього аудиту належать...:*

- а) контрольно-діагностична та інформаційно-аналітична;
- б) комунікативна і регулятивна;
- в) превентивна і захисна;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

7. *Предметом внутрішнього аудиту є...:*

- а) процеси і явища, пов'язані з господарською діяльністю суб'єкта господарювання;
- б) сукупність інформації, що є суттєвою при прийнятті управлінських рішень;
- в) управлінський персонал і спеціалісти, до функціональних обов'язків яких входить попередній, поточний і наступний контроль;
- г) планування і прогнозування, організація, координація, облік, аналіз, контроль.

8. *До об'єктів внутрішнього аудиту належать...:*

- а) стан ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;
- б) платоспроможність і фінансова стійкість;

- в) планування, нормування і стимулювання на підприємстві;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

9. До завдань внутрішнього аудиту належать...:

- а) перевірка дотримання законів і внутрішніх правил;
- б) перевірка поточної діяльності окремих структурних підрозділів;
- в) оцінка ефективності використання ресурсів (фінансових, матеріальних, трудових, інтелектуальних);
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

10. Система управління підприємством і його структура є...:

- а) суб'єктом внутрішнього аудиту;
- б) об'єктом внутрішнього аудиту;
- в) предметом внутрішнього аудиту;
- г) завданням внутрішнього аудиту.

11. Визначте, що з переліченого не є завданням внутрішнього аудиту...:

- а) контроль дотримання комерційної таємниці;
- б) оцінка ризиків окремих операцій на підприємстві при плануванні аудиторських процедур внутрішнього аудитора;
- в) оцінка ризиків окремих операцій на підприємстві при плануванні аудиторських процедур зовнішнього аудитора;
- г) розслідування окремих випадків (розкрадання, обману, помилки на значні суми) та неадекватних дій управлінського персоналу.

12. Визначте, що з переліченого не є об'єктом внутрішнього аудиту...:

- а) система управління підприємством;
- б) виробничо-господарська діяльність;
- в) організація і технологія виробництва;
- г) правильність відображення операцій з придбання товарів у покупців.

13. Яку відповідальність несе внутрішній аудитор?

- а) дисциплінарну;
- б) адміністративну;
- в) цивільно-правову і кримінальну;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

14. Контрольна функція внутрішнього аудиту полягає у...:

- а) визначенні адекватності політики підприємства встановленим параметрам та оцінці ефективності обліку й менеджменту;
- б) плануванні роботи внутрішнього аудитора виходячи з потреб акціонерів, інвесторів, правління підприємства та раціонального використання можливостей підрозділу;
- в) експертній оцінці та аналізі ефективності важливих аспектів господарської діяльності;
- г) наданні поточних консультацій працівникам інших підрозділів.

15. Вимога професійної компетентності внутрішнього аудитора передбачає наявність...:

- а) диплома спеціаліста чи магістра економічного чи правового напрямку;
- б) досвіду обіймання керівних посад;
- в) знань, навичок і досвіду, необхідних для надання послуг з внутрішнього аудиту;
- г) сертифіката аудитора.

Тема 2. Регламентация внутрішнього аудиту

2.1 Професійні організації внутрішніх аудиторів

Становлення внутрішнього аудиту як професійної діяльності пов'язане з утворенням Інституту внутрішніх аудиторів у 1941 році. У цей час внутрішній аудитор Північноамериканської компанії в Нью-Йорку (The North American Company in New York) Джон Терстон (John V. Thurston) і Роберт Мілн (Robert V. Milne), працюючи разом у підкомітеті внутрішнього аудиту, що був створений спільно Інститутом Едісон Електрик (The Edison Electric Institute) і Американською асоціацією газу (The American Gas Association), вирішили об'єднати зусилля професіоналів і створити незалежну організацію внутрішніх аудиторів. Їх увагу привернула книга Віктора Брінка (Victor Z. Brink), що вийшла у цьому ж році. Об'єднавшись, В. Брінк, Дж. Терстон і Р. Мілн утворили організаційний комітет і за підтримки невеликої групи практиків з різних штатів США 17 листопада 1941 року зареєстрували *Інститут внутрішнього аудиту* (*The Institute of Internal Auditors, ІА*). Першими членами ІА стали 24 професійних внутрішніх аудиторів, а Дж. Терстона було обрано першим президентом ІА. Утім на кінець першого року існування інституту вже налічувалося 104 його члени. До 1957 року кількість членів інституту зросла до 3 700, а 20 відсотків членів були з-за меж США [68].

Організація внутрішніх аудиторів дозволила об'єднати їх розрізнені зусилля із захисту своїх інтересів, а також сприяла подальшому розвитку професійної майстерності, підвищенню ефективності їх діяльності. Наразі інститут координує і регулює діяльність внутрішніх аудиторів, забезпечує загальноосвітню діяльність і розробляє норми професійної практики [29].

На початку 70-х років XX ст. інститут переніс свій міжнародний центр до штату Флорида. Сьогодні ІА є міжнародною організацією, що налічує більш ніж 185 000 членів у всьому світі (отримав назву ІА Global). Крім відділень інституту в США існують національні інститути того ж профілю в Австралії, КНР, Індії, Японії, Малайзії, Новій Зеландії, Південній Африці, Великобританії та Північній Ірландії.

Сучасна місія Інституту внутрішніх аудиторів полягає у забезпеченні динамічного лідерства для глобальної професії внутрішнього аудиту. Діяльність, що спрямована на підтримку цієї місії, передбачає:

- популяризацію і просування цінності фахівців з внутрішнього аудиту для їх організацій;
- надання комплексних професійних можливостей у сфері освіти і розвитку, стандартів та інших керівництв з професійної практики, програм сертифікації;
- дослідження, розповсюдження та просування знань щодо внутрішнього аудиту та його відповідної ролі у контролі, ризик-менеджменту і управління для практиків і зацікавлених сторін;
- навчання практиків та інших відповідних слухачів кращим практикам внутрішнього аудиту;
- об'єднання внутрішніх аудиторів з усіх країн для обміну інформацією та кращим досвідом [68].

Основними перевагами членства у ІА Global керівництво інституту визначає такі: доступ учасників до навчальних програм, інформаційних ресурсів і мережевих можливостей, призначених для підвищення ефективності роботи; допомогу в оволодінні основними компетенціями внутрішнього аудиту; створення ефективних інструментів і методів отримання облікових даних; підтримання міцних професійних комунікацій.

Значні зусилля Інститут внутрішніх аудиторів спрямовує на просування ідеї неоцінимої ролі внутрішнього аудиту для суб'єктів господарювання. Від імені професійної спільноти внутрішніх аудиторів інститут працює над розвитком відносин з зацікавленими сторонами, які

розширюють розуміння і визнання внутрішнього аудиту діловим світом. ІА Global позиціонує себе як глобальний голос професії, визнаний лідер і авторитет. Взаємовідносини з зацікавленими сторонами на місцевому, національному та регіональному рівнях є важливими для просвітницьких заходів ІА Global. У цьому контексті зацікавленими сторонами є наглядові органи, регуляторні органи, державні посадові особи, органи стандартизації, ради директорів, члени аудиторського комітету, виконавчі органи управління, зовнішні аудитори, акціонери, клієнти та бізнес-спільнота в цілому.

Інститут внутрішніх аудиторів підтримує взаємовідносини з відповідними організаціями, що створені на регіональному або мовному рівні.

Азіатська конфедерація інститутів внутрішніх аудиторів (The Asian Confederation of Institutes of Internal Auditors, АСІА) є конфедерацією з 17 філій Інституту внутрішніх аудиторів у Азіатсько-Тихоокеанському регіоні, що включає ІА Австралії, ІА Гонконгу, ІА Індії, ІА Індонезії, ІА Китаю, ІА Кореї, ІА Малайзії, ІА Монголії, ІА Нової Зеландії, ІА Папуа-Нової Гвінеї, ІА Сінгапуру, ІА Таїланду, ІА Тайваню, ІА Фіджі, ІА Філіппін, ІА Шрі-Ланки та ІА Японії.

АСІА була утворена у березні 1999 року. Діяльність організації провадиться під гаслом «Прогрес через обмін». Сформульована нею візія передбачає становлення АСІА як регіонального голосу професії внутрішнього аудиту шляхом захисту його цінності, сприяння найкращій практиці та надання виняткових послуг своїм членам.

Для забезпечення піднесення професії внутрішнього аудиту в Азіатсько-Тихоокеанському регіоні АСІА встановила такі цілі:

- підвищення стандартів і практик професії шляхом сертифікації та адаптації кращого міжнародного і регіонального досвіду з внутрішнього аудиту;
- сприяння зростанню та розвитку інститутів внутрішніх аудиторів, що афілійовані з Інститутом внутрішніх аудиторів (ІА Global), через мережу, маркетинг, освіту та дослідження, обмін інформацією;

- стимулювання міцної та згуртованої професії через лідерство у вирішенні проблем;
- координування з ПА Global та іншими ПА для досягнення відповідних стратегічних цілей;
- підвищення іміджу та захист інтересів професії внутрішнього аудитора на регіональному рівні шляхом просування його ролі та досягнень [65].

Африканська федерація інститутів внутрішніх аудиторів (*The African Federation of Institutes of Internal Auditors, AFIIA*) – це асоційована регіональна організація інститутів внутрішніх аудиторів, яка сприяє координації та впровадженню ініціатив з розвитку, співпрацюючи з національними інститутами, що входять до її складу, для пропаганди і підвищення іміджу професії внутрішнього аудитора. До АФІА сьогодні належать 27 інститутів внутрішніх аудиторів цього регіону, зокрема, ПА Алжиру, ПА Анголи, ПА Ботсвани, ПА Гани, ПА Ефіопії, ПА Єгипту, ПА Замбії, ПА Зімбабве, ПА Кенії, ПА Конго, ПА Нігерії, ПА Південної Африки, ПА Руанди, ПА Тунісу, ПА Уганди та інших.

АФІА була створена в травні 2009 року з метою забезпечення єдиного голосу членів Африканського континенту з загальних питань розвитку професії внутрішнього аудиту. АФІА підтримує ідею, що внутрішній аудит додає вартості всім зацікавленим сторонам у приватному та державному секторах шляхом покращення ризик-менеджменту, внутрішнього контролю та управління в усіх організаціях [64].

Європейська конфедерація інститутів внутрішнього аудиту (*The European Confederation of Institutes of Internal Auditing, ЕСІА*) заснована у 1982 році та включає 36 національних інститутів внутрішнього аудиту по всій Європі та Середземноморському басейну, зокрема ПА країн Євросоюзу, ПА Азербайджану, ПА Вірменії, ПА Ізраїлю, ПА Ісландії, ПА Туреччини, ПА Швейцарії тощо. ЕСІА визначає своєю місією провідну роль у професії внутрішнього аудиту в Європі шляхом взаємодії з Європейським Союзом, його Парламентом і Комісією та будь-

якими іншими відповідними інститутами впливу, а також представлення та розвиток професії внутрішнього аудиту та добросовісне корпоративне управління в Європі [67].

Латиноамериканська фундація внутрішніх аудиторів (The Latin American Foundation of Internal Auditors, FLAI) є некомерційною, автономною та незалежною професійною організацією, завданням якої є боротьба за професіоналізацію внутрішніх аудиторів Латинської Америки. Утворена у 1995 році як форум для обговорення проблем внутрішніх аудиторів, обміну досвідом і створення спільноти колег у цій професії. Членами FLAI є ПА Аргентини, ПА Болівії, ПА Бразилії, ПА Домініканської Республіки, ПА Еквадору, ПА Мексики, ПА Панами, ПА Парагваю, ПА Перу, ПА Уругваю, ПА Чилі та інших.

Місія FLAI, як й інших аналогічних організацій, полягає в тому, щоб бути провідним органом, що об'єднує професіоналів з внутрішнього аудиту в Латинській Америці, сприяючи найкращим практикам, які допомагають підвищити ефективність процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління, підтримуючи високий рівень досконалості.

FLAI визначає такі цілі:

- групування професійних організацій внутрішніх аудиторів у Латинській Америці;
- заохочення і співпраця між різними національними ПА;
- координація співпраці країн-членів у програмах професійної підготовки, сприяння обміну знаннями та технічним досвідом;
- сприяння проведенню досліджень з внутрішнього аудиту та поширенню їх результатів;
- організація і проведення спеціалізованих курсів, тренінгів, семінарів, робочих груп і конференцій;
- заохочення та координація з приймаючою країною проведення щорічного Латиноамериканського конгресу;

- просування та редагування публікацій іспанською та португальською мовами з тем внутрішнього аудиту;
- підтримання зв'язку між Інститутом внутрішніх аудиторів (IA Global) і Асоціацією американських бухгалтерів (AIC).
- устанавлення та підтримання відносин з організаціями та установами, які могли б надати технічну допомогу для FLAI [69].

Союз франкомовних внутрішніх аудиторів (*Union Francophone de l'Audit Interne, UFAI*) заснований у 1988 році з ініціативи Французького інституту аудиту та внутрішнього контролю (IFACI). Його діяльність спрямована на заохочення і розвиток професійної практики внутрішнього аудиту у франкомовних країнах шляхом об'єднання асоціацій внутрішніх аудиторів цих країн. До членів UFAI належать ІА Бельгії, ІА Гаїті, ІА Камеруну, ІА Канади, ІА Лівану, ІА Люксембургу, ІА Марокко, ІА Того, ІА Тунісу та інших.

UFAI визначає основні чотири цілі свого існування:

- сприяння обмінам, контактам і зустрічам для поєднання досвіду членів організації;
- збільшення числа франкомовних видань, забезпечення їх більш широкого розповсюдження;
- надання допомоги в підготовці внутрішніх аудиторів і просуванні диплому фахівця з внутрішнього аудиту французькою мовою;
- надання допомоги у створенні асоціацій внутрішніх аудиторів.

Для досягнення оголошених цілей UFAI проводить обмін знаннями, досвідом та результатами наукових досліджень між своїми членами, зокрема, у сфері методології, організовує навчальні семінари, конференції, конгреси і конференції французькою мовою, видає журнали, книги (оригінали або переклади з інших мов) і всі матеріали та відповідну інформацію французькою мовою [70].

Як зрозуміло з викладеної інформації, національні інститути внутрішнього аудиту можуть бути членами різних професійних об'єднань та асоціацій. ІА Global підписав угоди про співпрацю з кожною з цих ор-

ганізацій для сприяння комунікації та координації діяльності на рівні організації та підтримки послідовності та безперервності. У рамках співпраці ІА Global та пов'язані з нею організації повинні визнати спільну місію, спільні інтереси та міцні існуючі відносини, впроваджувати та підтримувати системи комунікації та співпраці, обмінюватися інформацією та ресурсами у сферах, які приносять користь обом сторонам.

Також значною є співпраця між Інститутом внутрішніх аудиторів та іншими інституціями по всьому світу, зокрема з Асоціацією присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA), Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), Міжнародною організацією вищих органів державного аудиту (INTOSAI), Світовим банком, Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Базельським комітетом та іншими.

В Україні наразі функціонує *Всеукраїнська громадська організація «Інститут Внутрішніх Аудиторів України»*, що заснована в 2001 році, є добровільною, недержавною, неприбутковою всеукраїнською організацією, створеною за спільними інтересами своїх членів для реалізації мети діяльності. При вступі всі члени Інституту Внутрішніх Аудиторів України одночасно отримують статус членів ІА Global і набувають певні права і можливості. Метою діяльності Інституту є задоволення та захист професійних, соціальних, економічних, освітніх та інших спільних інтересів своїх членів, сприяння розповсюдженню та затвердженню принципів правової держави та впровадженню в Україні міжнародної професійної практики внутрішнього аудиту.

Для досягнення поставленої мети інститутом визначено такі завдання:

- просування та поширення цінностей, що надаються фахівцями внутрішнього аудиту їх організаціям;
- надання комплексної професійної освіти та можливостей для розвитку, видання стандартів, методичних керівництв та впровадження програм сертифікацій;

- дослідження, поширення та просування знань про внутрішній аудит та його роль у корпоративному управлінні, управлінні ризиками та контролі серед внутрішніх аудиторів та зацікавлених сторін;
- навчання внутрішніх аудиторів та інших спеціалістів кращим практикам у сфері внутрішнього аудиту [18].

Також інститут надає послуги з незалежного адвокатування і консалтингу, навчання з бухгалтерського обліку, управління ІТ, інформаційної безпеки, проводить тренінги з управління та оцінки ризиків і круглі столи з актуальних питань внутрішнього аудиту, тренінги з запобігання шахрайства, розробляє методологічні матеріали з внутрішнього аудиту та корпоративного управління, проводить незалежний аудит.

Підводячи підсумок, слід зазначити, що існуючі інститути внутрішнього аудиту по всьому світу мають спільну мету і схожі завдання, а їх діяльність спрямована на поширення і підтримання професії внутрішнього аудитора.

2.2 Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту

Стандартизація у сфері контролю, поряд з навчанням і передачею позитивного досвіду, є визнаною ефективною формою впровадження прогресивних технологій.

У високоінтелектуальних видах діяльності, до яких належить і внутрішній аудит, стандартизація носить переважно рамковий характер, тобто в основному стосується не змісту діяльності, а умов її здійснення, оформлення процесу цієї діяльності та її результатів, відносин з зовнішнім середовищем тощо. Це є цілком природним, оскільки у високоінтелектуальних видах діяльності велику роль відіграють творчі аспекти, які складно, а іноді взагалі неможливо, формалізувати. В таких випадках стандарти обмежуються лише пояснючими прикладами, переліком альтернатив і перерахуванням принципів, яких потрібно дотримуватися.

У сфері внутрішнього аудиту першим професійним стандартом стала Заява про відповідальність внутрішнього аудитора, яку В. Брінк (Victor Z. Brink), як перший директор з досліджень Інституту внутрішніх аудиторів, допоміг отримати у 1947 році. У цій заяві було висвітлено обов'язки внутрішнього аудитора у сфері питань оперативного характеру, що виходили за межі суто бухгалтерського обліку та фінансових питань. До 1957 року вказана Заява була значно розширена за рахунок додавання різноманітних послуг у сфері управління, зокрема:

- перевірка і оцінка надійності, адекватності та застосування бухгалтерського, фінансового та оперативного контролю;
- визначення ступеню відповідності встановленим політикам, планам і процедурам;
- визначення рівня обліку активів компанії та їх захищеності від усіх видів втрат;
- визначення надійності бухгалтерського обліку та інших даних, що розробляються в організації;
- оцінка якості при виконанні призначених обов'язків [63].

Згодом, у 1971 році, Лоуренс Б. Соєр (Lawrence B. Sawyer), який на той момент виконував обов'язки голови Комітету з досліджень Інституту внутрішніх аудиторів, успішно переглянув Заяву про відповідальність. Еволюція професійної практики внутрішнього аудиту вплинула і на сутність Заяви про відповідальність, яка зазнала змін у 1976, 1981 і 1990 роках.

У 1978 році ІА Global офіційно затвердив Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти), що мали такі цілі:

- надати допомогу в інформуванні інших про роль, масштаби, порядок проведення та цілі внутрішнього аудиту;
- об'єднати внутрішній аудит у всьому світі;
- заохочувати удосконалення внутрішнього аудиту;
- установити основу для послідовного вимірювання внутрішніх аудиторських операцій;

- забезпечити механізм, за допомогою якого внутрішній аудит може бути визнаний повноцінною професією.

Стандарти у редакції 1978 року визначали внутрішній аудит як незалежну оціночну діяльність органу, створеного всередині організації, як контроль, який функціонує шляхом вивчення та оцінки адекватності та ефективності інших заходів контролю. Метою внутрішнього аудиту було надання допомоги членам організації в ефективному виконанні ними своїх обов'язків. З цією метою внутрішній аудит мав надавати аналіз, оцінки, рекомендації, поради та іншу інформацію стосовно досліджуваної діяльності.

Цілі аудиту включали сприяння ефективному контролю за розумною ціною. Стандарти також визначали критерії, за якими слід оцінювати і вимірювати діяльність органу внутрішнього аудиту. Вони охоплювали різні аспекти внутрішнього аудиту в межах організації, наприклад, незалежність, професійний рівень, обсяг робіт, виконання аудиторських процедур, управління відділом внутрішнього аудиту тощо. Інтерпретації стандартів були закріплені у Заявах про стандарти внутрішнього аудиту. Так, окремі з них зосереджували увагу на концепціях управління, оцінці ризиків, запобіганні та розслідуванні фактів шахрайства, взаємовідносинах з незалежними аудиторами, спілкуванні з радою директорів, плануванні та подальшому контролю результатів внутрішнього аудиту тощо.

До цього часу вже сформувався загальний підхід до проведення внутрішнього аудиту, який складався з таких етапів, як планування, проведення дослідження та формування звітності. Послідовність дій внутрішніх аудиторів включала проведення попереднього дослідження, розробку програми аудиту, виконання аудиторських процедур, підготовку робочих документів, формулювання результатів аудиту та визначення їх пріоритету, обговорення результатів з аудованими особами, підготовку і представлення аудиторського звіту.

Стандарти та Заяви про стандарти давали можливість оцінити якість виконання завдань з внутрішнього аудиту.

До кінця 1970-х років внутрішній аудит став повноправною професією. Внутрішні аудитори мали відповідати достатньо жорстким кваліфікаційним вимогам, складали екзамен на отримання сертифіката внутрішнього аудитора. Було визначено обсяг спеціалізованих знань, розроблений навчальний курс, стандартизовані процедури проходження екзамену, встановлені вимоги до професійного досвіду, впроваджений кодекс етики. Зростала зацікавленість громадськості в результатах діяльності внутрішніх аудиторів, насамперед, у державних, освітніх і неприбуткових організаціях.

У Заяві про відповідальність внутрішнього аудиту в редакції 1993 року вже зазначалося, що масштаб внутрішнього аудиту охоплює перевірку та оцінку адекватності й ефективності системи внутрішнього контролю організації та якості виконання завдань. Сфера внутрішнього аудиту включала:

- перевірку надійності та цілісності фінансової та операційної інформації та засобів, що використовуються для ідентифікації, вимірювання, класифікації та подання такої інформації;
- перевірку систем, створених для забезпечення відповідності політикам, планам, процедурам, законам і положенням, які можуть мати суттєвий вплив на операції та звіти та визначення того, чи відповідає організація встановленим вимогам;
- перевірку засобів захисту активів та, за необхідності, перевірку існування таких активів;
- оцінку економічності та ефективності використання ресурсів;
- перевірку операцій чи програм, щоб з'ясувати, чи відповідають результати встановленим цілям і завданням, а також чи здійснюються операції чи програми, як планувалося [63].

На початку 1990-х років внутрішні аудитори, залежно від конкретних потреб своєї організації, надавали певні послуги, а саме: аудит відповідності, контроль циклів операцій, розслідування шахрайства та інших порушень, оцінку операційної ефективності, аналіз, вимірювання

та звітність щодо операційних та організаційних ризиків, а також інші гарантії та консультації. Поступово внутрішні аудитори також почали спеціалізуватися у різних галузях, таких, як охорона здоров'я, освіта, нафта, газ та енергетика, оборона, фінансові послуги, транспорт, оптова та роздрібна торгівля, технології, телекомунікації, засоби масової інформації, державне управління та неприбуткові організації тощо.

Крім того, внутрішні аудитори достатньо швидко реагували на оновлення важливих регуляторних і законодавчих актів, зокрема міжнародних. Наприклад, було враховано вимоги Закону про іноземні корупційні дії (The Foreign Corrupt Practices Act), ухваленого в США у 1977 році, щодо важливості внутрішнього контролю. Наступними вагомими документами стали звіт Національної комісії з питань фальсифікації фінансової звітності (The National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987) і Доповідь Комітету спонсорських організацій Комісії Тредвея (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 1992) та аналогічні акти щодо внутрішнього контролю Великої Британії, Канади, Південної Африки тощо. Особливий вплив мали законодавчі акти, що регулювали діяльність бірж, зокрема Закон Сарбейнса-Окслі (Sarbanes-Oxley Act, 2002), що висував нові вимоги до внутрішнього контролю і аудиту.

Наприкінці 1990-х років, у результаті проведених наукових досліджень, що проводилися як під егідою ІА Global, так і незалежними науковцями, професійна спільнота усвідомила необхідність переоцінки принципів управління професією, необхідної бази знань, компетенцій і навичок. Робочою групою з керівництва ІА Global було розроблено стратегічний документ «Бачення майбутнього», у якому сформульовано чотири цілі: підвищити економічну цінність внутрішнього аудиту; забезпечити високу якість внутрішнього аудиту; зміцнити професійний статус внутрішнього аудиту; досягти широкої поінформованості ринку про внутрішній аудит. Крім того, було проведено комплексний перегляд

існуючих професійних стандартів, етичного кодексу і сутності визначення внутрішнього аудиту.

Отже, нові стандарти професійної практики 1999 року охоплювали такі цілі:

- забезпечити гнучку основу для підтримки та просування широкого кола послуг внутрішнього аудиту, що приносять користь організації;
- визначити основні принципи, що відображають практику внутрішнього аудиту і мають використовуватися в усьому світі;
- сприяти покращенню організаційних процесів і операцій;
- вимагати механізм дотримання якості для забезпечення відповідності стандартам;
- сприяти визнанню «пріоритетним провайдером» на ринку на основі всесвітньої репутації високоякісних послуг внутрішнього аудиту.

Оновлене визначення внутрішнього аудиту відбивало розширення ролі та зобов'язань професії, акцентуючи, що внутрішній аудит є незалежною, об'єктивною діяльністю з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю, і корпоративного управління [63].

Сучасна редакція Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту (2017) декларує врахування правових і культурних відмінностей різних країн, а також мети, розмірів, складності та структури організацій, у яких проводиться внутрішній аудит. Відповідно основними цілями стандартів є такі:

- сприяння дотриманню обов'язкових елементів Основних положень міжнародної професійної практики;
- забезпечення основи для проведення та просування широкого кола послуг внутрішнього аудиту, що приносять користь організації;

- формування базових критеріїв для оцінки діяльності внутрішнього аудиту;
- сприяння удосконаленню організаційних процесів та операцій.

Самі стандарти складаються з положень щодо основних вимог до професійної практики внутрішнього аудиту та оцінки ефективності її здійснення та тлумачень, що роз'яснюють терміни чи концепції, використані у стандартах. Загальна структура стандартів представлена у Додатку Б. Крім стандартів, до обов'язкових елементів Основних положень міжнародної професійної практики належить Кодекс етики (Додаток В), що вперше був запропонований ще у 1968 році і покликаний сприяти підтриманню етичних норм у професії. Всі основоположні документи щодо внутрішнього аудиту доступні на офіційному сайті ПА Global і представлені там багатьма мовами, зокрема і українською [68].

2.3 Нормативно-правове регулювання внутрішнього аудиту в Україні

Сучасний період трансформації системи контролю державних фінансів в Україні багато в чому обумовлений особливостями контрольної системи, що дісталася у спадок від колишнього СРСР. Майже повна відсутність приватної власності у СРСР не сприяла розвитку незалежного аудиту, як це відбувалося у зарубіжних країнах. Фінансовий контроль єдиного власника – держави – розвивався за загальними тенденціями, удосконалювався, набував певних рис незалежності. Державні контрольні органи по суті були представниками власника, проводили тотальний контроль усіх економічних суб'єктів і цього було достатньо.

Вказані особливості в подальшому значно вплинули на становлення і розвиток аудиторської діяльності як у приватній, так і у державній сферах. Об'єктивна відсутність потреби в інших видах контролю не сприяла розвитку не лише практики, але й теорії аудиту. А це призвело до ситуації, коли після проголошення незалежності і переходу до рин-

кових умов господарювання вітчизняні фахівці у галузі контролю виявилися неготовими до впровадження у практику нових його видів і форм. Віддаленість від світових процесів у галузі контролю не дозволила належним чином сприймати здобутки провідних зарубіжних спеціалістів і скористатися досвідом інших країн у цій сфері. Наслідком стала затримка вітчизняних теоретичних розробок у галузі контролю і аудиту, які випереджала законодавча практика.

З набуттям незалежності в Україні почалася трансформація системи фінансового контролю – з'явився незалежний аудит, змінилася роль та підходи до організації і проведення внутрішнього контролю суб'єктів господарювання різних форм власності, запроваджено реформу державного внутрішнього фінансового контролю. Утім, якщо розвиток незалежного аудиту в Україні розпочався майже одразу на початку 1990-х років з утворенням Спілки аудиторів України та прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність», внутрішній аудит набув поширення лише останніми роками. Незважаючи на розповсюдження внутрішнього аудиту як виду діяльності, законодавче регулювання його наразі залишається доволі фрагментарним. При цьому наявні різні підходи до організації внутрішнього аудиту в приватній та державній сферах.

Упровадження внутрішнього аудиту в Україні розпочалося з банківської системи. Одним з перших нормативних актів у цій сфері, що містив визначення внутрішнього аудиту, стало Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України, затверджене Правлінням Національного банку України № 114 від 20.03.98 [45]. Так, внутрішній аудит банку було визначено як незалежну оцінку системи внутрішнього контролю, встановленого у комерційному банку. Крім того, наголошувалося, що внутрішній аудит зосереджений на аналізуванні інформаційної системи, включаючи систему бухгалтерського обліку і супутніх видів контролю, вивченні фінансової та операційної інформації, дослідженні економічності та ефективності операцій [45]. Через рік було затверджено Методичні вказівки щодо застосування стандартів

внутрішнього аудиту в банках України, що впроваджували відповідні стандарти, які стосувалися принципів та основних етапів проведення внутрішнього аудиту [42].

На законодавчому рівні вперше внутрішній аудит було запроваджено у банківській сфері Законом України «Про банки і банківську діяльність», де у статті 37 визначалося, що внутрішній аудит банку є його органом контролю, а стаття 45 «Внутрішній аудит» давала характеристику служби внутрішнього аудиту як органу оперативного контролю правління (ради директорів) банку, і визначала її функції [40]. На службу внутрішнього аудиту законом покладалося виконання таких функцій:

- нагляд за поточною діяльністю банку;
- контроль дотримання законів, нормативно-правових актів Національного банку України та рішень органів управління банку;
- перевірка результатів поточної фінансової діяльності банку;
- аналіз інформації та відомостей про діяльність банку, професійну діяльність її працівників, випадки перевищення повноважень посадовими особами банку;
- надання правлінню (раді директорів) висновків і пропозицій за результатами перевірок;
- інших функцій, пов'язаних з наглядом та контролем за діяльністю банку.

Позитивними аспектами згадуваного закону було підпорядкування служби внутрішнього аудиту правлінню (раді директорів) банку, надання їй права на ознайомлення з усією документацією банку та нагляду за діяльністю будь-якого підрозділу банку, а також процедура погодження кандидатури керівника служби внутрішнього аудиту з Національним банком України.

Сучасна редакція Закону України «Про банки і банківську діяльність» відповідає розвитку функції внутрішнього аудиту, містить уточнення повноважень внутрішнього аудиту та процедури призначення і звільнення його керівника. Функції підрозділу внутрішнього аудиту ба-

нку, як складової системи його внутрішнього контролю, значно розширені та відповідають сучасним підходам до внутрішнього аудиту, а саме:

- перевірка наявності та оцінка ефективності роботи системи управління ризиками, відповідності цих систем видам та обсягам здійснюваних банком операцій, і внутрішнього контролю банку;
- перевірка процесу оцінки достатності капіталу з урахуванням ризиків банку;
- здійснення моніторингу дотримання керівниками та працівниками банку вимог законодавства і внутрішніх положень банку, затверджених радою банку;
- оцінка інформаційно-технічного забезпечення управління та проведення операцій;
- перевірка правильності ведення і достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- перевірка фінансово-господарської діяльності банку;
- перевірка відповідності кваліфікаційним вимогам та виконання професійних обов'язків працівниками банку;
- виявлення та перевірка випадків перевищення повноважень посадовими особами банку і виникнення конфлікту інтересів у банку;
- перевірка достовірності та вчасності надання інформації органам державної влади та управління, які в межах компетенції здійснюють нагляд за діяльністю банку;
- інших функцій, пов'язаних із здійсненням нагляду за діяльністю банку [40].

Пізніше, у 2016 році, відповідно до вимог Закону України «Про банки і банківську діяльність» було розроблено і затверджено Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України, що враховує документи Базельського комітету з банківського нагляду з питань внутрішнього аудиту та корпоративного управління та Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту [44].

Таким чином, наразі в Україні у банківській сфері врегульовано питання внутрішнього аудиту, розроблено відповідне нормативно-правове підґрунтя і напрацьовані практичні кейси.

Стосовно запровадження внутрішнього аудиту в інших сферах господарювання варто згадати прийнятий у 2008 році Закон України «Про акціонерні товариства», у статті 56 якого згадувалося, що з метою забезпечення діяльності комітету з питань аудиту наглядова рада може прийняти рішення щодо запровадження в товаристві посади внутрішнього аудитора (створення служби внутрішнього аудиту). При цьому внутрішній аудитор (служба внутрішнього аудиту) має призначатися наглядовою радою і підпорядковується та є підзвітним безпосередньо члену наглядової ради – голові комітету з питань аудиту [37]. Таким чином, було створено законодавче підґрунтя для утворення органу внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах.

Пізніше, у 2011 році, у Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» було введено статтю 15-1 «Внутрішній аудит (контроль)», якою запроваджувалося утворення вищим органом управління або наглядовою радою фінансової установи в її складі структурного підрозділу або окремої посадової особи для проведення внутрішнього аудиту (контролю). За аналогією з банківськими установами внутрішній аудит фінансових установ передбачав:

- нагляд за поточною діяльністю фінансової установи;
- контроль за дотриманням законів, нормативно-правових актів органів, які здійснюють державне регулювання ринків фінансових послуг, та рішень органів управління фінансової установи;
- перевірку результатів поточної фінансової діяльності фінансової установи;
- аналіз інформації про діяльність фінансової установи, професійну діяльність її працівників, випадки перевищення повноважень посадовими особами фінансової установи;

- виконання інших передбачених законами функцій, пов'язаних з наглядом та контролем за діяльністю фінансової установи [54].

Також у законі було прописано організаційну незалежність структурного підрозділу, який проводить внутрішній аудит (контроль), від інших підрозділів фінансової установи. Крім того, у розвиток закону у 2016 році було прийнято Порядок проведення внутрішнього аудиту (контролю) у фінансових установах, що визначає організаційну структуру та вимоги до служби внутрішнього аудиту (контролю), цілі, завдання та її функції, а також права, обов'язки та забезпечення діяльності служби внутрішнього аудиту (контролю), оформлення результатів внутрішнього аудиту (контролю) та конфлікт інтересів [47].

Розвиток внутрішнього аудиту в інших сферах відбувається без забезпечення відповідними нормативно-правовими актами, на розсуд власників і керівництва суб'єктів господарювання. Водночас варто зазначити, що спроби врегулювати це питання робилися. Так, у 2015 році групою народних депутатів було подано на розгляд Верховної Ради України проект Закону України «Про внутрішній аудит» (повний текст проекту подано у Додатку Г). Проте до цих пір закон не прийнято.

В останнє десятиліття необхідність внутрішнього аудиту та його роль було відповідно оцінено у сфері державного управління. Під егідою міжнародних інституцій впроваджуються відповідні реформи. Розглянемо основні їх напрями.

Уперше термін «аудит» у сфері державних фінансів в Україні було застосовано у 2001 році у Бюджетному Кодексі. У статті 26 «Аудит та фінансовий контроль» зазначалося, що розпорядники бюджетних коштів несуть відповідальність за організацію і стан внутрішнього фінансового контролю та аудиту як у своїх закладах, так і в підвідомчих бюджетних установах [9].

У 2005 році було ухвалено Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, у якій визнавалося, що поняття «внутрішній аудит» в Україні не має аналога, а на

правовому і методологічному рівні не забезпечено практичне створення і функціонування служб децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного сектору. Фактично в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади функціонують контрольно-ревізійні підрозділи, але їх діяльність не може ототожнюватися з проведенням внутрішнього аудиту згідно з нормами і правилами ЄС [35]. Концепція декілька разів коригувалася, змінам піддали і визначення внутрішнього аудиту (табл. 2.1).

У зарубіжних країнах існують централізований і децентралізований варіанти побудови системи внутрішнього контролю державних фінансів. Україна тяжіє до централізованого типу системи внутрішнього контролю державних фінансів на чолі з Міністерством фінансів України та підпорядкованими йому Державною казначейською службою України, Державною фіскальною службою України та підрозділами внутрішнього аудиту центральних та місцевих органів виконавчої влади. Крім цього, у 2015 році було утворено Державну аудиторську службу України як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів, шляхом реорганізації Державної фінансової інспекції. Таким чином, реалізуються певні положення Концепція щодо трансформацій відповідно до Лімської декларації, які мають зменшити рівень централізації і оптимізувати вітчизняну систему внутрішнього контролю державних фінансів.

У 2010 році було прийнято оновлений Бюджетний Кодекс України, стаття 26 якого має змінену назву «Контроль та аудит у бюджетному процесі» та визначення внутрішнього аудиту, під яким розуміють діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямовану на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджет-

ної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю [8].

Таблиця 2.1 – Визначення внутрішнього аудиту та його мети [35]

Редакції Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року	
від 24.05.2005	від 22.10.2008
<p>Внутрішній аудит – форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності органів державного сектору та дає впевненість Кабінету Міністрів України, Мінфіну, іншим заінтересованим центральним органам виконавчої влади, керівництву органів державного сектору в тому, що система державного управління функціонує у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності</p>	<p>Внутрішній аудит – діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій</p>
<p>Мета внутрішнього аудиту – надання рекомендацій з удосконалення діяльності органу державного сектору, підвищення ефективності процесів управління, що сприяє досягненню мети органом державного сектору. До завдань внутрішнього аудиту належить також забезпечення ефективного внутрішнього контролю відповідно до понесених витрат. Здатність надання незалежних та об'єктивних рекомендацій є основною відмінністю внутрішнього аудиту від інших форм контролю</p>	<p>Метою внутрішнього аудиту є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності органів державного і комунального сектору, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами</p>
<p>Централізований внутрішній аудит – це державний внутрішній аудит, що проводиться ГоловКРУ. Спрямування та координацію централізованого внутрішнього аудиту здійснює Мінфін.</p> <p>Децентралізований внутрішній аудит – внутрішній аудит, що здійснюється уповноваженим самостійним підрозділом (посадовою особою), підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного сектору, але функціонально незалежним від нього, в самому органі державного сектору або в межах системи його управління</p>	<p>Внутрішній аудит може проводитися централізовано – органами державної контрольно-ревізійної служби та децентралізовано – уповноваженим самостійним підрозділом, підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектору, але функціонально незалежним від нього, в самому органі або в межах його системи управління</p>

Наступним важливим кроком стало затвердження у 2011 році відповідною постановою Кабінету міністрів України Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах [11]. Крім того, було розроблено і введено в дію Стандарти внутрішнього аудиту, Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту і Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [41, 43, 46, 48].

Планом заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, затвердженим розпорядженням Кабінету Міністрів України від 22.10.2008, починаючи з 2012 року передбачене поетапне створення в органах державного й комунального секторів підрозділів внутрішнього аудиту. Відповідно до згадуваного вище Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, такі підрозділи було створено (або введено відповідну особу чи покладено виконання обов'язків на посадову особу) у 74 центральних органах виконавчої влади та у структурі 27 обласних державних адміністрацій [17].

Незважаючи на більш ніж чотири роки, які минули від початку запровадження діяльності з внутрішнього аудиту, за висновками Державної аудиторської служби України, представленими у відповідних звітах, у більшості з центральних органів виконавчої влади ця функція залишається малодієздатною та такою, що неспроможна впливати на стан фінансово-бюджетної дисципліни у відповідній галузі. Основною причиною є неврахування підрозділами внутрішнього аудиту особливостей та завдань, які притаманні аудиторській діяльності на відміну від інспекційних (ревізійних) контрольних заходів. У більшості випадків перевір-

ки внутрішніх державних аудиторів зводилися до переліку звітних показників установи та констатації виявлених фактів фінансових порушень, без аналізу причин їх вчинення і наявності інших недоліків [17]. Отже, процес запровадження внутрішнього аудиту у сфері державного управління триває.

Таким чином, на законодавчому рівні більшого розвитку отримав внутрішній аудит у державному секторі. Упровадження внутрішнього аудиту в приватному секторі значно відстає від внутрішнього, а тому потребує ґрунтовних наукових розробок з подальшим закріпленням їх у правових актах.

Контрольні питання

1. Охарактеризуйте основні напрями діяльності Інституту внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors, Global ІІА).
2. Які професійні організації внутрішніх аудиторів Вам відомі? Яка мета їх функціонування?
3. Яка мета створення і функціонування Всеукраїнської громадської організації «Інститут Внутрішніх Аудиторів України»?
4. Дайте характеристику основним складовим Кодексу етики внутрішніх аудиторів.
5. У чому полягає вимога чесності внутрішнього аудитора?
6. У чому полягає вимога об'єктивності внутрішнього аудитора?
7. У чому полягає вимога конфіденційності внутрішнього аудитора?
8. Охарактеризуйте поняття професійної компетентності внутрішнього аудитора.
9. Охарактеризуйте Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту.
10. Опишіть основні цілі і структуру Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту.

11. Якими нормативно-правовими актами регулюється проведення внутрішнього аудиту в Україні?
12. Проаналізуйте ретроспективу впровадження внутрішнього аудиту в державному секторі України.
13. Які аспекти діяльності внутрішніх аудиторів потребують регулювання з боку суб'єкта господарювання?
14. Чи потребують регулювання з боку державних органів окремі аспекти діяльності внутрішніх аудиторів?
15. Які позитивні і негативні сторони прийняття окремого закону про внутрішній аудит?

Практичні завдання

Завдання 2.1. Наведіть приклади дотримання і порушення правил поведінки внутрішніми аудиторами, заповнивши таблицю 2.2.

Таблиця 2.2 – Приклади застосування правил поведінки внутрішніх аудиторів

Вимога правил	Приклад дотримання правила	Приклад порушення правила
Чесність	1) 2)	1) 2)
Об'єктивність	1) 2)	1) 2)
Конфіденційність	1) 2)	1) 2)
Професійна компетентність	1) 2)	1) 2)

Завдання 2.2. Визначити правильність поданих тверджень. Відповідь аргументувати.

- 1) Внутрішній аудитор зобов'язаний повідомляти про всі виявлені порушення відповідним державним органам.

- 2) Внутрішній аудитор завжди виконує розпорядження керівництва суб'єкта господарювання.
- 3) Внутрішній аудитор не відповідає за порушення ним Кодексу професійної етики.
- 4) Проведення внутрішнього аудиту в Україні має відповідати Міжнародним стандартам професійної практики внутрішнього аудиту.
- 5) Внутрішній аудит має бути обов'язково регламентований на рівні закону.

Завдання 2.3. Проаналізувати вимоги нормативно-правових актів України щодо внутрішнього аудиту. Відповідь оформити у вигляді таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Нормативно-правове регулювання внутрішнього аудиту в Україні

Нормативно-правовий акт (назва, реквізити)	Норми, що регулюють внутрішній аудит

Завдання 2.4. Проаналізувати проект Закону України «Про внутрішній аудит» (Додаток Г) з точки зору його відповідності вимогам Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту та нормативно-правових актів України. При формулюванні висновку звернути увагу на такі аспекти, як:

- доцільність розробки і впровадження відповідного закону;
- сфера дії закону;
- питання повноважень підрозділу внутрішнього аудиту;
- питання уповноваженого органу щодо внутрішнього аудиту.

Завдання 2.5. У товаристві з обмеженою відповідальністю «Оріон», що займається виготовленням кондитерських виробів, створено службу внутрішнього аудиту (далі – СВА). Регулювання роботи СВА здійснюється на підставі вимог Положення про СВА, затвердженого керівником ТОВ «Оріон». Структура і зміст Положення про СВА визначається цілями, завданнями та функціями господарюючого суб'єкта.

Необхідно проаналізувати подані нижче окремі пункти Положення про СВА на відповідність їх вимогам Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту.

- Вимога професіоналізму при проведенні перевірок означає відсутність у внутрішнього аудитора права на помилку.
- Керівник СВА має бути підзвітний головному бухгалтеру та / або начальнику економічного відділу ТОВ «Оріон».
- Втручання третіх осіб у процес визначення обсягу внутрішнього аудиту, проведення роботи та подання звітів за результатами перевірки припустимі за рішенням керівника служби внутрішнього аудиту ТОВ «Оріон».
- Керівник ТОВ «Оріон» розробляє для СВА політику і створює процедури з ефективного управління СВА.
- Внутрішній стандарт аудиту «Програма забезпечення і підвищення якості перевірок» вимагає, щоб керівник СВА розробив і реалізував програму підвищення якості перевірок, у рамках якої охоплюються всі аспекти внутрішнього аудиту, а також відстежується його ефективність на постійній основі.
- Зовнішні оцінки роботи СВА підприємства повинні проводитися, як мінімум, раз на 9 років кваліфікованим і незалежним аналітиком або групою аналітиків, які не є співробітниками ТОВ «Оріон».
- На етапі збору та документування інформації внутрішні аудитори зобов'язані формулювати висновки та представляти результати виконання аудиторського завдання на основі відповідного аналізу та оцінки.

- На етапі аналізу та оцінки доказів внутрішні аудитори повинні документально оформляти інформацію, необхідну для обґрунтування висновків і результатів аудиторського завдання.
- Складений за результатами внутрішнього аудиту висновок керівник СВА повинен до початку наступного звітного періоду (кварталу) довести до відома уповноважених сторін, які можуть забезпечити розгляд результатів внутрішнього аудиту з належною увагою.

Тестові завдання для перевірки знань

1. *Інститут внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors) – це...:*

- а) міжнародна професійна асоціація, функціонування якої спрямовано на підтримку розвитку внутрішнього аудиту і поширення Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту;
- б) міжнародна професійна організація, діяльність якої спрямована на проведення обов'язкової сертифікації її членів;
- в) всеукраїнська професійна асоціація внутрішніх аудиторів;
- г) міжнародна професійна асоціація, функціонування якої спрямовано на підтримку розвитку аудиту у світі.

2. *Діяльність Інституту внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors) в Україні спрямована на...:*

- а) підтримку розвитку внутрішнього аудиту і поширення Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту;
- б) проведення обов'язкової сертифікації;
- в) розробку національних стандартів внутрішнього аудиту;
- г) утворення всеукраїнського Інституту внутрішнього аудиту.

3. *Інститут внутрішніх аудиторів України є...:*

- а) добровільною і недержавною організацією;
- б) неприбутковою і громадською організацією;
- в) всеукраїнською організацією;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

4. Інститут внутрішніх аудиторів України...:

- а) проводить обов'язкову сертифікацію внутрішніх аудиторів, що працюють в приватному секторі;
- б) проводить обов'язкову сертифікацію внутрішніх аудиторів, що працюють в державному секторі;
- в) розробляє законодавчі і нормативні акти в сфері внутрішнього аудиту;
- г) підтримує розвиток внутрішнього аудиту і поширює Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту.

5. Вимога чесності передбачає, що внутрішньому аудитору слід...:

- а) виконувати завдання чесно, сумлінно і відповідально;
- б) діяти в рамках закону та розкривати інформацію, передбачену Законом і професійними стандартами;
- в) поважати закони та етичні цілі їхньої організації і сприяти їх досягненню;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

6. Вимога професійної компетентності передбачає, що внутрішньому аудитору слід...:

- а) розкривати всі відомі їм суттєві факти, що в разі їх не розкриття можуть викривити звітність щодо діяльності, яка перевіряється;
- б) з обережністю використовувати та зберігати інформацію, отриману в ході виконання ними своїх обов'язків;
- в) виконувати завдання внутрішнього аудиту відповідно до Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

7. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту...:

- а) не можуть використовуватися внутрішніми аудиторами, які не мають сертифікат;
- б) встановлюють основу для оцінки діяльності внутрішнього аудиту;
- в) є рекомендованими для використання в зарубіжних і вітчизняних підприємствах;

г) є обов'язковими для використання в зарубіжних і вітчизняних підприємствах.

8. *Стандарти практичного застосування (Implementation standards)...*:

а) входять до структури Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту;

б) входять до структури Стандартів якісних характеристик (Attribute standards) і Стандартів діяльності внутрішнього аудиту (Performance standards);

в) доповнюють Стандарти якісних характеристик (Attribute standards) і Стандарти діяльності (Performance standards), що входять до структури Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту;

г) відповіді а), б) і в) правильні.

9. *Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту застосовуються до...*:

а) усіх суб'єктів господарювання приватного сектора;

б) усіх суб'єктів господарювання державного сектора;

в) кожного окремого аудитора;

г) кожного окремого аудитора та функцій внутрішнього аудиту.

10. *Відповідно до вимог Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту контрольне середовище включає...*:

а) етичні цінності, чесність, філософію і стиль управління;

б) організаційну структуру;

в) розподіл повноважень і відповідальності;

г) відповіді а), б) і в) правильні.

11. *Відповідно до вимог Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту характер аудиторських послуг, що надаються організації, ...:*

а) може бути визначений у Положенні про внутрішній аудит;

б) не може бути визначений у Положенні про внутрішній аудит;

в) повинен бути визначений у Положенні про внутрішній аудит;

г) може бути визначений у Положенні про внутрішній аудит або в наказі керівництва про створення служби внутрішнього аудиту.

12. Відповідно до вимог Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту досягнення рівня незалежності, необхідного для ефективного виконання функцією внутрішнього аудиту своїх обов'язків, можливе за рахунок...:

- а) контролю дій внутрішнього аудитора з боку керівництва підприємства;
- б) подвійної підзвітності;
- в) об'єктивності дій внутрішнього аудитора;
- г) відповідальності внутрішнього аудитора перед власниками.

13. Відповідно до вимог Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту прикладом функціональної підзвітності керівника внутрішнього аудиту раді є...:

- а) затвердження радою Положення про внутрішній аудит;
- б) затвердження радою бюджету внутрішнього аудиту;
- в) затвердження заробітної плати керівника внутрішнього аудиту;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

14. Відповідно до вимог Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту функція внутрішнього аудиту повинна бути незалежною від...:

- а) втручання інших осіб у процес визначення обсягу діяльності внутрішнього аудиту;
- б) втручання інших осіб у процес виконання роботи;
- в) втручання інших осіб у процес звітування за результатами;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

15. Відповідно до вимог Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту аудиторські процедури...:

- а) гарантують виявлення всіх значних ризиків;
- б) не гарантують виявлення всіх значних ризиків;
- в) гарантують виявлення всіх значних ризиків лише, якщо аудиторські процедури виконані з належною професійною ретельністю;
- г) на завжди гарантують виявлення всіх значних ризиків.

Тема 3. Організаційно-правові засади функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві

3.1 Загальні вимоги до організації функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві

Виходячи з розглянутих у п.1.3 функцій внутрішнього аудиту, можна окреслити переваги, які надає функціонування служби внутрішнього аудиту як власникам, так і підприємству як господарській одиниці. Отже, *переваги* полягають у такому:

- підвищення ефективності функціонування підприємства, його прибутковості за рахунок контролю виконання рішень та дотримання встановлених норм, а також виявлення прихованих резервів у діяльності підприємства;
- внутрішні аудитори мають більш глибокі знання у сфері обліку, фінансів, управління, обізнані з поточною ситуацією на підприємстві, його внутрішньою культурою, отже, є джерелом релевантної інформації при прийнятті управлінських оперативних і стратегічних рішень;
- удосконалення систем фінансового, податкового, управлінського обліку, а також застосовуваних інформаційних систем;
- покращення ефективності організаційної структури підприємства за рахунок упорядкування зв'язків між відділами і службами;
- керівництво підприємства може використовувати внутрішній аудит як майданчик для професійного зростання та кар'єрного розвитку майбутніх управлінських кадрів;

- скорочення витрат на штрафи, пені та неустойки завдяки безперервному контролю операцій підприємства, що дозволяє уникати помилок і шахрайства;
- збереження активів підприємства, убезпечення їх від розкрадання і шахрайства;
- наявність служби внутрішнього аудиту є позитивним сигналом для інвесторів та інших контрагентів, що потенційно збільшує інвестиційну привабливість підприємства;
- зменшення витрат на проведення зовнішнього аудиту.

Водночас створення служби внутрішнього аудиту має і *недоліки* для підприємства та його власників. По-перше, потрібно залучити додаткові фінансові ресурси для оплати праці фахівців відділу внутрішнього аудиту та організаційно-технічної підтримки його належного функціонування. По-друге, керівництво (а іноді й власники) підприємства можуть бути не зацікавлені в діяльності внутрішніх аудиторів, що викрикатимуть всі факти невідповідності, зокрема і вимогам чинного законодавства.

Отже, при прийнятті рішення щодо утворення на підприємстві служби внутрішнього аудиту необхідно чітко розуміти всі переваги і недоліки від її функціонування, а також мати уяву про основні *проблеми*, що можуть виникати, зокрема такі:

- пошук компромісу між власниками і найвищим керівництвом у поглядах на функції та підпорядкування служби внутрішнього аудиту;
- необхідність розробки внутрішніх стандартів, політик і процедур з урахуванням особливостей підприємства;
- забезпечення служби внутрішнього аудиту кваліфікованими та досвідченими фахівцями;
- формування системи підвищення кваліфікації штатного персоналу служби внутрішнього аудиту;

- реалізація матеріалів внутрішнього аудиту, що передбачає прийняття відповідних управлінських рішень та притягнення винних у допущених порушеннях до відповідальності;
- необхідність налагодження комунікації між службою внутрішнього аудиту та іншими підрозділами підприємства для забезпечення надання оперативних консультацій з питань, що входять до сфери повноважень фахівців з внутрішнього аудиту.

Не менш важливим питанням є усвідомлення власниками і керівництвом підприємства основних напрямів діяльності служби внутрішнього аудиту та видів завдань, що можуть бути поставлені. Основними напрямками діяльності служби внутрішнього аудиту є:

- аналіз і оцінка систем внутрішнього контролю, управління ризиками та корпоративного управління;
- розслідування випадків шахрайства, розкрадань і зловживань;
- надання консультацій підрозділам і службам підприємства;
- участь у проведенні зовнішнього аудиту.

Відповідно до зазначених напрямів виділяють такі основні види аудиторських завдань:

- **Фінансовий аудит** (аудит фінансової звітності) – перевірка повноти і достовірності показників фінансової звітності підприємства, її відповідності нормативним вимогам і обліковій політиці підприємства, розкриття суттєвої інформації, дотримання процедур створення звітів. Може виконуватися відповідно до затвердженого плану роботи служби внутрішнього аудиту або позапланово за вимогою власника (найвищого керівництва).
- **Аудит відповідності** – перевірка дотримання вимог нормативно-правових актів і внутрішніх організаційно-правових документів (політик, процедур, регламентів, стандартів, технічних умов тощо).
- **Аудит ефективності** – систематичне і об'єктивне вивчення діяльності, системи управління, бізнес-процесів і процедур підприємства для надання оцінки визначених цілей, досягнення економії,

ефективності та результативності у використанні ресурсів. Оцінка відбувається за відповідними критеріями економності, ефективності та результативності, які визначаються внутрішніми нормативними документами підприємства.

- **Операційний аудит з різних питань** – включає різні види аудиторських завдань залежно від напрямку діяльності підприємства та вимог власників та / або найвищого керівництва. Наприклад, це може бути внутрішній аудит інформаційних систем з метою оцінки безпеки використовуваної підприємством інформаційної системи та її відповідності потребам управління; внутрішній маркетинговий аудит, спрямований на оцінку ефективності маркетингової стратегії підприємства, його способів просування на ринку; внутрішній екологічний аудит, спрямований на контроль виконання підприємством запланованих заходів із захисту навколишнього середовища від його шкідливого впливу, дотримання нормативів гранично допустимих скидів та викидів, вимог із захоронення відходів, очисних споруд тощо; внутрішній кадровий аудит, спрямований на оцінку потреб підприємства у фахівцях, фактичну забезпеченість спеціалістами, виявлення проблем у цій сфері тощо.
- **Консультавання** – передбачає надання різнопланових консультацій у сфері права, фінансів, обліку, аналізу, контролю, ризиків, управління та інших, що належать до компетенції фахівців служби внутрішнього аудиту.

Враховуючи викладене, можна встановити послідовність етапів створення служби внутрішнього аудиту (рис. 3.1), дотримання якої дозволить уникнути описаних вище проблем.

Багато, щоб власники підприємства взяли участь, принаймні, у перших двох етапах, оскільки без правильно визначених цілей формування служби внутрішнього аудиту та її належного статусу неможливо забезпечити дотримання принципу незалежності, що є визначальним для виконання службою внутрішнього аудиту своїх функцій і завдань.



Рисунок 3.1 – Етапи створення служби внутрішнього аудиту

Разом з тим велике значення має усвідомлений підхід до розробки внутрішніх нормативних положень, що регулюють функціонування служби внутрішнього аудиту. Від цього залежить успіх у досягненні місії цієї служби. Тому, бажано, щоб участь у розробці цих документів узяли фахівці з належною компетенцією.

3.2 Положення про службу внутрішнього аудиту

Положення про службу внутрішнього аудиту має відповідати завданням, які ставляться перед службою власниками та вищим керівництвом, а також урахувати особливості підприємства. Зазвичай, суб'єкти господарювання розробляють Положення про службу внутрішнього аудиту на свій розсуд, оскільки єдиних вимог, визначених на законодавчому рівні, не існує. На жаль, дуже часто розробка Положення носить формальний характер, керівництво підприємства бере за основу аналогічний документ інших суб'єктів господарювання, не враховуючи особливості власного підприємства. Такий підхід позначається на ефективності функціонування служби в подальшому.

Розглянемо основні складові Положення, що доцільно включити до його структури для забезпечення належного функціонування служби внутрішнього аудиту. Запропоновані складові не є обов'язковими, так само, як і їх порядок у документі.

1. Загальні положення. У цьому розділі надається характеристика Положення, перелік законодавчих і нормативно-правових документів, на підставі яких це Положення створене, порядок його затвердження, внесення змін тощо. Також може міститися порядок призначення та звільнення очільника служби внутрішнього аудиту.

2. Статус служби внутрішнього аудиту. У цьому розділі описується статус служби у структурі підприємства, основні принципи, на яких базується діяльність служби. Доцільно внести до цього розділу вимоги щодо уникнення конфлікту інтересів, а також заборону для внутрішніх аудиторів суміщати діяльність з обов'язками працівників інших структурних підрозділів підприємства.

3. Місія та цілі служби внутрішнього аудиту. Визначається місія та цілі служби внутрішнього аудиту з урахуванням вимог власників і стратегії розвитку підприємства.

4. *Основні завдання та функції служби внутрішнього аудиту.* До наповнення цього розділу рекомендовано застосувати зважений підхід, оскільки він має врахувати якомога ширший обсяг функцій і завдань, що ставляться перед службою внутрішнього аудиту. Має значення для подальшого визначення повноважень внутрішніх аудиторів і взаємозв'язків служби з іншими підрозділами. Наявність або відсутність в документі певного напрямку завдань також може мати принципове значення в нестандартних ситуаціях (наприклад, коли між власниками підприємства та найвищим керівництвом виникає суперечність з певних питань або конфлікт). При виникненні додаткових функцій або нових завдань, що, на думку власника та / або керівництва підприємства, має виконувати служба внутрішнього аудиту, рекомендовано вносити зміни до Положення.

5. *Структура служби внутрішнього аудиту.* Можуть застосовуватися різні підходи до наповнення цього розділу. Наприклад, можна чітко прописати структуру служби з поділом на функціональні відділи, виокремити їхні завдання, визначити кількість штатних працівників тощо. За іншого підходу розділ може містити посилання на порядок затвердження штатного персоналу служби без зазначення точної кількості співробітників, а також механізм прийняття на роботу та звільнення. У будь-якому разі необхідно вказати точну назву посади очільника служби (наприклад, головний внутрішній аудитор, начальник служби внутрішнього аудиту, головний контролер тощо), механізм його призначення та звільнення (наприклад, рішенням власників, виконавчого органу підприємства, Комітетом з аудиту (за наявності), Наглядовою радою тощо), а також порядок розподілу повноважень серед працівників служби.

6. *Кваліфікаційні вимоги, що висуваються до співробітників служби внутрішнього аудиту, Кодекс етики.* Доцільність цього розділу визначається вимогами власників чи найвищого керівництва підприємства до працівників служби. Слід пам'ятати, що ті чи інші кваліфікаційні вимоги до внутрішніх аудиторів мають корелювати з передбачуваною

винагородою за їх роботу. Чим серйозніші вимоги до професійного рівня підготовки, досвіду та навичок, тим вищою має бути заробітна плата такого працівника, оскільки він, очевидно, є достатньо конкурентоспроможним на ринку праці. Отже, перед висуванням вимог до внутрішніх аудиторів треба зважити можливість підприємства їх утримати. Іноді уявляється недоцільним тримання внутрішнього аудитора високого класу, враховуючи особливості діяльності підприємства (наприклад, якщо поточна діяльність обмежується незначною кількістю типових операцій, відсутні потреби розширювати ринок чи бажання власників шукати інвестора тощо). Тобто визначення кваліфікаційних вимог до внутрішніх аудиторів завжди має враховувати очікувану ефективність функціонування служби. Якщо власники та / або найвище керівництво підприємства усвідомлюють важливість високої професійної майстерності внутрішніх аудиторів, або принаймні очільника служби, то вони мають чітко визначити відповідні вимоги у розрізі професійної освіти та її рівня, досвіду роботи, наявності певних специфічних знань (наприклад, сучасних інформаційних технологій у сфері обліку та аудиту чи Міжнародних стандартів фінансової звітності тощо), додаткової підготовки, знання державної та іноземних мов тощо.

Крім того, важливе значення для належного функціонування служби внутрішнього аудиту має дотримання усіма її співробітниками Кодексу етики. Тому доцільно включити до цього розділу основні етичні принципи з роз'ясненням суті кожного, а саме: чесність, об'єктивність, конфіденційність, компетентність. Основою є Кодекс етики Інституту внутрішніх аудиторів [19].

7. Права та обов'язки співробітників служби внутрішнього аудиту. У цьому розділі рекомендовано визначити докладний перелік прав і обов'язків очільника та інших співробітників служби, що також може стати основою для відповідних посадових інструкцій. Крім того, деталізація повноважень служби внутрішнього аудиту забезпечуватиме розуміння іншими працівниками підприємства сутності прав і обов'язків

внутрішніх аудиторів, що сприятиме налагодженню відповідних комунікацій між відділами та результативній діяльності служби. Іноді доцільно виокремити у додатковий розділ повноваження очільника служби внутрішнього аудиту, оскільки вони мають певні особливості (див. п.п. 3.3.).

8. Відповідальність співробітників служби внутрішнього аудиту. Рекомендовано чітко визначити параметри відповідальності внутрішніх аудиторів, розмежовуючи їх відповідальність, пов'язану з виконанням ними професійних обов'язків, та відповідальність як інших співробітників підприємства (наприклад, дотримання вимог трудової дисципліни, розпорядку робочого дня тощо).

9. Проведення внутрішнього аудиту та оформлення результатів перевірки. У цьому розділі необхідно викласти підстави для проведення контрольних заходів, порядок їх проведення, складання підсумкового документу, його суть і форму подання, а також механізм реалізації матеріалів контрольних заходів. Доцільно окреслити процес планування – складання річних і поточних планів діяльності служби, їх параметрів, а також механізму ініціювання проведення позапланових аудитів. Наприклад, це можуть бути окремі доручення власників та / або керівництва підприємства чи начальників підрозділів підприємства за погодженням з найвищим керівництвом тощо. Також необхідно наголосити на тому, що висновки та звіти з внутрішнього аудиту підписує очільник служби внутрішнього аудиту, а рекомендації, викладені у цих документах, є обов'язковими для виконання усіма співробітниками підприємства. Важливим аспектом є моніторинг виконання внесених пропозицій та рекомендацій, оскільки від цього залежить ефективність функціонування служби та підприємства у цілому. Рекомендовано передбачити окрему процедуру такого моніторингу, терміни його проведення та наслідки для відповідальних осіб (наприклад, накладення стягнень чи, навпаки, преміювання тощо).

10. Обов'язки служби внутрішнього аудиту зі звітування. Процедуру подання звітів власникам та / або найвищому керівництву доцільно виділити в окремий розділ, у якому чітко визначити терміни подання звіту про результати діяльності служби за рік (квартал, місяць), звітів за результатами спеціальних аудитів чи розслідувань, планів діяльності, пропозицій, оформлених в іншій формі, оцінки ризиків тощо. Також важливо прописати механізм повідомлення результатів аудитів найвищому керівництву, начальникам структурних підрозділів підприємства, іншим зацікавленим особам.

11. Координація діяльності служби внутрішнього аудиту з іншими підрозділами підприємства, органами державної влади, місцевого самоврядування, іншими підприємствами, організаціями, установами, громадянами. Рекомендовано чітко визначити принцип незалежності, з дотриманням якого мають відбуватися взаємовідносини служби внутрішнього аудиту з іншими підрозділами підприємства та керівництвом. Важливо позначити обов'язковість виконання рекомендацій внутрішніх аудиторів та своєчасність їх виконання. Також важливо прописати дії очільника служби внутрішнього аудиту у випадку, якщо найвище керівництво відмовляється виконувати надані аудиторами рекомендації. Зазвичай, це тягне за собою негайне повідомлення власників підприємства. Доцільно прописати можливість залучення співробітників підприємства для участі у виконанні певних завдань, за рішенням очільника служби внутрішнього аудиту (наприклад, у проведенні інвентаризації, контрольному замірі виконаних робіт тощо). У цьому розділі доречно сформулювати заборону втручання будь-яких працівників, уключаючи найвище керівництво підприємства, в діяльність служби внутрішнього аудиту. Крім цього, за вимогами чинного законодавства та / або на розсуд власників чи найвищого керівництва може визначатися порядок взаємодії служби внутрішнього аудиту з зовнішніми контрагентами підприємства.

12. Підзвітність служби внутрішнього аудиту. У цьому розділі рекомендовано прописати посади осіб, яким зобов'язаний звітувати очільник служби внутрішнього аудиту (власники та / або найвище керівництво), терміни звітування, форму подання відповідної інформації, порядок оцінки отримувачами аудиторських звітів діяльності служби. Також важливо акцентувати те, що внутрішні аудитори не несуть відповідальності та не мають владних повноважень щодо операцій, за якими вони здійснюють аудит.

13. Заключні положення. Зазвичай, у цьому розділі визначається порядок розгляду та внесення змін і доповнень до Положення з визначенням можливих ініціаторів та процедури прийняття і затвердження.

У Додатку Д подано примірну структуру Положення, що враховує основні аспекти функціонування служби внутрішнього аудиту і може бути доопрацьоване для конкретного підприємства.

3.3 Права, обов'язки і відповідальність внутрішніх аудиторів

Окремо необхідно зупинитися на правах, обов'язках і відповідальності внутрішніх аудиторів. Правильне їх формулювання та деталізація у Положенні про службу внутрішнього аудиту сприяють упорядкуванню роботи служби і налагодженню правильних комунікаційних зв'язків всередині підприємства. Орієнтиром при формулюванні прав внутрішніх аудиторів мають бути Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (МСППВА) [24] та вимоги чинного законодавства, наприклад у сфері діяльності банківських чи інших фінансових установ [44, 47].

Орієнтовний перелік прав внутрішніх аудиторів може включати таке:

- можливість ознайомлення з усіма документами підприємства незалежно від форми їх представлення (паперова, електронна), отримання інформації, що зберігається на різних носіях інформації;
- здійснення нагляду за діяльністю будь-якого структурного підрозділу підприємства;
- отримання письмових пояснень від посадових осіб щодо здійснюваних господарських операцій, а також виявлених недоліків у роботі;
- визначення відповідності дій і операцій, що здійснюються працівниками підприємства, вимогам чинного законодавства, у тому числі рішенням підприємства, які визначають політику та стратегію підприємства, процедури прийняття і реалізації рішень, організацію обліку та звітності, внутрішнього контролю;
- перевірки розрахунково-касових та інших платіжних документів, правочинів підприємства, фінансової, податкової, статистичної, управлінської звітності, інших документів, а у разі необхідності – наявності готівки, інших активів, які знаходяться на підприємстві;
- доступ до інформаційної бази облікових даних (комп'ютерні програми обліку, управління, звітності тощо) на постійній основі без права внесення коригувань;
- залучення у разі необхідності працівників інших структурних підрозділів підприємства для виконання поставлених перед службою внутрішнього аудиту завдань за певною процедурою;
- безперешкодний доступ до структурного підрозділу, що перевіряється, а також у будь-які приміщення, що використовуються для зберігання документів, матеріальних цінностей, ведення господарської діяльності;
- знімання копій з одержаних документів, у тому числі копій файлів, що зберігаються в локальних обчислювальних мережах і автономних комп'ютерних системах, а також розшифровка цих записів;
- при виявленні порушень чинного законодавства, випадків розкрадань, шахрайства, допущених працівниками підприємства, надан-

ня рекомендацій власникам і найвищому керівництву підприємства щодо подальших дій, зокрема щодо усунення обвинувачених осіб від виконання обов'язків;

- при встановленні фактів зловживання службовим становищем найвищого керівництва підприємства повідомлення про такі випадки власників;
- участь у засіданнях органів управління підприємства з правом дорадчого голосу під час обговорення питань, які прямо або опосередковано стосуються стану бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту, контролю, зовнішнього аудиту, змін у структурі або стратегії розвитку підприємства;
- внесення пропозицій власникам чи найвищому керівництву підприємства щодо визначення порядку роботи служби внутрішнього аудиту, розміру та умов оплати праці, стимулювання співробітників, організаційно-технічного забезпечення служби тощо;
- участь у програмах підготовки та перепідготовки, підвищення кваліфікації працівників підприємства, додаткових навчаннях з питань, що належать до компетенції внутрішніх аудиторів.

Слід зауважити, що права внутрішніх аудиторів корелюють з аналогічними обов'язками інших співробітників підприємства. Так, наприклад, якщо аудитор має право доступу до інформаційної бази даних бухгалтерського обліку, то головний бухгалтер чи інша відповідальна особа зобов'язані надати аудитору такий доступ. Саме тому важливо чітко визначити перелік прав внутрішніх аудиторів у Положенні про службу внутрішнього аудиту і ознайомити з ними усіх співробітників підприємства.

Не менш важливим є правильне визначення обов'язків внутрішніх аудиторів, орієнтовний перелік яких може виглядати так:

- проведення перевірок з метою здійснення оцінки адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю підприємства, її відповідності ступеню потенційного ризику, притаманного діяльності підприємства, а також його оцінювання;

- забезпечення організації постійного контролю за дотриманням працівниками підприємства встановлених процедур проведення господарських операцій, виконання функцій і повноважень відповідно до покладених на них обов'язків;
- проведення розгляду фактів порушень працівниками підприємства вимог законодавства, у тому числі внутрішніх документів, які регулюють діяльність підприємства;
- інформування керівництва підприємства про недопущення дій, результатом яких може стати порушення законодавства, а також про всі виявлені факти порушення вимог законодавства чи внутрішніх документів, а також про наявні підозри про такі порушення чи будь-яку діяльність, що становить потенційну загрозу безперервності діяльності підприємства чи ефективності його функціонування;
- підготовка рекомендацій щодо усунення виявлених порушень, покращення системи внутрішнього контролю та здійснення моніторингу їх виконання;
- забезпечення збереження і повернення одержаних від структурних підрозділів підприємства документів на всіх типах носіїв;
- забезпечення повноти документування кожного факту перевірки, оформлення письмових висновків, де мають бути відображені усі питання, досліджені під час перевірки, та рекомендації, надані керівництву підприємства;
- надання консультацій у межах компетенції служби внутрішнього аудиту на запити інших підрозділів підприємства (з можливим узгодженням процедури надання таких консультацій);
- підготовка підприємства до проведення зовнішнього аудиту, перевірок державних контролюючих органів тощо;
- дотримання вимог стандартів внутрішнього аудиту та Кодексу етики при здійсненні своїх повноважень.

Окремо доцільно згрупувати повноваження очільника служби внутрішнього аудиту, оскільки вони мають свої особливості, пов'язані з організацією функціонування служби, зокрема:

- здійснення керівництва діяльністю служби, організація її роботи, створення необхідних умов для успішного виконання працівниками служби покладених на них обов'язків;
- внесення на розгляд власників і найвищого керівництва підприємства пропозиції з напрямів розвитку і підвищення ефективності діяльності служби та підприємства в цілому;
- представлення служби в структурних підрозділах підприємства з питань, що належать до компетенції служби, зокрема з можливістю виступати ініціатором переговорів з ними;
- розгляд і погодження проектів внутрішніх документів підприємства, наказів та інших документів з питань, що належать до компетенції служби;
- розгляд і підписання кореспонденції з питань, що належать до компетенції служби, спрямованої на адресу структурних підрозділів підприємства, інших юридичних і фізичних осіб;
- забезпечення складання річного плану діяльності служби і контроль його виконання;
- забезпечення розробки внутрішніх документів підприємства і методичних рекомендацій з внутрішнього аудиту та інших документів, що стосуються діяльності служби;
- забезпечення застосування в діяльності служби єдиних стандартів і процедур внутрішнього аудиту, затверджених власниками підприємства;
- забезпечення подання власникам і найвищому керівництву підприємства у встановлені терміни звітів про діяльність служби;
- внесення на затвердження власників пропозицій щодо штатної чисельності та фонду оплати праці служби;

- подання на розгляд найвищого керівництва підприємства пропозицій про прийом, переведення та звільнення співробітників служби, про їх стимулювання та накладення на них стягнень;
- вживання заходів з підвищення рівня професійної підготовки співробітників служби та обміну досвідом;
- забезпечення дотримання належного режиму роботи з документами в діяльності служби;
- прийняття рішень за усіма питаннями, що належать до компетенції служби.

Важливо передбачити межі відповідальності співробітників служби внутрішнього аудиту, що може полягати у своєчасному та якісному виконанні покладених на них функцій, як-от:

- очільник служби у встановленому порядку несе персональну відповідальність за якість і своєчасність виконання функцій і завдань, покладених на службу внутрішнього аудиту, відповідно до вимог законодавства, трудових договорів, посадових інструкцій та інших внутрішніх документів підприємства;
- співробітники служби внутрішнього аудиту несуть персональну відповідальність за якість та своєчасність виконання покладених на них функцій відповідно до посадових інструкцій, трудових договорів і законодавства;
- за порушення трудової дисципліни, невиконання або неналежне виконання посадових обов'язків, порушення Кодексу етики за рішенням власників підприємства до очільника та співробітників служби внутрішнього аудиту у встановленому порядку можуть застосовуватися дисциплінарні стягнення;
- матеріальна відповідальність очільника та співробітників служби внутрішнього аудиту та порядок відшкодування завданої ними шкоди (за наявності такої), а також процедури з накладення дисциплінарних стягнень здійснюються відповідно до вимог трудового законодавства та внутрішніх документів підприємства.

Чітке формулювання прав, обов'язків і відповідальності співробітників служби внутрішнього аудиту сприятиме розумінню з боку власників, найвищого керівництва та працівників інших структурних підрозділів підприємства їх функцій, а також дозволить уникати ситуацій непорозуміння при виконанні внутрішніми аудиторами їх професійних обов'язків.

3.4 Оцінка ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту

Ефективність функціонування служби внутрішнього аудиту обумовлює необхідність її існування для власників і найвищого керівництва підприємства. Важливим застереженням є необхідність розмежувати поняття ефективності та якості, які доволі часто плутають. Якість тісно пов'язана з ефективністю, оскільки прямо впливає на неї. Підвищення якості внутрішнього аудиту має підвищувати його ефективність.

Сьогодні існує значна кількість наукових підходів до поняття ефективності та популярних уявлень про неї, які розглядають ефективність як результат співвідношення ефекту і витрат. Такий підхід значно спрощує визначення ефективності у виробничій сфері, адже дозволяє оцінити зростання обсягів продукції, покращення її якості, підвищення продуктивності праці, зниження собівартості, збільшення прибутку й інші показники, що характеризують діяльність підприємства, та зіставити їх з понесеними витратами. Отриманий ефект може бути оцінений у кількісних і вартісних вимірниках, що полегшує його розуміння, дозволяє зіставити з показниками за інший період часу та інших суб'єктів господарювання.

У сфері контрольної діяльності під ефективністю розуміють досягнення позитивного результату, що є наслідком контролю. При цьому виникає необхідність підтвердження зв'язку отриманих результатів з наслідками контролю, виключення дії інших чинників.

У питаннях внутрішнього аудиту важливою особливістю є те, що витрати на нього не можуть бути скорочені безмежно без одночасного погіршення його якості. Тому на внутрішній аудит не можна поширити загальноприйнятий критерій визначення економічної ефективності, що визначається відношенням кінцевого результату (корисного ефекту) до витрат на його отримання. Вирішенням цієї проблеми може стати використання не відносних, а абсолютних показників, що характеризують загальний ефект від функціонування служби внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит є ефективним, якщо досягає своєї мети – підвищення ефективності функціонування підприємства, у тому числі шляхом зниження кількості порушень та їх попередження. Крім того, організація внутрішнього аудиту спрямована на зменшення витрат на проведення зовнішнього аудиту.

Отже, розрахунок ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту може включати визначення економічної ефективності – зіставлення економії коштів внаслідок забезпечення їх законності, економічного і ефективного витрачання, уникнення фінансових санкцій з витратами на організацію і функціонування служби.

Разом з тим мета, завдання і функції внутрішнього аудиту дозволяють виокремити і розмежувати такі ефекти, спричинені його реалізацією:

- *економічний* – припинення незаконних, нецільових, неефективних і нерациональних витрат ресурсів підприємства. Важливо, що з часом кількість таких порушень, які виявляються службою внутрішнього аудиту, повинні наблизитися до мінімуму;
- *організаційний* – оптимізація структури підприємства, спричинена реалізацією заходів за результатами проведеного внутрішнього аудиту;
- *соціальний* – збільшення довіри зовнішніх (державні органи, постачальники, покупці, інвестори, громадськість) і внутрішніх (власники, співробітники, наглядові органи) контрагентів до підприємства внаслідок забезпечення прозорості його діяльності та якості управління.

Порядок визначення ефектів від функціонування служби внутрішнього аудиту (E_{BA}) може бути представлений за допомогою формули 3.1:

$$\sum E_{BA} = E_e + E_o + E_c \quad (3.1)$$

де E_e – економічний ефект;

E_o – організаційний ефект;

E_c – соціальний ефект.

З урахуванням вищевикладеного, діяльність служби внутрішнього аудиту має оцінюватися за визначеними критеріями. При цьому критерієм є ознака, на підставі якої проводиться подальша оцінка ступеня досягнення мети. Кількість таких критеріїв має бути достатньою, але не безмежною. Тому доцільно визначити критерії ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту залежно від очікуваних ефектів. Кожному критерію відповідатиме група показників як кількісних, так і якісних (рис. 3.2).

Кількісними показниками можуть бути: кількість проведених аудитів, інших контрольних заходів і консультацій; вжиті заходи за результатами внутрішнього аудиту; сума виявлених фінансових порушень і матеріальних збитків, завданих підприємству, кількість контрольних заходів у розрахунку на одного внутрішнього аудитора; витрати на функціонування служби внутрішнього аудиту, кількість поданих звітів тощо.

Якісні показники характеризують функціонування служби внутрішнього аудиту відповідно до визначених принципів, функцій, стандартів. Наприклад, це можуть бути покращення результатів діяльності підприємства внаслідок проведення внутрішнього аудиту, ступінь незалежності служби внутрішнього аудиту, збільшення кількості аудитів та інших контрольних заходів, що проводяться точно з дотриманням запланованих термінів, підвищення професійної майстерності внутрішніх аудиторів, дотримання вимог міжнародних стандартів внутрішнього аудиту та Кодексу етики в процесі функціонування служби внутрішнього аудиту тощо.

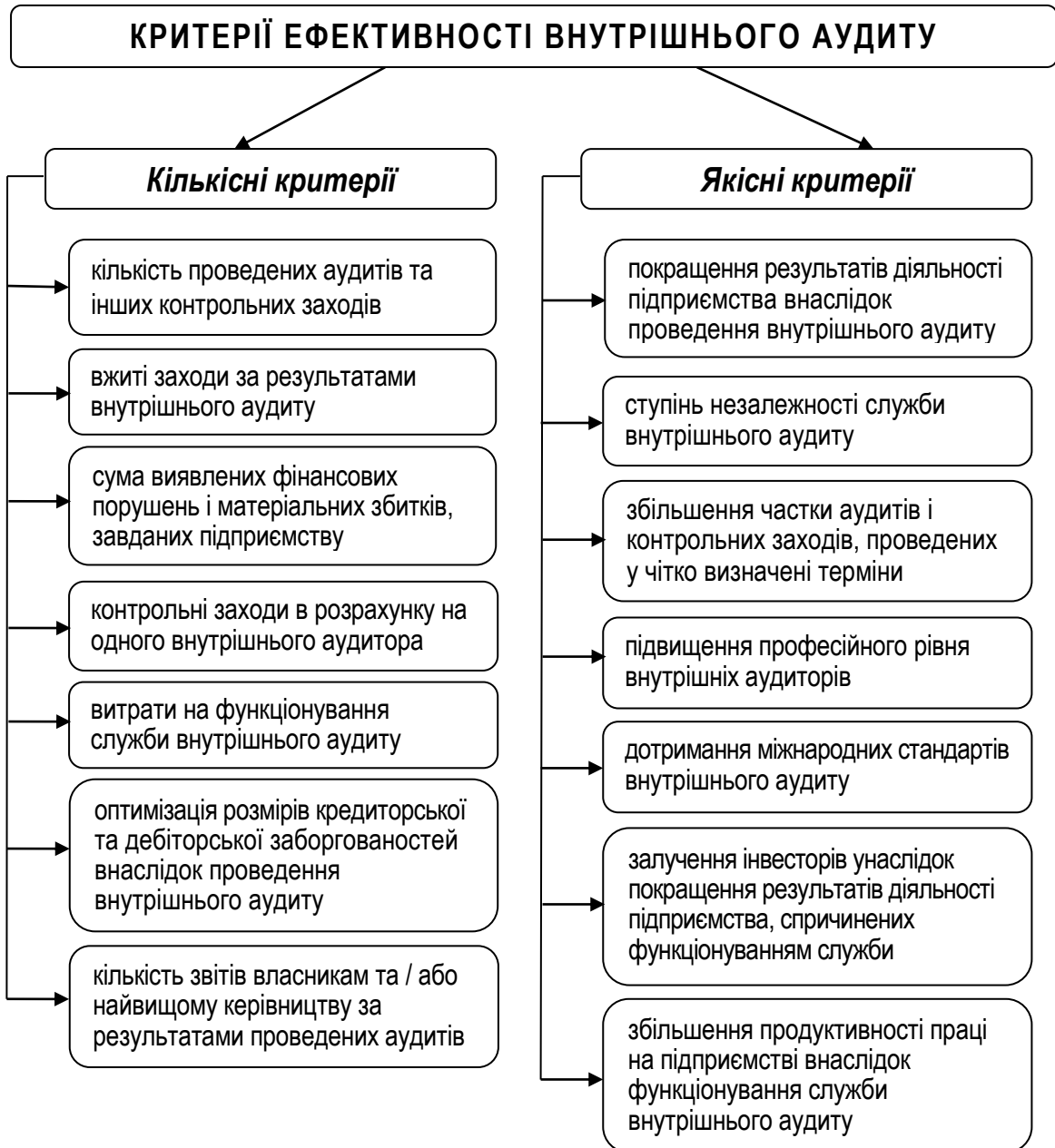


Рисунок 3.2 – Критерії ефективності внутрішнього аудиту

При визначенні ефектів від функціонування служби внутрішнього аудиту застосовуються кількісні, якісні та змішані кількісно-якісні методи оцінки. Якісні оцінки часто проводяться на підставі евристичного методу пізнання, заснованого на логіці та досвіді. На практиці це відбувається шляхом експертної оцінки діяльності.

Крім того, оцінка якості функціонування служби внутрішнього аудиту є обов'язковою відповідно до вимог Міжнародних стандартів про-

фесійної практики внутрішнього аудиту [24]. Так, стандарт 1300 «Програма забезпечення та підвищення якості» передбачає розробку і підтримку програми забезпечення та підвищення якості для оцінки внутрішнього аудиту на предмет відповідності стандартам.

Процес оцінки якості передбачає внутрішні та зовнішні оцінки. При цьому внутрішня оцінка має проводитися на постійній основі та складається з моніторингу діяльності служби внутрішнього аудиту і періодичних самооцінок або оцінок, що виконуються іншими співробітниками підприємства, які мають достатні для цього знання. Під час таких оцінок аналізується дотримання внутрішніми аудиторами стандартів і Кодексу етики. Зовнішні оцінки, відповідно до вимог стандартів, мають проводитися не рідше ніж один раз на 5 років кваліфікованим незалежним експертом, що не є співробітниками підприємства. Зазвичай, таким експертом може виступати незалежний сертифікований аудитор.

Важливо доводити результати внутрішньої і зовнішньої оцінок до власників і найвищого керівництва підприємства. Високі результати підтримають статус служби внутрішнього аудиту. Натомість виявлені недоліки в якості мають бути негайно усунені, оскільки лише за належної якості може забезпечуватись ефективність функціонування служби.

Система контролю якості функціонування служби внутрішнього аудиту має бути заснована на стандартних політиках і процедурах і передбачає:

- дотримання внутрішніми аудиторами професійних стандартів – незалежності, чесності, об'єктивності, конфіденційності і компетентності;
- відповідність процедур і методик внутрішнього аудиту і підготовленої за його результатами робочої документації вимогам стандартів;
- доведення до відома керівника аудиторського завдання і очільника служби внутрішнього аудиту основних результатів виконаного завдання, що можуть впливати на зміст аудиторського звіту;

- вжиття необхідних заходів щодо внутрішніх аудиторів у випадках невиконання або неналежного виконання ними покладених на них обов'язків.

У результаті контролю якості очільник служби внутрішнього аудиту отримує важливу інформацію щодо необхідності додаткового навчання та / або підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів за певними напрямками. Також у процесі виконання аудиторських завдань виявляються навички роботи у команді, ступінь стресостійкості, здатність налагоджувати комунікацію з іншими співробітниками підприємства, уміння оформлювати робочі документи, формулювати висновки тощо.

Крім того, результати оцінки якості важливі для планування наступних аудиторських завдань. Тому рекомендовано проводити оцінку якості після кожного виконаного завдання. У Додатку Е наведено приклад оцінки діяльності внутрішнього аудитора, оформленої у вигляді тесту за визначеними параметрами. В результаті такої оцінки очільник служби внутрішнього аудиту отримує достатньо повну і розгорнуту інформацію щодо дій кожного внутрішнього аудитора на всіх етапах проведення внутрішнього аудиту, а також щодо їх професійних навичок і умінь.

Таким чином, дотримання високої якості діяльності служби внутрішнього аудиту сприятиме підвищенню ефективності її функціонування. Критерії оцінки можуть змінюватися залежно від завдань власників і найвищого керівництва.

Контрольні питання

1. Опишіть переваги створення служби внутрішнього аудиту.
2. Які проблеми виникають при створенні служби внутрішнього аудиту?
3. Дайте характеристику основним напрямкам роботи служби внутрішнього аудиту.
4. Які види аудиторських завдань Вам відомі?

5. Опишіть основні етапи формування служби внутрішнього аудиту.
6. Охарактеризуйте структуру і зміст Положення про службу внутрішнього аудиту.
7. Як визначається місія і цілі служби внутрішнього аудиту?
8. Як має визначатися статус служби внутрішнього аудиту?
9. Які права й обов'язки внутрішнього аудитора необхідно передбачити в Положенні про службу внутрішнього аудиту?
10. Які повноваження може мати керівник служби внутрішнього аудиту?
11. Які види відповідальності внутрішнього аудитора мають зазначатися в Положенні про службу внутрішнього аудиту?
12. Охарактеризуйте підходи до оцінки ефективності служби внутрішнього аудиту.
13. За якими критеріями ефективності та результативності можна оцінити функціонування підрозділу внутрішнього аудиту?
14. За якими параметрами оцінюється якість внутрішнього аудиту?
15. Охарактеризуйте зв'язок якості та ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту.

Практичні завдання

Завдання 3.1. Проаналізувати представлену на рис. 3.3 організаційну структуру економічного підрозділу підприємства. Обґрунтувати власну точку зору щодо місця, можливих завдань і функцій служби внутрішнього аудиту.

Завдання 3.2. Для забезпечення відповідними кадрами новоствореної служби внутрішнього аудиту ПАТ «Мебельник», що займається виготовленням меблів на замовлення юридичних і фізичних осіб, оголосила набір на вакансію головного внутрішнього аудитора і двох внутрішніх аудиторів. Необхідно визначити перелік вимог до претендентів на ці посади і скласти відповідну анкету.



Рисунок 3.3 – Організаційна структура економічного підрозділу підприємства

Завдання 3.3. Визначити комунікативні взаємозв'язки служби внутрішнього аудиту публічного акціонерного товариства. Відповідь оформити у вигляді таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Комунікативні зв'язки відділу внутрішнього аудиту публічного акціонерного товариства

Відділ / служба	Сутність і форма взаємозв'язку зі службою внутрішнього аудиту
Акціонери	
Наглядова рада товариства	
Ревізійна комісія	
Корпоративний секретар	
Правління товариства	
Бухгалтерія	
Центральний склад	
...	...

Завдання 3.4. Провести аналіз позитивних і негативних аспектів таких положень проекту Закону України «Про внутрішній аудит» [16], як:

- повноваження підрозділів внутрішнього аудиту (стаття 7);
- підрозділ внутрішнього аудиту (стаття 13);
- організаційна незалежність підрозділу внутрішнього аудиту (стаття 14);
- забезпечення діяльності підрозділу внутрішнього аудиту (стаття 15);
- керівник підрозділу внутрішнього аудиту (стаття 16);
- внутрішній аудитор (стаття 17);
- конфлікт інтересів (стаття 20).

Відповідь оформити у вигляді таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Аналіз вимог щодо діяльності підрозділу внутрішнього аудиту

Назва статті	Позитивні аспекти	Негативні аспекти
Ст. 7. Повноваження підрозділів внутрішнього аудиту		
Ст. 13. Підрозділ внутрішнього аудиту		
...		

Завдання 3.5. На підставі поданої нижче інформації заповнити табл. 3.3 даними, яких не вистачає:

- внутрішні правила організації та діяльність служби внутрішнього аудиту;
- національний;
- уніфікують підхід до аудиту, мають характер рекомендацій, придатні для використання всіма суб'єктами діяльності;
- суб'єкт;
- держава, професійні національні організації (наприклад, Інститут внутрішніх аудиторів в Україні);

Таблиця 3.3 – Рівні регламентації внутрішнього аудиту за суб'єктами, інструментами та призначенням

?	?	Інструмент	Призначення, сфера діяльності
01	02	03	04
Міжнародний	?	?	?
?	?	?	?
?	Керівництво організації	?	?

- встановлення єдиних правил проведення внутрішнього аудиту на конкретному підприємстві;
- Інститут внутрішніх аудиторів;
- ураховують специфіку національного законодавства, стан розвитку економіки, можуть бути розроблені для окремих категорій суб'єктів господарювання;
- рівень регламентації;
- рівень організації (підприємства);
- стандарти професійної практики внутрішнього аудиту;
- національні стандарти внутрішнього аудиту.

Тестові завдання для перевірки знань

1. Які переваги створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві?

- а) не потрібно витратити кошти на зовнішнього аудитора;
- б) зменшення кількості перевірок державних контролюючих органів;
- в) навички і досвід внутрішніх аудиторів залишаються всередині господарюючого суб'єкта;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

2. *Контрольна функція внутрішнього аудиту передбачає:*

- а) участь в аналізі та розробці тарифної політики;
- б) оцінку внутрішнього контролю, політики і внутрішніх процедур, виконання персоналом вказівок і наданих раніше рекомендацій;
- в) оцінку ефективності важливих аспектів господарської діяльності;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

3. *Захисна функція внутрішнього аудиту полягає у...:*

- а) наданні поточних консультацій працівникам інших підрозділів;
- б) визначенні адекватності політики підприємства встановленим параметрам та оцінці ефективності обліку і менеджменту;
- в) заходах, спрямованих на збереження активів підприємства від потенційних крадіжок та фактів шахрайства, неефективного управління бізнесом;
- г) визначенні адекватності політики підприємства встановленим параметрам та оцінці ефективності обліку й менеджменту.

4. *Координаційна функція внутрішнього аудиту полягає в...:*

- а) плануванні роботи внутрішнього аудитора виходячи з потреб акціонерів, інвесторів, правління підприємства та раціонального використання можливостей підрозділу;
- б) визначенні адекватності політики підприємства встановленим параметрам та оцінці ефективності обліку і менеджменту;
- в) заходах, спрямованих на збереження активів підприємства від потенційних крадіжок і фактів шахрайства, неефективного управління бізнесом;
- г) визначенні адекватності політики підприємства встановленим параметрам та оцінці ефективності обліку і менеджменту.

5. *Інформування керівництва підприємства про результати перевірок, виявлені факти порушень вимог законодавства або внутрішніх правил – це виконання...:*

- а) консультаційної функції внутрішнього аудиту;
- б) координаційної функції внутрішнього аудиту;

- в) інформаційної функції внутрішнього аудиту;
 - г) захисної функції внутрішнього аудиту.
6. Основними видами аудиторських завдань є...:
- а) фінансовий аудит, операційний аудит;
 - б) аудит відповідності та аудит ефективності;
 - в) консультування;
 - г) відповіді а), б) і в) правильні.
7. До основних напрямків внутрішнього аудиту не належить...:
- а) аналіз і оцінка системи внутрішнього контролю, системи управління ризиками та системи корпоративного управління;
 - б) розслідування випадків розкрадань і зловживань;
 - в) участь (сприяння) у роботі зовнішнього аудиту;
 - г) захист інтересів підприємства у суді.
8. Систематичне і об'єктивне вивчення діяльності, системи управління, бізнес-процесів і процедур підприємства для надання оцінки визначених цілей, досягнення економії, ефективності і результативності у використанні ресурсів – це...:
- а) фінансовий аудит;
 - б) аудит відповідності;
 - в) аудит ефективності;
 - г) правильні відповіді а), б) і в).
9. Перевірка дотримання суб'єктом господарювання вимог нормативно-правових актів, у тому числі внутрішніх (політики, процедури, регламенти, стандарти, технічні умови) – це ...:
- а) фінансовий аудит;
 - б) аудит відповідності;
 - в) операційний аудит;
 - г) аудит інформаційних систем.
10. Визначення статусу служби внутрішнього аудиту та її основних функцій, необхідних для досягнення поставлених цілей...:
- а) може бути етапом створення служби внутрішнього аудиту;

- б) завжди є етапом створення служби внутрішнього аудиту;
- в) не може бути етапом створення служби внутрішнього аудиту;
- г) не є обов'язковим для створення служби внутрішнього аудиту.

11. Розробка посадових інструкцій для працівників служби внутрішнього аудиту та її структурних підрозділів...:

- а) рекомендована при створенні служби внутрішнього аудиту;
- б) є обов'язковою при створенні служби внутрішнього аудиту;
- в) не пов'язана зі створенням служби внутрішнього аудиту;
- г) не є обов'язковою при створенні служби внутрішнього аудиту.

12. До основних проблем, що можуть виникати при створенні служби внутрішнього аудиту, належить...:

- а) пошук компромісу між власником і вищим виконавчим керівництвом підприємства щодо функцій служби внутрішнього аудиту;
- б) забезпечення служби внутрішнього аудиту кваліфікованими і досвідченими працівниками;
- в) розробка стандартів, методик і регламентів роботи з урахуванням особливостей господарюючого суб'єкта;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

13. При обґрунтуванні доцільності створення служби внутрішнього аудиту необхідно оцінити ...:

- а) вигоди від формування служби внутрішнього аудиту;
- б) рівень суттєвості для фінансової звітності;
- в) фінансову стійкість суб'єкта господарювання;
- г) ліквідність балансу суб'єкта господарювання.

14. Оптимізація структури підприємства, спричинена реалізацією заходів за результатами проведеного внутрішнього аудиту – це ...:

- а) економічний ефект функціонування служби внутрішнього аудиту;
- б) соціальний ефект функціонування служби внутрішнього аудиту;
- в) організаційний ефект функціонування служби внутрішнього аудиту;
- г) інституційний ефект функціонування служби внутрішнього аудиту.

15. Для оцінки ефективності роботи служби внутрішнього аудиту використовують...:

- а) якісні та кількісні показники;
- б) якісні показники та показники продуктивності;
- в) якісні показники, показники продуктивності й результативності;
- г) показники рентабельності й ліквідності підприємства.

ЗМІСТОВНИЙ МОДУЛЬ 2.

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Тема 4. Планування внутрішнього аудиту

4.1 Підготовка стратегічного і річного планів внутрішнього аудиту

З метою забезпечення якості та ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту відбувається планування її діяльності. На підставі вимог Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, зокрема стандарту МСППВА 2010 «Планування», очільник служби внутрішнього аудиту повинен розробити ризик-орієнтований план для визначення пріоритетів служби, які відповідають цілям підприємства [24]. Для цього необхідно отримати розуміння стратегії підприємства, ключових бізнес-цілей, пов'язаних з ними ризиків та процесів управління ризиками.

Система планування діяльності служби внутрішнього аудиту включає стратегічні плани (горизонт 3-5 років), річні та плани конкретних аудиторських завдань. Всі види планів мають базуватися на оцінці ризиків, а також враховувати функції та завдання внутрішнього аудиту.

Стратегічний план служби внутрішнього аудиту складається відповідно до стратегічних цілей розвитку підприємства, переглядається паралельно з переглядом стратегії розвитку підприємства і коригується щорічно. Процес стратегічного планування має включати розуміння підприємства та його середовища, визначення простору аудиту, оцінку ризиків і підготовку стратегічного плану.

Очільник служби внутрішнього аудиту при складанні стратегічного плану повинен враховувати таке:

- зовнішні фактори, що впливають на підприємство, зокрема нормативно-правові акти, які регламентують його діяльність, вимоги до складання і подання фінансової звітності тощо;
- особливості діяльності підприємства – характерні бізнес-процеси та операції, організаційна структура, порядок фінансування тощо;
- цілі та стратегія розвитку підприємства;
- ризики, пов'язані з діяльністю підприємства.

Для аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства доцільно використовувати такі джерела інформації:

- нормативно-правові акти, внутрішні політики та процедури, що регламентують діяльність підприємства;
- структуру фінансової звітності;
- стратегію розвитку підприємства, проекти і плани діяльності;
- організаційну структуру підприємства, посадові інструкції найвищого керівництва;
- технологічні карти бізнес-процесів підприємства;
- зовнішні звіти стосовно діяльності підприємства (звіти зовнішніх аудиторів, акти державних контролюючих органів, оцінки інвесторів тощо).

Найбільш поширеними аналітичними інструментами та моделями, що доцільно використовувати для оцінки зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, є SWOT-аналіз (оцінка сильних і слабких сторін, можливостей і загроз підприємства), SNW-аналіз (оцінка сильної, нейтральної та слабкої позицій підприємства), PEST-аналіз (оцінка у розрізі політичних, економічних, соціальних і технологічних факторів), PESTEL-аналіз (до факторів PEST додаються екологічні та законодавчі), модель ланцюга створення цінності Портера тощо.

Далі необхідно визначити простір аудиту, під яким розуміють системи, види діяльності, сукупність процесів і функцій, що здійснюються підприємством. Іншими словами, простір аудиту – це все, що може перевірити внутрішній аудитор у принципі. Весь простір аудиту необхідно

розділити на конкретні системи, бізнес-процеси і програми (горизонтальний поділ) чи структурні підрозділи (вертикальний поділ).

Наступним кроком є усвідомлення ризиків, з якими стикається підприємство, оцінка їх вірогідності та можливого впливу з метою подальшої класифікації факторів ризику та відбору об'єктів внутрішнього аудиту для перевірки. Детально етапи оцінки ризиків розглянемо у п.п. 4.2.

У результаті розробки стратегічного плану внутрішнього аудиту має бути сформовано професійну думку щодо систем, видів діяльності, бізнес-процесів, що мають стати об'єктом аудиту і забезпечити розумну гарантію власникам та найвищому керівництву підприємства щодо ризиків і ефективності внутрішнього контролю.

Стратегічний план внутрішнього аудиту може містити таке:

- чітко сформульовані задачі та критерії ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту, за якими доцільно оцінювати діяльність служби через 3-5 років, пов'язані з загальною стратегією підприємства;
- методологію розробки стратегії з деталізацією проведеної оцінки ризиків, що впливають на цілі та задачі підприємства;
- інформацію про напрями, в яких служба внутрішнього аудиту планує працювати протягом наступних періодів;
- необхідні та наявні ресурси для виконання запланованого, аналіз впливу обмеженості ресурсів на абсолютне охоплення об'єктів аудиту контролем;
- оцінку ризику подій, які можуть вплинути на досягнення цілей, передбачених в стратегії аудиту, а також на діяльність, спрямовану на зниження таких ризиків (недостатність кадрів, низька їх кваліфікація тощо);
- плани координації роботи з іншими джерелами інформації (наприклад, зовнішній аудит);

- намічені перспективні цілі, яких планує досягти служба внутрішнього аудиту в довгостроковому періоді.

У Додатку Ж представлено приклад оцінки стратегії розвитку підприємства, що має бути враховано при плануванні функціонування служби внутрішнього аудиту.

Річний план розкриває стратегічний план у розрізі завдань, що мають бути виконані протягом року для досягнення стратегічних цілей. Мета складання річного плану внутрішнього аудиту полягає у розподілі кадрових та інших ресурсів за кожним типом завдань з зазначенням термінів їх виконання. Річний план має бути реалістичним, тому до нього доцільно включити такі питання:

- висновки з аудитів за попередній період, що можуть вказати на зміну рівнів ризику;
- організаційні та часові обмеження (наприклад, зміни організаційної структури підприємства, періоди відпусток, упровадження нових інформаційних систем чи технологій, сезонність роботи підприємства тощо);
- резервні ресурси, потрібні для безперебійної роботи служби;
- альтернативну програму аудиту з питань, відкладених на більш пізній період, або у випадках, коли фактичні обсяги робіт нижчі від запланованих.

У цілому річний план служби внутрішнього аудиту включає такі розділи:

1. Технічне завдання служби внутрішнього аудиту (підсумовує загальні обов'язки та обсяги роботи служби).
2. Оцінка бізнес-ризиків і досвід попередніх перевірок всіх напрямків діяльності підприємства.
3. Відносні обсяги роботи аудиторів по кожному напрямку перевірки.
4. Завдання аудиту по кожному із запланованих напрямів.
5. Графік і загальні витрати часу і ресурсів по кожному завданню.

6. Адміністративні питання (список аудиторів, перелік об'єктів тощо).

7. Інші питання (спеціальні аудиторські перевірки за дорученням керівництва, заходи із співпраці з зовнішніми аудиторами та / або іншими контролюючими органами, доручення власника на проведення аудиту тощо).

Важливою частиною підготовки річного плану є розрахунок витрат часу на проведення аудитів (у Додатку И представлено приклад форми такого розрахунку). Крім того, успішна реалізація річного плану залежить від правильного розрахунку технічних ресурсів, потрібних службі, що складаються з технічних засобів, програмного забезпечення, фінансових коштів, потрібних для відряджень, канцелярських засобів тощо.

Річний план доцільно формувати завчасно – до початку фінансового року. Рекомендується передбачати у плані лише фактично наявні ресурси, а не передбачувані (наприклад, відкрита вакансія на посаду внутрішнього аудитора чи обіцянка керівника надати додаткове фінансування протягом року, якщо підприємство отримуватиме прибуток, тощо).

Процес планування має бути безперервним, що передбачає постійну актуалізацію планів. Так, необхідно проводити моніторинг подій, що можуть вплинути на виконання планів. Наприклад, зміни законодавства у сфері діяльності підприємства, що актуалізують інші напрями чи завдання внутрішнього аудиту, нові обставини, що відкриваються в процесі проведення поточних аудитів.

Перегляд стратегічного плану може бути пов'язаний з такими умовами:

- зміни в організаційній структурі підприємства;
- поява нових та / або закриття існуючих видів діяльності;
- перегляд стратегічних цілей підприємства;
- поява нових фактів, виявлених у результаті проведених аудитів, що впливають та / або можуть вплинути на попередню оцінку ризиків;
- зміна керівництва підприємства;

- потреба переглянути бюджет служби з метою забезпечення ефективності її функціонування.

Річний план внутрішнього аудиту може переглядатися в аналогічних випадках, а також при включенні нових завдань від власників та / або найвищого керівництва, що потребують відповідних ресурсів.

Проект розробленого плану подається на затвердження власнику чи найвищому керівництву підприємства у визначені для цього терміни. До проекту плану рекомендовано додавати аналітичну записку, в якій навести перелік не охоплених аудитом сфер аудиту з аргументованим поясненням не включення їх до плану. Затверджений річний план доводиться до відома виконавчого органу підприємства.

Крім того, можуть розроблятися квартальні плани діяльності служби внутрішнього аудиту.

4.2 Оцінка ризиків аудиторського контролю

Ризик у загальному розумінні – це ймовірність настання певної події, яка може негативно вплинути на досягнення запланованих цілей.

У сфері підприємницької діяльності існуючі ризики зазвичай класифікують за такими ознаками:

➤ За можливістю прогнозування:

- *передбачуваний ризик* – ризик, що виникає у певних умовах, відомий з досвіду, виявлений і узагальнений економічною наукою;
- *непередбачуваний ризик* – ризик, обумовлений непередбачуваними діями партнерів, конкурентів, змінами нормативно-правових актів, деформацією соціально-економічної або політичної ситуації, форс-мажорними обставинами (аварії, стихійні лиха) тощо.

➤ За ступенем небезпеки:

- *допустимий ризик* – загроза повної втрати прибутку від реалізації конкретного проекту або виду діяльності. Оскільки ці втрати

нижче очікуваного прибутку від усієї діяльності організації, то зберігається економічна доцільність реалізації такого проекту або виду діяльності;

- *критичний ризик* пов'язаний з небезпекою втрат у розмірі понесених витрат на здійснення конкретного проекту або виду діяльності. Понесені витрати доведеться відшкодувати з власних обігових коштів;
- *катастрофічний ризик* характеризується небезпекою втрат у розмірі, що дорівнює або перевищує наявні активи господарюючого суб'єкта. Як правило, призводить до банкрутства суб'єкта.

➤ ***За рівнем прояву:***

- проектні ризики;
- ризики суб'єкта господарювання;
- галузеві ризики;
- загальноекономічні ризики;
- глобальні ризики.

Крім того, виділяють поняття *невід'ємного ризику* – рівень ризику до вжиття заходів з його зниження; *залишкових ризиків* – ризиків, що залишаються після вжиття заходів зі зменшення впливу та вірогідності настання негативних подій; *прийнятного ризику* (ризик-апетит) – рівень ризику, що приймається керівництвом організації як несуттєвий, той ризик, на який керівництво готово піти.

На рівні суб'єкта господарювання ризики, викликані наслідками неправомірних або некомпетентних рішень і дій окремих працівників, виникають внаслідок:

- перевищення керівниками господарюючого суб'єкта закріплених за ними повноважень щодо прийняття рішень (за складом і обсягом операцій);
- недотримання співробітниками господарюючого суб'єкта встановлених регламентів проведення операцій;

- порушення співробітниками господарюючого суб'єкта правил і етичних норм, що склалися на організованих ринках (правил ділового обороту) – розкрадання цінностей, проведення угод і фінансово-господарських операцій, що завдають шкоди організації, приховування таких операцій; залучення господарюючого суб'єкта в комерційні взаємини, що пов'язані з тіньовою економікою.

При описі ризиків також використовується поняття факторів ризику, що характеризують чинники, які можуть вказувати на більш високий рівень ризику. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту передбачають необхідність управління ризиками з боку внутрішніх аудиторів. Водночас важливо розрізняти процеси управління ризиками та оцінки ризиків.

Управління ризиком – структурований процес прийняття і реалізації управлінських рішень, які мінімізують несприятливий вплив небажаних випадкових подій на досягнення цілей підприємства. Управління ризиками здійснюється керівництвом підприємства і передбачає аналіз ризиків і можливостей, які вони відкривають для досягнення цілей підприємства, визначення методу управління ризиком, його реалізацію та моніторинг результатів.

За вимогами стандартів, служба внутрішнього аудиту має оцінити ризики з метою виявлення сфер з найвищими рівнями ризику для визначення пріоритетних сфер для аудиту. Процес передбачає виявлення та оцінку факторів ризику. При цьому важливо розуміти цілі, поставлені перед різними елементами простору внутрішнього аудиту. Лише в цьому випадку можливо виявити ймовірні події, що впливатимуть на досягнення цих цілей.

Процес управління ризиками на підприємстві тісно пов'язаний з існуючою системою внутрішнього контролю та її ефективністю. Якщо керівництву підприємства необхідно зосередитися на виявленні невід'ємних ризиків з метою розробки і реалізації заходів щодо їх зни-

ження, то для внутрішнього аудитора важливо виявити залишковий ризик – той ризик, що залишається після реалізації контрольних заходів.

На етапі виявлення ризиків необхідно визначити всі можливі ризики. Якщо на підприємстві впроваджено систему управління ризиками, то внутрішньому аудиторю необхідно:

- вивчити реєстри ризиків і проаналізувати повноту їх виявлення керівництвом підприємства;
- проаналізувати проведену керівництвом класифікацію ризиків і передбачені заходи щодо їх зниження;
- проаналізувати ефективність заходів зі зниження ризиків з точки зору їх впливу на залишкові ризики;
- виявити високі рівні залишкових ризиків, що мають бути включені до стратегічного та річного планів роботи служби.

Якщо ж на підприємстві не впроваджено систему управління ризиками, то внутрішній аудитор має виявити і класифікувати ризики самотійно та узгодити результати з власниками та / або найвищим керівництвом підприємства. Найбільш поширеним методом виявлення ризиків є інтерв'ю та обговорення з керівництвом підприємства. У таблиці 4.1 представлено приклади різних подій, що можуть створювати ризики для підприємства.

Оцінка ризиків відбувається з точки зору їх впливу і ймовірності виникнення. Для цього завчасно розробляють критерії оцінки і бальну шкалу оцінки. Уніфікованих вимог не існує, тому кожна служба внутрішнього аудиту проводить таку оцінку самотійно, з урахуванням власного досвіду і потреб. Шкала критеріїв не повинна бути дуже широкою, проте вона має включати найбільш вразливі напрями впливу на діяльність підприємства.

Таблиця 4.1 – Приклади подій, що можуть створювати ризики

Сфера подій	Приклад
Операційні	<ul style="list-style-type: none"> • відсутність співробітників; • перебої у постачанні ресурсів; • відсутність транспорту; • збій важливого обладнання; • відсутність необхідних запасів
Нормативно-правові	<ul style="list-style-type: none"> • порушення умов контрактів; • недотримання вимог законодавчих і нормативних актів; • накладення стягнень за порушень вимог законодавства
Фінансові	<ul style="list-style-type: none"> • скорочення фінансування; • втрата джерел фінансування; • розтрата фінансових ресурсів; • нестача оборотних коштів
Кадрові	<ul style="list-style-type: none"> • втрата основних співробітників (внаслідок звільнення, виходу на пенсію тощо); • нещасні випадки на виробництві; • відсутність належних навичок, кваліфікації та досвіду
Репутаційні	<ul style="list-style-type: none"> • низький рівень обслуговування; • негативні відгуки покупців чи клієнтів; • негативні відгуки у ЗМІ; • втрата довіри з боку постійних покупців чи клієнтів

Найбільш важливими напрямками, з точки зору впливу на діяльність підприємства, є фінансування, репутація, нормативно-правова сфера, досягнення цілей / виконання завдань, кадри.

Для оцінки впливу ймовірних ризиків доцільно використовувати шкалу, що складається з трьох (високий, середній, низький) або чотирьох (дуже високий, високий, середній, низький) рівнів. Приклад такої оцінки наведено у табл. 4.2. Оцінка фінансового впливу у прикладі умовна, залежатиме від обсягів діяльності та особливостей функціонування конкретного підприємства. Якісну оцінку може доповнювати кількісна (бальна).

Таблиця 4.2 – Приклад оцінки впливу ймовірних ризиків

Фактори впливу	Рівень (бал)			
	низький (1)	середній (2)	високий (3)	дуже високий (4)
Операційний	Обмежена втрата напряду діяльності. Збій у роботі, що швидко відновлюється	Значна втрата діяльності, обмежена декількома видами послуг чи підрозділів. Збій у роботі, що швидко відновлюється	Значна втрата діяльності, обмежена декількома видами послуг чи підрозділів. Збій у роботі, що відновлюється повільно	Неможливість підприємства продовжувати звичайну діяльність. Значна втрата діяльності. Збої у наданні послуг
Фінансовий	Фінансовий вплив нижче 100 тис. грн	Матеріально-фінансовий вплив вище 100 тис. грн і нижче 500 тис. грн	Матеріально-фінансовий вплив вище 500 тис. грн і нижче 1 млн. грн	Значний матеріально-фінансовий вплив вище 1 млн. грн
Кадровий	Незапланована втрата декількох співробітників у підрозділі, що може призвести до порушення діяльності підприємства	Незапланована втрата декількох співробітників у підрозділі, що може призвести до значного порушення діяльності підприємства	Незапланована втрата декількох ключових співробітників, що значно впливає на діяльність одного чи декількох підрозділів	Втрата ключових співробітників внаслідок звільнення або серйозних травм

Критерії оцінки ймовірності настання події можуть групуватися у такий спосіб (табл. 4.3):

Таблиця 4.3 – Критерії ймовірності настання події

Критерій	Рівень	Бал
Ймовірність настання події дуже низька	Зрідка	1
Ймовірність настання події віддалена	Малоймовірний	2
Подія цілком можливо може відбутися у майбутньому	Середній	3
Подія може відбутися у найближчій перспективі	Ймовірний	4
Подія вже відбувається або очікується	Очікуваний	5

Таким чином, розроблені критерії оцінки впливу та ймовірності настання застосовуються до всіх попередньо виявлених ризиків. Далі

розраховується середній бал за кожним критерієм. Об'єднання загального балу ризику за впливом і вірогідністю проводиться за допомогою матриці ризиків (табл. 4.4).

Таблиця 4.4 – Матриця ризиків

Вплив		Вірогідність					
		Оцінка	Зрідка	Мало-ймовірно	Середня	Ймовірно	Очікується
		бали	1	2	3	4	5
Низьке	1	1	1	1	1	1	
Середнє	2	1	1	2	2	2	
Високе	3	1	2	2	3	4	
Дуже високе	4	2	3	3	4	4	

При ідентифікації факторів ризику доцільно виділяти від 5 до 10 факторів. На практиці найбільш важливими факторами є такі:

➤ *Фінансова суттєвість*: об'єкти з високим ступенем ризику і з невеликою частиною використовуваних фінансових ресурсів можуть мати менший пріоритет для включення в план аудиту ніж об'єкти з середнім рівнем ризику, що використовують значні фінансові ресурси.

➤ *Складність діяльності*: при виконанні складних видів діяльності підвищується вірогідність їх виконання неякісно, несвоєчасно, з завищеною вартістю тощо.

➤ *Загальна політика контролю*: сувора загальна політика контролю зменшує ймовірність помилок і шахрайства шляхом впровадження етичних норм, розроблення чітких цілей, функцій, повноважень, застосування відповідальності.

➤ *Властивий ризик*: високий властивий ризик потребує ефективних заходів контролю, що дозволяють знизити цей ризик. Тому механізми контролю є постійним об'єктом уваги внутрішніх аудиторів.

➤ *Масштаби змін:* будь-які зміни супроводжуються підвищенням ризиків, наприклад, значна плинність кадрів, реорганізація, перегляд основних функцій підрозділів, нові стандарти тощо.

➤ *Можливості для шахрайства:* наявність вразливих, з точки зору шахрайства чи корупції, напрямів діяльності.

➤ *Характеристики інформаційних і бухгалтерських систем:* термін експлуатації, конфігурація та продуктивність систем, досвід роботи персоналу з системами, спроможність підтримувати операції різного рівня складності, легкість доступу до систем і записів для широкого загалу.

Кожне підприємство матиме свої особливості, що впливатимуть на вибір релевантних факторів ризику. Крім того, оцінка факторів ризику не може бути математично точною, оскільки більшість чинників визначаються за допомогою суб'єктивних оцінок і не засновані на абсолютних величинах. Тому важливо проводити постійний моніторинг факторів ризику і переглядати їх в процесі функціонування служби внутрішнього аудиту.

Необхідно також звернути увагу на вимоги стандарту МСППВА 2120.КЗ, відповідно до яких внутрішні аудитори можуть допомагати керівництву підприємства у розробці або удосконаленні процесів управління ризиками. При цьому їм слід утримуватися від фактичного управління ризиками.

4.3 Складання плану та робочої програми аудиторського завдання

З урахуванням стратегічного і річного планів складаються плани аудиторських завдань. Для забезпечення високої якості внутрішні аудитори повинні розробляти і документально оформляти процес планування кожного аудиторського завдання. Процес планування включає такі етапи:

- визначення цілей аудиторського завдання;
- попереднє планування аудиторського завдання, зокрема розробка робочої програми і розрахунків витрат часу на проведення аудиту;
- визначення ресурсів для виконання аудиторського завдання;
- складання аудиторського завдання.

Планування аудиторського завдання проводить керівник аудиторського завдання з залученням внутрішніх аудиторів завчасно до його виконання.

Цілі визначаються для кожного аудиторського завдання і залежать від виду внутрішнього аудиту. Правильність формулювання цілей враховується під час проведення оцінки якості та ефективності виконаних аудиторських завдань. Цілі мають бути сформульовані чітко і бути зрозумілими не лише аудиторам, але й іншим зацікавленим особам, наприклад тим, кому призначається аудиторський звіт. Приклади формулювання цілей залежно від виду аудиторських завдань наведено у табл. 4.5.

Таблиця 4.5 – Приклади формулювання цілей аудиторського завдання

Вид аудиторського завдання	Мета аудиту
Фінансовий аудит	Підтвердження думки про те, що облікові записи підприємства повно і своєчасно відображають всі господарські операції, а складена на їх основі фінансова звітність є достовірною. Наприклад, підтвердження достовірності фінансової звітності підприємства за рік
Аудит відповідності	Висловлення думки про відповідність діяльності підприємства, окремих бізнес-процесів, господарських операцій вимогам чинного законодавства, внутрішніх документів тощо. Наприклад, оцінка відповідності облікової політики підприємства вимогам чинного законодавства
Аудит ефективності	Визначення результативності, ефективності та економності окремих напрямів діяльності, бізнес-процесів, господарських операцій, структурних підрозділів підприємства тощо. Наприклад, аналіз ефективності реалізації нового проекту

При визначенні цілей необхідно провести попередню оцінку ризиків, пов'язаних з об'єктом перевірки. Також потрібно розглянути ймовірність суттєвих помилок, шахрайства, невідповідностей.

Для створення попереднього *плану аудиторського завдання* необхідно провести таку роботу:

- визначити характеристики аудиторського завдання, які зумовлюють його масштаб, що має бути достатнім для досягнення цілей завдання;
- встановити об'єкт аудиту для планування термінів проведення аудиту та характеру необхідних зв'язків;
- проаналізувати чинники, які суттєво впливатимуть на роботу аудиторської групи;
- ознайомитись з результатами попередніх контрольних заходів і, за необхідності, з отриманими знаннями при виконанні інших аудиторських завдань, що мають відношення до предмету аудиту;
- встановити характер, час проведення і обсяг ресурсів, необхідних для виконання аудиторського завдання;
- розглянути результати і знання, отримані з інших аудитів, що мають відношення до предмету аудиту, в тому числі стосовно наслідків попередніх рекомендацій;
- дослідити результати оцінки ризиків, що стосуються предмету аудиту;
- визначити і оцінити очікування передбачуваних користувачів аудиторського звіту.

Підготовлений на основі ризико-орієнтованого підходу план є основою для розробки *робочої програми завдання*. Програма має обов'язково оформлюватися письмово і визначає характер, часові рамки, і обсяг запланованих аудиторських процедур, спрямованих на досягнення цілей аудиту. Фактично робоча програма аудиторського завдання є набором інструкцій для аудиторської групи, що виконуватиме аудиторське завдання. Важливою функцією цього документа також є мо-

жливість проведення контролю якості та ефективності виконаного аудиторського завдання.

Важливою складовою робочої програми є розрахунок витрат часу на проведення внутрішнього аудиту, що є орієнтовною оцінкою необхідних ресурсів, які складаються з витраченого часу на підготовку і проведення всіх етапів аудиту, – планування, виконання аудиторського завдання, підготовка звіту, консультування і подальші процедури. На підставі розрахунків витрат часу на проведення внутрішнього аудита (загальна кількість людино-годин) визначаються терміни виконання аудиторського завдання. Приклад розрахунку наведено у Додатку К.

Керівник аудиторського завдання забезпечує виконання таких процедур:

- визначити характер аудиторських доказів, необхідних для формулювання висновків за результатами аудита;
- встановити процедури, потрібні для збирання аудиторських доказів;
- охарактеризувати пріоритетність аудиторських процедур з метою виконання найбільш ефективних у контексті цілей аудиторського завдання.

Після визначення бюджету часу, масштабу і періоду проведення аудиту, а також потрібних аудиторських процедур визначається склад аудиторської групи. При цьому важливо врахувати особливості компетенцій, досвіду і можливостей кожного учасника аудиторської групи виконати поставлене завдання в заплановані терміни і якісно. Важливо оцінити здатність аудиторської групи виконати завдання, врахувавши знання, навички комунікації, написання звіту тощо.

Для якісного виконання аудиторського завдання необхідно охарактеризувати ризики, процедури тестування та їх результати, виявлені суттєві помилки, викривлення, інші фактори ризику, види операцій та / або процедур, що підлягають аудиту, обсяги вибірки, результати попередніх аудиторських звітів і актів контролюючих органів з позначками про виконання рекомендацій та зауважень.

Робочу аудиторську програму можна коригувати і уточнювати на будь-кому етапі внутрішнього аудиту, враховуючи доцільність виконання запланованих процедур, фактичного часу на їх проведення, обставин чи нових фактів, що виявляються під час проведення аудиту. Проте, кожне таке коригування та його причини мають бути зафіксовані в робочих документах для того, щоб після виконання аудиторського завдання можна було проаналізувати якість процесу планування, а також переглянути підходи до проведення аналогічних аудитів у майбутньому. Приклад структури робочої аудиторської програми подано у Додатку Л.

Особливості аудиту як виду діяльності полягають у тому, що не завжди можна чітко передбачити перебіг подій під час виконання завдання. Разом з тим наявність значних відхилень від плану, тим більше повторюваних, може свідчити про низьку якість планування або про відсутність належної компетентності та / або досвіду у внутрішніх аудиторів, які виконують завдання.

Аналіз виконання плану і робочої програми аудиту також слугує своєрідним навчальним кейсом для всієї служби внутрішнього аудиту. Для удосконалення використовуваних підходів необхідно вивчати документи з планування навіть тим внутрішнім аудиторам, які не брали участь у виконанні саме цього аудиторського завдання. Водночас розбір позитивних і негативних сторін виконання кожного аудиторського завдання дозволяє зробити процес планування більш якісним і ефективним.

Контрольні питання

1. Які види планів передбачено системою планування діяльності внутрішнього аудиту?
2. Які фактори мають враховуватися при складанні стратегічного плану функціонування служби внутрішнього аудиту?
3. Які джерела інформації використовуються для аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства?

4. Назвіть найбільш поширені аналітичні інструменти та моделі, які використовуються для оцінки зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства?
5. Охарактеризуйте зміст стратегічного плану функціонування служби внутрішнього аудиту.
6. Які розділи включаються до річного плану служби внутрішнього аудиту?
7. Що таке ризик з точки зору внутрішнього аудиту? Які ознаки класифікації ризиків Вам відомі?
8. Що являє собою процес управління ризиком?
9. Опишіть приклади подій, що можуть створювати ризики.
10. Які фактори необхідно оцінювати при оцінці бізнес-ризиків?
11. Охарактеризуйте модель оцінки аудиторських ризиків.
12. Як визначити періодичність внутрішніх аудиторських перевірок на основі рейтингу ризиків?
13. Яка інформація має міститися в плані роботи служби внутрішнього аудиту на поточний рік?
14. Як відбувається планування конкретної аудиторської перевірки?
15. Яка структура і зміст робочої програми внутрішньої аудиторської перевірки?

Практичні завдання

Завдання 4.1. Визначити періодичність проведення внутрішнього аудиту окремих об'єктів ПП «Мрія» на основі рейтингу ризиків (на підставі даних, поданих у табл. 4.6).

Завдання 4.2. Скласти план внутрішнього аудиту готівкових розрахунків ТОВ «Пролісок», що здійснює надання побутових послуг населенню. Відповідь оформити у вигляді відповідного документа.

Таблиця 4.6 – Інформація щодо рейтингу ризиків ПП «Мрія»

Об'єкт аудиту	Попередня оцінка ризику	Рейтинг бізнес-ризиків
Готівкові розрахунки	незадовільно	високий
Дебіторська заборгованість за товари	задовільно	середній
Кредиторська заборгованість за податками	добре	високий
Платоспроможність	задовільно	високий
Стимулювання працівників	добре	середній
Достовірність проектно-кошторисної документації	незадовільно	низький
Модернізація очисних споруд	незадовільно	середній

Завдання 4.3. Скласти робочу програму внутрішнього аудиту відповідності облікової політики ПАТ «Грант». Відповідь оформити у вигляді належного документа.

Завдання 4.4. Скласти план внутрішнього аудиту на рік ПАТ «Пекарня Аврора», що виготовляє хлібобулочні вироби і торти на продаж населенню. Підприємство має у своєму складі два цехи з випічки хлібобулочних виробів і виготовлення тортів і тістечок, а також фірмовий магазин. При складанні плану внутрішнього аудиту врахувати вимоги Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту щодо обов'язкової оцінки ризиків. Відповідь оформити у вигляді належного документу.

Завдання 4.5. ПАТ «Транспортна компанія № 1» надає послуги з вантажних автотранспортних перевезень стороннім організаціям і населенню. Проаналізувати перелічені нижче факти і події та визначити, які з

них і яким чином впливають / можуть вплинути на діяльність ПАТ «Транспортна компанія № 1»:

- підприємство узяло довгостроковий банківський кредит у 2014 році;
- економічна ситуація в галузі вантажних автотранспортних перевезень стабільна, але ознак розвитку не спостерігається;
- політика і процедури системи контролю компанії за надходженням готівки в касу підприємства неефективні;
- встановлення в компанії нової ІТ – системи, пов'язаної з реєстрацією пробігу, витрат палива, робочого часу водіїв;
- власник чинить значний тиск на керівництво компанії з метою отримання запланованого показника щорічного зростання доходів на 25 %;
- більшість операцій здійснюються на умовах попередньої оплати з постачальниками палива, шин і запчастин;
- компанія планує розширення надання послуг у нові регіони;
- профільне міністерство оголосило про підвищення вимог щодо якості двигунів вантажних автомобілів з метою забезпечення зменшення викидів вуглецю;
- уряд оголосив про введення у наступному році нового податку на будівництво автодоріг.

До якого виду належать виявлені ризики? Як вони вплинуть на процес планування? Відповідь аргументувати і оформити у вигляді робочого документу.

Завдання 4.6. У процесі аналізу звіту внутрішнього аудитора за попередній рік виявлено таку інформацію. ТОВ «Грант» 1 листопада скористалося кредитним лімітом і зняло 200 000 грн для оплати платежів за контрактами. 22 листопада товариство повернуло на розрахунковий рахунок 204 156 грн і заплатило комісію 1 800 грн 1 грудня. На поточний рік планується укласти аналогічний контракт з банком зі збільшенням кредитного ліміту до 500 000 грн. Необхідно:

- скласти програму внутрішнього аудиту відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з отриманням і поверненням банківського кредиту та сплатою за ним відсотків;
- вказати джерела збору аудиторських доказів і основні аудиторські процедури;
- визначити ефективність для товариства минулорічної кредитної операції;
- проаналізувати доцільність укладання договору на отримання кредитного ліміту на наступний рік, врахувавши, що ставка за кредитним лімітом становитиме 35 %, а щомісячна комісія – 0,9 % від суми максимальної заборгованості.

Тестові завдання для перевірки знань

1. З точки зору внутрішнього аудиту ризик – це ...:

- а) ймовірність надання внутрішнім аудитором невідповідного типу висновку;
- б) потенційно існуюча ймовірність втрати ресурсів і неотримання доходів через помилки в управлінні господарюючим суб'єктом;
- в) ризик, що виникає у певних умовах, відомий з досвіду, виявлений і узагальнений економічною наукою;
- г) ризик, обумовлений непередбачуваними діями партнерів, конкурентів.

2. Процес прийняття і виконання управлінських рішень, які мінімізують несприятливий вплив на суб'єкта господарювання збитків, викликаних випадковими подіями, називають ...:

- а) прийняттям ризику;
- б) прогнозуванням ризику;
- в) управлінням ризиком;
- г) страхуванням ризику.

3. *Модель оцінки аудиторських ризиків ґрунтується на ...:*

- а) результатах попередньої аудиторської перевірки;
- б) чутливості до притаманних ризиків;
- в) складності аудиторської перевірки;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

4. *Залежно від можливості прогнозування причин виникнення внутрішніх ризиків вони поділяються на...:*

- а) фінансові та інвестиційні;
- б) звичайні та надзвичайні;
- в) внутрішні та зовнішні;
- г) передбачувані та непередбачувані.

5. *Передбачувані ризики...:*

- а) виникають раптово;
- б) відомі з досвіду та узагальнені економічною наукою;
- в) виявляються одночасно з непередбачуваними;
- г) мають прогнозний характер.

6. *За ступенем небезпеки ризики поділяються на...:*

- а) постійні й тимчасові;
- б) страхові й не страхові;
- в) допустимі, критичні, катастрофічні;
- г) передбачувані й непередбачувані.

7. *Допустимий ризик – це...:*

- а) ризик, що не впливає на подальшу діяльність підприємства;
- б) ризик того, що є загроза повної втрати прибутку від реалізації конкретного проекту або виду діяльності, але ці витрати нижчі за очікуваний прибуток від усієї діяльності організації;
- в) ризик того, що є небезпека втрат у розмірі понесених витрат на здійснення конкретного проекту;
- г) ризик, який можливо спрогнозувати.

8. *План роботи Служби внутрішнього аудиту на рік...:*

- а) подається на затвердження власнику та / або керівництву підприємства;
- б) розробляється самостійно Службою внутрішнього аудиту і не з ким не узгоджується;
- в) не розробляється, оскільки внутрішній аудит завжди проводиться оперативно;
- г) доводиться до відома власника.

9. *План роботи Служби внутрішнього аудиту на рік ...:*

- а) повинен узгоджуватися з діяльністю інших підрозділів підприємства;
- б) повинен узгоджуватися з контрольними заходами зовнішніх контролюючих органів;
- в) повинен урахувати діяльність інших підрозділів підприємства;
- г) повинен узгоджуватися з зовнішнім аудитором підприємства.

10. *План роботи служби внутрішнього аудиту на рік включає...:*

- а) технічне завдання служби внутрішнього аудиту;
- б) оцінку бізнес-ризиків та досвід попередніх перевірок усіх напрямків діяльності суб'єкта господарювання;
- в) графік та загальні витрати часу і ресурсів за кожним контрольним заходом;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

11. *Мета процесу планування внутрішнього аудиту полягає у ...:*

- а) установленні взаємозв'язку між рівнем суттєвості й аудиторським ризиком;
- б) розробці загальної стратегії та детального підходу до проведення внутрішнього аудиту;
- в) визначенні типу звіту за результатами внутрішнього аудиту;
- г) виявленні резервів росту підприємства.

12. *Робоча програма конкретної аудиторської перевірки розробляється...:*

- а) керівником Служби внутрішнього аудиту;
- б) керівником суб'єкта господарювання;

- в) внутрішнім аудитором, який відповідає за проведення цієї перевірки;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

13. При плануванні витрат часу на проведення конкретної аудиторської перевірки внутрішній аудитор повинен урахувати...:

- а) проведення оцінки ризиків аудиту;
- б) чисельність і кваліфікацію аудиторської групи;
- в) контроль керівника за ходом виконання аудиторської перевірки;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

14. Робоча програма конкретної аудиторської перевірки ...:

- а) може бути відкоригована в процесі проведення аудиту внутрішнім аудитором на підставі його професійного судження;
- б) не може бути відкоригована в процесі проведення аудиту внутрішнім аудитором на підставі його професійного судження;
- в) може бути відкоригована в процесі проведення аудиту керівником Служби внутрішнього аудиту;
- г) може бути відкоригована в процесі проведення аудиту керівником підприємства.

15. У робочій програмі конкретної аудиторської перевірки повинні визначатися ...:

- а) процедури збору інформації;
- б) процедури аналізу і оцінки інформації;
- в) процедури документування інформації в процесі виконання завдання;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

Тема 5. Інструментарій внутрішнього аудиту

5.1 Методичні прийоми внутрішнього аудиту

Для розуміння сутності та взаємозв'язку методичних прийомів внутрішнього аудиту доцільно з'ясувати сутність понять «методологія», «метод», «методичний прийом», «методика».

Методологія спирається на наукове знання. Оскільки наукове пізнання є складним діалектичним процесом, методологія має визначати його закономірності та специфічні особливості. Так, О. М. Новіков і Д. О. Новіков дають найбільш узагальнене визначення *методології*, що полягає у вченні про організацію діяльності [28, с. 20].

Метод (від гр. *methodos* – шлях дослідження, теорія, вчення) – спосіб досягнення мети, вирішення конкретної задачі; сукупність прийомів чи операцій практичного або теоретичного засвоєння (пізнання) дійсності; систематизована сукупність кроків, які потрібно здійснити для виконання певної задачі, досягнення мети.

Отже, сукупність *методичних прийомів* внутрішнього аудиту становлять його метод. Такі автори, як О. А. Петрик [34], В. В. Немченко і О. Ю. Редько [4], методи аудиту, зокрема внутрішнього, поділяють на методи проведення перевірки і методи її організації. Так, до методів організації належать суцільний, вибірковий, комбінований, з використанням комп'ютерної техніки. Водночас методи проведення перевірки доцільно поділити на загальнонаукові і спеціальні. Загальнонаукові методи пізнання базуються на основних розумових операціях, до яких належать аналіз і синтез, порівняння, абстрагування і конкретизація, узагальнення, формалізація, індукція і дедукція, ідеалізація, аналогія, моделювання, експеримент і системний аналіз.

Спеціальні методи внутрішнього аудиту можна поділити на такі групи:

а) *органолептичні* (від гр. organon – знаряддя, інструмент і lēptikos – схильний брати, приймати; виявляються за допомогою органів відчуття) – інвентаризація, спостереження, обстеження, експертиза, фактичне вивчення операцій та процесів;

б) *розрахунково-аналітичні* – економіко-статистичні, економіко-математичні методи, методи теорії ймовірностей, математичної статистики, економічної кібернетики, дослідження операцій, теорії оптимальних процесів, економетричні методи тощо;

в) *документальні* – інформаційне моделювання, документальна перевірка, нормативно-правова перевірка;

г) *узагальнення і реалізації результатів внутрішнього аудиту* – вивчення по суті, оцінка, документування результатів, прийняття рішень за результатами і контроль прийнятих рішень.

Так, органолептична група спеціальних методів внутрішнього аудиту використовуватиметься під час виявлення і з'ясування фактичного стану досліджуваних об'єктів. Наприклад, під час інвентаризації з'ясовуватиметься фактична наявність товарно-матеріальних цінностей, коштів та їх відповідність даним обліку. Спостереження дозволяє чітко визначити спосіб виконання певних операцій і процедур безпосередньо під наглядом аудитора. Під час обстеження вивчаються окремі аспекти функціонування підприємства.

До групи розрахунково-аналітичних методів внутрішнього аудиту належать емпіричні методи та методи, що частково запозичені з інших наук, – теорії ймовірності, економетрики, статистики, математичного аналізу тощо. За допомогою цієї групи методів у процесі комплексного дослідження визначаються існуючі залежності, вплив окремих факторів на загальні показники, типові риси досліджуваної сукупності явищ або процесів тощо. Результати застосування цієї групи методів використовуються під час оцінки отриманих аудитором доказів при підведенні підсумків перевірки і формулюванні висновку.

Документальні методи засновані на всебічному вивченні документів – перевірці їх за формою і змістом, логікою відтворення інформації, якістю її подання, відповідністю чинним нормативним актам тощо. Приміром, нормативно-правовий метод, що входить до цієї групи методів, полягає у контролі дотримання нормативно-правових актів, які регулюють діяльність підприємства (наявність і відповідність сертифікатів, ліцензій, договорів, контрактів тощо).

Група спеціальних методів узагальнення і реалізації результатів внутрішнього аудиту відображає його специфіку як виду фінансового контролю. Так, на завершальній стадії аудиту зібрані в його ході докази мають бути вивчені по суті та оцінені. При цьому, як зазначає О. А. Петрик, за допомогою методу оцінки визначається стан, ефективність і надійність об'єктів аудиторського контролю. Цей метод не варто плутати з оцінкою майна, що проводиться професійними оцінщиками [33]. Важливе значення в цій групі методів належить методам контролю прийнятих рішень за результатами аудиту. На відміну від зовнішнього незалежного аудиту, а також враховуючи мету внутрішнього аудиту та його функції, внутрішні аудитори мають відслідковувати події, які відбуваються на підприємстві після завершення аудиту.

Зазначеним групам методів відповідатимуть специфічні методичні прийоми внутрішнього аудиту, представлені у табл. 5.1. Необхідно зауважити, що вибір і використання того чи іншого методичного прийому мають бути обґрунтовані основною метою аудиторського завдання. Відповідно для різних видів аудиторських завдань застосовуватимуться різні методи і методичні прийоми. Приміром, для внутрішнього фінансового аудиту характерні методи і прийоми, що є традиційними для зовнішнього аудиту. Водночас для внутрішнього аудиту ефективності використовуватимуться поряд з традиційними і специфічні методи, зокрема, порівняння з кращим досвідом, інтерв'ю, анкетування тощо.

**Таблиця 5.1 – Взаємозв'язок методів і методичних прийомів
внутрішнього аудиту**

Група спеціальних методів	Методи	Методичні прийоми
Органолептичні	інвентаризація, спостереження, обстеження, експертиза, фактичне вивчення операцій та процесів	огляд об'єктів контролю, перерахунок, вимірювання, зважування, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, технологічний контроль, лабораторні аналізи, опитування (інтерв'ю), хронометраж, перевірка механічної точності
Розрахунково-аналітичні	економіко-статистичні, економіко-математичні методи, методи теорії ймовірностей, математичної статистики, економічної кібернетики, дослідження операцій, теорії оптимальних процесів, економетричні методи тощо	техніко-економічні розрахунки, порівняння, групування даних, тестування, зворотний рахунок, зіставлення однорідних фактів, середні та відносні величини, статистичні групування, ланцюгові підстановки, кореляційні залежності, аналіз рядів динаміки, факторний аналіз, аналіз чутливості, аналіз витрат і результатів, балансовий метод, SWOT-аналіз, контент-аналіз, бенчмаркінг, GAP аналіз, регресійний і кластерний аналіз, фінансовий аналіз і прогнозування банкрутств, деталізація показників, індекси, елімінування, сальдовий методи, графічний метод, зіставлення даних бухгалтерських документів з інформацією, що міститься в небухгалтерських документах, зіставлення діючої на підприємстві системи управління з вітчизняними і зарубіжними аналогами та інші види зіставлень
Документальні	інформаційне моделювання, документальна перевірка, нормативно-правова перевірка	перевірка документів (формальна, арифметична, логічна, експертна, зустрічна), контрольні порівняння на збалансованість окремих показників, перевірка правильності відображення господарських операцій з даних документів у регістрах бухгалтерського обліку, аналітична перевірка звітності та балансів, сканування, анкетування, контрольне звіряння і зіставлення, запит, підтвердження, вибірка
Узагальнення і реалізація результатів внутрішнього аудиту	вивчення по суті, оцінка, документування результатів, прийняття рішень за результатами і контроль прийнятих рішень	групування виявлених недоліків, установлення законності операцій, вивчення їх вірогідності, результативності, ефективності та доцільності, порівняння з кращим досвідом

Необхідно пам'ятати про певні вимоги, яким має задовольняти обраний метод дослідження, а, отже, – і відповідні прийоми. Так, обраний метод має бути придатним до застосування у даному конкретному випадку, характеризуватись об'єктивністю, точністю, надійністю результатів і репрезентативністю, тобто він має бути валідним (від англ. valid – дійсний, придатний).

Характеристику окремих методичних прийомів внутрішнього аудиту подано в табл. 5.2.

Таблиця 5.2 – Характеристика методичних прийомів внутрішнього аудиту

Методичний прийом	Характеристика
Арифметична перевірка документів	контроль проведених у документі обчислень, підрахунків у підсумках, що здійснюються при оформленні та обробці документів
Формальна перевірка документів	застосовується для контролю дотримання діючих форм документів, послідовності, повноти і правильності заповнення їх реквізитів, наявності відповідних підписів у документах
Логічна перевірка документів	порівняння господарської операції, відображеної в документі, з різними взаємопов'язаними показниками інших господарських операцій на предмет того, чи існувала об'єктивна можливість її виникнення
Перевірка механічної точності	повторна перевірка підрахунків і передачі інформації
Експертна перевірка документів	детальне поглиблене дослідження достовірності документа про господарську операцію за наявності ознак недоброякісних документів
Зустрічна перевірка документів	дослідження достовірності документів шляхом зіставлення їх і записів у облікових реєстрах, що належать до одних і тих самих або різних, але взаємопов'язаних господарських операцій підприємства та організацій, з якими воно має виробничі (господарські) відносини
Хронологічний аналіз господарських операцій	перевірка реальної можливості здійснення господарської операції шляхом дослідження хронології записів у реєстрах обліку та інших документах
Сканування	безперервний, поелементний перегляд інформації
Письмове пояснення	спосіб виявлення причин та умов виникнення порушень, уточнення окремих питань, які виникли в процесі перевірки, а також остаточного доказу і визнання вини матеріально відповідальних та службових осіб з приводу нестач, псування матеріальних цінностей, привласнення їх, встановлення розміру матеріального збитку, який підлягає відшкодуванню

Продовження таблиці 5.2

Методичний прийом	Характеристика
Письмовий запит	застосовують для з'ясування деяких питань і одержання додаткової інформації про об'єкт контролю шляхом направлення у різні установи, організації (лабораторії, науково-дослідні інститути, правоохоронні органи та ін.), а також окремим особам
Опитування шляхом проведення інтерв'ю, анкетування	одержання письмової або усної інформації від осіб, які відповідають за діяльність (процес), пов'язану з об'єктом дослідження, супроводжують її в цілому або на окремих етапах, або є користувачами / споживачами її результатів
Контрольний обмір	прийом фактичного контролю, що застосовують при перевірці достовірності даних про обсяги виконаних робіт, наданих послуг (наприклад, виконання будівельно-монтажних робіт, капітального ремонту будівель)
Експертно-лабораторний аналіз	прийом фактичного контролю якості сировини, матеріалів, готової продукції, застосовується для перевірки дотримання діючих стандартів і рецептур виготовлення продукції у харчовій, хімічній промисловості при випуску продовольчих і непродовольчих товарів
Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво	для перевірки обсягів виходу готової продукції в присутності аудитора перевіряється весь технологічний процес, починаючи зі зважування сировини і допоміжних матеріалів, їх обробки й закінчуючи зважуванням готової продукції
Контрольне придбання	спеціально організований методичний прийом, в ході якого визначається правильність і законність відпуску товарів покупцям, розрахунків за ними в умовах здійснення господарських операцій

Важливе значення для проведення внутрішнього аудиту ефективності має такий методичний прийом, як аудиторське інтерв'ю. Розрізняють *спрямоване інтерв'ю*, що призначається для встановлення конкретних фактів чи інформації, та *неспрямоване* – для отримання загального розуміння об'єкту аудиту. Майстерність проводити інтерв'ю є важливим навиком для внутрішнього аудитора, оскільки правильно побудоване інтерв'ю дозволяє отримати належні аудиторські докази.

Певний порядок і послідовність дій аудитора, спрямовані на отримання необхідних аудиторських доказів у даному конкретному випадку, прийнято називати *аудиторськими процедурами*. Детально види і порядок застосування процедур у внутрішньому аудиті розглянуто у п.п. 5.3.

О. А. Петрик зазначає, що *методика аудиту* характеризується певним набором аудиторських процедур, здійснюваних у визначеній послідовності із застосуванням конкретних методів і прийомів аудиту [33].

На рис. 5.1 наведено узагальнюючу схему взаємозв'язку понять «методи», «методичні прийоми», «методика» у сфері внутрішнього аудиту. На практиці внутрішні аудитори самостійно визначають методи, методичні прийоми та процедури, які застосовуються під час аудиту, а також джерела даних для отримання доказової бази.

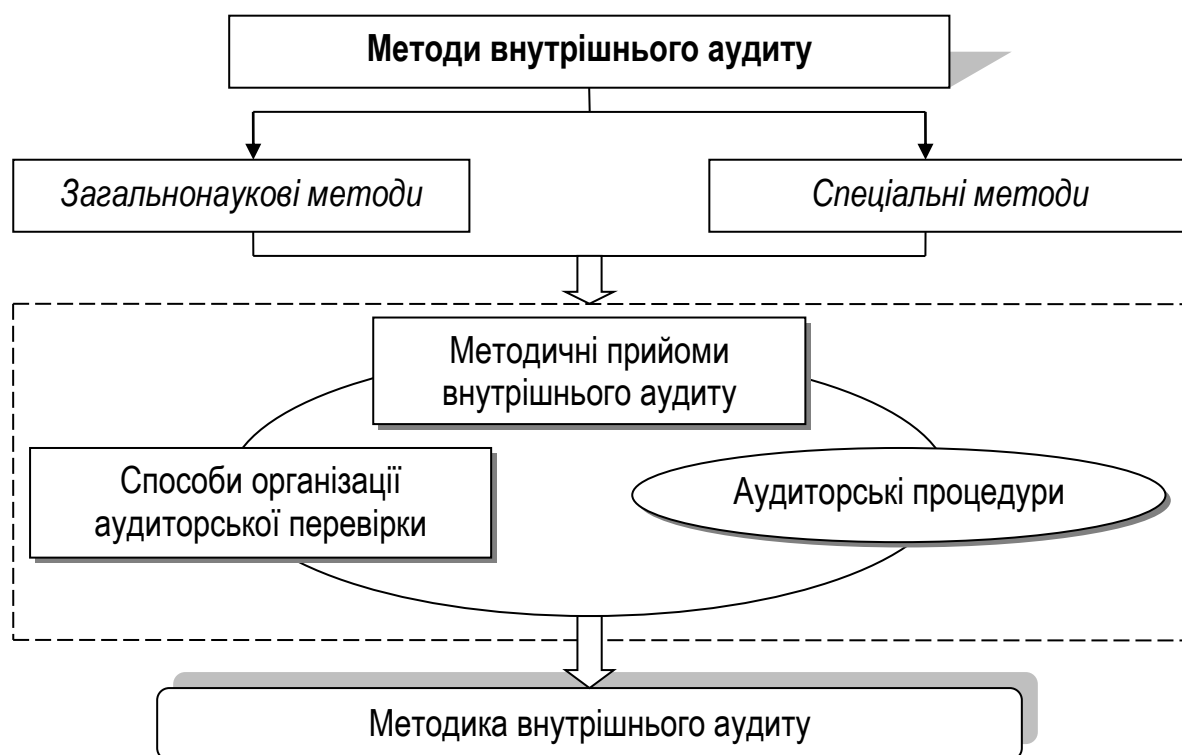


Рисунок 5.1 – Структура методології внутрішнього аудиту

Далі розглянемо вимоги до аудиторських доказів і порядок їх збирання у внутрішньому аудиті.

5.2 Аудиторські докази

Аудиторські докази – інформація, отримана аудитором у процесі формування висновків, на яких ґрунтується його думка. До аудиторсь-

128

ких доказів належать первинні документи і бухгалтерські записи, які є основою фінансової звітності, а також інша інформація, отримана з різних джерел.

Зібрані аудитором докази є необхідним елементом аудиторського дослідження, допомагають обґрунтувати аудиторську думку та зробити відповідні висновки. Тому важливо зібрати точну і достовірну інформацію в потрібній кількості. На практиці сформульовані вимоги до аудиторських доказів у незалежному аудиті, що закріплені у Міжнародних стандартах аудиту. Вони відповідають потребам внутрішніх аудиторів.

Отже, докази у внутрішньому аудиті мають бути *достатніми і прийнятними*.

- *Достатність* – міра кількості доказів, залежить від результатів оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення (чим вищий ризик, тим більше доказів потрібно отримати), а також від якості таких доказів (чим вища якість, тем менше доказів необхідно). Отримання більшої кількості аудиторських доказів не обов'язково може компенсувати їх низьку якість.
- *Прийнятність* – міра якості доказів, тобто їх доречність і надійність у підтриманні висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.

Аудитори збирають, аналізують, оцінюють і документально оформлюють інформацію в тих обсягах, що є достатніми для досягнення цілей аудиторського завдання. Також вони мають отримати таку кількість аудиторських доказів, яка б дала можливість зробити висновки, що стануть основою аудиторського звіту.

За способом отримання аудиторські докази можна поділити таким чином:

- документальні докази, що включають документи, звіти, нормативні акти, внутрішні регулюючі документи, реєстри, листи, контракти, дані бухгалтерського обліку, рахунків і управлінської інформації тощо;

- фізичні докази, що включають прямий огляд або спостереження, фотографію майна, людей, подій тощо;
- докази-свідчення, отримані за результатами інтерв'ю, анкетування, тверджень тощо;
- аналітичні докази, що включають обчислення, розрахунки, порівняння, графіки та інші докази, отримані за результатами аналітичних процедур.

Слід зауважити, що документальні докази можна поділити на такі:

- документи, створені підприємством, що знаходяться у третій сторін;
- документи, створені третіми сторонами, що знаходяться у підприємства;
- документи, створені підприємством, що знаходяться у нього.

Крім цього, аудиторські докази можна класифікувати на прямі та непрямі.

Прямі – докази, які підтверджуються первинними документами і обліковими регістрами. Наприклад, факт нестачі товарно-матеріальних цінностей, підтверджений інвентаризаційними описами.

Непрямі – докази, що не мають безпосереднього відношення до фактів з досліджуваного питання, проте опосередковано підтверджують (чи спростовують) їх. Наприклад, надійність системи внутрішнього контролю може бути непрямим доказом відсутності значних помилок у фінансовій звітності підприємства.

Залежно від джерела одержання інформації аудиторські докази можуть бути внутрішніми, зовнішніми та комбінованими.

Незважаючи на форму та спосіб отримання, достатніми вважаються докази, які можуть актуально, логічно, розумно і відповідно до фактів підтримати висновок внутрішнього аудитора.

Слід зауважити, що в процесі проведення внутрішнього аудиту, на всіх його етапах, важливе значення має підхід, що є основним для незалежних аудиторів, – професійний скептицизм. Так, внутрішній аудитор має критично оцінити обґрунтованість отриманих доказів. Відповідне

ставлення потрібне протягом всього процесу внутрішнього аудиту для зниження ризику пропуску підозрілих обставин, надання узагальнюючих висновків, зроблених на основі спостережень, використання помилкових припущень при визначенні характеру, термінів і обсягу процедур збору доказів і оцінювання їх результатів.

Особливо ретельно внутрішній аудитор має оцінювати докази, що заперечують чи ставлять під сумнів надійність документів або певної інформації, отриманої з інших доказів.

У цілому *джерелами доказів* можуть виступати такі:

- нормативно-правові акти, внутрішні політики і процедури підприємства;
- організаційно-розпорядчі документи (положення про організацію функціонування підрозділів, організаційна структура, накази, розпорядження, рішення тощо);
- дані первинних документів, у яких відображена основна інформація про бізнес-процеси та господарські операції;
- облікові реєстри, звіти та інша інформація про транзакції;
- фінансова, податкова, бюджетна, статистична, управлінська звітність;
- матеріали внутрішніх і зовнішніх контрольних заходів (інвентаризацій, перевірок, аудитів, моніторингу тощо);
- дані, отримані за результатами експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних замірів тощо;
- інформація, що міститься в договірних документах (договорах, угодах, контрактах тощо);
- інформація, що міститься в документах, створених на підставі розрахунків (кошториси, калькуляції, плани, прогнози, статистичні дані тощо);
- зовнішня публічна інформація (публікації, статті, інформація на форумах тощо);
- інші документи, матеріали та інформація.

Надійність доказів залежить від їх джерела і сутності, від конкретних обставин, у яких вони були отримані. Слід зазначити, що для різних видів аудиторських завдань можуть переважати різні джерела інформації та докази, що з них отримуються. Наприклад, основні вимоги, які висуваються до аудиторських доказів при проведенні внутрішнього фінансового аудиту, відповідають звичайній практиці.

У процесі збирання даних передусім потрібно враховувати якість доказів, які є основою підтримки судження аудитора. Якщо докази в фінансовому аудиті мають бути переконливими і недвозначними («так» або «ні», «правильно» або «неправильно»), то аудиту ефективності така прямолінійність не властива. Більш типовою є оцінка аудитором доказу у такий спосіб – «свідчить про те, що ... ». Водночас при проведенні аудиту відповідності характер і джерела необхідних аудиторських доказів визначаються критеріями, предметом і масштабами аудиту.

Важливим також є отримання інформації з різних джерел, адже у власників підприємства, посадових осіб, зовнішніх контрагентів, експертів та інших зацікавлених сторін можуть бути різні точки зору і аргументи на їх захист.

Необхідно пам'ятати про те, що відповідальність за достовірність інформації та документації, наданої внутрішнім аудиторам, несуть посадові особи підприємства, що її склали, затвердили, підписали чи засвідчили.

У практиці аудиту склалися такі особливості оцінки аудиторських доказів.

Правила оцінки аудиторських доказів:

- аудиторські докази, отримані із зовнішніх джерел (наприклад, підтвердження, отримані від третьої сторони), більш надійні, ніж докази, отримані із внутрішніх джерел;
- аудиторські докази, отримані із внутрішніх джерел, більш надійні, якщо існуючі системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю є ефективними;

- аудиторські докази, зібрані безпосередньо аудитором, більш надійні, ніж докази, отримані від інших осіб чи шляхом умовиводу;
- аудиторські докази у формі документів і письмових заяв більш надійні, ніж заяви, надані в усній формі;
- аудиторські докази є більш надійними, якщо це оригінали документів, а не їх копії (факсимільні, паперові, цифрові та отримані в інший спосіб копії);
- аудиторські докази більш переконливі, якщо вони зібрані із різних джерел і мають різний характер, проте не суперечать один одному.

Крім того, важливим є зв'язок між попередньо визначеним аудиторським ризиком і кількістю доказів – чим більший розмір ризику, тим більша кількість доказів потрібна. При цьому необхідно пам'ятати, що кількість доказів не замінює їх якість.

Для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів у конкретних умовах аудиту мають застосовуватися відповідні аудиторські процедури.

5.3 Аудиторські процедури

У практиці внутрішнього аудиту набув поширення такий спосіб застосування аудиторських процедур, як тестування. Аудиторське тестування спрямоване на оцінку механізмів контролю та оцінку по суті (рис. 5.2). При цьому в результаті тестування механізмів контролю оцінюються розроблені, впроваджені та виконувані механізми контролю, а тестування по суті дозволяє виявити відхилення та шахрайства. Виділяють такі типи аудиторських тестів за підходом до їх проведення:

- *ротаційні тести* – об'єкти аудиторського дослідження обираються по черзі так, щоб кожна господарська операція потрапила до поля зору аудитора;

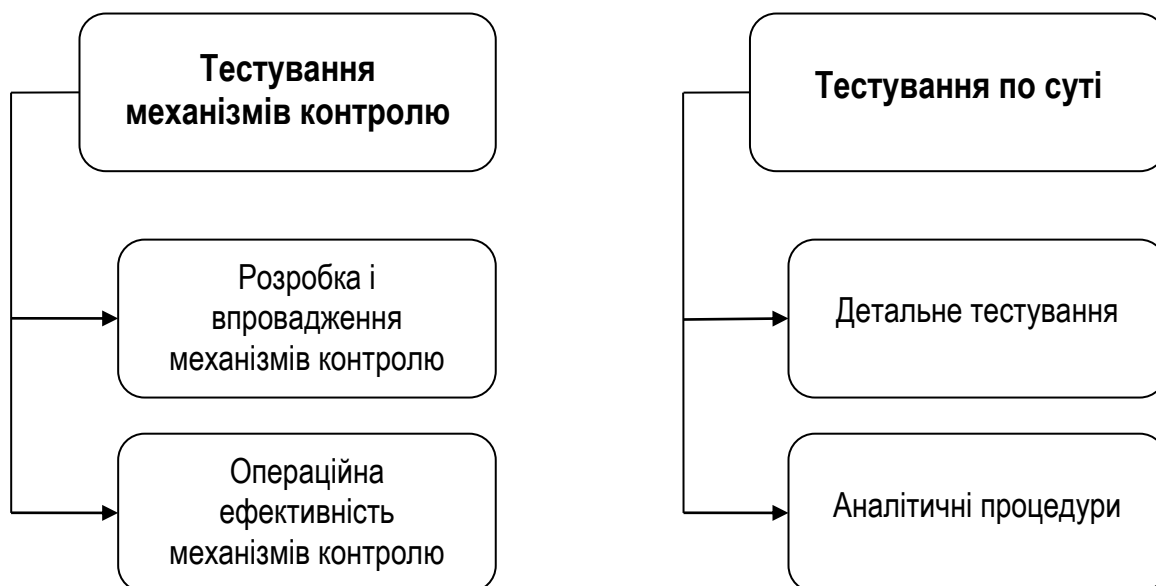


Рисунок 5.2 – Характеристика аудиторського тестування

- *глибинні тести* – певна вибірка операцій, які відслідковуються аудитором на всіх етапах їх здійснення та обліку;
- *наскрізні тести* – обмежена форма глибинних тестів, під час яких відслідковується відображення конкретної господарської операції в усіх бухгалтерських документах на всіх етапах;
- *тести слабких місць* – спрямовані на детальну перевірку господарських операцій або ділянок обліку, на яких аудитор передбачає наявність суттєвих відхилень;
- *спрямовані тести* – використовуються для послідовного контролю здійснюваних операцій.

Процедури внутрішнього аудиту аналогічні тим, що використовуються у зовнішньому незалежному аудиті. Їх стисла характеристика подана у табл. 5.3.

На вибір тієї чи іншої аудиторської процедури впливають її характер, масштаб внутрішнього аудиту та терміни його проведення. Водночас характер аудиторської процедури визначається метою аудиту, ризиками, а також надійністю доказів, що можуть бути отримані в ході її виконання.

Таблиця 5.3 – Характеристика аудиторських процедур у внутрішньому аудиті

№	Аудиторська процедура	Характеристика аудиторської процедури
1	Інспектування (перевірка)	Дослідження записів або документів у будь-якій формі, а також фізичний огляд активів. Застосовується або окремо, або в поєднанні з іншими аудиторськими процедурами залежно від надійності отримуваних доказів
2	Спостереження	Нагляд за процесом чи процедурою, що виконується іншими особами. Обмежується моментом часу, у якому проводиться спостереження. Надійність отримуваних доказів може бути низькою у випадках, коли сам факт спостереження впливає на виконувану процедуру
3	Зовнішнє підтвердження	Отримання внутрішнім аудитором прямої письмової відповіді від третіх осіб у паперовій чи іншій формі
4	Повторне обчислення	Перевірка математичної правильності розрахунків у документах і записах. Виконується вручну або за допомогою електронних записів
5	Повторне виконання	Проведення внутрішнім аудитором процедур контролю, що раніше були виконані відповідним персоналом у межах заходів внутрішнього контролю підприємства
6	Запит	Отримання інформації від компетентних обізнаних осіб як всередині підприємства, так і ззовні. Може мати офіційну письмову форму, або бути усним. Зазвичай використовується в поєднанні з іншими аудиторськими процедурами і дозволяє отримати додаткову інформацію, що впливає на процес аудиту в цілому
7	Аналітичні процедури	Оцінка фінансової інформації шляхом аналізу правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними

Наприклад, для отримання належних аудиторських доказів достовірності та повноти операцій з постачальником доцільно використати інспектування документів, що підтверджують здійснення відповідних господарських операцій. Водночас за наявності високих ризиків викрилення рекомендовано застосувати зовнішнє підтвердження.

Терміни проведення аудиту також впливають на вибір адекватних процедур і співвідносяться з планом аудиту. Разом з тим виявлення пев-

них фактів чи обставин, оновлення вимог законодавства потребують проведення позапланових раптових процедур.

Масштаб аудиторської процедури залежить від обсягів тестування, тобто від розміру вибірки. Правила формування вибірки у внутрішньому аудиті відповідають аналогічним підходам у зовнішньому аудиті. Тобто вибірка має бути репрезентативною, може проводитись із застосуванням статистичних і нестатистичних підходів і має знизити ризик до прийняттого рівня. Отже, чим більші ризики, тим більшою є вибірка (масштаб аудиту). У будь-якому випадку внутрішній аудитор застосовує професійне судження щодо оцінки доцільності застосування тієї чи іншої аудиторської процедури, враховуючи наявні ризики та надійність доказів, що будуть отримані в процесі реалізації процедур.

У результаті тестування механізмів контролю виявляється їх ефективність або неефективність, що надалі впливатиме на тестування по суті, оскільки виявляє ризики викривлень, дозволяє обрати адекватні аудиторські процедури. На практиці за результатами оцінки впровадженого механізму внутрішнього контролю аудитор розробляє алгоритми і складає блок-схеми, що містять покроковий опис процедур контролю з зазначенням відповідальних осіб, інформаційних потоків, документів, що оформлюються, тощо. Складання таких блок-схем дозволяє прослідкувати процес функціонування механізму внутрішнього контролю, виявити слабкі місця і ризики виникнення відхилень. Аналогічно оцінюється ефективність розробки і впровадження механізмів контролю – проводиться покрокове тестування здійснюваних операцій. Таким чином, розроблений і впроваджений механізм внутрішнього контролю є ефективним, якщо попереджає, виявляє та виправляє допущені викривлення чи відхилення. Неефективний механізм внутрішнього контролю потребує коригування.

При проведенні тестування по суті застосовуються аудиторські процедури, які дають належні аудиторські докази стосовно кожного значущого рахунка, розкриття інформації або вида діяльності. Внутріш-

ній аудитор застосовує професійне судження щодо обрання підходу до тестування по суті – застосування детальних тестів або аналітичних процедур. При цьому слід пам'ятати, що детальне тестування доцільно проводити при наявності високих ризиків шахрайства або властивого ризику. В найбільш складних випадках також рекомендовано поєднувати детальні тести з аналітичними процедурами, зокрема прогнозним аналізом, аналізом даних, коефіцієнтів або тенденцій.

Доцільність проведення аналітичних процедур обумовлюється наявністю кореляції між фінансовими та нефінансовими даними, або необхідністю виявлення тенденції. Наприклад, для аналізу ефективності витрат на персонал можна порівняти дані про кількість працюючих, продуктивність їх праці та витрати на її оплату. А для виявлення відповідності закупівельної вартості запасів доцільно проаналізувати релевантні дані за декілька років поспіль, порівняти їх з вартістю аналогічних запасів на ринку тощо.

Важливим питанням у внутрішньому аудиті є вибірка, застосування якої є доцільним для перевірки існування, правильності, прав і обов'язків, надання і оцінки вартості, частково, для тверджень про значні рахунки і розкриття інформації або види діяльності. Разом з тим, враховуючи систематичність і безперервність внутрішнього аудиту, деякі аудиторські процедури проводяться суцільно. Наприклад, якщо сукупність складається з незначної кількості елементів або перевірка стосується твердження про повноту. Якість вибірки можна підвищити за допомогою застосовуваного прикладного програмного забезпечення, використання якого дозволяє провести точні розрахунки і врахувати ймовірності.

Виявлення шахрайства в процесі проведення аудиторських процедур має свої особливості у внутрішньому аудиті, отже, потребує детального розгляду.

5.4 Виявлення шахрайства

Внутрішні аудитори мають розглянути ризики шахрайства на етапі планування аудиторського завдання, на підставі цього розробити відповідні аудиторські процедури, а також повідомити про виявлені ознаки шахрайства найвищому керівництву та / або власнику.

Основною ознакою шахрайства є умисел щодо його скоєння, що відрізняє його від помилок. За вимогами чинного законодавства існує достатньо широкий перелік дій та бездіяльності, що вважаються шахрайством з правової точки зору. Водночас у практиці господарської діяльності підприємства розрізняють два типи навмисних викривлень – фальсифікація фінансових звітів і незаконне привласнення активів.

Шахрайство з фінансовими звітами характеризують такі дії:

- маніпулювання, підробка або несанкціоновані зміни облікових записів чи документів, що є основою фінансових звітів;
- викривлення або навмисний пропуск подій, господарських операцій або іншої значущої інформації, що міститься у фінансових звітах;
- неправильне застосування принципів і методів обліку, що стосуються сум, класифікації, оцінки, способу розкриття або представлення інформації у фінансових звітах.

Незаконне привласнення активів часто здійснюється працівниками у відносно невеликих розмірах. Утім, якщо до цих дій причетне керівництво різних ланок, то розкрадання активів може бути значним і таким, що складно виявити. Якщо керівництво не причетне до скоєння шахрайства, то воно має бути зацікавлене у виявленні таких фактів, притягненні винних осіб до відповідальності, та попередженні повторення таких дій у майбутньому. Крім того, відповідальність за попередження і виявлення фактів шахрайства лежить на керівництві. Внутрішні аудитори лише мають допомагати у цьому процесі.

Скоєння шахрайства будь-якого рівня свідчить про неефективність системи внутрішнього контролю. Отже, при проведенні тестування ме-

ханізмів контролю (див. п.п. 5.3) внутрішній аудитор повинен це врахувати.

Процес виявлення і оцінки ризиків шахрайства пов'язаний з направленням запитів керівництву підприємства та іншим співробітникам. У керівництва підприємства доцільно отримати таку інформацію:

- чи проводиться керівництвом підприємства оцінка ризиків шахрайства і як часто;
- чи виявлялися ризики шахрайства у минулому;
- чи існують заходи, що пов'язані з наявністю ризиків шахрайства;
- чи наявна можливість маніпулювання застосовуваними інформаційними технологіями;
- чи існують стимули або тиск для скоєння шахрайства;
- чи наявні можливості для скоєння шахрайства;
- чи існує можливість логічного пояснення фактів шахрайства;
- чи існують певні схеми шахрайства, що притаманні цьому виду діяльності або господарській операції, які виявлялися компетентними органами чи керівництвом у минулому;
- чи наявний на підприємстві кодекс етики, що підтримується керівництвом, та чи заохочується добросовісна поведінка співробітників з боку керівництва;
- чи створено та впроваджено на підприємстві механізми контролю, які дозволяють управляти ризиками шахрайства.

Для отримання переліченої інформації доцільно застосувати інтерв'ю, підготувавши відповідні запитання. Водночас до результатів такого інтерв'ю слід підходити з позицій професійного скептицизму. Отже, за наявності певних сумнівів у правдивості відповідей, або підозрі щодо приховування керівництвом певних фактів або обставин, необхідно застосувати інші методичні прийоми отримання аудиторських доказів, що дозволять забезпечити їх належність.

Наступним етапом оцінки ризиків шахрайства є опитування співробітників. Питання, що досліджуються у цьому випадку внутрішнім

аудитором, можуть повторювати питання до керівництва та включати оцінку дій керівництва у напрямку запобіганню шахрайству на підприємстві. Відповіді на поставлені питання керівництву та іншим співробітникам зіставляються. Професійна майстерність інтерв'юера дозволяє виявляти наявні ризики шахрайства та прослідкувати існування так званого «трикутника шахрайства» (рис. 5.3).

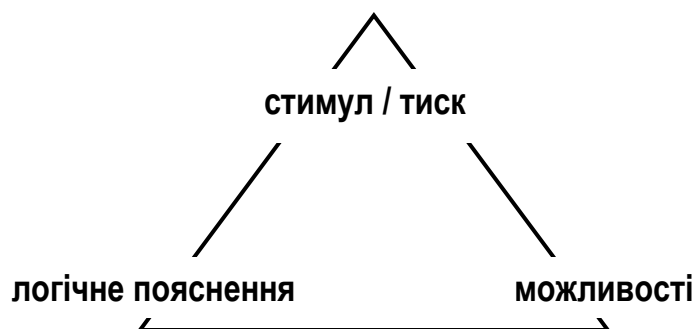


Рисунок 5.3 – Трикутник шахрайства

Вважається, що шахрайство може бути скоєне за наявності всіх трьох факторів, а саме:

- стимул / тиск скоїти шахрайську дію – бажання отримати кошти; наявність боргів, які потребують термінового погашення; тяжка хвороба, зокрема близьких осіб; особисті обставини, психологічні причини; примус інших осіб тощо;
- можливості скоїти шахрайство – неналежний внутрішній контроль або повна його відсутність; особливості бізнес-процесу, що дозволяють скоїти шахрайство та приховати його; байдужість з боку співробітників, які фіксують шахрайські дії, але замовчують їх, підтримуючи політику невторчання;
- логічне пояснення – самовиправдовування власної поведінки різними чинниками, наприклад, несправедливістю керівництва в питаннях оплати праці або наданням певних преференцій співробітникам, намаганнями «покарати» заможного власника, аргумента-

цією вчинку на кшталт «всі так роблять» або «треба було скористатися нагодою» тощо.

Поєднання всіх трьох елементів трикутника шахрайства обумовлює наявність високих ризиків його скоєння. Як бачимо, значущими є психологічні фактори, здатність особи перетнути межу, вийти за рамки правового поля. Отже, внутрішні аудитори мають бути обізнаними з особливостями виявлення певних обставин, нетипової поведінки працівників, інших індикаторів, що свідчать про підвищений ризик шахрайства.

Реагування внутрішнього аудитора на виявлені ознаки шахрайства полягає у його спроможності виявити конкретні факти і отримати достатні і прийнятні аудиторські докази. Отже, при оцінці виявлених доказів необхідно виходити з позицій професійного скептицизму, застосувати непередбачувані щодо характеру, термінів проведення та масштабів аудиторські процедури. Крім того, при проведенні аудиторських процедур доцільно:

- застосовувати тестування по суті до незначних рахунків та інформації;
- збільшувати розмір вибірки при проведенні детального тестування;
- застосувати різні підходи до формування вибірки, не обмежуючись нестатистичними методами, враховуючи їх нескладність;
- приділяти пильну увагу тим об'єктам, які відрізняються від параметрів відбору;
- змінювати підходи до проведення аудиторських процедур з метою підвищення їх надійності;
- залучати незалежних фахівців для оцінки наявних доказів, отримувати інформацію з альтернативних зовнішніх джерел;
- проводити ротацию внутрішніх аудиторів, які проводять контрольні заходи в різних підрозділах, тощо.

У результаті оцінки ризиків шахрайства внутрішнім аудитором може бути запропонований комплекс заходів щодо їх уникнення або зниження. Приклад наведено у табл. 5.4.

Таблиця 5.4 – Комплекс заходів внутрішнього аудиту з попередження крадіжок

Заходи	Способи	Відповідальні особи
Облік ресурсів	Забезпечення прозорості процесу руху ресурсів	Менеджмент середньої ланки
Нормування витрат ресурсів	Установлення обмежених рівнів технологічних втрат і списання ресурсів	Інженерно-технічні служби, служба внутрішнього аудиту
Розподіл відповідальності	Супроводження руху ресурсів передачею відповідальності	Менеджмент середньої ланки
Впровадження особливих правил прийому на роботу відповідальних працівників	Консультації з попереднім роботодавцем, тестування	Менеджер з персоналу
Турбота про співробітників	Турбота про соціальні потреби персоналу та інше	Власники компанії, топ-менеджмент
Каральні заходи	Введення в норму звільнень за статтею за недовіру, штрафування матеріально відповідальних осіб тощо	Менеджмент усіх рівнів

Важливим етапом виявлення шахрайства є повідомлення про нього. Якщо шахрайські дії вчинені працівниками та нижньою чи середньою ланкою менеджменту, то внутрішній аудитор має повідомити про це керівнику аудиторського завдання, потім ця інформація направляється керівнику служби внутрішнього аудиту, який повідомляє про це за встановленим механізмом найвищому керівництву і власнику. Разом з тим, якщо шахрайство здійснено з відома або безпосередньо найвищим керівництвом, то внутрішні аудиторі мають повідомляти про такі факти безпосередньо власнику, оминаючи ланцюг звичайного повідомлення. Лише у цьому випадку можливо зупинити шахрайські дії та попередити їх настання у майбутньому. Саме тому, механізм звітування у всіх випадках бажано передбачити в Положенні про службу внутрішнього аудиту.

Контрольні питання

1. Опишіть основні методичні прийоми внутрішнього аудиту.
2. Охарактеризуйте взаємозв'язок методів і методичних прийомів внутрішнього аудиту.
3. Які факти перевіряються за допомогою контрольного обміру?
4. У чому полягають відмінності між оглядом і обстеженням?
5. Які методичні прийоми документального контролю Вам відомі?
6. Охарактеризуйте методичний прийом інтерв'ювання.
7. У яких випадках доречно проводити експеримент і лабораторні аналізи?
8. Що таке аудиторські докази у внутрішньому аудиті та які їх особливості?
9. Охарактеризуйте вимоги, що висуваються до аудиторських доказів.
10. Назвіть правила оцінки аудиторських доказів.
11. Які існують процедури отримання аудиторських доказів?
12. Охарактеризуйте тестування як аудиторську процедуру.
13. Які підходи до вибірки застосовуються внутрішніми аудиторами?
14. Охарактеризуйте поняття трикутника шахрайства.
15. Які заходи внутрішнього аудиту з попередження розкрадання активів суб'єкта господарювання можна запропонувати?

Практичні завдання

Завдання 5.1. Навести приклади доречного використання різних методичних прийомів внутрішнього аудиту. Відповідь оформити у вигляді табл. 5.5.

Таблиця 5.5 – Приклади використання різних методичних прийомів внутрішнього аудиту

Методичний прийом	Ситуація
Інвентаризація	
Контрольний обмір	
Огляд	
Обстеження	
Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво	
Контрольне придбання	
Експеримент	
Лабораторні аналізи	
...	

Завдання 5.2. Визначити ступінь надійності доказів на підставі поданих груп даних, що доводять правильність облікових даних:

- 1) інвентаризаційні описи обсягів незавершеного виробництва, отримані при фактичному огляді;
- 2) журнали-ордери і первинні документи по рахунку 23 «Виробництво»;
- 3) журнали-ордери і первинні документи по рахунку 26 «Готова продукція»;
- 4) доказ точності обліку запасів, отриманий у результаті проведеної інвентаризації, що проводилася за участю внутрішнього аудитора.

Завдання 5.3. Скласти робочий документ внутрішнього аудитора щодо оцінки ризиків можливого шахрайства на підприємстві за різними напрямками діяльності. Відповідь оформити у вигляді табл. 5.6.

Таблиця 5.6 – Оцінка ризику шахрайства на підприємстві

№ з/п	Тип шахрайства	Чи мало місце раніше	Оцінка ризику настання	Шляхи попередження

Завдання 5.4. Нижче наведені назви і визначення сутності окремих форм і методичних прийомів внутрішнього аудиту. Необхідно правильно зіставити терміни з визначенням їх сутності.

- | | | |
|------------------------------------|--------------------------|--|
| 1. Попередній контроль | <input type="checkbox"/> | а) перевірка точності арифметичних розрахунків у первинних документах і облікових записах або виконання аудитором самостійних розрахунків |
| 2. Поточний контроль | <input type="checkbox"/> | б) звірка відомостей про конкретний об'єкт контролю, які містяться у різних документах |
| 3. Подальший контроль | <input type="checkbox"/> | в) вивчення реального стану об'єктів, що перевіряються на основі огляду їх в натурі |
| 4. Документальний контроль | <input type="checkbox"/> | г) здійснюється до початку виконання господарських операцій, які піддаються контролю, і спрямований на попередження незаконності і недоцільності їх проведення |
| 5. Фактичний контроль | <input type="checkbox"/> | д) перевірка правильності цифрового матеріалу в документах і реєстрах обліку |
| 6. Читання документів | <input type="checkbox"/> | е) пошук інформації у обізнаних осіб у межах або за межами об'єкта перевірки |
| 7. Рахункова перевірка | <input type="checkbox"/> | ж) аналіз і оцінка отриманої інформації, дослідження найважливіших показників роботи об'єкта внутрішнього аудиту шляхом вивчення і порівняння взаємозалежності фінансової та нефінансової інформації |
| 8. Зіставлення (звірка) документів | <input type="checkbox"/> | з) проводиться безпосередньо в процесі здійснення операцій і спрямований на оперативне виявлення та усунення недоліків, поширення позитивного досвіду |
| 9. Інвентаризація | <input type="checkbox"/> | и) вивчення тих чи інших документів, що характеризують стан відповідних об'єктів внутрішнього аудиту |
| 10. Інспектування | <input type="checkbox"/> | к) здійснюється після виконання господарських операцій та спрямований, в основному, на встановлення достовірності звітних даних, а також на виявлення недоліків або позитивного досвіду |

- | | | |
|--------------------------|--------------------------|---|
| 11. Спостереження | <input type="checkbox"/> | л) відповідь на запит про інформацію, що міститься в облікових записах |
| 12. Запит | <input type="checkbox"/> | м) перевірка записів, документів або матеріальних активів |
| 13. Підтвердження | <input type="checkbox"/> | н) дозволяє отримати, при його правильному застосуванні, достатню інформацію про наявність майна у суб'єкта перевірки та орієнтовну інформацію про стан активів і зобов'язань |
| 14. Перерахунок | <input type="checkbox"/> | о) контроль правильності ведення обліку та складання форм звітності |
| 15. Аналітичні процедури | <input type="checkbox"/> | п) відстеження процесу або процедури, які виконувались іншими особами |

Завдання 5.5. На підставі аналізу вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [23], наукової і навчально-методичної літератури дати визначення таким термінам:

- аудиторська вибірка;
- генеральна сукупність;
- аномалія;
- допустима норма відхилення;
- допустиме викривлення;
- елемент вибірки;
- ризик вибірки;
- ризик, не пов'язаний з вибіркою;
- стратифікація.

Пояснити причини використання внутрішніми аудиторами вибірки. Вказати випадки, в яких внутрішніми аудиторами проводиться суцільна перевірка. Дати визначення статистичному та нестатистичному підходу до вибіркової перевірки. Визначити основні методи, які повинні використовувати внутрішні аудитори для забезпечення репрезентативності вибірки. Описати етапи оцінки результатів аудиторської вибірки.

Завдання 5.6. Після проведення інвентаризації ТМЦ внутрішніми аудиторами ПП «Авангард» виявлено нестачу товарів на складі у сумі 15 000 грн. Крім того, у внутрішніх аудиторів є така інформація:

- На підприємстві встановлена колективна відповідальність для працівників, які виконують роботи із приймання та зберігання товарів на складі. З ними укладено договір про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність. Також є наказ керівника «Про встановлення колективної матеріальної відповідальності для колективу працівників складського відділу».
- На складських роботах працює 6 працівників.
- Нестача виявлена 16 вересня поточного року (день підписання акта про інвентаризацію). Попередня інвентаризація закінчена 12 лютого поточного року.
- Установлено, що шкода заподіяна з вини працівників.
- Обов'язок відшкодувати суму недостачі 15 000 грн було розподілено між членами колективу таким чином: Петренко П. П. – 1 970,44 грн; Соломатін М. Ф. – 3 290,00 грн; Світленко О. В. – 1 265,39 грн; Борисов О. В. – 2 764,38 грн; Оніщук В. В. – 3 300,09 грн; Заліщук О. С. – 2 409,70 грн.
- Дані про працівників наведено в табл. 5.7.
Необхідно:
 - 1) Указати види матеріальної відповідальності працівників, які передбачені трудовим законодавством України.
 - 2) Визначити законодавчі особливості оформлення колективної відповідальності працівників підприємства.
 - 3) Указати джерела контролю первинної, облікової та звітної інформації, якими керується внутрішній аудитор при встановленні аудиторських доказів у процесі перевірки.
 - 4) Навести основні процедури контролю, за допомогою яких можливо встановити порушення.

Таблиця 5.7 – Дані про працівників ПП «Авангард»

№ з/п	П. І. П. матеріально-відповідального працівника	Розмір посадового окладу, грн	Кількість календарних днів відсутності працівника на роботі в період між двома інвентаризаціями
1	Петренко П. П.	4 000,00	28 (відпустка)
2	Соломатін М. Ф.	5 000,00	–
3	Світленко О. В.	4 800,00	138 (прийнята на роботу 30.06 поточного року)
4	Борисов О. В.	4 500,00	5 (через хворобу)
5	Оніщук В. В.	5 800,00	54 (звільнено 24.07 поточного року)
6	Заліщук О. С.	5 200,00	67 (42 – прийнято на роботу 26.03 поточного року і 25 – через хворобу)

5) Перевірити правильність розрахунків при нарахуванні розміру шкоди, заподіяної колективом (бригадою) працівників підприємству і дати рекомендації з усунення в обліку допущених перекирувань.

б) Розробити робочий документ внутрішнього аудитора щодо виявлених порушень. Урахувати обов'язкові реквізити та вимоги щодо зберігання документу й доступу до нього.

Тестові завдання для перевірки знань

1. Методичний прийом вивчення фактів, який полягає у викликанні визначеного явища (чи його зміну) в штучно створених умовах з метою дослідження і з'ясування процесу його розвитку, – це...:

- а) контрольне придбання;
- б) хронологічний аналіз господарських операцій;
- в) лабораторні аналізи;
- г) експеримент.

2. Методичний прийом, при якому проводиться зіставлення декількох примірників одного і того ж документа і записів в облікових регістрах, – це ...:

- а) зустрічна перевірка;
- б) взаємний контроль документів;

- в) нормативно-правова перевірка;
- г) хронологічний аналіз господарських операцій.

3. Зіставлення документів як метод внутрішнього аудиту полягає у...:

- а) перевірці правильності цифрового матеріалу в документах і реєстрах обліку;
- б) вивченні тих чи інших документів, що характеризують стан відповідних об'єктів внутрішнього аудиту;
- в) звірнні відомостей про конкретний об'єкт аудиту, що містяться в різних документах;
- г) перевірці наявності майна організації і стану її фінансових зобов'язань на певну дату шляхом звірення фактичних даних з даними бухгалтерського обліку.

4. Запит як контрольна процедура – це ...:

- а) перевірка записів, документів або матеріальних активів;
- б) пошук інформації у обізнаних осіб у межах або за межами об'єкта перевірки;
- в) відстеження процесу або процедури, виконуваної іншими особами;
- г) аналіз та оцінка отриманої інформації, дослідження найважливіших показників роботи об'єкта внутрішнього аудиту шляхом вивчення взаємозалежності фінансової та не фінансової інформації.

5. За допомогою процедури контрольного обміру виконаних робіт перевіряється ...:

- а) характер, кількість та вартість виконаних робіт, що вказані в актах приймання, нарядах, проектах, кошторисах;
- б) відповідність виконаних робіт, передбачених кошторисними нормами, калькуляції, преїскурантним цінам, розцінкам у нарядах;
- в) завершеність об'єктів, конструктивних елементів, етапів виконання робіт або їх частин;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

6. Спеціальний, за особливою програмою організований методичний прийом, який потенційно дозволяє визначити правильність і законність

відпуску товарів покупцям, розрахунків з ними в умовах безпосереднього здійснення таких господарських операцій, називається....:

- а) контрольним обміром виконаних робіт;
- б) контрольним запуском сировини і матеріалів у виробництво;
- в) контрольним придбанням;
- г) контрольним обрахунком.

7. Нагляд внутрішнього аудитора за інвентаризацією належить до такого джерела аудиторських доказів, як.....:

- а) перевірка матеріальних активів;
- б) зовнішнє підтвердження;
- в) спостереження;
- г) повторне виконання.

8. Інформацію про обраний метод амортизації внутрішній аудитор може дізнатись з:

- а) Балансу (Звіту про фінансовий стан);
- б) Приміток до річної фінансової звітності;
- в) Акту введення в експлуатацію об'єкта основних засобів;
- г) облікової політики підприємства.

9. До методичних прийомів документального контролю належить....:

- а) зустрічна перевірка;
- б) хронологічний аналіз господарських операцій;
- в) нормативно-правова перевірка;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

10. Термін «достатність» доказів означає:

- а) якісну міру доказів на підтвердження висновків, зроблених за результатами внутрішнього аудиту;
- б) кількісну міру доказів на підтвердження висновків, зроблених за результатами внутрішнього аудиту;
- в) міру відображення ступеня точності висновків;
- г) якісну міру доказів, що показує чи достатньо зібраних доказів для підтвердження зроблених висновків.

11. Яка вимога до аудиторських доказів є мірою їх якості?

- а) прийнятність;
- б) достовірність;
- в) достатність;
- г) доречність.

12. До аудиторських процедур отримання доказів належить....:

- а) запит;
- б) зовнішнє підтвердження;
- в) повторне обчислення;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

13. Якщо генеральна сукупність складається з невеликого числа елементів, то:

- а) необхідна вибіркова перевірка;
- б) необхідна суцільна перевірка;
- в) доцільна суцільна перевірка;
- г) суцільна перевірка є недоцільною.

14. Стратифікація – це:

- а) помилка внаслідок одиничного випадку, яка не може статися повторно;
- б) перелік виявлених відхилень, що перевищують рівень суттєвості помилок і обставин, що їх зумовили;
- в) якісна або кількісна оцінка впливу впровадження рекомендацій служби внутрішнього аудиту на фінансово-економічні показники роботи об'єкта перевірки;
- г) процес розподілу генеральної сукупності на підмножини, кожна з яких представляє собою групу елементів вибірки з подібними характеристиками.

15. До комплексу заходів внутрішнього аудиту з попередження крадіжок належать....:

- а) облік і нормування витрат ресурсів;
- б) розподіл відповідальності;
- в) турбота про співробітників;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

Тема 6. ДОКУМЕНТУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

6.1 Вимоги до документації внутрішнього аудиту

У процесі функціонування служби внутрішнього аудиту створюються різні документи, що супроводжують всі етапи проведення внутрішнього аудиту (рис. 6.1). Робочими документами є всі відповідні документи, зібрані та отримані в ході проведення внутрішнього аудиту, і включають документи з таких питань: планування, характеру аудиту, часових обмежень, ступеню виконаних аудиторських процедур, результатів і висновків, зроблених на підставі отриманих аудиторських доказів, тощо.



Рисунок 6.1 – Види документації внутрішнього аудиту

Належне оформлення аудиторських документів є важливим з огляду на те, що вони:

- сприяють плануванню і виконанню аудиторського завдання;
- допомагають контролювати процес проведення внутрішнього аудиту та його відповідність вимогам;
- можуть бути доказом того, що аудитор діяв відповідно до стандартів внутрішнього аудиту;
- підтверджують та підтримують професійне судження і звіт внутрішнього аудитора;
- слугують джерелом інформації для підготовки звітів або надають відповіді на будь-які запити від членів аудиторської групи;
- надають докази виконаної роботи для подальшого використання;
- сприяють тому, щоб делегована робота була виконана належним чином;
- допомагають професійному розвитку аудитора;
- сприяють проведенню контролю якості внутрішнього аудиту;
- слугують джерелом даних та основою для прийняття рішення про використання роботи внутрішніх аудиторів у проведенні зовнішнього аудиту.

Зважаючи на вказані причини, доцільно запровадити чіткі та зрозумілі вимоги щодо підготовки аудиторської документації, її використання та зберігання.

Стандартами внутрішнього аудиту та нормативно-правовими актами не передбачені жорсткі вимоги щодо аудиторської документації. Так, наприклад Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту містять вимогу щодо необхідності документування внутрішніми аудиторами достатньої, достовірної, релевантної та корисної інформації в ході виконання аудиторського завдання (МСППВА 2330 «Документування інформації»). Крім того, стандартами покладається відповідальність на керівника служби внутрішнього аудиту стосовно збереження документації, її захисту, доступу до неї з боку третіх сторін.

Таким чином, кожна служба внутрішнього аудиту має певну свободу дій стосовно підготовки та поводження з аудиторською документацією. Це дозволяє врахувати специфіку кожного підприємства, його організаційну структуру, вимоги внутрішніх розпорядчих документів, документообіг тощо. Водночас доцільно з'ясувати вимоги до аудиторської документації, що є загальними і можуть бути використані на практиці.

Враховуючи сутність аудиторської документації, особливості процесу здійснення внутрішнього аудиту, а також потреби забезпечення високої якості виконуваних аудиторських завдань та ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту в цілому, вимоги щодо документації доцільно поділити на функціональні та організаційні (рис. 6.2).

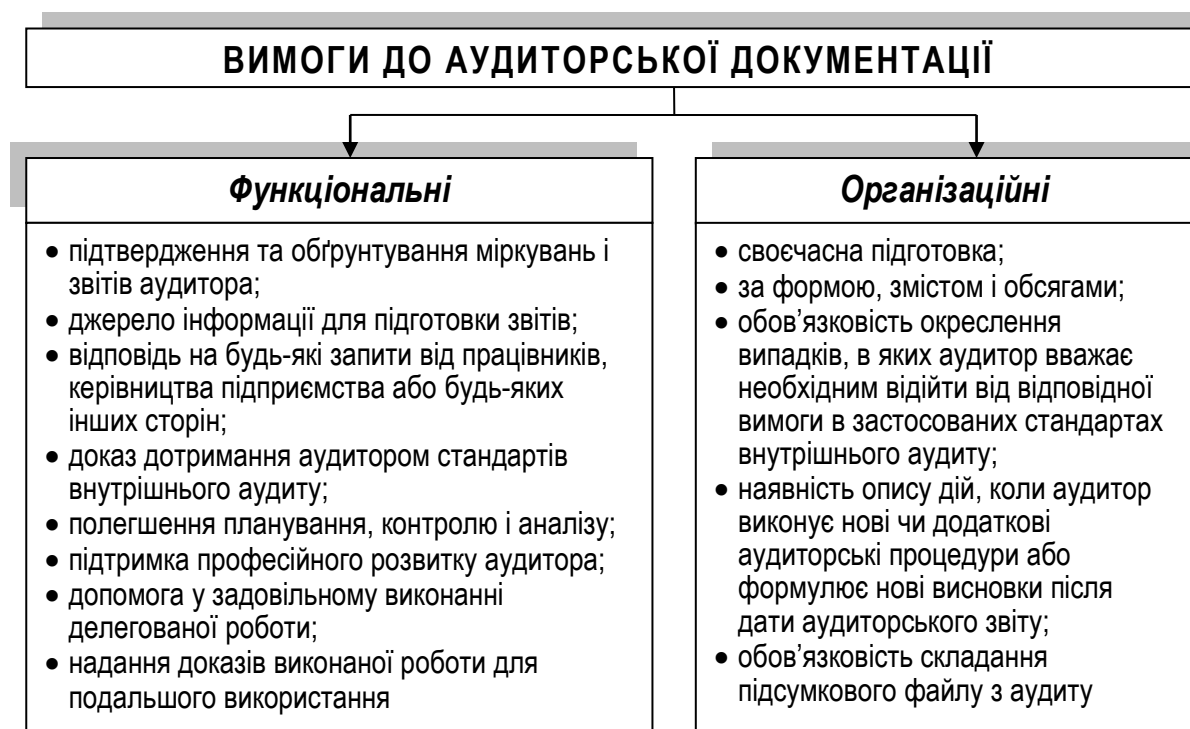


Рисунок 6.2 – Вимоги до аудиторської документації

У процесі *підготовки аудиторської документації* необхідно звернути увагу на таке:

- аудиторський документ краще готувати під час виконання тих або інших аудиторських процедур, а не після їх завершення, для забезпечення точності відображених фактів, подій та обставин;
- аудиторський документ має містити обов'язкові реквізити, які дозволяють його ідентифікувати, зокрема, назву, період, до якого належить цей документ, дату проведення аудиторської процедури, дату складання документа, підпис внутрішнього аудитора, що складав документ, підпис особи, що його перевірила, тощо;
- у багатосторінкових аудиторських документах всі сторінки мають бути пронумеровані, а на першій сторінці має бути зазначена загальна їх кількість;
- якщо до аудиторської документації додаються копії первинних документів, то вони мають бути належним чином завірені;
- у випадках посилання на інші документи (наприклад, на річний план чи попередній звіт внутрішнього аудитора) необхідно зазначати точні реквізити таких документів;
- необхідно розробити внутрішню кодифікацію аудиторських документів для спрощення їх використання, пошуку та зберігання;
- доцільно розробити шаблони аудиторських документів, що міститимуть необхідні реквізити, враховуватимуть досвід попередніх аудитів з можливістю внесення в них змін та доповнень за необхідності.

Стосовно зберігання аудиторської документації доцільно дотримуватись таких вимог:

- при формулюванні вимог щодо збереження документів слід керуватися принципом конфіденційності аудиторської інформації, отже, доступ до місця зберігання аудиторських документів має бути обмеженим;
- порядок і способи надання аудиторських документів третім особам, зокрема, керівництву, власникам, зовнішнім аудиторам, ін-

шим співробітникам підприємства, маю бути чітко регламентовані внутрішніми нормативними документами підприємства;

- рекомендовано фіксувати всі випадки звернення до аудиторських документів із зазначенням осіб, які запитували документ, мети такого запиту, дати отримання і повернення документа;
- якщо службою внутрішнього аудиту впроваджено кодифікацію аудиторських документів, необхідно систематизувати документи відповідно до такої кодифікації та зберігати їх відповідним чином, що спростить роботу з ними (наприклад, у шафах з позначенням кодів на дверцятах);
- призначити відповідальну особу за забезпечення належного зберігання аудиторських документів та контролю за доступом до них;
- встановити чіткі терміни зберігання різних типів аудиторських документів з урахуванням носія, на якому вони зберігаються (наприклад, не менше 5 років для документів у паперовій формі, 10 років – для електронних носіїв).

На практиці аудиторську документацію поділяють на робочі та підсумкові документи. Розглянемо їх детальніше.

6.2 Робочі документи внутрішнього аудитора

У процесі здійснення кожного етапу перевірки аудитори оформлюють робочі документи відповідно до конкретних обставин. При цьому інформація повинна бути достатньо повною і детальною, а документи створені таким чином, щоб досвідчений аудитор, який не був залучений до проведення цієї перевірки, згодом міг зрозуміти яка саме робота була виконана і що стало основою результатів, висновків і рекомендацій аудиту.

До робочої документації внутрішнього аудитора належать не лише документи, підготовлені безпосередньо аудитором, а й всі документи та інформація, що отримані під час здійснення аудиторських процедур та

зберігаються аудитором. Отже, до робочих документів належать дані, зафіксовані на папері, на електронних носіях, фотокопії, фотографії, записи тощо.

У робочих документах відображається повна інформація стосовно планування, характеру, часових рамок, масштабу виконаних аудиторських процедур, аудиторських доказів, результатів аудиту, висновків аудитора. Всі важливі аспекти проведеного контрольного заходу мають бути зафіксовані у робочих документах. Чим детальніше описані виявлені факти та аргументація професійного судження внутрішнього аудитора щодо їх інтерпретації, тим зрозумілішим буде аудиторський висновок для тих, хто ознайомлюватиметься з відповідними робочими документами.

Як зазначалося у п.п. 6.1, стандарти не висувають жорсткі вимоги до робочої аудиторської документації, а тому кожен внутрішній аудитор може визначати обсяги робочих документів щодо проведеного контрольного заходу, керуючись власним професійним судженням. Разом з тим достатність інформації у робочому документі визначається можливістю його читання і розуміння іншим фахівцем без додаткових запитів і пояснень.

Корисним є застосування шаблонів певних документів (анкет, тестів, оціночних і порівняльних таблиць, розрахунків ризиків), що дозволяє скоротити час на підготовку робочої документації за кожним контрольним заходом і спрощує читання і аналіз завершеного аудиторського файла.

На форму і зміст робочих аудиторських документів впливають такі чинники:

- характер аудиторського завдання;
- складність об'єкту аудиту;
- застосовувані методичні прийоми внутрішнього аудиту;
- взаємозв'язок між членами аудиторської групи;

- вимоги, що висуваються до підсумкового документу (звіту, доповідної записки, акту, доповіді тощо);
- установлені процедури контролю якості.

Зазвичай аудиторська документація містить:

- організаційну структуру підприємства;
- копії або витяги з потрібних нормативно-правових документів, рішень, договорів, угод, контрактів тощо;
- інформацію за результатами планування, включаючи коригування планів і робочих аудиторських програм;
- оцінку системи внутрішнього контролю;
- оцінку ризиків з коригуваннями;
- аналіз фінансово-господарських операцій, залишків на рахунках;
- аналіз економічних показників, тенденцій їх змін, порівняльну інформацію про результати діяльності конкурентів тощо;
- інформацію про характер, часові рамки, масштаб аудиторських процедур і результати їх виконання;
- докази якості виконаних аудиторських процедур;
- дані про внутрішніх аудиторів, що виконували конкретні аудиторські процедури, та час їх виконання;
- копії запитів третім особам, відповіді на них;
- письмові заяви, отримані від співробітників підприємства в процесі проведення внутрішнього аудиту;
- інформацію про зафіксовані в процесі аудиту особливі обставини, знайдені викривлення, факти шахрайства, а також про вжиті аудитором заходи у відповідь на знайдене;
- екземпляри фінансової, управлінської та інших видів звітності, що підлягали внутрішньому аудиту;
- екземпляр підсумкового документу (звіту, акту, довідки тощо), рекомендації внутрішнього аудитора;
- звіт з моніторингу виконання рекомендацій внутрішнього аудитора.

Робоча документація має систематизуватися у файлах, які доцільно розділити на постійні та поточні. Так, *постійні файли* міститимуть стратегічні плани, загальну інформацію про підприємство, наприклад, його організаційну структуру, розподіл обов'язків і відповідальності, оцінку ризиків, блок-схеми механізмів контролю, схеми документообігу тощо. Поновлення інформації в постійних файлах відбуватиметься залежно від змін. *Поточні файли* міститимуть інформацію щодо конкретних контрольних заходів.

Керівник служби внутрішнього аудиту є відповідальним за зберігання постійних і поточних аудиторських файлів та обмеження доступу до них сторонніх осіб. При втраті частини документації керівник має призначити проведення службового розслідування.

Контроль якості внутрішнього аудиту забезпечується перевіркою підготовлених робочих документів і створеного аудиторського файлу. Так, відповідна ефективна система контролю має передбачати контроль створених документів з боку осіб, що не брали безпосередню участь у виконанні аудиторського завдання. Це може бути внутрішній аудитор, що не був задіяний у виконанні саме цього завдання, або керівник служби внутрішнього аудиту.

Певні особливості матимуть робочі документи внутрішнього аудитора стосовно виконання різних аудиторських завдань. Так, наприклад, під час проведення внутрішнього аудиту ефективності аудитори повинні ретельно документувати підготовку, процедури і результати кожного етапу аудиту. Мета і контекст документів мають бути прозорими і давати повну уяву іншим аудиторам про хід проведеного аудиту ефективності, критерії, що були покладені в його основу, і зроблені висновки. Оскільки докази в аудиті ефективності не завжди є точними і оцінюються з точки зору перспективи, то висновки і рекомендації внутрішнього аудитора мають бути чітко структуровані та містити логічні умовиводи.

Під час виконання такого специфічного завдання, як консультування, робочі документи мають оформлюватися належним чином. Оскільки консультації проводяться, зазвичай, за складними питаннями, що потребують додаткової підготовки, а іноді навіть є спірними і не мають однозначної відповіді, то процес їх надання, професійне судження аудитора та результати мають бути ретельно задокументовані. У цьому випадку важливим є процес комунікації внутрішнього аудитора з керівником служби внутрішнього аудиту у певних випадках, як-от:

- виникнення істотної проблеми, питання, що стосується обліку чи звітності та не передбачене застосовуваними нормативно-правовими актами, стандартами, обліковою політикою, роз'ясненнями компетентних органів чи експертів;
- ситуація, в якій застосовувані нормативно-правові акти передбачають неоднозначне трактування, а прийняття певного підходу може створити проблемну ситуацію або прецедент;
- виникнення істотної етичної проблеми чи конфлікту інтересів;
- ситуація, в якій в ході проведення регулюючим органом зовнішнього контрольного заходу отримані певні дані чи факти, а інформація, отримана внутрішнім аудитором, підтримує протилежну думку;
- отримання внутрішнім аудитором запиту про його професійне судження щодо застосування нормативно-правового акту, стандарту, політики або інших вимог, що прямо не стосуються діяльності конкретного підрозділу підприємства;
- інших питань, що передбачені внутрішніми положеннями підприємства.

За результатами співбесіди з керівником служби внутрішнього аудиту виноситься узгоджене рішення, яке має бути обов'язково зафіксоване у робочих документах. Хід міркувань аудитора, особливо у спірних питаннях, має чітко прослідковуватися зі змісту робочого документа. Остаточний висновок має бути достатньо аргументованим, виваженим і

зрозумілим для тих, кому призначалася консультація. Прийняті на підставі висновку внутрішнього аудиту рішення мають бути корисними підприємству і придатними для обґрунтування його позиції при розгляді справ у судах надалі. До обговорення результатів консультування доцільно залучати інших внутрішніх аудиторів.

Так само, як цілі аудиту визначають характер необхідних доказів, вони також визначають сутність робочих документів. Уважне ставлення до адекватності робочих документів є не тільки частиною заходів із забезпечення якості, а й основою професійного розвитку всіх внутрішніх аудиторів. Ознайомлення аудиторів, що входять до робочої групи, з проведеними процедурами, зафіксованими у робочих документах, дозволяє поліпшити якість перевірки, досягти її цілей, а також використати кращі напрацювання у майбутніх аудитах.

Робочі документи слугують сполучною ланкою між проведеним дослідженням і висновком аудитора та повинні бути достатньо повним і детальним, щоб забезпечити розуміння аудиту. Отже, вони мають містити докази, накопичені аудитором для аргументації його судження, висновки і аналіз, що підтримують рекомендації, викладені у звіті.

6.3 Звітність внутрішнього аудитора

Завершення виконання аудиторського завдання потребує певних дій, зокрема, узагальнення виявлених викривлень та відхилень, обговорення процесу виконання завдання з членами аудиторської групи, підготовки підсумкового документу, подальших процедур.

Стосовно знайдених викривлень та відхилень внутрішній аудитор має оцінити їх суттєвість, характер, причини та їх вплив. Доцільно представити цю інформацію за такими складовими:

- *критерії* – стандарти, показники чи очікування, що використовуються при проведенні оцінки (норми законів чи стандартів бухгалтерського обліку, нормативні чи планові показники тощо);

- *умови* – факти, виявлені внутрішніми аудиторами під час дослідження (наприклад, невідповідність системи контролю, нестача запасів, порушення умов договору, накладення штрафних санкцій тощо);
- *причини* – причини виникнення відхилень фактичних умов від критеріїв (помилки в обліку, порушення, скоєні відповідальними особами, необізнаність виконавців зі зміненими вимогами законодавства, відхилення у технологічному процесі тощо);
- *вплив* – ризик чи вплив на об'єкт аудиту через те, що фактичні умови не відповідають критеріям (можливі штрафи за порушення вимог чинного законодавства, невиконання запланованих показників, неефективність окремих напрямів діяльності тощо).

Важливим кроком є обговорення знайдених відхилень з керівництвом підрозділу, що піддавався аудиту. Під час такої співбесіди остаточно з'ясовуються виявлені факти, причини і наслідки, а відповідальні особи аудованого підрозділу мають змогу надати пояснення та аргументувати власну точку зору, якщо вони не згодні з висновком внутрішніх аудиторів.

Іноді виникає ситуація, коли внутрішні аудитори, що входили до робочої групи, не дійшли згоди між собою щодо конкретного питання чи проблеми. У таких випадках необхідно відобразити питання, що викликало суперечки, різні точки зору та остаточне рішення.

Незважаючи на форму підсумкового документа, у його структурі доцільно виокремити такі змістовні розділи:

1) *Зміст аудиторського завдання* – мета, предмет, цілі, критерії та період аудиту; поставлені питання та обґрунтовані відповіді на них; використовувана методологія; джерела даних; будь-які обмеження даних, що використовувалися.

2) *Виявлені відхилення та викривлення* – опис існуючих умов, характеру, обсягів і сум відхилень / викривлень з посиланням на відповідні аудиторські докази. Зазначається вплив відхилень / викривлень на

діяльність підприємства, ймовірні штрафні санкції з боку регуляторних органів чи контрагентів.

3) *Рекомендації* – опис необхідних, з точки зору внутрішнього аудитора, заходів, спрямованих на зменшення негативного впливу виявлених відхилень / викривлень на діяльність підприємства, виправлення ситуації (якщо це можливо) та попередження її настання у майбутньому. Може бути представлений план дій, що містить конкретні кроки щодо виправлення ситуації, терміни виконання та відповідальних осіб.

Важливо, щоб рекомендації чітко корелювали з виявленими відхиленнями чи викривленнями. Тобто на кожну виявлену невідповідність має бути дана рекомендація щодо її виправлення.

Основні правила написання звіту внутрішнього аудитора можна звести до таких вимог:

- *достовірність* – обґрунтування судження аудитора належними аудиторськими доказами відповідно до вимог стандартів;
- *об'єктивність* – висловлене професійне судження внутрішнього аудитора є незалежним та неупередженим, базується на виявлених фактах;
- *конкретність* – наявність чіткого логічного зв'язку між причинами виявлених відхилень та їх наслідками, що переконливо описано у звіті;
- *конструктивність* – звіт має не лише акцентувати виявлені відхилення, а фокусуватися на рекомендаціях внутрішнього аудитора, що мають відповідати суті виявлених відхилень та бути реалістичними;
- *лаконічність* – до звіту рекомендовано включати лише ту інформацію, що має відношення до знайденого та висновків, уникати зайвої деталізації;
- *повнота* – вся важлива інформація щодо знайдених фактів, умовиводів аудитора та його рекомендацій має бути відображена у звіті.

Слід зазначити, що лаконічність звіту не передбачає суто коротку його форму. Так, при проведенні фінансового аудиту доцільно звести звіт до стислої форми, у якій надати чітку відповідь на питання про відповідність системи обліку та підготовки звітності вимогам. Разом з тим при проведенні аудиту ефективності звіт має бути достатньо докладним, щоб забезпечити розуміння предмету, судження аудитора та його висновки. Для забезпечення переконливості звіт повинен бути логічно структурованим, актуальним, містити чіткий взаємозв'язок між метою аудиту, критеріями, результатами, висновками і рекомендаціями. Також має забезпечуватись достатня їх аргументованість. При проведенні аудиту ефективності аудиторі повідомляють про свої висновки щодо економічності та ефективності придбання і використання ресурсів, результативності цього процесу з точки зору досягнення запланованих цілей.

За своїми масштабами та характером звіти можуть значно відрізнятися. Так, може бути подана оцінка обґрунтованості застосування певних ресурсів з коментарем впливу обраної політики і рекомендаціями щодо внесення змін, покликаних привести до поліпшення.

Звіт повинен чітко відповісти на питання аудиту або пояснити, чому це було неможливо зробити. Крім того, аудиторі повинні розглянути коригування формулювання питань аудиту, відповідність належних доказів, їх достатність для відповіді на поставлені питання. У звіті аудитор має пояснити чому і як проблеми, відмічені у висновках, перешкоджають ефективності. Аудована особа або користувачі звіту мають зрозуміти які саме коригувальні дії потрібно ініціювати. Інформація, що міститься у звіті, повинна бути максимально чіткою, умовиводи – короткими, логічними, зрозумілими, однозначно сформульованими. У цілому звіт повинен бути конструктивним.

Крім того, форма та обсяги підсумкового документу внутрішнього аудитора можуть варіюватися залежно від того, яка мета аудиту і кому призначений цей документ. Так, наприклад, для найвищого керівництва, що має відповідні компетенції, звіт аудитора може бути розгорнутим,

містити професійну термінологію, розрахунки та широку аналітичну інформацію. Водночас, залежно від мети аудиторського завдання, це може бути стислий виклад результатів і наслідків, зокрема, у формі презентації. У цілому може бути 2-3 варіанти одного й того ж аудиторського звіту, призначені для різних користувачів – від повного і розгорнутого до стислому викладу на 1 сторінку.

Для забезпечення більшої інформативності звіту доцільно цифрові дані, розрахункові показники, тенденції викладати у вигляді зведених таблиць, графіків чи діаграм. Таке унаочнення інформації збільшуватиме її зрозумілість для читачів звіту, оскільки розташування цифрового матеріалу по тексту звіту розосереджує увагу і не сприяє охопленню інформації в цілому.

Таким чином, важливими професійними компетентностями внутрішнього аудитора є здатність логічно і послідовно викладати свої думки у звіті, грамотно та чітко висловлювати свою позицію, уміти підкріплювати її відповідними доказами, уникати канцелярщини при написанні звіту. Відповідні семінари з підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів є корисними і не мають ігноруватися керівництвом служби внутрішнього аудиту та найвищим керівництвом підприємства.

Значущою складовою процесу внутрішнього аудиту є заходи на виконання рекомендацій аудиторів. При проведенні контролю рекомендацій, наданих в аудиторському звіті, аудитор повинен зосередитися на висновках і рекомендаціях, які залишаються актуальними під час подальшої діяльності. Залежно від виявлених відхилень рекомендовано розглядати такі подальші дії внутрішніх аудиторів:

- при виявленні значних відхилень – проведення позачергового повторного аудиту з метою дослідження правильності зроблених коригувань, виправлення недоліків тощо;
- при виявленні середніх і незначних відхилень – включення до плану чергового аудиту цього об'єкту окремого пункту з прове-

дення аудиторських процедур на підтвердження виконання рекомендацій аудитора.

Останній етап – реалізація рекомендацій внутрішнього аудиту – є основним індикатором важливості та ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві. Якщо звіти аудиторів лише «приймаються до відома», не несуть жодних наслідків для відповідальних осіб, то служба внутрішнього аудиту не досягає мети свого існування – не покращує управління підприємством і не робить його ефективним. Для того, щоб результати роботи внутрішніх аудиторів стали очевидними для інших співробітників підприємства, найвище керівництво має підтримувати відповідне ставлення до служби, підкреслювати її значущість та ефективність. У цьому процесі важливу роль відіграє налагодження комунікативних зв'язків, що буде розглянуто далі у темі 7.

Контрольні питання

1. Які види документації у внутрішньому аудиті залежно від етапу аудиту Вам відомі?
2. У чому полягає важливість оформлення документації внутрішнього аудиту?
3. Які вимоги до документації внутрішнього аудиту Вам відомі?
4. Які особливості зберігання документації у внутрішньому аудиті?
5. Охарактеризуйте вимоги щодо контролю доступу до документів внутрішнього аудитора та правила їх зберігання.
6. Які фактори впливають на форму і зміст робочої документації внутрішнього аудитора?
7. Яка інформація має зберігатися в аудиторському файлі? Назвіть типи таких файлів.
8. Назвіть рекомендовану структуру аудиторського файлу.

9. Які особливості матимуть робочі документи внутрішнього аудитора щодо виконання різних аудиторських завдань?
10. Які форми звітів за результатами внутрішнього аудиту можуть використовуватися?
11. Яку структуру має звіт стосовно знайдених викривлень та відхилень?
12. Охарактеризуйте змістовну структуру звіту за результатами внутрішнього аудиту.
13. Наведіть характеристики хорошого звіту за результатами внутрішнього аудиту.
14. Які подальші дії внутрішніх аудиторів після завершення проведення аудиту?
15. У чому полягає важливість контролю виконання рекомендацій за результатами проведення внутрішнього аудиту?

Практичні завдання

Завдання 6.1. Новий внутрішній аудитор ТОВ «Світанок» Петренко А. В. ознайомився з робочими документами попереднього аудитора Іванова П. О. і виявив деякі недоліки за результатами проведених ним перевірок. Петренко А. В. вирішив повторно перевірити стан об'єктів обліку на підприємстві, зокрема таких:

- основні засоби;
- нематеріальні активи;
- виробничі запаси;
- товари;
- заробітна плата;
- доходи;
- витрати.

За результатами проведеної перевірки Петренко А. В. склав усі необхідні робочі документи. Необхідно:

1) Визначити, яка інформація має зберігатися в аудиторському файлі.

2) Назвати рекомендовану структуру аудиторського файлу.

3) Охарактеризувати вимоги щодо контролю доступу до документів внутрішнього аудитора та правила їх зберігання.

4) Перерахувати 15 робочих документів, які, на Вашу думку, мав би скласти аудитор Петренко А. В. за результатами повторної перевірки визначених об'єктів обліку на підприємстві.

5) Розробити робочий документ, який склав внутрішній аудитор Петренко А. В. за результатами виконання тестів контролю у зв'язку з перевіркою витрат на заробітну плату. Врахувати обов'язкові реквізити та вимоги щодо зберігання документу і доступу до нього.

Завдання 6.2. Внутрішній аудитор ПП «Альтанка» проаналізував операції підприємства щодо обліку основних засобів і встановив таке:

- залишкова вартість одного з 5 токарних станків підприємства дорівнює нулю;
- зазначений токарний станок бере участь у виробництві, тому бухгалтер вирішив здійснити його переоцінку, скориставшись вимогами П(С)БО 7 «Основні засоби»;
- визначення справедливої вартості токарного станка при переоцінці проводив особисто головний бухгалтер підприємства;
- в обліку операцію переоцінки було відображено шляхом додавання суми переоцінки до його первісної вартості та до суми зносу;
- ліквідаційну вартість станка при проведенні переоцінки не було визначено, оскільки бухгалтер вважає це недоцільним.

Необхідно:

1) Встановити законність проведення переоцінки токарного станка.

2) Визначити дотримання вимог чинного законодавства щодо проведення процедури переоцінки об'єкта основних засобів.

3) Розробити робочі документи щодо проведення внутрішнього аудиту операцій з переоцінки об'єктів основних засобів.

4) Підготувати звіт внутрішнього аудитора за результатами проведеного аудиту.

5) Сформулювати рекомендації внутрішнього аудитора підприємству.

Завдання 6.3. Розробити робочий документ внутрішнього аудитора щодо оцінки бізнес-ризиків. Урахувати обов'язкові реквізити та вимоги щодо зберігання документу та доступу до нього.

Завдання 6.4. Розробити робочий документ внутрішнього аудитора «Запит інформації». Урахувати обов'язкові реквізити та вимоги щодо зберігання документу й доступу до нього.

Завдання 6.5. Розробити вимоги до документації з планування внутрішнього аудиту на підприємстві.

Завдання 6.6. Розробити робочий документ внутрішнього аудитора за результатами виконання контрольного запуску сировини у виробництво. Урахувати обов'язкові реквізити та вимоги щодо зберігання документу і доступу до нього.

Завдання 6.7. Розробити вимоги до форм звітності за результатами внутрішнього аудиту на підприємстві. Результати оформити у вигляді табл. 6.1.

Таблиця 6.1 – Форми звітності за результатами внутрішнього аудиту

Форма звіту	За результатами якого контрольного заходу готується	Вимоги щодо структури	Вимоги щодо подання (кому, в які терміни тощо)

Тестові завдання для перевірки знань

1. *Вимоги, що висуваються до аудиторської документації, поділяються на ...:*
 - а) функціональні та змістовні;
 - б) змістовні та організаційні;
 - в) функціональні та організаційні;
 - г) організаційні та методичні.
2. *Робоча документація внутрішнього аудитора може бути оформлена у вигляді...:*
 - а) стандартних форм і таблиць на паперових носіях;
 - б) відомостей, зафіксованих на фотографіях чи відеоплівці;
 - в) електронних носіїв інформації;
 - г) відповіді а), б) і в) правильні.
3. *До функціональних вимог до аудиторської документації належать...:*
 - а) підтвердження та обґрунтування міркувань і звітів внутрішнього аудитора;
 - б) форма, зміст і обсяги;
 - в) своєчасність підготовки;
 - г) відповіді а), б) і в) правильні.
4. *Обсяг і зміст робочої документації визначається...:*
 - а) найвищим керівництвом підприємства;
 - б) власниками підприємства;
 - в) керівництвом служби внутрішнього аудиту;
 - г) Інститутом внутрішніх аудиторів України.
5. *Робочі документи внутрішнього аудитора створюються на етапі...:*
 - а) планування аудиту;
 - б) виконання аудиторського завдання;
 - в) під час формулювання висновків аудитора;
 - г) відповіді а), б) і в) правильні.
6. *Система побудови і порядок присвоєння ідентифікаційних номерів робочих документів внутрішнього аудитора встановлюється...:*

- а) службою внутрішнього аудита самостійно;
- б) керівництвом підприємства;
- в) Аудиторською палатою України;
- г) Державною аудиторською службою України.

7. Інформація аудиторського файлу містить....:

- а) інформацію, що відображає процес планування, включаючи плани і програми проведення внутрішнього аудиту та будь-які зміни до них;
- б) результати аналізу фінансово-господарських операцій та залишків на рахунках бухгалтерського обліку;
- в) відомості про характер, часові рамки, обсяг проведених контрольних процедур і про результати їх виконання;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

8. До аудиторського файлу недоцільно включати документи, що містять ...:

- а) інформацію про організаційну структуру підприємства;
- б) резюме з важливих питань;
- в) відомості про осіб, що виконували аудиторські процедури із зазначенням часу їх виконання;
- г) копії раніше складених документів, у яких були виправлені технічні чи друкарські помилки.

9. При підготовці документації метою внутрішнього аудитора є....:

- а) упевненість у тому, що він виконує аудиторські процедури відповідно до вимог МСА;
- б) упевненість у тому, що він виконує аудиторські процедури відповідно до вимог Стандартів якісних характеристик (Attribute standards);
- в) фіксація достатньої і відповідної основи для аудиторського висновку, докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до вимог;
- г) достатній і відповідний опис концептуальної основи фінансової звітності.

10. Кожен документ, що належить до робочої документації внутрішнього аудиту, повинен мати ...:

- а) ідентифікаційний номер робочого документу;
- б) підпис особи, що його склала;
- в) період, до якого він належить;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

11. Терміни зберігання аудиторських файлів внутрішнього аудиту визначаються вимогами...:

- а) Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту;
- б) Міжнародних стандартів аудиту;
- в) внутрішніх нормативних документів підприємства;
- г) Аудиторської палати України.

12. Аналіз робочих документів на стадії завершення внутрішнього аудиту повинен підтвердити, що ...:

- а) всі заплановані процедури виконані;
- б) характер і обсяг виконаної роботи відповідним чином зафіксований у робочих документах;
- в) вимоги щодо планування аудиторської перевірки дотримані;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

13. Існують такі форми звітів за результатами внутрішнього аудиту...:

- а) аудиторська довідка;
- б) звіт про перевірку;
- в) аудиторський акт;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

14. Змістовна структура звіту за результатами внутрішнього аудиту має включати...:

- а) викладення фактів і критерії;
- б) наслідки і рекомендації;
- в) причини;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

15. Хороший звіт за результатами внутрішнього аудиту характеризується такими вимогами, як...:

- а) достовірність і зрозумілість;*
- б) кількісні характеристики і стислий виклад;*
- в) неупередженість і своєчасність;*
- г) відповіді а), б) і в) правильні.*

Тема 7. ОРГАНІЗАЦІЯ КОМУНІКАТИВНИХ ЗВ'ЯЗКІВ У СФЕРІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

7.1 Взаємодія служби внутрішнього аудиту з найвищим керівництвом підприємства

Як зазначалося у попередніх темах, налагодження ефективних комунікативних зв'язків між службою внутрішнього аудиту та найвищим керівництвом сприяє результативності внутрішнього аудиту. Для цього має бути налагоджено двосторонні інформаційні потоки. Основні напрями взаємодії служби внутрішнього аудиту з найвищим керівництвом підприємства полягають у такому:

- 1) керівник служби внутрішнього аудиту має періодично переглядати Положення про службу внутрішнього аудиту і надавати його на ухвалення найвищому керівництву;
- 2) концептуальні основи внутрішнього аудиту мають обговорюватися з керівництвом, наприклад, визначення внутрішнього аудиту, Кодекс етики, Стандарти тощо;
- 3) керівник служби внутрішнього аудиту має обов'язково мати прямий і вільний доступ до найвищого керівництва та власника;
- 4) керівник служби внутрішнього аудиту має підтверджувати найвищому керівництву факт організаційної незалежності не рідше 1 разу на рік;
- 5) дотримання функціональної підзвітності служби внутрішнього аудиту найвищому керівництву, що полягає в:
 - ухваленні найвищим керівництвом Положення про службу внутрішнього аудиту;
 - ухваленні найвищим керівництвом ризико-орієнтованого плану внутрішнього аудиту;
 - ухваленні бюджету і ресурсного плану внутрішнього аудиту;

- отриманні найвищим керівництвом інформації від керівника служби внутрішнього аудиту про хід виконання плану внутрішнього аудиту та інших питань;
 - ухваленні найвищим керівництвом рішень про призначення і звільнення з посади керівника служби внутрішнього аудиту;
 - ухваленні винагороди керівника служби внутрішнього аудиту;
 - отриманні найвищим керівництвом інформації з метою визначення чи існують неприйнятні обмеження в обсягах робіт або ресурсах;
- 6) керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний звернутися за порадою і сприянням у випадку, коли співробітники служби внутрішнього аудиту не мають достатніх знань, навичок або інших компетенцій для виконання аудиторського завдання;
 - 7) керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний повідомляти про факти невідповідності Кодексу етики і Стандартам;
 - 8) при плануванні роботи служби внутрішнього аудиту на рік має враховуватися думка найвищого керівництва;
 - 9) керівник служби внутрішнього аудиту має періодично звітувати перед найвищим керівництвом щодо цілей, повноважень, обов'язків служби, ходу виконання плану, суттєвих ризиків, проблем, включаючи ризики шахрайства, проблем корпоративного управління тощо;
 - 10) керівник служби внутрішнього аудиту має пересвідчитися в тому, що менеджмент встановив адекватні критерії оцінки досягнення цілей і виконання задач;
 - 11) керівник служби внутрішнього аудиту повинен отримати дозвіл найвищого керівництва перед переданням документів зовнішній стороні;
 - 12) керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний обговорити з найвищим керівництвом неприйнятний рівень ризиків, що прийняті менеджментом.

Доцільно запровадити періодичні звіти про функціонування служби внутрішнього аудиту найвищому керівництву. Наприклад, *квартальний звіт* керівника служби внутрішнього аудиту найвищому керівництву міститиме інформацію про основні результати роботи служби, виявлені ризики та заходи щодо їх зниження. Доцільно подавати такий звіт протягом місяця після завершення квартала. Мета квартального звіту полягатиме у налагодженні подвійного зв'язку. Так, з одного боку, керівництво служби внутрішнього аудиту може звернутися безпосередньо до найвищого керівництва підприємства, повідомити про найбільш значущі проблеми, що виникли у звітному періоді, обговорити поточне функціонування служби. З іншого боку, найвище керівництво отримує можливість проконтролювати та оцінити функціонування служби внутрішнього аудиту, дотримання річного плану аудиту тощо.

За змістом квартальний звіт включатиме таку значущу інформацію:

- статус виконання аудиторських завдань станом на звітну дату (завершені, розпочаті, ті, що тривають), виконання річного плану (дотримання чи відхилення);
- перелік основних недоліків, виявлених у ході виконаних у звітному періоді завдань, надані рекомендації та статус їх виконання;
- проблеми, що виникали в процесі виконання аудиторських завдань (протидія співробітників проведенню контрольних заходів, неповне надання інформації на запит аудиторів, відмови відповідати на поставлені питання тощо);
- інформація щодо виконання бюджету служби внутрішнього аудиту – фактичні дані, пропозиції щодо його коригування тощо;
- підвищення кваліфікації, що заплановані у звітному періоді.

Річний звіт служби внутрішнього аудиту найвищому керівництву міститиме розширену інформацію щодо проведеної протягом року роботи, включаючи самооцінку якості та ефективності функціонування служби. Інформацію річного звіту доцільно згрупувати таким чином:

1) Резюме звіту – стислий зміст звіту, що підсумовує основні висновки, які впливають зі змісту звіту.

2) Оцінка механізмів внутрішнього контролю підприємства: опис основних механізмів внутрішнього контролю, оцінка служби внутрішнього аудиту щодо дієвості та ефективності існуючих механізмів контролю, виявлені недоліки цих механізмів, пропозиції служби щодо виправлення існуючих недоліків. Важливо включити до цього розділу інформацію щодо наданих внутрішніми аудиторами рекомендацій з підвищення ефективності функціонування механізмів внутрішнього контролю, а також фактично впроваджених рекомендацій.

3) Аналіз ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту: опис критеріїв ефективності, за якими оцінюється діяльність служби внутрішнього аудиту (див. п.п. 3.4); час, фактично витрачений на виконання аудиторських завдань, та його зіставлення з запланованим; уточнення суттєвих відхилень (якщо вони є); аналіз кадрового забезпечення служби внутрішнього аудиту (за фахом, досвідом, результативністю і якістю роботи тощо); інформація про проведені і заплановані підвищення кваліфікації тощо.

4) Результати самооцінки якості внутрішнього аудиту: основні виявлені під час проведення самооцінки недоліки, коригування, що було запроваджено, його результати. Оцінка може надаватися в розрізі дотримання принципів діяльності служби – незалежності, об'єктивності, чесності, конфіденційності, професійної компетентності. Якщо служба внутрішнього аудиту у звітному році проходила зовнішню оцінку якості, то має розкриватися детальна інформація про те, ким вона була проведена, період, виявлені проблеми, надані рекомендації, сформований план впровадження коригувань тощо.

5) Проект плану роботи служби внутрішнього аудиту на наступний рік: сформований план з урахуванням незавершених та перенесених на наступний рік аудиторських завдань, рекомендацій за результатами проведеної зовнішньої оцінки якості.

б) Висновок: професійне судження керівника аудиторської служби щодо результатів діяльності служби за рік, а також потреби у ресурсах для якісного виконання запланованих завдань у наступному році.

У керівника служби внутрішнього аудиту має бути змога доповісти особисто найвищому керівництву про результати діяльності служби, а також про проблемні питання. Важливим є зворотний зв'язок, коли служба внутрішнього аудиту отримує повну підтримку і сприяння у своїй діяльності з боку найвищого керівництва та власників підприємства.

7.2 Комунікативні зв'язки внутрішніх аудиторів з іншими підрозділами підприємства

Комунікативні зв'язки служби внутрішнього аудиту з іншими структурними підрозділами підприємства є основою результативності та ефективності діяльності служби. Оскільки функції служби внутрішнього аудиту виходять за межі контролю суто фінансових ресурсів, то взаємодія відбуватиметься з усіма без винятку підрозділами, проте з різних питань. Розглянемо основні з них.

Бухгалтерія (фінансовий відділ, фінансово-економічний відділ тощо) – внутрішні аудитори оцінюють надійність системи внутрішнього контролю підприємства; контролюють наявність, достовірність, повноту, своєчасність створення первинних документів; правильність перенесення інформації до реєстрів бухгалтерського обліку; правильність нарахування та своєчасність перерахування податків та інших обов'язкових платежів до бюджету; аналізують достовірність дебіторської та кредиторської заборгованостей; відповідність чинним вимогам щодо організації підготовки та подання фінансової, податкової, статистичної та інших форм звітності; правильність формування та розподілу прибутку тощо. Бухгалтерія надає внутрішнім аудиторам повну інформацію, що належить до її відання, допомагає у проведенні контрольних заходів, повідомляє про початок перевірок зовнішніх контролюючих ор-

ганів, консультується з питань фінансового та управлінського обліку, податків, проведення зовнішнього аудиту та перевірок контролюючими органами тощо.

Планово-економічний відділ – внутрішні аудитори перевіряють наявність норм і нормативів стосовно різних напрямів діяльності підприємства; порядок формування планів; правильність розрахунку собівартості та відпускних цін на продукцію, товари, роботи чи послуги; розрахунки техніко-економічного обґрунтування проектів, що впроваджуються на підприємстві; аналізують можливості підвищення продуктивності праці тощо. Працівники відділу звертаються за відповідними консультаціями до служби внутрішнього аудиту, інформують їх про значні відхилення при виконанні планів, зміни підходів до планування тощо.

Відділ праці та заробітної плати (відділ розрахунків за виплатами працівникам) – внутрішні аудитори аналізують штатний розпис та зміни до нього, Положення про оплату праці, про преміювання, перевіряють правильність табелювання робочого часу працівників, нарахування всіх видів заробітної плати, відпускних, лікарняних, різних видів соціальної допомоги; контролюють правильність і своєчасність виплат працівникам; дотримання законодавства щодо надання пільг при нарахуванні виплат працівникам та їх оподаткування; наявність і правильність заповнення відповідних первинних документів; доцільність застосування різних систем та форм оплати праці на підприємстві тощо. Працівники відділу звертаються за консультаціями при зміні вимог чинного законодавства (зокрема, стосовно рівнів мінімальної заробітної плати, прожиткового мінімуму, податкової соціальної пільги тощо); при наявності складних випадків нарахування виплат працівникам тощо.

Відділ кадрів – внутрішні аудитори перевіряють наявність трудових договорів і контрактів, відповідність їх умов вимогам чинного законодавства; дотримання процедури розробки, ухвалення та реєстрації Колективного договору підприємства; наявність посадових інструкцій, своєчасність ознайомлення з ними працівників, відповідність норм по-

садових інструкцій вимогам; наявність і правильність зберігання документів з кадрового діловодства тощо. Працівники відділу кадрів можуть звертатися до служби внутрішнього аудиту за консультаціями в процесі розробки штатного розкладу, формування вимог посадових інструкцій, стосовно наявності спірних питань у сфері прийняття, переведення на іншу роботу, звільнення працівників, надання їм гарантій, передбачених вимогами чинного законодавства, правильності підготовки наказів, що стосуються кадрових питань тощо.

Юридичний відділ – внутрішні аудитори контролюють проекти наказів, внутрішніх нормативних документів підприємства; якість ведення претензійно-позовної роботи; своєчасність укладення договорів та економічну доцільність окремих їх положень; обґрунтування розрахунків збитків, завданої шкоди, нестач тощо. Юристи підприємства можуть звертатися до служби внутрішнього аудиту за консультаціями з питань правильності економічних розрахунків у договорах, наказах, інструкціях, підтвердження достовірності розрахунку дебіторської та кредиторської заборгованостей тощо.

Виробничі підрозділи (цехи, лабораторії) – служба внутрішнього аудиту контролює правильність і своєчасність заповнення нарядів, накладних на відпуск сировини у виробництво, виробничих звітів; відповідність фактичного виходу продукції плановим нормативам; обґрунтованість застосування норм природного убутку; правильність і своєчасність відображення виробничих операцій у первинних документах; дотримання виробничої дисципліни тощо. Працівники виробничих підрозділів можуть звертатися до служби внутрішнього аудиту при виникненні питань щодо застосування норм і нормативів, правильності списання сировини, дотримання трудової дисципліни тощо.

Матеріальний склад – внутрішні аудитори контролюють операції з товарно-матеріальними цінностями; своєчасність оприбуткування та списання запасів; правильність оформлення первинних документів і складської документації, своєчасність передання їх до бухгалтерії підп-

приємства; наявність договорів на повну матеріальну відповідальність працівників складу; дотримання умов зберігання відповідних запасів; правильність роботи ваго-вимірювальних пристроїв, своєчасність їх перевірки; забезпечення охорони складу тощо. Працівники матеріального складу консультуються з внутрішніми аудиторами стосовно дотримання вимог щодо збереження товарно-матеріальних цінностей; раціонального складування певних груп запасів; будь-яких проблем, що виникають в процесі документального оформлення операцій з товарно-матеріальними цінностями, тощо.

Відділ збуту (відділ збуту та маркетингу) – служба внутрішнього аудиту контролює ефективність укладених договорів на збут продукції; дотримання їх вимог щодо відвантаження та оплати; обґрунтування розрахунку цін реалізації; ефективність маркетингових заходів; доцільність тих чи інших форм реклами; дотримання плану збуту продукції тощо. Працівники відділу консультуються з внутрішніми аудиторами щодо правильності розрахунків, ефективності відповідних заходів, змін норм чинного законодавства тощо.

Відділ постачання – внутрішні аудитори контролюють стан матеріально-технічного забезпечення; ефективність укладених договорів на постачання сировини, матеріалів та напівфабрикатів, основних засобів; аналізують рівень закупівельних цін; правильність оформлення первинних документів, своєчасність їх передання до бухгалтерії підприємства; дотримання тендерних процедур та правильність їх документального оформлення тощо. Працівники відділу консультуються з внутрішніми аудиторами стосовно будь-яких проблемних питань, що виникають в процесі функціонування відділу.

Аналогічно відбувається комунікація з іншими структурними підрозділами підприємства залежно від його організаційної структури. Спектр питань, щодо яких відбувається комунікація, достатньо широкий. Як зазначалося вище, внутрішні аудитори мають володіти знання-

ми у різних сферах, що дозволяє їм усвідомлювати проблемні питання підприємства та пропонувати дієві рішення.

Ефективність комунікації залежить від наявності зворотного зв'язку. Внутрішні аудитори, відповідно до їх повноважень, у будь-якому випадку виконуватимуть свою роботу і перевірятимуть зазначені напрямки діяльності різних підрозділів і служб. Разом з тим звернення за консультаціями підрозділів за власною ініціативою свідчить про відповідальність з боку працівників за їх напрями діяльності, отже, дозволяє підвищити ефективність функціонування підприємства у цілому. Для забезпечення цієї взаємодії внутрішні аудитори повинні володіти відповідними професійними компетенціями, користуватися довірою та мати авторитет серед співробітників підприємства, надавати якісні консультації. Значну роль у цьому відіграє постійне підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів.

7.3 Взаємодія внутрішніх і зовнішніх аудиторів

Для організації комунікативних зв'язків із зовнішніми аудиторами необхідно вивчити вимоги МСА 610 (переглянутого у 2013) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» і МСА 315 (переглянутого) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». За результатами аналізу зазначених аудиторських стандартів необхідно сформулювати вимоги до організації комунікативних зв'язків у сфері внутрішнього аудиту.

Отже, МСА 610 розглядає ситуації, коли в процесі проведення зовнішнього аудиту використовується робота внутрішніх аудиторів для отримання аудиторських доказів і для надання ними прямої допомоги під керівництвом і наглядом зовнішнього аудитора з подальшою перевіркою їх роботи [23]. Важливість цього стандарту для діяльності служби внутрішнього аудиту полягає у тому, що він допускає можливість використання роботи внутрішніх аудиторів виключно у тих випадках, коли

діяльність служби відповідає вимогам якості. Таким чином, отримуємо вимоги щодо якості внутрішнього аудиту та оцінку їх дотримання. Утім слід зауважити, що прийняття рішення про не використання роботи внутрішніх аудиторів під час проведення зовнішнього аудиту не завжди пов'язане з недостатньою якістю внутрішнього аудиту. Іноді це обумовлюється специфікою зовнішнього аудиту.

Аналогічно МСА 315 розглядає знання і досвід внутрішніх аудиторів як джерело інформації для розуміння зовнішнім аудитором суб'єкта господарювання та його середовища й ідентифікації і оцінювання ризиків суттєвого викривлення. За вимогами стандарта, ефективний обмін інформацією між внутрішніми і зовнішніми аудиторами створює середовище, в якому зовнішній аудитор може отримувати інформацію про суттєві питання, що можуть впливати на його роботу.

Корисність внутрішніх аудиторів для зовнішніх полягає у можливості модифікації окремих аудиторських процедур, скороченні їх обсягу та / або часу на їх виконання.

У цілому при прийнятті рішення про залучення внутрішніх аудиторів до проведення у тій чи іншій формі зовнішнього аудиту розглядається об'єктивність внутрішніх аудиторів через достатність їх організаційного статусу, відповідних політик і процедур, що підтверджують рівень їх компетентності, а також застосування ними систематичного і дисциплінованого підходу.

Об'єктивність внутрішніх аудиторів оцінюється як здатність виконувати аудиторські завдання неупереджено, уникаючи конфлікту інтересів або неправомірного впливу інших осіб на професійне судження внутрішнього аудитора. Параметри, за якими оцінюється об'єктивність внутрішніх аудиторів, охоплюють таке:

- сприяння організаційного статусу внутрішніх аудиторів, включаючи їхні повноваження та підзвітність, спроможність бути об'єктивними. При цьому аналізується процедура звітування внутрішніх аудиторів

найвищому керівництву або власникам, а також можливість доступу внутрішніх аудиторів до найвищого керівництва;

- відсутність суперечливих обов'язків та відповідальності, зокрема управлінських чи операційних, за межами діяльності з внутрішнього аудиту;
- здійснення нагляду з боку найвищого керівництва за призначенням та звільненням внутрішніх аудиторів, встановленням їм винагороди тощо;
- відсутність перешкод або обмежень, що встановлені управлінським персоналом або найвищим керівництвом підприємства для внутрішніх аудиторів стосовно повідомлення певної інформації зовнішнім аудиторам;
- належність внутрішніх аудиторів до професійних організацій, членство у яких зобов'язує дотримуватися професійних стандартів стосовно об'єктивності.

Компетентність внутрішніх аудиторів оцінюється стосовно набуття ними та підтримання знань і навичок на рівні, потрібному для забезпечення можливості виконувати доручені завдання ретельно і відповідно до застосовних професійних стандартів. Фактори, що впливають на оцінку компетентності, охоплюють таке:

- наявність у внутрішніх аудиторів достатніх і прийнятних ресурсів відносно розміру підприємства, характеру його діяльності тощо;
- встановлення кадрової політики професійної підготовки та призначення внутрішніх аудиторів на завдання із внутрішніх аудитів;
- наявність у внутрішніх аудиторів достатньої технічної професійної підготовки та досвіду проведення аудитів (наявність відповідної професійної спеціалізації та досвіду);
- наявність у внутрішніх аудиторів необхідних знань і навичок у сфері фінансової звітності підприємства, застосовної концептуальної основи фінансового звітування, галузі, у якій працює підприємство;

- належність внутрішніх аудиторів до професійних організацій, членство у яких зобов'язує дотримуватися професійних стандартів стосовно подальшої професійної освіти.

МСА 610 рекомендує зовнішнім аудиторам звертати увагу на взаємозв'язок об'єктивності та компетентності внутрішніх аудиторів. Так, якщо організаційний статус та відповідні політики і процедури підтримують об'єктивність внутрішніх аудиторів, проте вони мають недостатню компетентність, то оцінка діяльності внутрішніх аудиторів не може бути високою. І навпаки, висока компетентність внутрішніх аудиторів не компенсує недостатнє сприяння організаційного статусу, політик і процедур об'єктивності внутрішніх аудиторів.

Застосування систематичного і дисциплінованого підходу до планування, виконання, нагляду, огляду й документування діяльності відрізняє діяльність внутрішніх аудиторів від інших видів діяльності щодо моніторингу і контролю, які можуть виконуватися в межах підприємства. Параметри, за якими оцінюється застосування систематичного і дисциплінованого підходу, охоплюють таке:

- наявність, достатність і використання документованих процедур внутрішнього аудиту чи рекомендацій, які охоплюють такі питання, як оцінювання ризиків, робочі програми, документація та звітність, характер і обсяг яких відповідає розміру й обставинам суб'єкта господарювання;
- наявність прийнятних політик і процедур контролю якості внутрішнього аудиту стосовно керівництва, людських ресурсів і виконання завдання, а також проведення періодичних зовнішніх оцінок якості.

Внутрішні аудитори можуть проводити для зовнішніх аудиторів такі види робіт:

- тестування ефективності функціонування заходів контролю;
- процедури по суті, що передбачають застосування судження;
- спостереження за інвентаризацією;

- простеження операцій в інформаційній системі, доречній для фінансового звітування;
- тестування дотримання регуляторних вимог;
- за деяких обставин аудити чи огляди фінансової інформації дочірніх підприємств, які не є компонентом, значущим для групи (якщо це не суперечить вимогам [23]).

При цьому стандарти визначають коло питань, стосовно яких зовнішній аудитор має виконувати роботу особисто, зокрема, це стосується планування, оцінювання зібраних доказів, обставини високого ризику викривлень на рівні тверджень тощо. Пов'язано це з тим, що відповідальність за виконання аудиту на всіх його етапах та висловлення аудиторської думки несе зовнішній аудитор. Поділ його відповідальності з внутрішніми аудиторами неможливий.

Для забезпечення скоординованої і злагодженої роботи під час виконання аудиту стандарти рекомендують провести обговорення спланованого використання роботи внутрішніх аудиторів стосовно таких питань:

- час роботи внутрішніх аудиторів;
- характер виконаної роботи;
- обсяг аудиту;
- суттєвість для фінансової звітності в цілому (та, якщо застосовно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації) і суттєвість для виконання аудиторських процедур;
- запропоновані методи відбору статей та обсяги вибірки;
- документування виконаної роботи;
- процедури огляду та надання звіту [23].

Ефективність координації між зовнішнім аудитором і внутрішніми аудиторами оцінюється за такими ознаками:

- обговорення проводяться через прийнятні проміжки часу протягом проведення аудиту;

- зовнішній аудитор інформує внутрішніх аудиторів про значущі питання, що можуть впливати на їх діяльність;
- зовнішній аудитор ознайомлюється з відповідними звітами внутрішніх аудиторів і має доступ до них; його інформують про будь-які значущі питання, що привернули увагу внутрішніх аудиторів, якщо такі питання можуть впливати на роботу зовнішнього аудитора, щоб він був спроможний розглянути наслідки таких питань для завдання з аудиту.

У цілому для аналізу якості взаємодії зовнішніх і внутрішніх аудиторів оцінюються процедури планування роботи, нагляд і документування, отримання прийнятних і достатніх доказів для обґрунтування висновків, прийнятність висновків за конкретних обставин, відповідність звітів внутрішніх аудиторів результатам виконаної роботи.

Зовнішні аудитори мають повторно виконувати деякі аудиторські процедури з метою підтвердження правильності висновків внутрішніх аудиторів. Обсяг повторного виконання визначається зовнішнім аудитором самостійно з урахуванням обставин аудиту.

Крім повторного виконання, зовнішній аудитор може застосовувати запити внутрішнім аудиторам, спостерігати за процедурами, виконуваними внутрішніми аудиторам, а також оглядати їх робочі програми і робочі документи. На підставі виконання цих процедур відбувається оцінка якості внутрішнього аудиту.

Стандартами передбачено варіант прямої допомоги внутрішніх аудиторів зовнішньому, якщо це не заборонено чинним законодавством. При цьому зовнішній аудитор повинен оцінити існування та значущість загроз об'єктивності, а також рівень компетентності внутрішніх аудиторів, які надаватимуть таку допомогу. Оцінка зовнішнім аудитором існування та значущості загроз об'єктивності внутрішніх аудиторів повинна включати запит до внутрішніх аудиторів щодо інтересів і зв'язків, які можуть створити загрозу їх об'єктивності, зокрема стосовно таких аспектів:

- наявність сімейних і особистих стосунків з особами, що на підприємстві займаються питаннями, які досліджуються аудиторами;
- пов'язаності з відділом чи підрозділом підприємства, якого стосується проведення аудиту;
- наявність значних фінансових інтересів на підприємстві крім оплати праці тощо.

Пряма допомога внутрішніх аудиторів передбачає виконання аудиторських процедур під наглядом зовнішніх аудиторів. Таке завдання передбачає необхідність повідомити керівництву підприємства про заплановані обсяг і час аудиту, характер залучення внутрішніх аудиторів до роботи. Також зовнішній аудитор має отримати письмову згоду уповноваженого представника підприємства на дозвіл внутрішнім аудиторам виконувати інструкції зовнішнього аудитора. При цьому підприємство не має втручатись у роботу, яку внутрішній аудитор виконує для зовнішнього аудитора. Крім цього, від внутрішніх аудиторів необхідно отримати письмове підтвердження, що вони зберігатимуть конфіденційність конкретних питань відповідно до інструкцій зовнішнього аудитора та інформуватимуть його щодо будь-яких загроз для їх об'єктивності.

Таким чином, співпраця внутрішніх і зовнішніх аудиторів передбачена Міжнародними стандартами аудиту, а можливість і якість такої співпраці визначатимуться ефективністю служби внутрішнього аудиту підприємства.

Контрольні питання

1. Опишіть основні напрями взаємодії служби внутрішнього аудиту з найвищим керівництвом підприємства.
2. З яких питань керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний звертатися до найвищого керівництва підприємства?

3. Яка мета і зміст квартального звіту служби внутрішнього аудиту до найвищого керівництва підприємства?
4. У чому полягає функціональна підзвітність служби внутрішнього аудиту найвищому керівництву?
5. Опишіть структуру і зміст річного звіту служби внутрішнього аудиту до найвищого керівництва підприємства.
6. Охарактеризуйте особливості взаємодії служби внутрішнього аудиту з бухгалтерією, відділом кадрів та юридичною службою.
7. Які особливості взаємодії служби внутрішнього аудиту з матеріальним складом і виробничими підрозділами?
8. Охарактеризуйте особливості взаємодії служби внутрішнього аудиту з відділами збута та постачання, планово-економічним відділом.
9. За яких умов зовнішній аудитор може використовувати роботу підрозділу внутрішнього аудиту?
10. Як відбувається оцінка зовнішнім аудитором підрозділу внутрішнього аудиту?
11. За якими параметрами зовнішній аудитор оцінює об'єктивність і компетентність підрозділу внутрішнього аудиту?
12. Як зовнішній аудитор оцінює застосування підрозділом внутрішнього аудиту систематичного і дисциплінованого підходу?
13. Які питання розглядаються під час обговорення запланованого використання роботи з підрозділом внутрішнього аудиту?
14. Яку інформацію зовнішній аудитор повинен включити до аудиторської документації за умови використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту?
15. У чому полягає повторне виконання зовнішнім аудитором аудиторських процедур при використанні роботи підрозділу внутрішнього аудиту?

Практичні завдання

Завдання 7.1. Провести аналіз позитивних і негативних аспектів таких положень проекту Закону України «Про внутрішній аудит» [16], як:

- взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з зовнішніми аудиторами (стаття 21);
- взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з уповноваженими державними органами з питань внутрішнього аудиту (стаття 22);
- взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з міжнародними організаціями (стаття 23).

Завдання 7.2. При плануванні проведення аудиторської перевірки зовнішні аудитори дійшли висновку про необхідність використання роботи внутрішніх аудиторів організації. З метою використання конкретної роботи внутрішніх аудиторів зовнішній аудитор повинен оцінити та виконати аудиторські процедури щодо цієї роботи, щоб визначити її достатність. Необхідно:

- 1) Навести приклад проведеного тестування щодо доцільності застосування роботи внутрішнього аудитора у вигляді робочого документа зовнішнього аудитора. Дотримуючись вимог МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», складіть робочий документ «Оцінка якості та ефективності роботи служби внутрішнього аудиту». Врахувати обов'язкові реквізити документу.
- 2) Визначити, які висновки може зробити зовнішній аудитор відносно ефективності роботи служби внутрішнього аудиту організації і використання роботи внутрішніх аудиторів.
- 3) Перерахувати чинники, які згідно з МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» визначають доцільність використання роботи внутрішніх аудиторів для цілей аудиту, та розкрити сутність кожного з них.
- 4) Визначити, чи має право зовнішній аудитор задіяти під час виконання аудиту роботу внутрішнього аудиту і як змінюється відпо-

відальність зовнішнього аудитора під час висловлення аудиторської думки, якщо використовувалися матеріали, добуті внутрішнім аудитором.

Завдання 7.3. На підставі аналізу вимог Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту розробити розділ Положення про службу внутрішнього аудиту, передбачивши основні напрямки можливої взаємодії керівника служби внутрішнього аудиту та найвищого керівництва економічного суб'єкта.

Завдання 7.4. На підставі аналізу вимог МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» розробити розділ Положення про службу внутрішнього аудиту, передбачивши основні напрямки можливої взаємодії внутрішнього і зовнішнього аудиторів.

Завдання 7.5. На підставі аналізу вимог МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» розробити робочий документ внутрішнього аудитора «Самоаналіз служби внутрішнього аудиту щодо об'єктивності та компетентності».

Завдання 7.6. Проаналізувати вимоги чинного законодавства щодо взаємодії служби внутрішнього аудиту з державними органами. Результати оформити у вигляді табл. 7.1.

Таблиця 7.1 – Напрями взаємодії служби внутрішнього аудиту з державними органами

Назва і реквізити нормативно-правового акта	Випадки взаємодії	Особливості взаємодії

Тестові завдання для перевірки знань

1. У випадку, коли керівник служби внутрішнього аудиту визначає, що внутрішні аудитори не мають достатніх знань і досвіду для виконання запланованого аудиторського завдання, він зобов'язаний...:

- а) залучити до виконання аудиторського завдання зовнішнього експерта;
- б) виконувати аудиторське завдання самостійно;
- в) звернутися за порадою і сприянням до найвищого керівництва суб'єкта господарювання;
- г) відмовитися від виконання аудиторського завдання.

2. Відповідно до вимог МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» внаслідок використання аудитором у завданні роботи підрозділу внутрішнього аудиту відповідальність зовнішнього аудитора...:

- а) не зменшується, якщо зовнішній аудитор негативно оцінює роботу підрозділу внутрішнього аудиту;
- б) не зменшується;
- в) зменшується;
- г) зменшується, якщо зовнішній аудитор позитивно оцінює роботу підрозділу внутрішнього аудиту.

3. При визначенні можливості використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту для цілей аудиту зовнішній аудитор оцінює...:

- а) обсяг, у якому організаційний статус і відповідні політики та процедури підрозділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів;
- б) рівень компетентності підрозділу внутрішнього аудиту;
- в) чи застосовує підрозділ внутрішнього аудиту систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

4. З метою підтвердження правильності висновків, здійснених підрозділом внутрішнього аудиту, зовнішній аудитор...:

- а) проводить повторне виконання;

- б) направляє запит до управлінського персоналу;
- в) направляє запит третім сторонам з метою отримання зовнішнього підтвердження;
- г) використовує роботу експертів.

5. У випадку виявлення фактів шахрайства під час проведення внутрішнього аудиту керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний повідомити про такі факти...:

- а) Державну аудиторську службу України;
- б) Державну фіскальну службу України;
- в) найвище керівництво та / або власника суб'єкта господарювання;
- г) Аудиторську палату України.

6. Відповідно до вимог МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» зовнішній аудитор не повинен використовувати роботу підрозділу внутрішнього аудиту, якщо він визначає, що...:

- а) організаційний статус і відповідні політики і процедури підрозділу недостатньо сприяють об'єктивності внутрішніх аудиторів;
- б) підрозділ немає достатньої компетентності;
- в) підрозділ не застосовує систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

7. Відповідно до вимог МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» з метою використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту зовнішній аудитор повинен...:

- а) обговорити сплановане використання разом із підрозділом внутрішнього аудиту;
- б) обговорити сплановане використання разом із тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- в) обговорити сплановане використання разом із керівництвом аудиторської фірми;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

8. Відповідно до вимог МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» за умови використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту зовнішній аудитор повинен включити до аудиторської документації...:

- а) характер та обсяг використаної роботи і підстави для цього рішення;
- б) оцінку рівня компетентності підрозділу внутрішнього аудиту;
- в) аудиторські процедури, виконані зовнішнім аудитором для оцінки достатності використаної роботи;
- г) відповіді а), б) і в) правильні.

9. Відповідно до вимог МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» підрозділу внутрішнього аудиту...:

- а) можуть доручати конкретну відповідальність за огляд заходів контролю, оцінку їх функціонування та надання рекомендацій з їх поліпшення;
- б) не можуть доручати конкретну відповідальність за огляд заходів контролю, оцінку їх функціонування та надання рекомендацій з їх поліпшення;
- в) можуть доручати конкретну відповідальність за огляд заходів контролю, проте не доручають оцінку їх функціонування та надання рекомендацій з їх поліпшення;
- г) доручають лише оцінку функціонування заходів контролю.

10. Відповідно до вимог МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» підрозділу внутрішнього аудиту можуть доручати...:

- а) огляд дотримання законодавчих, нормативних актів та інших зовнішніх вимог;
- б) огляд економічності, результативності та ефективності операційної діяльності, включаючи нефінансову діяльність суб'єкта господарювання;
- в) відповіді а) і б) правильні;
- г) немає правильної відповіді.

11. Відповідно до вимог МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» у визначених випадках зовнішній аудитор...:

- а) може прийняти рішення використовувати роботу, виконану підрозділом внутрішнього аудиту, для часткової заміни аудиторських доказів, які має отримати безпосередньо зовнішній аудитор;
- б) може прийняти рішення використовувати роботу, виконану підрозділом внутрішнього аудиту, для повної заміни аудиторських доказів, які має отримати безпосередньо зовнішній аудитор;
- в) не може прийняти рішення використовувати роботу, виконану підрозділом внутрішнього аудиту, для часткової заміни аудиторських доказів, які має отримати безпосередньо зовнішній аудитор;
- г) немає правильної відповіді.

12. Відповідно до вимог МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» до чинників, що можуть впливати на оцінку компетентності підрозділу внутрішнього аудиту, належить...:

- а) установлення політики працевлаштування, професійної підготовки та призначення внутрішніх аудиторів;
- б) членство внутрішніх аудиторів у відповідних професійних організаціях, що зобов'язує їх дотримуватися вимог відповідних професійних стандартів;
- в) відповіді а) і б) правильні;
- г) немає правильної відповіді.

13. Відповідно до вимог МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» підзвітність підрозділу внутрішнього аудиту управлінському персоналу...:

- а) може вважатися значною загрозою об'єктивності підрозділу;
- б) не може вважатися значною загрозою об'єктивності підрозділу;
- в) завжди вважається значною загрозою об'єктивності підрозділу;
- г) може вважатися значною загрозою об'єктивності підрозділу, якщо нема доказів іншого.

14. Відповідно до вимог МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» значні ризики вимагають особливого аудиторського розгляду і тому спроможність зовнішнього аудитора використовувати роботу підрозділу внутрішнього аудиту щодо значних ризиків...:

- а) не обмежуватиметься процедурами, які передбачають обмежене судження;*
- б) обмежуватиметься процедурами, які передбачають обмежене судження;*
- в) обмежуватиметься процедурами, які передбачають достатнє судження;*
- г) не обмежуватиметься процедурами, які передбачають необмежене судження.*

15. Відповідно до вимог МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» під час обговорення запланованого використання роботи з підрозділом внутрішнього аудиту як основи для координації відповідної діяльності може бути корисним розгляд...:

- а) суттєвості для фінансової звітності в цілому і суттєвості результатів діяльності;*
- б) запропонованих методів відбору статей та обсягів вибірки;*
- в) процедур огляду й обліку;*
- г) відповіді а), б) і в) правильні.*

ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК

Аналітичні процедури – оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними; охоплюють вивчення таких виявлених відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою доречною інформацією, або відрізняються від очікуваних величин на значні суми.

Аудиторська вибірка – застосування аудиторських процедур до менш як 100 % елементів у межах генеральної сукупності, яка стосується аудиту, так, що всі елементи вибірки мають шанс бути відібраними з метою надання аудитору обґрунтування, на основі якого формуються висновки за всією генеральною сукупністю.

Аудиторська документація – записи виконаних аудиторських процедур, отриманих належних аудиторських доказів і висновків, яких дійшов аудитор.

Аудиторський ризик – це ймовірність того, що аудитор у процесі надання професійних послуг може допустити помилку (або не знайти фактів шахрайства та обману з боку персоналу суб'єкта господарювання чи викривлення інформації) і, як наслідок, висловить неправильне (невідповідне) судження з предмету перевірки.

Аудиторський файл – одна чи кілька тек або інші носії інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного завдання.

Аудиторські докази – інформація, яку використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.

Безперервність діяльності – принцип формування фінансової звітності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі.

Бізнес-процеси – сталий, взаємопов’язаний порядок, що має чіткі межі та служить для досягнення визначених бізнес-цілей.

Бізнес-цілі – чітко сформульовані бажані результати діяльності підприємства.

Бізнес-план – визначений в економічних показниках результат планування фінансово-господарської діяльності підприємства.

Бізнес-ризик – ризик, що є наслідком значущих умов, подій, обставин, діяльності або бездіяльності, які можуть негативно впливати на здатність суб’єкта господарювання досягти своїх цілей та реалізувати стратегії, а також ризик, що є наслідком встановлення невідповідних цілей і стратегій.

Відповідність – дотримання політик, планів, процедур, законів, нормативних документів, договірних зобов’язань або інших вимог.

Викривлення – розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які вимагаються для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Можуть виникати внаслідок помилки або шахрайства.

Висновок за результатами завдання – рейтинг, висновок та/або інший опис результатів окремого завдання внутрішнього аудиту, що стосується питань в межах цілей та обсягу завдання.

Внутрішні аудитори – особи, обов’язком яких є виконання функцій внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит – незалежна діяльність усередині самого підприємства щодо перевірки й оцінки його роботи, визначення платоспроможності та запобігання банкрутству.

Внутрішній контроль – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпе-

чення достатньої впевненості, щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів.

Висновок за результатами завдання – це рейтинг, висновок та / або інший опис результатів окремого завдання внутрішнього аудиту, що стосується питань в межах цілей та обсягу завдання.

Галузевий підхід – розробка методик внутрішнього аудиту суб'єктів господарювання залежно від виду їхньої діяльності та галузевої незалежності.

Господарська діяльність – діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність.

Господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Господарські процеси – сукупність господарських операцій, фактів та подій в житті підприємства, що призводять до руху активів, джерел їх утворення, власного капіталу, виникнення доходів, витрат, фінансових результатів.

Діяльність внутрішнього аудиту – діяльність з оцінки, яка організована, як підрозділ суб'єкта господарювання, або надається йому, як послуга.

Документація із завдання – запис виконаної роботи, отриманих результатів і висновків, яких дійшов фахівець-практик (також вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»).

Економічний ефект внутрішнього аудиту – припинення незаконних, нецільових, неефективних і нераціональних витрат ресурсів підприємства.

Економічний контроль – вид контролю, що забезпечує виявлення відхилень у розвитку економічного виробництва від заданих параметрів (нормативно-правового регулювання, планування, бюджетування тощо) і вироблення на цій основі відповідних управлінських рішень.

Ефект – результат, наслідок якої-небудь дії, який вимірюється в матеріальному, грошовому або соціальному виразі.

Ефективність – відносний ефект, результативність процесу, операції, проекту, що визначаються як відношення ефекта, результату до витрат, що обумовили його отримання.

Загроза – ризик, який у випадку його реалізації може мати негативний характер на досягнення підприємством своїх довгострокових та короткострокових цілей.

Залишковий ризик – це ризик після виконання аудитором контрольних заходів та процедур.

Заходи контролю – політики і процедури, що допомагають забезпечити виконання розпоряджень управлінського персоналу.

Значущість – відносна важливість питання в тому контексті, в якому воно розглядається, включаючи кількісні та якісні показники, такі, як величина, характер, дія, релевантність та вплив.

Інспектування – подальший контроль за використанням і збереженням фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, станом і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності органів державного і комунального сектору з метою виявлення недоліків і порушень.

Консультаційні послуги – консультативна та супутня діяльність з надання послуги замовнику, характер й обсяг якої узгоджено з замовником, що спрямована на додавання вартості та покращення процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю організації,

що не передбачає прийняття внутрішнім аудитором на себе управлінських обов'язків.

Конфлікт інтересів – це ситуація, в якій професійний і особистий інтереси внутрішнього аудитора, що обіймає відповідальну посаду, входять у протиріччя між собою.

Концепція безперервності діяльності – підхід, за яким аудитор визначає, чи є які-небудь події або умови, що можуть викликати значні сумніви в здатності аудованої особи продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому.

Корпоративне управління – комбінація процесів та структур, впроваджених радою для інформування, керування, управління та моніторингу діяльності організації з метою досягнення поставлених цілей.

Критерій – ознака, на підставі якої проводиться подальша оцінка ступеня досягнення мети.

Невизначеність – ситуація, результат якої залежить від майбутніх дій або подій, які суб'єкт господарювання безпосередньо не контролює, але які можуть вплинути на фінансову звітність.

Незалежність – це свобода від обставин, що загрожують здатності функції внутрішнього аудиту неупереджено виконувати свої обов'язки.

Об'єкт дослідження – частина об'єктивної реальності, яка протистоїть суб'єкту, що пізнає. Один і той же об'єкт може вивчатися багатьма науками, кожна з яких обов'язково має свій особливий предмет пізнання. В теорії управління об'єктом є керована система.

Організаційний ефект внутрішнього аудиту – оптимізація структури підприємства, спричинена реалізацією заходів за результатами проведеного внутрішнього аудиту.

Опитування – метод, що використовується у внутрішньому аудиті, і представляє собою систематичний збір детальної і конкретної інфо-

рмації від групи людей або організацій, як правило, за допомогою інтерв'ю або анкет.

Об'єктивність – це неупереджена ментальна позиція, що дозволяє внутрішнім аудиторам виконувати завдання, демонструючи впевненість у результатах своєї роботи і не допускаючи жодних компромісів щодо якості.

Перевірка – обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації або їх підрозділів. Наслідки перевірки оформляються довідкою або доповідною запискою.

Перевірка державних закупівель – полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання законодавства про державні закупівлі та проводиться на всіх стадіях державних закупівель.

Предмет пізнання – сукупність властивостей – зв'язків і законів, що вивчаються даною наукою і отримали вираження в певних логічних і знакових формах.

Принцип – основне, вихідне положення будь-якої теорії, основне правило діяльності.

Професійний скептицизм – підхід, за якого аудитор робить критичну оцінку обґрунтованості отриманих доказів і особливо ретельно оцінює докази, що заперечують чи ставлять під сумнів надійність документів або певної інформації, наданої відповідальною стороною.

Професійне судження – застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які прийнятні за обставинами завдання з аудиту.

Ревізія – метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звіт-

ності, спосіб документального викриття недочет, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.

Результативність – ступінь досягнення стратегічних цілей і завдань.

Ризик – можливість настання події, що матиме вплив на досягнення поставлених цілей. Оцінюється виходячи з його впливу та ймовірності.

Ризик-апетит (прийнятний ризик) – рівень ризику, який організація готова прийняти.

Середовище контролю – включає владні та управлінські функції, а також ставлення, обізнаність і дії тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу, які стосуються системи внутрішнього контролю та її важливості для суб'єкта господарювання. Середовище контролю є компонентом системи внутрішнього контролю.

Соціальний ефект внутрішнього аудиту – збільшення довіри зовнішніх (державні органи, постачальники, покупці, інвестори, громадськість) і внутрішніх (власники, співробітники, наглядові органи) контрагентів до підприємства внаслідок забезпечення прозорості його діяльності та якості управління.

Суб'єкт пізнання – носій предметно-практичної діяльності і пізнання (індивід чи соціальна група); джерело активності, спрямованої на об'єкт. В теорії управління суб'єктом є керуючий орган.

Управління ризиками – процес ідентифікації, оцінки, управління та контролю потенційних подій або ситуацій з метою забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей організації.

Учасники відносин у сфері господарювання – суб'єкти господарювання, споживачі, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, наділені господарською компетенцією, а також громадяни, громадські та інші організації, які виступають засновниками суб'єктів

господарювання чи здійснюють щодо них організаційно-господарські повноваження на основі відносин власності.

Фінансовий контроль – вид економічного контролю за фінансовою діяльністю всіх економічних суб'єктів (держави, підприємств, установ, організацій, домогосподарств) із застосуванням специфічних методів, що включає контроль за дотриманням фінансово-господарського законодавства в процесі формування і використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів, оцінку економічної ефективності фінансово-господарських операцій і доцільності понесених витрат.

Форма – спосіб існування, змісту, що охоплює систему сталих зв'язків, зовнішнього виразу будь-якого змісту.

Функція внутрішнього аудиту – відділ, підрозділ, команда консультантів або інших спеціалістів, які надають незалежні об'єктивні аудиторські та консультаційні послуги, що додають цінності організації та покращують її діяльність.

Якість – з філософської точки зору полягає у визначенні специфічної сутнісної характеристики явища, а також стійких взаємозв'язків тих властивостей, що виділяють його поміж інших.

Якість внутрішнього аудиту – це його здатність задовольнити потреби власників підприємства та інших зацікавлених осіб у достовірній, повній, точній і своєчасній інформації про те, як здійснюється управління на підприємстві.

ЛІТЕРАТУРА

1. Адамс Р. Основы аудита : [Пер. с англ.] / Р. Адамс ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит ЮНИТИ, 1995 – 398 с.
2. Аренс А. Аудит / Аренс А., Лоббек Дж. : пер. с англ. ; Гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
3. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз [и др.] ; пер. С. М. Бычкова ; ред. пер. Я. В. Соколов. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
4. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
5. Аудиторский словарь / С. М. Бычкова, М. В. Райхман, В. Я. Соколов и др.; под ред. В. Я. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
6. Бардаш С. В. Методологія і організація системи економічного превентивного контролю в Україні : дис. ... доктора екон. наук : 08.00.09 / Бардаш Сергій Володимирович. – К., 2010. – 558 с.
7. Білуха М. Т. Курс аудиту : підручник / Білуха М. Т. – К. : Вища шк. – Знання, 1998. – 574 с.
8. Бюджетний кодекс України : кодекс України від 08.07.2010 № 2456-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
9. Бюджетний кодекс України : кодекс України від 21.06.2001 № 2542-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2542-14/page?text=%E2%ED%F3%F2%F0%B3%F8%ED%B3%E9+%E0%F3%E4%E8%F2>.
10. Давидов Г. М. Аудит : підручник / Г. М. Давидов. – К. : Знання, 2004. – 511 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
11. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>.
12. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.
13. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика : навчальний посібник / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2006. – 495 с.
14. Дрозд І. К. Контроль економічних систем : монографія. – К. : Імпекс-ЛТД, 2004. – 312 с.

15. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – 3-тє вид., доп. та перероб. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – 844 с.
16. Законопроекти [Електронний ресурс] / Офіційний портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://www.w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc2>.
17. Звіт про результати роботи Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних підрозділів та управлінь в областях за 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/128466>.
18. Інститут внутрішніх аудиторів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.iaa.org.ua/?page_id=212.
19. Кодекс етики / Інститут внутрішніх аудиторів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://505748.iaa.web.hosting-test.net/wp-content/uploads/2013/10/Code-of-Ethics-Ukrainian.pdf>.
20. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 № 1601-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=50176&cat_id=43247.
21. Корінько М. Д. Оцінка суттєвості і помилок в аудиті / Корінько М. Д. // Сталий розвиток економіки. – 2012. – № 1. – С. 205–207.
22. Максимова В. Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл / Максимова В. Ф. – Суми : Університетська книга, 2008. – 190 с. – ISBN 978-966-680-395-8.
23. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2015 р. / Пер. з англ. — К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2016, частина 1. — 1249 с.
24. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти) / редакція 2017 року / Інститут внутрішніх аудиторів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.iaa.org.ua/wp-content/uploads/2013/08/IPPF-Standards-2017-Ukrainian.pdf>.
25. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія / Л. В. Нападовська. – Д. : Наука і освіта, 2000. – 223 с.
26. Немченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту / Немченко В. В., Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.
27. Никольская Ю. П. Аудит. Часть 1 : учебное пособие / Никольская Ю. П., Мерзликина Е. М. – М. : Издательство МГУП, 2000. – 144 с.
28. Новиков А. М. Методология / А. М. Новиков, Д. А. Новиков. – М. : СИНТЕГ, 2007. – 668 с.

29. Ножкина Т. В. Международный аудит : учебное пособие / Т. В. Ножкина. – Петропавловск-Камчатский : КамчатГТУ, 2007. – 127 с.
30. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика: навч. посібник / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2012. – 664 с.
31. Оцінка ризиків при плануванні аудиту: керівництво, яке допомагає аудиторам найкращим способом оцінити ризики при плануванні аудиторської роботи. - PEM-PAL, 2014.
32. Пантелеев В. П. Аудит : навчальний посібник / Пантелеев В. П. – К. : «Видавничий дім «Професіонал»», 2008. – 400 с. – ISBN 966-370-082-3.
33. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : дис... доктора екон. наук : 08.06.04 / Петрик Олена Анатоліївна. – К., 2004. – 552 с.
34. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик ; Мін-во освіти і науки України ; Київський національний економічний ун-т. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
35. План заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 № 1601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=50178&cat_id=43247.
36. Подольский В. И. Аудит : учебник / В. И. Подольский, А. А. Савин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт ; ИД Юрайт, 2011. – 605 с.
37. Про акціонерні товариства : закон України від 17.09.2008 № 514-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/514-17/ed20080917/page?text=%E2%ED%F3%F2%F0%B3%F8%ED%B3%E9+%E0%F3%E4%E8%F2>.
38. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
39. Про аудиторську діяльність : закон України від 22.04.1993 № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.
40. Про банки і банківську діяльність : закон України від 07.12.2000 № 2121-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>
41. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/83424>.
42. Про затвердження Методичних вказівок щодо застосування стандартів внутрішнього аудиту в банках України : постанова Правління

- Національного банку України від 20.07.99 № 358 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0358500-99>.
43. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/89392>.
 44. Про затвердження Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України : постанова Правління Національного банку України від 10.05.2016 № 311 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0311500-16>.
 45. Про затвердження Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України : постанова Правління НБУ від 20.03.98 № 114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ru/v0548500-98>.
 46. Про затвердження Порядку здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 03.05.2017 № 480 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17>.
 47. Про затвердження Порядку проведення внутрішнього аудиту (контролю) у фінансових установах : розпорядження Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг від 05.06.2014 № 1772 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0885-14>.
 48. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.
 49. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : закон України від 26.01.1993 № 2939-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
 50. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80/page>.
 51. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>.
 52. Про схвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 № 633-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/633-2012-%D1%80?nreg=633-2012-%F0&find=1&text=%E4%E5%F0%E6%E0%E2%ED%E8%E9+%E0%F3%E4%E8%F2&x=6&y=11#w21>.

53. Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 № 888-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-%D1%80>.
54. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : закон України від 12.07.2001 № 2664-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2664-14/ed20120108/page2?text=%E2%ED%F3%F2%F0%B3%F8%ED%B3%E9+%E0%F3%E4%E8%F2#w11>.
55. Робертсон Дж. Аудит : пер. с англ. / Дж. К. Робертсон; науч. ред. С. М. Шапигузов ; Аудиторская фирма «Контакт». – М. : КPMG, 1993. – 496 с.
56. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посібник / Б. Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2002. – 223 с.
57. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : [монографія] / В. О. Шевчук – К. : Київ. держ. торг.-ек. ун-т, 1998. – 371 с.
58. Шеремет А. Д. Аудит : Учебник / Шеремет А. Д., Суйц В. П. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 448 с.
59. Brink, V.Z., and J.A. Cashin, Internal Auditing (New York: Ronald Press, 1958).
60. Mautz, R.K., Fundamentals of Auditing, 2nd Ed. (New York: John Wiley & Sons, Inc., 1964).
61. Moeller, R., and H.N. Witt, Brink's Modern Internal Auditing, 5th Ed. (New York: John Wiley & Sons, Inc., 1999).
62. O'Reilly, V.M., P. McDonnell, B.N. Winograd, J.S. Gerson, and H.R. Jaenicke, Montgomery's Auditing, 12th Ed. (New York: John Wiley & Sons, 1998).
63. Ramamoorti Sridhar Chapter 1: Internal auditing: history, evolution, and prospects / Sridhar Ramamoorti ; The Institute of Internal Auditors Research Foundation. – Altamonte Springs, Florida, 2003. – pp.1-22.
64. The African Federation of Institutes of Internal Auditors [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.afiia.org/index.html>.
65. The Asian Confederation of Institutes of Internal Auditors [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.aciia.asia/?page_id=868.
66. The Conference Board [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.conference-board.org/>
67. The European Confederation of Institutes of Internal Auditing [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.eciia.eu/what-we-do/>
68. The Institute of Internal Auditors [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://global.theiia.org/>
69. The Latin American Foundation of Internal Auditors [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://laflai.org>.
70. Union Francophone de l'Audit Interne [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.ufai-asso.org>.

Додаток А

Таблиця А.1 – Загрози незалежності внутрішнього аудитора

№	Види загроз незалежності	Сутність загрози	Приклади ситуацій, в яких виникають загрози незалежності
1	Загроза власного інтересу	виникає, коли у внутрішнього аудитора є (або коли можна обґрунтовано припустити, що у нього є) фінансовий інтерес, через що він може змінити свою поведінку так, що це шкодитиме незалежності та порушуватиме об'єктивність його суджень	<ul style="list-style-type: none"> • внутрішній аудитор висловлює необ'єктивну позитивну думку з метою отримати гарний відгук керівника підрозділу, що проходить аудит; • занепокоєння внутрішнього аудитора з приводу можливості його звільнення за результатами аудиту; • наявність тісних ділових стосунків з керівництвом та / або співробітниками підрозділу, що проходить аудит
2	Загроза власної оцінки	виникає, коли: 1) продукт чи судження у попередньому аудиті необхідно оцінити повторно, щоб отримати висновок; або 2) якщо внутрішній аудитор раніше був посадовою особою чи працівником, який міг здійснювати прямий і значний вплив на предмет аудиту	<ul style="list-style-type: none"> • внутрішній аудитор був посадовою особою у підрозділі, що проходить аудит; • внутрішній аудитор нещодавно був працівником у підрозділі, що проходить аудит, і міг здійснювати прямий і значний вплив на предмет аудиту, що проводиться; • внутрішній аудитор раніше надавав консультацію щодо предмету аудиту, що зараз проходить
3	Загроза захисту	виникає, коли внутрішній аудитор просуває – чи може сприйматися як такий, що просуває – позицію чи думку підрозділу, що проходить аудит, таким чином, що це може (чи сприймається, ніби може) створити загрозу для об'єктивності	<ul style="list-style-type: none"> • виконання ролі захисника інтересів підрозділу, що проходить аудит, у судових справах або при вирішенні спірних питань з третіми сторонами
4	Загроза особистих стосунків	виникає, коли завдяки тісним стосункам з керівником, посадовими особами чи працівниками підрозділу, що проходить аудит, внутрішній аудитор занадто співчуває їх інтересам	<ul style="list-style-type: none"> • внутрішній аудитор має найближчого родича або близького родича, який є керівником або посадовою особою підрозділу, що проходить аудит; • внутрішній аудитор має найближчого родича або близького родича, який, як працівник підрозділу, що проходить аудит, може справляти прямий і значний вплив на предмет аудиту; • прийняття подарунків та знаків гостинності від керівника, посадових осіб чи працівників підрозділу, що проходить аудит

Продовження таблиці А.1

№	Види загроз незалежності	Сутність загрози	Приклади ситуацій, в яких виникають загрози незалежності
5	Загроза тиску	виникає, коли внутрішній аудитор утримується від об'єктивних дій чи здійснення професійного судження під загрозами, фактичними чи відчутними, з боку керівника, посадових осіб чи працівників підрозділу, що проходить аудит	<ul style="list-style-type: none"> • тиск з метою приховування результатів діяльності підрозділу, що проходить аудит; • тиск з метою необ'єктивної оцінки наслідків прийняття управлінських рішень керівником чи посадовими особами підрозділу, що проходить аудит
6	Загроза управління	виникає, коли внутрішній аудитор виконує роботу, що передбачає судження і рішення, що належать до відповідальності керівництва	<ul style="list-style-type: none"> • внутрішній аудитор надає консультацію, що передбачає визначення політики і стратегічного напрямку, затвердження операцій чи виконання зобов'язань з розробки, впровадження і здійснення внутрішнього контролю

Додаток Б

Таблиця Б.1 – Структура Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту (редакція 2017 року) [24]

№ стандарту	Назва стандарту
<i>Стандарти якісних характеристик (Attribute Standards)</i>	
1000	Цілі, повноваження та обов'язки
1010	Визнання обов'язкових керівництв у статуті внутрішнього аудиту
1100	Незалежність і об'єктивність
1110	Організаційна незалежність
1111	Пряма взаємодія з радою
1112	Функції керівника внутрішнього аудиту, які не стосуються діяльності внутрішнього аудиту
1120	Індивідуальна об'єктивність
1130	Обмеження незалежності та об'єктивності
1200	Професійна компетентність та належна ретельність
1210	Професійна компетентність
1220	Належна професійна ретельність
1230	Постійний професійний розвиток
1300	Програма забезпечення та підвищення якості
1310	Вимоги до програми забезпечення та підвищення якості
1311	Внутрішні оцінки
1312	Зовнішні оцінки
1320	Звітність за програмою забезпечення та підвищення якості
1321	Використання фрази «Відповідає Міжнародним стандартам професійної практики внутрішнього аудиту»
1322	Розкриття інформації про невідповідність
<i>Стандарти діяльності (Performance Standards)</i>	
2000	Управління функцією внутрішнього аудиту
2010	Планування
2020	Надання інформації та затвердження
2030	Управління ресурсами
2040	Політики і процедури

Продовження таблиці Б.1

№ стандарту	Назва стандарту
2050	Координація діяльності та покладання на роботу
2060	Звітування вищому виконавчому керівництву та раді
2070	Зовнішній постачальник послуг та відповідальність організації за внутрішній аудит
2100	Сутність роботи внутрішнього аудиту
2110	Корпоративне управління
2120	Управління ризиками
2130	Контроль
2200	Планування завдання
2201	Фактори, що необхідно враховувати при плануванні
2210	Цілі завдання
2220	Обсяг завдання
2230	Розподіл ресурсів завдання
2240	Робоча програма завдання
2300	Виконання завдання
2310	Збір інформації
2320	Аналіз та оцінка
2330	Документування інформації
2340	Контроль за виконанням завдання
2400	Звітування за результатами
2410	Критерії звітування
2420	Якість звітів
2421	Помилки та упущення
2430	Використання фрази «Виконано відповідно до Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту»
2431	Розкриття інформації про невідповідність
2440	Поширення результатів
2450	Загальні висновки
2500	Моніторинг подальших заходів
2600	Звітування про прийняття ризику

Додаток В

Таблиця В.1 – Сутність Кодексу етики [19]

Принцип	Сутність принципу	Правила поведінки
Чесність	Основа, на якій ґрунтується довіра до судження аудитора	<ul style="list-style-type: none"> • Слід виконувати завдання чесно, сумлінно та відповідально; • Слід діяти в рамках закону та розкривати інформацію, передбачену законом і професійними стандартами; • Не слід свідомо брати участь у незаконній діяльності чи діях, що дискредитують професію внутрішнього аудитора чи організацію; • Слід поважати законі та етичні цілі їхньої організації і сприяти їх досягненню
Об'єктивність	Внутрішні аудитори демонструють найвищий рівень об'єктивності під час збору, оцінювання та повідомлення інформації щодо діяльності чи процесу, який перевіряється. Внутрішні аудитори роблять зважену оцінку всіх релевантних обставин та у своїх судженнях несхильні до неналежного впливу своїх власних інтересів чи інтересів інших осіб	<ul style="list-style-type: none"> • Не слід брати участь або мати відношення до діяльності, яка може зашкодити їх неупередженій оцінці, або може бути розцінена як така, що може зашкодити їх неупередженій оцінці. Це також поширюється на діяльність та відносини, які можуть суперечити інтересам організації; • Не слід приймати нічого, що може зашкодити їх професійному судженню або створити таке враження; • Слід розкривати всі відомі їм суттєві факти, що в разі їх не розкриття можуть викривити звітність щодо діяльності, яка перевіряється
Конфіденційність	Внутрішні аудитори визнають право власності на інформацію, яку вони отримують у ході виконання завдання, та її цінність і не розкривають інформацію без відповідних на те повноважень, за винятком випадків, коли таке розкриття вимагається правовим чи професійним обов'язком	<ul style="list-style-type: none"> • Слід з обережністю використовувати та зберігати інформацію, отриману у ході виконання ними своїх обов'язків; • Не слід використовувати інформацію з метою отримання особистої вигоди чи в будь-який інший спосіб, що суперечитиме закону або завдасть шкоди законним та етичним цілям організації
Професійна компетентність	Внутрішні аудитори застосовують знання, навички та досвід, необхідні для надання послуг внутрішнього аудиту	<ul style="list-style-type: none"> • Слід надавати лише ті послуги, для виконання яких вони мають необхідні знання, навички та досвід; • Слід виконувати завдання внутрішнього аудиту відповідно до Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту; • Слід постійно вдосконалювати свою професійну компетентність, а також покращувати ефективність та якість своїх послуг

Додаток Г

Проект Закону України «Про внутрішній аудит»

Проект вноситься народними депутатами України
О.В. Романовським (посвід. 431)
П.М. Ванатом (посвід. 045)
Е.Л. Матвійчуком (посвід. 331)
Р.М. Сольваром (посвід. 295)
Я.Я. Безбахом (посвід. 239)
В.В. Галасюком (посвід. 196)
О.В. Кірш (посвід. 367)
В.М. Кривенком (посвід. 132)
А.Ф. Антонищак (посвід. 103)
О.Ю. Савченком (посвід. 112)
О.І. Урбанським (посвід. 341)

ЗАКОН УКРАЇНИ Про внутрішній аудит

Цей Закон визначає правові засади здійснення внутрішнього аудиту в Україні і спрямований на створення системи незалежного внутрішнього контролю відповідно до міжнародних стандартів в антикризових та антикорупційних цілях з метою захисту інтересів суспільства, держави та власників.

Розділ I ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Стаття 1. Сфера дії Закону

Положення цього Закону поширюються на діяльність:

- міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, бюджетних, державних цільових фондів та їх територіальних органів, державних і комунальних підприємств, акціонерних і холдингових компаній, суб'єктів господарювання, у статутному капіталі яких державі належить 50 та більше відсотків акцій (часток, паїв);
- Національного банку України та інших банків, а також філій іноземних банків, що створені і діють на території України відповідно до положень інших законів України;
- фінансових установ в Україні, що створені і діють на території України відповідно до положень інших законів України.

Стаття 2. Законодавство про внутрішній аудит

Правове регулювання внутрішнього аудиту у сфері забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю здійснюється відповідно до Кон-

ституції України, цього Закону, інших нормативно-правових актів, прийнятих відповідно до цього Закону, а також чинних міжнародних договорів України, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України.

У разі якщо міжнародним договором України, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Законом, то застосовуються правила міжнародного договору України.

Стаття 3. Терміни, що використовуються в Законі

У цьому Законі терміни вживаються у такому значенні:

внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості, що включає комплекс експертно-аналітичних, оціночних, перевірочних та інших форм контрольних заходів, спрямованих на діяльність об'єкта контролю та його посадових осіб, пов'язану з ухваленням ними управлінських рішень та виконанням функцій відповідно до нормативно-правових, розпорядчих, інших актів і внутрішніх документів з метою визначення ефективності діяльності об'єкта контролю та підготовки рекомендацій з удосконалення управлінських процесів залежно від характеру виявленої проблеми;

надання впевненості (аудиторські перевірки) – комплекс експертно-аналітичних, оціночних, перевірочних та інших форм контрольних заходів, спрямованих на діяльність суб'єкта внутрішнього аудиту та його посадових осіб, пов'язану з ухваленням ними управлінських рішень та виконанням функцій відповідно до нормативно-правових, розпорядчих, інших актів і внутрішніх документів з метою проведення незалежної оцінки процесів корпоративного управління, управління ризиками і контролю в суб'єкті внутрішнього аудиту та підготовка рекомендацій щодо вдосконалення системи внутрішнього контролю та мінімізації виявлених ризиків;

консультаційні послуги – консультативна діяльність з надання послуг суб'єкту, характер й обсяг якої узгоджено з суб'єктом та спрямована на додавання вартості і покращення процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю суб'єкта внутрішнього аудиту, що не передбачає прийняття внутрішнім аудитором на себе управлінських обов'язків;

незалежність – свобода від умов, які ставлять під загрозу спроможність підрозділу внутрішнього аудиту щодо неупередженого виконання обов'язків з внутрішнього аудиту;

обмеження – обмеження щодо організаційної незалежності підрозділу внутрішнього аудиту та індивідуальної об'єктивності внутрішніх аудиторів. Обмеження включає конфлікт інтересів, обмеження повноважень, обмеження доступу до інформації, документів, персоналу, майна та обмеження у фінансуванні;

конфлікт інтересів – будь-які відносини, що є, або виявляються такими, що не відповідають інтересам об'єкту внутрішнього аудиту, суперечать принципам внутрішнього аудиту та можуть вплинути на об'єктивність, незалежність, компетентність рішень, суджень, висновків працівника внутрішнього аудиту;

суб'єкти внутрішнього аудиту – міністерства, центральні органи виконавчої влади, розпорядники бюджетних, державних цільових фондів та їх територіальні органи, державні і комунальні підприємства, акціонерні і холдингові компанії, суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких державі належить 50 та біль-

ше відсотків акцій (часток, паїв), Національний банк України, банки України, філії іноземних банків, фінансові установи;

об'єкт внутрішнього аудиту – пріоритетна тема дослідження, яка визначена за результатами попередньої оцінки ризиків у діяльності суб'єкта внутрішнього аудиту на етапі планування;

підрозділ внутрішнього аудиту – структурний підрозділ суб'єкта внутрішнього аудиту, який виконує незалежну, об'єктивну діяльність з внутрішнього аудиту. Підрозділ внутрішнього аудиту допомагає суб'єкту внутрішнього аудиту досягати поставлених цілей за допомогою систематичного, послідовного підходу до оцінки і до підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління;

керівник підрозділу внутрішнього аудиту – особа, що обіймає керівну посаду, відповідальна за ефективне управління підрозділом внутрішнього аудиту у відповідності до вимог законодавства, нормативно-правових актів, установчих документів та внутрішніх положень суб'єкта внутрішнього аудиту, договірних зобов'язань та інших вимог і дотримання кодексу етики внутрішнього аудиту;

корпоративне управління – система відносин, яка визначає правила та процедури прийняття рішень щодо діяльності об'єкта внутрішнього аудиту та здійснення контролю, а також розподіл прав і обов'язків між органами управління об'єкта внутрішнього аудиту та учасниками (засновниками) стосовно управління підприємством;

рада суб'єкта внутрішнього аудиту – орган управління акціонерного товариства відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства»;

керівництво суб'єкта внутрішнього аудиту – орган, який здійснює керівництво поточною діяльністю суб'єкта внутрішнього аудиту та визначений законодавством України, відповідними постановою, положенням або статутом, в залежності від виду суб'єкта внутрішнього аудиту;

державний сектор – міністерства, центральні органи виконавчої влади, розпорядники бюджетних, державних цільових фондів та їх територіальні органи, державні і комунальні підприємства, акціонерні і холдингові компанії, суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких державі належить 50 та більше відсотків акцій (часток, паїв);

ризик – можливість/ймовірність настання події, що матиме вплив на досягнення поставлених цілей. Ризик оцінюється виходячи з його впливу та ймовірності;

управління ризиками – процес ідентифікації, оцінки, управління та контролю потенційних подій або ситуацій з метою надання обґрунтованої впевненості щодо досягнення цілей суб'єктом внутрішнього аудиту;

система внутрішнього контролю – комплекс заходів, вжитих органами управління суб'єкта внутрішнього аудиту з метою управління ризиками та збільшення ймовірності досягнення поставлених цілей та задач. Органи управління суб'єкта внутрішнього аудиту планують, організовують і керують реалізацією необхідних заходів для виконання поставлених завдань;

Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту – професійні стандарти, які прийняті Міжнародним інститутом внутрішнього аудиту, що визначають вимоги до підрозділів внутрішнього аудиту, їхньої діяльності, а також до оцінки якості внутрішнього аудиту.

Стаття 4. Впровадження системи внутрішнього контролю

Суб'єкти внутрішнього аудиту зобов'язані впровадити комплексну і ефективну систему внутрішнього контролю, визначити мінімальні вимоги до системи внутрішнього контролю, а також нести відповідальність за системне покращення і моніторинг системи внутрішнього контролю для досягнення поставлених цілей з питань:

- 1) достовірності і цілісності фінансової і управлінської інформації;
- 2) результативності, економічності і ефективності діяльності суб'єкта внутрішнього аудиту;
- 3) належного збереження активів;
- 4) дотримання законодавства та внутрішніх регламентуючих документів при здійсненні операцій суб'єктом внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю повинна бути впроваджена в усіх структурних підрозділах суб'єкта внутрішнього аудиту та підзвітних йому підрозділах.

Перелік об'єктів внутрішнього аудиту в державному секторі, які зобов'язані мати підрозділ внутрішнього аудиту, а також порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, визначається Кабінетом Міністрів України.

Порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту в банках визначається Національним банком України.

Розділ II ЦІЛІ, ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ТА ПОВНОВАЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Стаття 5. Цілі внутрішнього аудиту

Цілі, відповідальність та повноваження підрозділу внутрішнього аудиту визначаються Положенням про підрозділ внутрішнього аудиту суб'єкта внутрішнього аудиту, розробленим відповідно до цього Закону, чинного законодавства України, Національних стандартів внутрішнього аудиту та Кодексу етики внутрішніх аудиторів.

Цілі внутрішнього аудиту:

Підрозділ внутрішнього аудиту створюється з метою захисту інтересів суспільства, держави, акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін, надання суб'єкту внутрішнього аудиту доданої вартості, поліпшення його діяльності та сприяння в досягненні його цілей шляхом:

- надання керівникові установи, наглядовій раді та керівництву центрального органу виконавчої влади суб'єкта внутрішнього аудиту незалежних об'єктивних суджень, висновків і оцінок щодо достатності та ефективності систем управління ризиками і внутрішнього контролю в адміністративній, операційній і фінансовій сферах діяльності об'єкта внутрішнього аудиту, в галузі інформаційних систем, сфері дотримання зовнішніх і внутрішніх нормативних вимог, а також висновків щодо системи корпоративного управління та ступеня досягнення стратегічних цілей;

- сприяння керівникові установи, раді, керівництву центрального органу виконавчої влади та персоналу об'єкта внутрішнього аудиту в поліпшенні якості системи управління ризиками, внутрішнього контролю та корпоративного управління, а також в ефективному виконанні покладених на них обов'язків шляхом надання консультацій та рекомендацій.

Стаття 6. Сфера відповідальності внутрішнього аудиту

Внутрішні аудитори та особи, що надають послуги з внутрішнього аудиту несуть відповідальність за надання раді та керівництву центрального органу виконавчої влади суб'єкта внутрішнього аудиту незалежних об'єктивних суджень, висновків і оцінок щодо:

- 1) достатності і ефективності систем і методів управління ризиками, внутрішнього контролю та корпоративного управління, що застосовуються радою та керівництвом центрального органу виконавчої влади суб'єкта внутрішнього аудиту;
- 2) відповідності діяльності суб'єкта внутрішнього аудиту стратегії, встановленим політикам, стандартам та іншим вимогам внутрішніх нормативних документів, а також правилам та процедурам;
- 3) відповідності діяльності суб'єкта внутрішнього аудиту законодавству України та іншим нормативним правовим актам;
- 4) ефективності процесів, делегування повноважень та розподілу відповідальності в суб'єкті внутрішнього аудиту;
- 5) економності та доцільності використання ресурсів суб'єкта внутрішнього аудиту;
- 6) ефективності системи управління ризиками і внутрішнього контролю в процесі складання звітності, підготовки фінансової та управлінської інформації;
- 7) адекватності внутрішніх нормативних документів, стандартів, правил, політик і процедур, що стосуються внутрішнього контролю, управління ризиками чи корпоративного управління, які розробляються і використовуються в діяльності суб'єкта внутрішнього аудиту;
- 8) збереження активів та інвестицій;
- 9) ефективності використання інформаційних систем і технологій;
- 10) достатності та ефективності заходів, направлених на зменшення ризиків та усунення недоліків, виявлених державними органами, зовнішніми аудиторами та підрозділом внутрішнього аудиту;
- 11) сприяння персоналу і керівництву суб'єкта внутрішнього аудиту в поліпшенні якості управління ризиками та системи внутрішнього контролю, а також в ефективному виконанні покладених на них обов'язків шляхом надання консультацій та рекомендацій.

Стаття 7. Повноваження підрозділів внутрішнього аудиту

До повноважень підрозділів внутрішнього аудиту належить:

- 1) здійснення перевірок діяльності:
 - а) будь-якого структурного підрозділу суб'єкта внутрішнього аудиту;

- б) дочірніх організацій суб'єкта внутрішнього аудиту;
 - в) організацій, у яких з суб'єктом внутрішнього аудиту укладені договори щодо надання аутсорсингових послуг. Характер та предмет перевірок мають бути визначені у відповідних договорах.
- 2) безперешкодний доступ до структурних підрозділів, документів, майна, цінностей, приміщень та інформаційних систем суб'єкта внутрішнього аудиту;
 - 3) отримання необхідних документів щодо суб'єкта перевірки у третіх осіб. Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно суб'єкта перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу внутрішнього аудиту, якщо це передбачено контрактними зобов'язаннями між суб'єктом внутрішнього аудиту та третьою стороною;
 - 4) отримання необхідних пояснень в письмовій чи усній формі від керівництва центрального органу виконавчої влади та працівників суб'єкта внутрішнього аудиту;

У разі необхідності залучати працівників інших структурних підрозділів суб'єкта внутрішнього аудиту, зовнішніх експертів, консультантів, аудиторів для виконання завдань внутрішнього аудиту.

У разі необхідності скликати позачергові засідання ради та керівництва центрального органу виконавчої влади та вносити на розгляд ради та керівництва центрального органу виконавчої влади пропозиції з вдосконалення діяльності об'єкта внутрішнього аудиту.

Розділ III

КОДЕКС ЕТИКИ ТА НАЦІОНАЛЬНІ СТАНДАРТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Стаття 8. Кодекс етики внутрішнього аудитора

Внутрішні аудитори та особи, що надають послуги з внутрішнього аудиту, повинні дотримуватися таких принципів та правил поведінки, що встановлюються Кодексом етики внутрішнього аудитора:

1) чесність – чесність внутрішніх аудиторів є основою, на якій ґрунтується довіра до висновків внутрішнього аудитора. Принцип чесності зобов'язує всіх внутрішніх аудиторів бути відвертими та чесними у своїх професійних та ділових стосунках та передбачає справедливе ведення аудиторських перевірок та правдивість у викладенні аудиторських висновків.

2) об'єктивність – внутрішні аудитори демонструють найвищий рівень об'єктивності під час збору, оцінювання та звітування інформації щодо діяльності чи процесу, який перевіряється. Внутрішні аудитори роблять зважену оцінку всіх релевантних обставин та у своїх судженнях неохочі до неналежного впливу на свої власні інтереси чи інтереси інших осіб;

3) конфіденційність – внутрішні аудитори визнають право власності на інформацію, яку вони отримують при виконанні своєї діяльності, та її цінність і не розкривають інформацію без відповідних на те повноважень, за винятком випадків, коли таке розкриття вимагається юридичним чи професійним обов'язком;

4) професійна компетентність – внутрішні аудитори застосовують знання, навички та досвід, необхідні для виконання завдань внутрішнього аудиту.

Кодекс етики внутрішнього аудитора розробляється у відповідності до Кодексу етики, виданого Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів, та затверджується уповноваженими державними органами з питань внутрішнього аудиту.

При розробці Кодексу етики внутрішнього аудитора уповноважені державні органи з питань внутрішнього аудиту мають право вносити зміни до принципів та правил поведінки, що передбачають більш жорсткі вимоги в частині застосування Кодексу етики, виданого Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів.

Стаття 9. Національні стандарти внутрішнього аудиту

Національні стандарти внутрішнього аудиту розробляються та затверджуються відповідними уповноваженими державними органами з питань внутрішнього аудиту та базуються на Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту.

Національні Стандарти внутрішнього аудиту впроваджуються з метою:

- визначення єдиних вимог до підрозділів внутрішнього аудиту та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій, а також до оцінки підрозділу внутрішнього аудиту;
- створення ефективного підрозділу внутрішнього аудиту;
- вдосконалення практики проведення внутрішнього аудиту;
- забезпечення якісного аналізу й оцінки корпоративного управління, систем управління ризиками та внутрішнього контролю;
- перевірки відповідності діяльності організації політикам, стандартам та встановленим процедурам, а також чинному законодавству України;
- інформування ради та керівництва центрального органу виконавчої влади про вплив значних ризиків, недоліки контролів та інших важливих питань;
- дотримання працівниками підрозділу внутрішнього аудиту правил поведінки та етичних професійних норм;
- встановлення основи для оцінки ефективності діяльності внутрішнього аудиту;
- сприяння вдосконаленню організаційних процесів та операційної діяльності суб'єкта внутрішнього аудиту.

При розробці Національних стандартів внутрішнього аудиту уповноважені державні органи з питань внутрішнього аудиту мають право вносити зміни до стандартів, що передбачають більш жорсткі вимоги в частині застосування Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, виданих Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів.

Керівник внутрішнього аудиту зобов'язаний забезпечити загальне дотримання Національних стандартів внутрішнього аудиту відповідним підрозділом внутрішнього аудиту.

Розділ IV

УПОВНОВАЖЕНІ ДЕРЖАВНІ ОРГАНИ З ПИТАНЬ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Стаття 10. Уповноважені державні органи з питань внутрішнього аудиту

Уповноваженими державними органами з питань внутрішнього аудиту є центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, органи, що здійснюють державне регулювання ринків фінансових послуг, та Національний банк України.

Стаття 11. Повноваження уповноважених державних органів у сфері внутрішнього аудиту

До повноважень центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики у сфері внутрішнього аудиту належить:

- затвердження Національних стандартів внутрішнього аудиту із врахуванням Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту;
- затвердження методології здійснення внутрішнього аудиту та інших нормативних документів для суб'єктів внутрішнього аудиту державного сектора;
- здійснення моніторингу суб'єктів внутрішнього аудиту державного сектора шляхом аналізу відповідної звітності суб'єктів внутрішнього аудиту;
- здійснення внутрішнього аудиту на підприємствах, в установах і організаціях, що належать до сфери його управління;
- здійснення інших повноважень відповідно до закону.

До повноважень органів, що здійснюють державне регулювання ринків фінансових послуг належить:

- установлення умов та порядку проведення внутрішнього аудиту у фінансових установах;
- здійснення контролю фінансових установ щодо дотримання ними вимог законодавства про внутрішній аудит;
- здійснення контролю діяльності внутрішнього аудиту під час проведення перевірки фінансової установи;
- здійснення інших повноважень відповідно до закону.

До повноважень центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, належить:

- здійснення не рідше ніж один раз на три роки незалежної оцінки якості внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;
- надання консультаційної допомоги підрозділам внутрішнього аудиту суб'єктів внутрішнього аудиту державного сектора у відповідності до їх запитів;
- забезпечення проведення внутрішнього аудиту в суб'єктів внутрішнього аудиту державного сектора, де відсутні підрозділи внутрішнього аудиту;
- здійснення інших повноважень відповідно до закону.

До повноважень Національного банку України у сфері внутрішнього аудиту належить:

- затвердження методології здійснення внутрішнього аудиту та інших нормативних документів для банків;
- здійснення нагляду за діяльністю банків щодо дотримання ними вимог законодавства про внутрішній аудит;
- здійснення моніторингу суб'єктів внутрішнього аудиту банківського сектора шляхом аналізу відповідної звітності суб'єктів внутрішнього аудиту;
- здійснення інших повноважень відповідно до закону.

Стаття 12. Звітування уповноваженим державним органам з питань внутрішнього аудиту

Підрозділи внутрішнього аудиту державного та банківських секторів надають відповідним державним уповноваженим органам один раз на півроку звіт про стан виконання планів діяльності з внутрішнього аудиту та дотримання підрозділами внутрішнього аудиту стандартів внутрішнього аудиту у їх суб'єктів внутрішнього аудиту у визначені нормативно-правовими актами терміни.

Звіт також повинен містити інформацію про істотні ризики, проблеми заходів контролю, у тому числі ризик шахрайства, проблеми корпоративного управління, і інформацію з інших питань, що є важливими.

Звіт щодо діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в фінансових установах надається за письмовим запитом органів, що здійснюють державне регулювання ринків фінансових послуг.

Вимоги до форми та змісту звітів затверджуються уповноваженими державними органами з питань внутрішнього аудиту в межах їх повноважень, передбачених законом.

Розділ V

ПІДРОЗДІЛ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Стаття 13. Підрозділ внутрішнього аудиту

Підрозділ внутрішнього аудиту є структурним підрозділом суб'єкта внутрішнього аудиту, керівник якого функціонально підзвітний раді та керівництву центрального органу виконавчої влади, і є незалежним від інших структурних підрозділів суб'єкта внутрішнього аудиту в питаннях діяльності з внутрішнього аудиту.

Утворення, ліквідація, структура та штатна чисельність підрозділу внутрішнього аудиту визначаються рішеннями ради або керівництвом центрального органу виконавчої влади суб'єкта внутрішнього аудиту, виходячи з умов діяльності та обсягів робіт, що покладаються на підрозділ внутрішнього аудиту.

Керівництво підрозділом внутрішнього аудиту здійснюється виключно керівником підрозділу внутрішнього аудиту.

Якщо в суб'єкті внутрішнього аудиту не утворюється підрозділ внутрішнього аудиту, вимоги до керівника підрозділу внутрішнього аудиту суб'єкта внутрішнього аудиту, встановлені цією статтею, поширюються на спеціаліста, на якого покладається виконання обов'язків підрозділу внутрішнього аудиту.

Стаття 14. Організаційна незалежність підрозділу внутрішнього аудиту

Організаційна незалежність підрозділу внутрішнього аудиту забезпечується радою, керівництвом центрального органу виконавчої влади суб'єкта внутрішнього аудиту та уповноваженими державними органами з питань внутрішнього аудиту.

Організаційна незалежність підрозділу внутрішнього аудиту досягається:

1) безпосередньою підзвітністю керівника підрозділу внутрішнього аудиту раді або керівництву центрального органу виконавчої влади суб'єкта внутрішнього аудиту, на базі якого він створений, шляхом затвердження:

- а) положення про підрозділ внутрішнього аудиту;
- б) порядку роботи та планів підрозділу внутрішнього аудиту;
- в) кошторису підрозділу внутрішнього аудиту;
- г) звіту про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, включаючи щорічне підтвердження організаційної незалежності підрозділу внутрішнього аудиту;
- д) рішень стосовно призначення та усунення з посади керівника внутрішнього аудиту;
- є) заробітної плати керівника та працівників підрозділу внутрішнього аудиту.

2) відокремленням діяльності підрозділу внутрішнього аудиту від дій, що виконуються іншими структурними підрозділами суб'єкта внутрішнього аудиту;

3) можливістю керівника підрозділу внутрішнього аудиту звернутися до ради, вищестоящої організації для повідомлення інформації, що стала відома під час здійснення аудиту чи щодо можливого тиску з боку керівництва суб'єкта внутрішнього аудиту, на базі якого утворено підрозділ внутрішнього аудиту.

Підрозділ внутрішнього аудиту не формує та прямо не впливає на робочі процеси, що здійснюються/контролюються іншими працівниками, не несе прямої відповідальності й не має повноважень щодо напрямків діяльності, за якими він здійснює аудит.

Стаття 15. Забезпечення діяльності підрозділу внутрішнього аудиту

Рада та керівництво центрального органу виконавчої влади суб'єкта внутрішнього аудиту відповідають за забезпечення:

- 1) організаційної незалежності підрозділу внутрішнього аудиту та відсутності втручання в його діяльність будь-яких осіб;
- 2) належних умов для досягнення цілей підрозділом внутрішнього аудиту цілей та реалізації повноважень;
- 3) вжиття відповідних заходів реагування за результатами перевірок підрозділом внутрішнього аудиту;
- 4) достатньої штатної чисельності і структури підрозділу внутрішнього аудиту, виходячи з умов діяльності та обсягів робіт, що покладаються на підрозділ внутрішнього аудиту;
- 5) систематичного підвищення кваліфікації працівників підрозділу внутрішнього аудиту.

Стаття 16. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту призначається на посаду та звільняється з посади відповідно до законодавства про працю з урахуванням вимог до професійно-кваліфікаційного рівня радою або керівництвом центрального органу виконавчої влади суб'єкта внутрішнього аудиту з обов'язковим погодженням із уповноваженим державним органом з питань внутрішнього аудиту.

Погодження призначення на посаду та звільнення з посади керівника підрозділу внутрішнього аудиту суб'єкта внутрішнього аудиту здійснюється в порядку, встановленому уповноваженим державним органом з питань внутрішнього аудиту.

Висновок про погодження (відмову в погодженні) кандидатури для призначення на посаду керівника підрозділу внутрішнього аудиту уповноважений державний орган з питань внутрішнього аудиту надсилає протягом 10 робочих днів з дня отримання відповідного подання керівника суб'єкта внутрішнього аудиту.

На посаду керівника підрозділу внутрішнього аудиту призначається громадянин України, який володіє державною мовою та відповідає вимогам професійно-кваліфікаційного рівня, встановленим Кабінетом Міністрів України.

Звітність та документи, підписані особою, призначеною на посаду керівника підрозділу внутрішнього аудиту без дотримання вимог щодо її професійно-кваліфікаційного рівня, уповноваженими державними органами з питань внутрішнього аудиту не приймаються.

Призначення особи з числа військовослужбовців на посаду керівника підрозділу внутрішнього аудиту суб'єкта внутрішнього аудиту, якій не підпорядковані інші суб'єкти внутрішнього аудиту, а також на посаду спеціаліста, на яку покладається виконання обов'язків підрозділу внутрішнього аудиту суб'єкта внутрішнього аудиту, в якому не утворюється підрозділ внутрішнього аудиту, здійснюється з урахуванням відповідних положень про проходження військової служби громадянами України згідно з законодавством.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту несе відповідальність за:

- 1) дотримання вимог Національних стандартів внутрішнього аудиту та Кодексу етики внутрішніх аудиторів;
- 2) дотримання політики, процедур, описаних в документах, що регламентують діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, в цьому Законі та інших законодавчих актах;
- 3) ефективне управління підрозділом внутрішнього аудиту у відповідності до положення про підрозділ внутрішнього аудиту;
- 4) наявність положення про підрозділ внутрішнього аудиту та операційних процедур, затверджених керівником суб'єкта внутрішнього аудиту, та їх відповідність цьому Закону, законодавству України, Національним стандартам внутрішнього аудиту та Кодексу етики внутрішніх аудиторів;
- 5) розробку плану роботи внутрішнього аудиту використовуючи принципи зважених ризиків, який визначить пріоритети та забезпечить належне виконання функцій згідно наданих повноважень та поставлених завдань перед внутрішнім аудитом;
- 6) періодичне звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту перед аудиторським комітетом, радою або керівництвом центрального органу виконавчої влади суб'єкта внутрішнього аудиту, уповноваженим державним

- органом з питань внутрішнього аудиту згідного цього Закону, але не рідше одного разу на рік;
- 7) підвищення професійно-кваліфікаційного рівня штатних працівників підрозділу внутрішнього аудиту та розробку планів розвитку та професійної сертифікації внутрішніх аудиторів;
 - 8) проведення незалежної зовнішньої оцінки діяльності підрозділу внутрішнього аудиту з періодичністю не менше одного разу на п'ять років;
 - 9) ефективне та раціональне використання коштів, що передбачені для утримання підрозділу внутрішнього аудиту;
 - 10) дотримання конфіденційності інформації, отриманої в процесі діяльності підрозділу внутрішнього аудиту;
 - 11) організацію, планування, проведення аудиторських перевірок об'єктів внутрішнього аудиту та належний контроль на усіх етапах перевірки;
 - 12) в цілому володіння підрозділом внутрішнього аудиту необхідними знаннями, навичками або іншими вміннями, що необхідні для виконання завдань;
 - 13) проведення позапланових перевірок з власної ініціативи, якщо таке вимагається обставинами справи за дорученням аудиторського комітету, ради або керівництва центрального органу виконавчої влади суб'єкта внутрішнього аудиту;
 - 14) належну підготовку та своєчасне подання раді або керівництву центрального органу виконавчої влади суб'єкта внутрішнього аудиту звітів за результатами аудиторських перевірок;
 - 15) проведення моніторингу виконання рекомендацій, наданих за результатами перевірок внутрішнім аудитом.

Стаття 17. Внутрішній аудитор

Внутрішній аудитор – працівник підрозділу внутрішнього аудиту, який об'єктивно оцінює докази та обставини для формування незалежного судження або висновків стосовно організації, операцій, функцій, процесів, систем у відповідності до положень цього Закону та Національних стандартів внутрішнього аудиту.

Внутрішні аудитори призначаються на посаду та звільняються з посади у порядку, встановленому законодавством про працю та підпорядковуються керівнику підрозділу внутрішнього аудиту.

Внутрішнім аудитором може бути призначена особа, яка має повну вищу освіту відповідного професійного спрямування за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста (для кандидатів, які здобули вищу освіту до набрання чинності Законом України "Про вищу освіту" від 1 липня 2014 року № 1556-VII) або не нижче другого рівня вищої освіти за відповідним освітнім ступенем магістра (для кандидатів, які здобули вищу освіту після набрання чинності зазначеним Законом), володіє державною мовою.

Внутрішній аудитор повинен володіти знаннями, навичками та іншими компетенціями, необхідними для виконання покладених на нього обов'язків; мати справедливе, неупереджене ставлення при виконанні поставлених завдань та уникати будь-якого конфлікту інтересів.

Внутрішній аудитор повинен удосконалювати свої знання, навички та інші вміння шляхом постійного професійного розвитку.

Внутрішній аудитор несе відповідальність за:

- 1) якісне виконання поставлених перед ним завдань керівником підрозділу внутрішнього аудиту;
- 2) дотримання політик, процедур, описаних в документах, що регламентують діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, в цьому Законі та інших законодавчих актах;
- 3) дотримання вимог Національних стандартів внутрішнього аудиту та Кодексу етики внутрішніх аудиторів;
- 4) дотримання конфіденційності інформації, отриманої в процесі діяльності підрозділу внутрішнього аудиту.

Стаття 18. Обмеження щодо призначення на посади в підрозділ внутрішнього аудиту.

Керівником підрозділу внутрішнього аудиту чи внутрішнім аудитором не можуть бути призначені особи, які:

- 1) визнані у встановленому Законом порядку недієздатними або обмежено дієздатними;
- 2) були засуджені і відносно яких не знята (погашена) судимість у встановленому Законом порядку;
- 3) були засуджені за умисні особливо тяжкі, тяжкі та середньої тяжкості злочини незалежно від зняття (погашення) судимості;
- 4) притягувалися до адміністративної відповідальності за вчинення корупційних правопорушень.

Стаття 19. Обмеження в діяльності працівників підрозділу внутрішнього аудиту

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту та внутрішні аудитори не мають права:

- 1) проводити оцінку операційної діяльності, за яку вони були відповідальними протягом попереднього року;
- 2) керувати діяльністю будь-якого працівника суб'єкта внутрішнього аудиту;
- 3) ініціювати або уповноважувати на здійснення/зміну умов/скасування операції, що не мають відношення до виконання обов'язків, пов'язаних з проведенням внутрішнього аудиту;
- 4) використовувати активи суб'єкта внутрішнього аудиту, його внутрішню інформацію, службове положення в особистих інтересах або в інтересах третьої особи.

Стаття 20. Конфлікт інтересів

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту та внутрішні аудитори або окремі особи, що проводять внутрішній аудит, зобов'язані:

- вживати заходів щодо недопущення будь-якої можливості виникнення конфлікту інтересів;

- невідкладно в письмовій формі повідомити безпосередньо керівника внутрішнього аудиту, а керівник підрозділу внутрішнього аудиту або окремі особи, що проводять внутрішній аудит – орган, якому вони підпорядковуються, про наявність конфлікту інтересів.

У разі наявності конфлікту інтересів у осіб, зазначених в абзаці першому цієї статті, такі особи не повинні виконувати завдання з внутрішнього аудиту.

Урегулювання конфлікту інтересів може здійснюватися шляхом:

- 1) передачі завдання з внутрішнього аудиту для виконання іншому працівнику підрозділу внутрішнього аудиту;
- 2) визначення іншої посадової особи, що проводить внутрішній аудит;
- 3) призначення іншого керівника підрозділу внутрішнього аудиту;
- 4) запровадження інших заходів, що дозволяють врегулювати конфлікт інтересів.

Урегулювання конфлікту інтересів забезпечується керівником підрозділу внутрішнього та органом, якому підпорядковується підрозділ внутрішнього аудиту.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту суб'єкта внутрішнього аудиту у разі отримання від керівництва центрального органу виконавчої влади, ради чи аудиторського комітету розпорядження вчинити дії, які суперечать законодавству України та/або Кодексу етики внутрішніх аудиторів інформує у письмовій формі керівника та раду про неправомірність такого розпорядження, а у разі отримання даного розпорядження повторно надсилає раді та керівникові уповноваженого державного органу з питань внутрішнього аудиту відповідне повідомлення.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту має право вимагати позачергового скликання ради чи аудиторського комітету.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту суб'єкта внутрішнього аудиту державного сектору у разі отримання від керівника бюджетної установи розпорядження вчинити дії, які суперечать законодавству України та/або Кодексу етики внутрішніх аудиторів інформує у письмовій формі керівника про неправомірність такого розпорядження, а у разі отримання даного розпорядження повторно надсилає керівникові бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, та керівникові уповноваженого державного органу з питань внутрішнього аудиту відповідне повідомлення.

Керівник уповноваженого державного органу з питань внутрішнього аудиту розглядає в триденний строк отримане повідомлення та здійснює у разі встановлення факту порушення законодавства України та/або Кодексу етики внутрішніх аудиторів заходи відповідно до законодавства, про що інформує у письмовій формі раду і керівництво центрального органу виконавчої влади суб'єкта внутрішнього аудиту, якому підпорядкований суб'єкт внутрішнього аудиту, та керівника підрозділу внутрішнього аудиту.

Якщо факт порушення не встановлено, керівник зазначеного органу інформує про це у письмовій формі раду і керівництво центрального органу виконавчої влади суб'єкта внутрішнього аудиту, якому підпорядкований суб'єкт внутрішнього аудиту, та керівника підрозділу внутрішнього аудиту.

РОЗДІЛ VI

КООРДИНАЦІЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДРОЗДІЛІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ З ЗОВНІШНІМИ СТОРОНАМИ

Стаття 21. Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з зовнішніми аудиторами

З метою уникнення дублювання та повного охоплення операцій суб'єкта внутрішнього аудиту керівник підрозділу внутрішнього аудиту координує взаємодію внутрішнього аудиту з зовнішніми аудиторами з питань оцінки систем внутрішнього контролю і управління ризиками.

Підрозділ внутрішнього аудиту та зовнішній аудитор можуть діяти спільно в межах:

- обміну інформацією за результатами оцінки ефективності роботи суб'єкта дослідження;
- обговорення планів діяльності підрозділу внутрішнього аудиту з зовнішнім аудитором з метою координації діяльності за взаємоузгодженими процедурами;
- аналізу ефективності запровадження заходів, спрямованих на усунення недоліків.

Стаття 22. Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з уповноваженими державними органами з питань внутрішнього аудиту

Уповноважені державні органи з питань внутрішнього аудиту здійснюють контроль за роботою підрозділу внутрішнього аудиту шляхом проведення перевірок його діяльності посадовими особами відповідного уповноваженого державного органу з питань внутрішнього аудиту відповідно до закону.

Стаття 23. Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з міжнародними організаціями

Міжнародне співробітництво в галузі аудиту здійснюється відповідно до законів та міжнародних договорів України.

Якщо міжнародним договором України, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші вимоги, ніж ті, що передбачені законодавством України, то застосовуються правила міжнародного договору.

З метою розвитку міжнародного співробітництва з питань внутрішнього аудиту можуть розроблятися спільні програми та проекти організації аудиторської діяльності внутрішнього аудиту.

РОЗДІЛ VII

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Стаття 24. Забезпечення якісного проведення внутрішнього аудиту

Керівник внутрішнього аудиту розробляє та впроваджує програму забезпечення та підвищення якості, що включає всі аспекти діяльності внутрішнього аудиту.

Програма забезпечення та підвищення якості містить внутрішні і зовнішні оцінки.

Керівник внутрішнього аудиту періодично звітує про результати програми забезпечення та підвищення якості керівництву центрального органу виконавчої влади та раді.

Стаття 25. Внутрішня оцінка якості внутрішнього аудиту

Внутрішня оцінка діяльності підрозділу внутрішнього аудиту забезпечується постійним моніторингом його діяльності та проведенням періодичної самооцінки або оцінки, що виконуються іншими працівниками суб'єкта внутрішнього аудиту, які володіють достатніми знаннями практики внутрішнього аудиту.

Стаття 26. Зовнішня оцінка якості внутрішнього аудиту.

Зовнішня оцінка діяльності підрозділу внутрішнього аудиту повинна проводитися щонайменше один раз на п'ять років кваліфікованим незалежним експертом або групою експертів, які не є працівниками суб'єкта внутрішнього аудиту.

Розділ VIII ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Цей Закон набирає чинності через три місяці з дня його опублікування.
2. Кабінету Міністрів України протягом трьох місяців з дня опублікування цього Закону:
 - привести свої нормативно-правові акти у відповідність до цього Закону;
 - забезпечити перегляд та приведення міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади їх нормативно-правових актів у відповідність до цього Закону.

Голова Верховної Ради України

Додаток Д

Приклад Положення про службу внутрішнього аудиту

ПОЛОЖЕННЯ про службу внутрішнього аудиту «Підприємства»

1. Загальні положення

1.1. Це Положення є внутрішнім нормативним документом, що визначає статус Служби внутрішнього аудиту «Підприємства» (далі – Служба) та регламентує порядок створення і організацію її функціонування.

1.2. Очільник Служби (Головний внутрішній аудитор) призначається та звільняється за рішенням власників.

1.3. Служба при здійсненні своєї діяльності керується законодавством України, Статутом Підприємства, рішеннями власників та керівництва, цим Положенням, іншими внутрішніми документами Підприємства і може застосовувати міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту в частині, що не суперечить чинному законодавству України.

1.4. Положення, зміни та / або доповнення до нього затверджуються рішенням власників і посвідчуються Генеральним директором Підприємства.

1.5. Дотримання вимог цього Положення є обов'язковим для всіх співробітників Підприємства.

2. Статус Служби

2.1. Служба є контрольним органом Підприємства, що забезпечує організацію та проведення внутрішнього аудиту на Підприємстві, є незалежною від впливу третіх осіб, безпосередньо підпорядкована і підзвітна власникам підприємства.

2.2. Основними принципами, на яких базується діяльність Служби, є незалежність, об'єктивність, системність, компетентність, ефективність.

2.3. Для забезпечення принципів незалежності та об'єктивності в процесі виконання функцій, співробітники Служби повинні уникати конфлікту інтересів. При виникненні загроз незалежності співробітники Служби мають негайно попередити начальника Служби – Головного внутрішнього аудитора. При виникненні конфлікту інтересів у Головного внутрішнього аудитора він має негайно повідомити про це власників Підприємства.

2.4. Внутрішні аудитори не можуть суміщати свою діяльність з обов'язками працівників інших структурних підрозділів Підприємства.

2.5. Внутрішнім аудитором не може бути призначена особа, яка:

- має судимість за корисливі злочини і за злочини у сфері господарської діяльності, не зняту або непогашену в установленому законом порядку;

- за вироком суду, який набрав законної сили, позбавлена права обіймати певні посади та займатись певною діяльністю.

2.6. На співробітників Служби поширюються положення внутрішніх документів Підприємства.

2.7. Оцінка діяльності Служби проводиться власниками підприємства та /або зовнішнім аудитором на замовлення власників Підприємства.

3. Місія та цілі Служби

3.1. Місія Служби полягає у наданні Підприємству доданої вартості, поліпшенні його діяльності та сприянні в досягненні його стратегічних цілей, а також у захисті інтересів суспільства, держави, власників, інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін.

3.2. Основною метою функціонування Служби є надання власникам Підприємства незалежної та об'єктивної інформації, що призначена для забезпечення ефективного управління Підприємством, шляхом застосування системного підходу в удосконаленні систем управління ризиками і внутрішнього контролю; сприяння Генеральному директору Підприємства і співробітникам у поліпшенні якості системи управління ризиками і внутрішнього контролю, а також в ефективному виконанні покладених на них обов'язків шляхом надання консультацій і рекомендацій.

4. Основні завдання та функції Служби

4.1. Основними функціями Служби є:

- нагляд за поточною діяльністю Підприємства;
- контроль за дотриманням законів, нормативно-правових актів і рішень керівництва Підприємства;
- перевірка результатів поточної діяльності Підприємства;
- оцінка ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, ефективності планування, стану збереження активів Підприємства;
- моніторинг виконання структурними підрозділами Підприємства рекомендацій зовнішнього аудитора та / або державних контролюючих органів;
- наступний контроль виконання рекомендацій Служби;
- інші функції, пов'язані з наглядом та контролем за діяльністю Підприємства.

4.2. На Службу покладаються такі завдання:

- сприяння розвитку системи внутрішнього контролю Підприємства;
- здійснення оцінки застосування та ефективності процедур управління ризиками і методології оцінки ризиків на Підприємстві;
- впровадження ефективної, достовірної та повної інформаційної системи управління для своєчасного виявлення та усунення недоліків і порушень;
- своєчасне виявлення порушень та недоліків у діяльності структурних підрозділів, опрацювання оптимальних рішень щодо їх ліквідації та усунення причин виникнення цих недоліків у процесі діяльності Підприємства;
- виявлення в межах своїх повноважень вчинених і запобігання майбутнім порушенням у системі внутрішнього контролю, а також попередження випадків будь-яких ризиків;
- виявлення сфер потенційних збитків для Підприємства, сприятливих умов для шахрайства, зловживань і незаконного присвоєння коштів Підприємства;
- надання Генеральному директору Підприємства висновків про результати проведеної перевірки і пропозицій щодо поліпшення діючої системи внутрішнього контролю;

- аналіз ефективності функціонування системи управління виробництвом і реалізацією;
- оцінка ефективності використання ресурсів (фінансових, матеріальних, трудових, інтелектуальних, інформаційних тощо);
- розробка рекомендацій з підвищення ефективності функціонування суб'єкта господарювання;
- організація службових розслідувань з різних випадків і надзвичайних подій (розкрадання, обман, помилки, порушення трудової дисципліни, нещасні випадки на виробництві тощо);
- організація підготовки до проведення зовнішнього аудиту, перевірок фіскальних та інших контролюючих органів;
- консультування працівників Підприємства з питань, що належать до компетенції Служби;
- участь у розробці планів і стратегії функціонування Підприємства;
- виконання інших завдань власника, що належать до компетенції Служби.

5. Структура Служби

5.1. Шатна чисельність Служби залежить від поставлених цілей і ефективності системи внутрішнього контролю Підприємства і затверджується власниками Підприємства з внесенням до штатного розпису Підприємства.

5.2. Службу очолює керівник – Головний внутрішній аудитор, що призначається та звільняється власниками Підприємства.

5.3. Інші співробітники Служби призначаються і звільняються Генеральним директором Підприємства за погодженням з Головним внутрішнім аудитором.

5.4. Трудові договори з Головним внутрішнім аудитором та іншими співробітниками Служби укладає Генеральний директор Підприємства.

5.5. Структура Служби, кількість співробітників і розподіл обов'язків між ними визначаються за погодженням з Головним внутрішнім аудитором.

6. Кваліфікаційні вимоги, що висуваються до співробітників Служби, і Кодекс етики

6.1. Головний внутрішній аудитор повинен мати:

1) вищу освіту у сфері економіки, фінансів, обліку, оподаткування, управління або права;

2) досвід роботи у сфері аудита, зокрема внутрішнього, бухгалтерського обліку чи фінансів – не менше 5-ти років;

3) досвід роботи на керівних посадах – не менше 2 років;

4) знання сучасних інформаційних технологій, що застосовуються у сфері обліку, аналізу та аудиту;

5) знання законодавчих та інших нормативно-правових актів України, зокрема з питань ведення господарської діяльності, бухгалтерського і податкового обліку і звітності, трудового законодавства, аудиту тощо;

6) додаткову спеціальну підготовку у сфері Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту, Міжнародних стандартів фінансової звітності, що підтверджуються наявністю кваліфікаційного сертифікату міжнародного зразка (CIA, ACCA, DipIFR, CAP, CIPA, CIMA тощо) (бажано, але не обов'язково);

7) знання державної мови.

6.2. Внутрішній аудитор Служби повинен мати:

1) вищу освіту у сфері економіки, фінансів, обліку, оподаткування, управління або права;

2) досвід роботи у сфері аудита, зокрема внутрішнього, бухгалтерського обліку чи фінансів – не менше 2-х років;

3) знання законодавчих та інших нормативно-правових актів України, зокрема з питань ведення господарської діяльності, бухгалтерського і податкового обліку і звітності, трудового законодавства, аудиту тощо;

4) знання сучасних інформаційних технологій, що застосовуються у сфері обліку, аналізу та аудиту;

5) додаткову спеціальну підготовку у сфері Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту, Міжнародних стандартів фінансової звітності, що підтверджуються наявністю кваліфікаційного сертифікату (бажано, але не обов'язково);

б) знання державної мови.

6.3. Під час виконання своїх службових обов'язків Головний внутрішній аудитор і внутрішні аудитори зобов'язані дотримуватися таких моральних принципів, що складають Кодекс етики:

6.3.1. Чесність:

- на чесності, що є головним принципом моральної етики внутрішнього аудитора, ґрунтується довір'я до думки аудитора. Внутрішній аудитор має виконувати свої службові обов'язки чесно та неупереджено.

6.3.2. Об'єктивність:

- внутрішній аудитор має продемонструвати найвищий рівень професійної об'єктивності під час виконання своїх службових обов'язків у процесі збирання, оцінювання і надання інформації про діяльність Підприємства. Внутрішній аудитор повинен робити зважену оцінку всіх обставин, ставитися до справи неупереджено та не допускати того, щоб особиста упередженість або тиск з боку могли позначитися на об'єктивності його оцінок та висновків;

- об'єктивною основою для висновків, рекомендацій внутрішнього аудитора може бути тільки достатній обсяг інформації, а не упередженість або конфлікт інтересів.

6.3.3. Конфіденційність:

- внутрішній аудитор під час виконання своїх службових обов'язків має доступ до інформації щодо діяльності Підприємства і зобов'язаний дотримуватися її конфіденційності відповідно до вимог чинного законодавства;

- внутрішній аудитор несе відповідальність за несанкціоноване розголошення конфіденційної інформації та комерційної таємниці і не має права використовувати її у власних інтересах та розкривати її без відповідного на це дозволу керівництва Підприємства, крім випадків, коли цього вимагає законодавство України.

6.3.4. Компетентність:

- внутрішній аудитор використовує необхідні знання, навички і досвід роботи під час здійснення внутрішнього аудиту;

- внутрішній аудитор бере на себе лише ті зобов'язання, для виконання яких він володіє достатніми професійними знаннями, навичками і практичним досвідом.

7. Права та обов'язки співробітників Служби

7.1. Внутрішні аудитори мають право:

- на ознайомлення з усією документацією Підприємства і здійснення нагляду за діяльністю будь-якого підрозділу Підприємства, а також вимагати письмові пояснення від окремих посадових осіб щодо виявлених недоліків у роботі;

- визначати відповідність дій та операцій, що здійснюються працівниками Підприємства, вимогам законодавства України, у тому числі рішенням Підприємства, які визначають політику та стратегію Підприємства, процедуру прийняття і реалізацію рішень, організацію обліку та звітності;

- перевіряти розрахунково-касові документи, правочини Підприємства, фінансову і статистичну звітність, іншу документацію, а у разі необхідності – наявність готівки, інших цінностей, які знаходяться на Підприємстві;

- доступу до інформаційної бази облікових даних (комп'ютерні програми обліку, управління, звітності тощо) на постійній основі без права внесення коригувань;

- залучати у разі необхідності працівників інших структурних підрозділів Підприємства для виконання поставлених перед Службою завдань (з повідомленням про це керівників структурних підрозділів);

- мати безперешкодний доступ до підрозділу, що перевіряється, а також у приміщення, що використовуються для зберігання документів, матеріальних цінностей, отримувати інформацію, яка зберігається на різних носіях інформації;

- з дозволу Генерального директора Підприємства знімати копії з одержаних документів, у тому числі копії файлів, копії будь-яких засобів, що зберігаються в локальних обчислювальних мережах і автономних комп'ютерних системах, а також розшифровувати ці записи;

- при виявленні порушень чинного законодавства, випадків розкрадань, допущених працівниками Підприємства, рекомендувати Генеральному директору або власникам Підприємства усунення їх від виконання обов'язків;

- при встановленні фактів зловживання службовим становищем Генерального директора Підприємства повідомляти про такі випадки власників;

- брати участь у засіданнях органів управління Підприємства з правом дорадчого голосу під час обговорення питань, які прямо або опосередковано стосуються стану бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту (контролю), зовнішнього аудиту, змін у структурі або стратегії розвитку Підприємства;

- вносити пропозиції власникам та Генеральному директору Підприємства щодо визначення порядку роботи Служби, розміру та умов оплати праці та преміювання співробітників, організаційно-технічного забезпечення Служби;

- брати участь в програмах підготовки та перепідготовки, підвищення кваліфікації працівників Підприємства.

7.2. Обов'язки внутрішніх аудиторів:

- проводити перевірки з метою здійснення оцінки адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю Підприємства, її відповідності ступеню потенційного ризику, притаманного діяльності Підприємства, а також оцінювати його;

- забезпечувати організацію постійного контролю за дотриманням працівниками Підприємства встановлених процедур проведення операцій, функцій та повноважень згідно з покладеними на них обов'язками;

- проводити розгляд фактів порушень працівниками Підприємства законодавства, у тому числі внутрішніх документів, які регулюють діяльність Підприємства;

- інформувати керівництво Підприємства про недопущення дій, результатом яких може стати порушення законодавства;
- розробляти рекомендації щодо усунення виявлених порушень, покращення системи внутрішнього контролю та здійснювати контроль за їх виконанням;
- забезпечувати збереження та повернення одержаних від структурних підрозділів Підприємства документів на всіх типах носіїв;
- забезпечувати повноту документування кожного факту перевірки, оформлювати письмово висновки, де мають бути відображені усі питання, вивчені під час перевірки, та рекомендації, надані керівництву Підприємства.

8. Повноваження Головного внутрішнього аудитора

8.1. Головний внутрішній аудитор у встановленому порядку:

- 1) здійснює керівництво діяльністю Служби, організує її роботу, створює необхідні умови для успішного виконання працівниками Служби покладених на них обов'язків;
- 2) вносить на розгляд власників та Генерального директора Підприємства пропозиції з напрямів розвитку і підвищення ефективності діяльності Служби, Підприємства;
- 3) представляє Службу в структурних підрозділах Підприємства з питань, що належать до компетенції Служби, і має право виступати ініціатором переговорів з ними;
- 4) розглядає і візує проекти внутрішніх документів Підприємства, наказів та інших документів з питань, що належать до компетенції Служби;
- 5) розглядає та підписує кореспонденцію з питань, що належать до компетенції Служби, спрямовану на адресу структурних підрозділів Підприємства, інших юридичних і фізичних осіб;
- 6) забезпечує складання річного плану діяльності Служби і контролює його виконання;
- 7) забезпечує розробку внутрішніх документів Підприємства і методичних рекомендацій з внутрішнього аудиту та інших документів, що стосуються діяльності Служби;
- 8) забезпечує застосування в діяльності Служби єдиних базових стандартів і процедур внутрішнього аудиту, затверджених власниками Підприємства;
- 9) забезпечує подання власникам і Генеральному директору Підприємства у встановлені терміни звітів про діяльність Служби;
- 10) вносить на затвердження власників пропозиції щодо штатної чисельності та фонду оплати праці Служби;
- 11) подає на розгляд Генеральному директору Підприємства пропозиції про прийом, переведення та звільнення співробітників Служби, про їх стимулювання та накладення на них стягнень;
- 12) вживає заходів з підвищення рівня професійної підготовки співробітників Служби та обміну досвідом;
- 13) забезпечує дотримання належного режиму роботи з документами в діяльності Служби;
- 14) приймає рішення за усіма питаннями, що належать до компетенції Служби.

9. Відповідальність співробітників Служби

9.1. Внутрішні аудитори несуть відповідальність за своєчасне і якісне виконання покладених на них функцій.

9.2. Головний внутрішній аудитор у встановленому порядку несе персональну відповідальність за якість і своєчасність виконання функцій і завдань, покладених на Службу, відповідно до цього Положення, законодавства України, трудових договорів, посадових інструкцій та інших внутрішніх документів Підприємства.

9.3. Внутрішні аудитори у встановленому порядку несуть персональну відповідальність за якість та своєчасність виконання покладених на них функцій відповідно до посадових інструкцій, трудових договорів та законодавства України.

9.4. За порушення трудової дисципліни, невиконання або неналежне виконання посадових обов'язків, порушення Кодексу етики за рішенням власників Підприємства до Головного внутрішнього аудитора та внутрішніх аудиторів у встановленому порядку можуть застосовуватися дисциплінарні стягнення.

9.5. Матеріальна відповідальність Головного внутрішнього аудитора та внутрішніх аудиторів та порядок відшкодування завданої ними шкоди (за наявності такої), а також процедури з накладення дисциплінарних стягнень, здійснюються відповідно до вимог трудового законодавства України та внутрішніх документів підприємства.

10. Проведення внутрішнього аудиту та оформлення результатів перевірки

10.1. Проведення перевірки діяльності Підприємства здійснюється Службою відповідно до даного Положення.

10.2. Перевірка діяльності Підприємства здійснюється Службою відповідно до річного плану, що складається Головним внутрішнім аудитором та доводиться до відома власників і Генерального директора Підприємства.

10.3. Перевірки, також, можуть бути здійснені за окремими дорученням Генерального директора Підприємства.

10.4. При проведенні внутрішнього аудиту структурних підрозділів Підприємства можуть бути передбачені такі етапи перевірки:

- отримання повної інформації про структурний підрозділ, що перевіряється;
- складання та виконання плану перевірки Служби, в якому повинні бути відображені мета та процедури перевірки з урахуванням інформації про підрозділ, що перевіряється;
- проведення перевірки отриманої інформації на суттєвість, оцінка ризику за операціями, що допомагає визначитись, яку звітність необхідно проаналізувати, який розмір вибірки використати і які види аналітичних процедур провести;
- здійснення документального підтвердження виконання всіх процедур проведення внутрішнього аудиту шляхом підготовки робочої документації аудиторської перевірки;
- складання Головним внутрішнім аудитором висновків та пропозицій щодо результатів перевірки відповідних структурних підрозділів Підприємства.

10.5. Висновок складається і підписується Головним внутрішнім аудитором Підприємства.

10.6. У висновку викладаються виявлені недоліки та порушення, що характеризують проведення відповідних господарських операцій. Необхідно також викласти причини, що створили умови для здійснення порушень, та надати свої пропо-

зиції про прийняття заходів щодо їх усунення. Висновок повинен містити оцінку стану системи внутрішнього контролю відповідного підрозділу Підприємства.

10.7. Для вжиття організаційних заходів висновок направляється Генеральному директору Підприємства.

11. Обов'язки Служби зі звітування

11.1. Головний внутрішній аудитор звітує перед власниками та Генеральним директором Підприємства:

- за результатами кожного календарного року – шляхом надання звіту про результати діяльності Служби за рік, у тому числі із стислим описом по виявлених критичних недоліках, рекомендованих внутрішнім аудитом заходах та запланованих діях керівництва, та виконання річного плану внутрішнього аудиту;

- про результати проведених спеціальних аудитів та розслідувань – одразу після їх проведення;

- про план діяльності Служби та план внутрішнього аудиту на наступний рік;

- про необхідність внесення змін та доповнень до цього Положення – за результатами кожного календарного року.

11.2. Річні звіти Служби мають містити також питання значних ризиків, на які наражається Підприємства, у тому числі, ризики шахрайства, та інші питання.

11.3. Всі звіти та висновки за результатами аудиторських перевірок та рекомендації, надані Головним внутрішнім аудитором, мають доводитися до відома Генерального директора Підприємства одразу після завершення перевірок для ознайомлення, надання відповідних коментарів / пояснень та виправлення недоліків у роботі структурних підрозділів Підприємства.

12. Координація діяльності з іншими підрозділами Підприємства

12.1. Взаємовідносини Служби з іншими підрозділами Підприємства повинні будуватися, виходячи з необхідності дотримання принципу незалежності, оскільки рівень організаційної та функціональної незалежності Служби безпосередньо впливає на об'єктивність внутрішніх аудиторів.

12.2. Головний внутрішній аудитор взаємодіє безпосередньо власниками та Генеральним директором Підприємства, у тому числі шляхом участі у засіданнях та, за необхідності, між засіданнями.

12.3. Керівництво Підприємства зобов'язане своєчасно реагувати на рекомендації Служби.

Генеральний директор Підприємства має право взяти на себе ризик невиконання рекомендацій у зв'язку з будь-якими міркуваннями. В такому разі Головний внутрішній аудитор невідкладно повідомляє про це власників Підприємства.

12.4. Головний внутрішній аудитор взаємодіє з іншими структурними підрозділами Підприємства. Головний внутрішній аудитор має право залучати у разі необхідності працівників інших структурних підрозділів Підприємства для виконання поставлених перед Службою завдань (з повідомленням керівників структурних підрозділів).

12.5. У питаннях управління ризиками Підприємства Головний внутрішній аудитор взаємодіє з посадовою особою відповідальною за управління ризиками, зокрема надає пропозиції до проектів документів щодо управління ризиками.

12.6. Працівники інших підрозділів Підприємства не можуть самостійно брати на себе повноваження Головного внутрішнього аудитора. Проте ті з них, які володіють специфічною інформацією, мають допомагати Головному внутрішньому аудитору.

12.7. Генеральний директор Підприємства зобов'язаний:

- сприяти створенню ефективного контрольного середовища Підприємства;
- здійснювати організаційно-технічне забезпечення Служби.

12.8. Не дозволяється втручання Генерального директора Підприємства та керівників і представників інших структурних підрозділів Підприємства в діяльність Служби.

13. Підвітність Служби

13.1. Головний внутрішній аудитор звітує перед власниками та Генеральним директором Підприємства про діяльність Служби не рідше одного разу на рік. Звіти повинні включати інформацію, передбачену розділом 9 цього Положення, та інші відомості необхідні керівництву Підприємства для виконання своїх обов'язків.

13.2. Власники Підприємства щорічно оцінюють діяльність Служби на підставі наданого звіту та виконання планів діяльності Служби.

13.3. Головний внутрішній аудитор на регулярній основі розробляє плани діяльності Служби.

13.4. Головний внутрішній аудитор та внутрішні аудитори не несуть відповідальності та не мають владних повноважень щодо операцій, за якими вони здійснюють аудит.

14. Заключні положення

14.1. Головний внутрішній аудитор розглядає питання про необхідність внесення змін та доповнень до цього Положення та вносить відповідні пропозиції на розгляд власників Підприємства.

14.2. Положення, а також усі зміни та доповнення до нього затверджуються власниками Підприємства.

Додаток Е

Оцінка діяльності внутрішнього аудитора «Підприємства»

Прізвище, ім'я, по батькові _____

Назва аудиту _____

Період проведення _____

№	Суть дії	Оцінка				
		не застосовується	A	B	C	D
Планування:						
1	Розуміння специфічних ризиків та загроз у сфері аудиту					
2	Дотримання стандартів аудиту					
3	Організованість і навички планування (складання робочої програми завдання)					
4	Розуміння цілей запланованих аудиторських процедур					
Виконання аудиту:						
5	Точність і акуратність робочої документації – розрахунки, посилання на аудиторські докази, статистичний аналіз					
6	Ретельність проведення аудиторських тестів					
7	Чіткий зв'язок між аудиторськими процедурами, цілями аудиту і аудиторською вибіркою операцій прослідковується у робочій документації					
8	Адекватність документування результатів роботи – сутність, охоплення аудиту і результати тестування					
9	Здатність узагальнення виявлених відхилень для перевірки керівником завдання					
10	Здатність оцінки виявлених відхилень з метою формулювання аудиторської думки – навички професійного судження про важливість і суттєвість виявлених відхилень					
11	Ретельність у підготовці і організації робочої документації аудиту – ведення файлів, перехресні посилання, дати					
12	Повнота роботи – завершеність завдання					
Написання звіту:						
13	Адекватність виявлених відхилень для включення у звіт – наявність якісних					

№	Суть дії	Оцінка				
		не застосовується	A	B	C	D
	характеристик виявленого					
14	Адекватна класифікація виявлених відхилень відносно їх важливості, критичності					
15	Організація звіту – надання матеріала у логічній послідовності (оцінка логічного мислення)					
16	Слідування інструкціям керівника завдання і керівника служби					
17	Ясність і релевантність викладення у звіті – зрозумілість виявлених відхилень читачам звіту					
18	Оцінка навичок грамотного викладення звіту (граматика, стилістика)					
Навички усного викладення:						
19	Чіткість і ясність					
20	Переконливість та ефективність					
Адміністрування та інші навички						
21	Виконання бюджету					
22	Дотримання термінів					
23	Управління людьми					
24	Оперативність, активність, ініціативність					
25	Тактовність, глибина співробітництва, командний дух, сприйнятливність до нового, гнучкість					
26	Робочі звички – дисциплінованість, пунктуальність, акуратність					
27	Продуктивність праці в стресових умовах (оцінити стресостійкість)					
28	Ставлення до роботи					
Підсумки						

Додаткові коментарі / рекомендації: _____

Підписи:

Внутрішній аудитор, що оцінюється: _____ Дата: _____

Керівник аудиторського завдання: _____ Дата: _____

Керівник Служби внутрішнього аудиту: _____ Дата: _____

Коментарі внутрішнього аудитора, що оцінюється: _____

Підпис: _____

Дата: _____

Рівень оцінки:

A – значно перевищує очікування;

B – перевищує очікування;

C – відповідає очікуванням;

D – очікується більше;

E – неприйнятно

Додаток Ж

Приклад робочого документа внутрішнього аудитора з оцінки стратегії розвитку підприємства

Підприємство: _____

Шифр робочого документа: □□□□□□□□□□

Оцінка стратегії розвитку підприємства

№	Питання	Відповідь	Примітки	Джерело
1	Яка довгострокова ціль підприємства?			
2	Які потенційні майбутні сценарії діяльності підприємства?			
3	Які існують загрози діяльності підприємства за сферами: <ul style="list-style-type: none">• політичній;• економічній;• соціальної;• технологічній			
4	Які існують можливості розвитку підприємства?			
5	У який спосіб підприємство планує досягти поставлених цілей?			
6	Які критерії оцінки своєї діяльності використовує підприємство?			
7	Яку цінність створює підприємство?			
8	Хто є ініціатором розробки стратегії?			
9	Чи брали участь власники (або їх представники) у процесі розробки стратегії?			
10	Хто є відповідальною особою за розробку стратегії?			
11	Чи проводилася нарада з питань стратегічного планування перед написання стратегії?			
12	Чи проводиться періодична оцінка актуальності затвердженої стратегії?			

№	Питання	Відповідь	Примітки	Джерело
13	Чи приймаються зміни до стратегії? Хто є їх ініціатором?			
14	Хто відповідає за розробку остаточного документу та його представлення власникам?			
15	Чи співпрацює керівництво підприємства у наданні необхідної інформації та пропозицій при розробці стратегії?			
16	Яка існує процедура затвердження стратегії?			
17	Чи розроблений інвестиційний план для реалізації стратегії підприємства?			
18	Чи передбачені ресурси для втілення стратегії є реальними?			

Документ склав: _____

Дата: _____

Документ перевірено: _____

Дата: _____

Додаток И

Розрахунок витрат часу на проведення внутрішнього аудиту для складання річного плану

Підприємство: _____

Шифр робочого документа: □□□□□□□□□□

№	Вид витрат часу	Витати часу, людино-години				
		Головний аудитор	Керівник аудиторського завдання	Внутрішній аудитор 1	Внутрішній аудитор 2	Усього
1	Керівництво Службою					
2	Складання річного плану					
3	Процедури планування конкретного аудиторського завдання					
4	Підготовка річного звіту Служби					
5	Виконання аудиторського завдання					
6	Підготовка аудиторського звіту					
7	Підготовка рекомендацій					
8	Моніторинг виконання наданих рекомендацій					
9	Формування робочої документації					
10	Консультаційна діяльність					
11	Виконання індивідуального плану розвитку					
12	Участь у проведенні зовнішнього аудиту					
13	Щорічна відпустка					
14	Виконання інших завдань					
	Усього					

Розрахунок проведено на підставі балансу робочого часу на 20__ рік
_____ робочих днів x _____ годин на день = _____ людино-годин

Керівник Служби внутрішнього аудиту _____

Дата: _____

Узгоджено:

Керівник підприємства _____

Дата: _____

Додаток К

Розрахунок витрат часу на виконання аудиторського завдання

Підприємство: ТОВ «Альфа»

Період аудита: 03.03.201А – 11.03.201А

Шифр робочого документа: □□□□□□□□□□

№	Склад аудиторської групи	Планування завдання	Виконання завдання	Підготовка звіту	Підготовка робочої документації	Усього
1	Керівник аудиторського завдання	6	24	8	4	42
2	Внутрішній аудитор 1	х	48	х	4	52
3	Внутрішній аудитор 2	х	48	х	4	52
Усього		6	120	8	12	146

Розрахунок часу в людино-годинах проведено на підставі балансу робочого часу на березень 201А року:
21 робочих днів x 8 годин на день = 168 людино-годин

Керівник аудиторського завдання _____

Дата: _____

Узгоджено:

Керівник аудиторської служби _____

Дата: _____

Додаток Л

Робоча аудиторська програма

Найменування аудиторського завдання: _____

Найменування бізнес-процеса: _____

Ціль аудиторського завдання: _____

Період аудита: 03.03.201А – 11.03.201А

Кількість людино-годин: _____

Рейтинг зику (за результатами аналізу оцінки ризиків) _____

Шифр робочого документа: □□□□□□□□□□

№	Перелік аудиторських процедур	Опис ризику бізнес-процесу	Розмір вибірки	Метод аудиту	Бюджет часу, людино-годин	Робоча документація	Відповідальний аудитор	Примітки
1								
2								
3								

Узгоджено:

Керівник аудиторського завдання _____

Дата: _____

Затверджено:

Керівник аудиторської служби _____

Дата: _____

Навчальне видання

СЛОБОДЯНИК Юлія Борисівна

ЗВАРИЧ Любов Володимирівна

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ

*За редакцією доктора економічних наук,
доцента Слободяник Ю. Б.*

Навчальний посібник

Формат 60x84/16. Умов. друк. арк. 28,8

Тираж 100 пр. Замовлення № 433

Видавець та виготовлювач
Товариство з обмеженою відповідальністю
«Видавничо-поліграфічне підприємство «Фабрика друку»,
40022, м. Суми, вул. Новомістенська, 31/1, тел. (0542) 70-60-15.

Свідоцтво про внесення суб'єктів видавничої справи до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК №4600 від 20.08.2013 р.