

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

КУЧЕР ЮЛІЯ ПАВЛІВНА

**ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО
АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування
Магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу

Науковий керівник:
К.е.н., доцент
Щирба М. Т.

Тернопіль - 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ІСТОРИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ.....	7
1.1. Історія виникнення і розвитку внутрішнього аудиту	7
1.2. Внутрішній аудит в системі управління підприємством	17
1.3. Економіко-правові основи внутрішнього аудиту.....	30
Висновки до розділу 1.....	40
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	44
2.1. Організаційні аспекти внутрішнього аудиту на підприємстві	44
2.2. Методика внутрішнього аудиту діяльності підприємства.....	63
2.3. Внутрішній аудит управлінських рішень.....	87
Висновки до розділу 2.....	103
РОЗДІЛ 3. ОЦІНКА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ...106	
3.1. Діагностика якості внутрішнього аудиту.....	106
3.2. Оцінка ефективності служби внутрішнього аудиту.....	124
Висновки до розділу 3.....	132
ВИСНОВКИ.....	135
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	138
ДОДАТКИ.....	151

ВСТУП

Актуальність теми. Розвиток України відбувається в умовах глобалізації та інтеграції до світового економічного простору. Поглиблення ринкових перетворень та завдання подолання наслідків фінансової кризи вимагають підвищення якості інформаційного забезпечення суб'єктів господарювання. Об'єктивна необхідність удосконалення управління внутрішньогосподарськими процесами зумовлює перегляд інструментів підготовки релевантної інформації. Ці фактори актуалізують роль внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит забезпечує формування потоку науково обґрунтованої, корисної та необхідної контрольної-аналітичної інформації, перевірку й оцінку проблемних ситуацій за допомогою аудиторських прийомів, та прогнозування майбутнього розвитку підприємства. Наявність у структурі управління підприємством служб внутрішнього контролю та аудиту, що працюють відповідно до міжнародних стандартів, наразі розглядається як необхідний атрибут для виходу на світові фондові ринки.

У зв'язку з цим зростає науковий та практичний інтерес до створення цілісного методологічного обґрунтування основ внутрішнього аудиту, яке дозволяє відмовитися від спорадичного вирішення проблем менеджменту й створити систему відображення якісних і кількісних характеристик діяльності господарюючих суб'єктів у сучасних економічних умовах.

Вирішення проблем упровадження, становлення та розвитку контролю й аудиту розглядається у наукових працях вітчизняних учених: М. Білухи, В. Бондаря, Ф. Бутинця, А. Герасимовича, Г. Давидова, Н. Дорош, Т. Каменської, М. Корінька, В. Максимової, Н. Малюги, Є. Мниха, Л. Нападовської, В. Пантелєєва, О. Петрик, І. Пилипенка, М. Пушкаря, О. Редька, В. Рудницького, О. Сметанка, В. Сопка, А. Ткаченко, Д. Хоми, В. Шевчука та інших, і у працях закордонних фахівців: В. Андрєєва, М.Баришнікова, С. Бичкової, А. Богомолова, П. Камишанова, Я. Соколова, А.Шеремета, Р.

Адамса, А. Аренса, Дж. Лоббека, Д. Кармайкла, Дж.К.Робертсона та інших авторів.

Відзначаючи вагомий внесок цих учених у дослідження за вказаною проблематикою, слід зауважити, що більшість авторів розглядають внутрішній аудит як складову частину внутрішнього контролю або у контексті аудиту фінансово-господарської діяльності, що здійснюється відокремленим підрозділом підприємства. Разом з тим загострюється потреба у систематизації існуючих наукових знань, аналізі нормативного регулювання і практики його впровадження на підприємствах України, а також створення комплексного підходу до визначення сутності, принципів та завдань внутрішнього аудиту й розробки основних напрямів його розвитку в сучасних умовах функціонування бізнес-середовища.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розробка теоретичних, методичних та організаційних положень внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах.

Для реалізації мети дослідження поставлено такі завдання:

- дослідити історію виникнення і розвитку внутрішнього аудиту;
- визначити місце та роль внутрішнього аудиту в системі управління підприємством;
- визначити основні напрямки забезпечення якості внутрішнього аудиту;
- вивчити порядок оцінки ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту;
- дослідити методичний інструментарій внутрішнього аудиту;
- розкрити методичні аспекти внутрішнього аудиту економічної діяльності підприємства.

Об'єктом дослідження є система внутрішнього аудиту на підприємствах України.

Предметом дослідження є організаційні, методичні та практичні аспекти внутрішнього аудиту підприємств.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети в роботі використано такі загальнонаукові методи емпіричного та теоретичного рівнів дослідження: для дослідження середовища внутрішнього аудиту, обґрунтування нового поняттєвого апарату у сфері внутрішнього аудиту, застосовані наукове абстрагування та конкретизація, індукція та дедукція, аналіз і синтез, моделювання та узагальнення. Процес становлення й розвитку внутрішнього аудиту в інших країнах та в Україні досліджено шляхом застосування історичного підходу; плановий, проектний та програмний підходи використано для дослідження планування внутрішнього аудиту та обґрунтування програм аудиторських досліджень. Вибір методик внутрішнього аудиту здійснено на засадах принципу компаративності з урахуванням адаптації елементів загальної методології та методичних прийомів контролю до процесу внутрішнього аудиту, апробованих у зарубіжній та українській практиці. Методи узагальнення результатів дослідження застосовано для обґрунтування порядку формулювання та надання пропозицій за результатами такого аудиторського дослідження.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у комплексному дослідженні та обґрунтуванні цілісної теоретичних основ вітчизняного внутрішнього аудиту, у розробці рекомендацій щодо його впровадження, організації структурних підрозділів внутрішнього аудиту та вдосконалення практики професійної діяльності внутрішніх аудиторів.

Практичне значення одержаних полягає у можливості використання запропонованих підходів, методики та організаційних принципів у практиці внутрішнього аудиту, при розробки рекомендацій з подальшого вдосконалення внутрішнього аудиту, його розбудови у сучасних економічних умовах в Україні.

Структура і обсяг магістерської роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний текст роботи викладений на сторінках, список

використаних джерел налічує 124 найменування на 12 сторінках. Магістерська робота містить 9 таблиць та 24 рисунки, 1 формулу та 3 додатки.

За результатами проведених досліджень автором опубліковано 2 статті на тему: «Професійна етика внутрішнього аудитора» та «Ефективність внутрішнього аудиту».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ІСТОРИЧНІ ПЕРЕДУМОВИ РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

1.1. Історія виникнення і розвитку внутрішнього аудиту

Історія становлення аудиту доводить, що аудит – інституційна категорія. З одного боку – інститут аудиту наділено функціями, які забезпечують його реалізацію, – вони трансформувалися з "наглядових" функцій на етапі становлення аудиту в минулі часи до "управлінських" на сучасному етапі суспільного-економічного розвитку. У той же час, поява нових функцій аудиту не заперечує існування тих функцій, що виникли у минулому в тому або іншому вигляді.

Внутрішній аудит, як функція контролю, дозволяє вчасно виявити і усунути ті умови та чинники, які перешкоджають ефективному веденню бізнесу, досягненню поставленої мети. За допомогою спеціальних прийомів він оцінює існуючий стан систем та процесів, розробляє рекомендації щодо удосконалення діяльності окремих підрозділів та підприємства в цілому.

Аналізуючи історію виникнення та розвитку внутрішнього аудиту слід визначити основні хронологічні етапи його розвитку. За критерії, при виокремленні основних стадій становлення внутрішнього аудиту, як наукового напрямку, було прийнято стан функцій внутрішнього аудиту всередині корпорацій та розвиток технологій, що застосовувалися аудиторами.

1 етап: до початку 40-х років ХХ сторіччя. – Становлення внутрішнього аудиту.

Головними завданнями внутрішнього аудиту в пору його становлення були забезпечення збереженості активів та виявлення шахрайства. Тому аудиторів перевіряли в першу чергу правильність відображення здійснених

операцій у облікових записах та наявність майна, відображеного в облікових записах, – найбільш імовірна здобич розтратників. Крім того, важливо було виявити облікову помилку або викрити нечистого на руку співробітника до того, як шахрайство буде виявлене в результаті щорічного зовнішнього аудиту. Із цього погляду внутрішній аудит відігравав роль своєрідного "страхового полісу" [23].

До 40-х років двадцятого століття діяльність внутрішніх аудиторів, в основному, полягала у наданні консультацій публічним компаніям щодо підготовки ними звітності і тому являла собою рутинно-безініціативну офісну роботу клерка, який сприяє взаємодії компаній із зовнішніми аудиторами. Проте вже у науковій праці американського вченого Бринка В. стверджується, що з праця внутрішнього аудитора стає набагато ефективнішою у взаємодіях з менеджментом, ніж у співробітництві з зовнішнім аудитом [109].

Перехід економіки на військові рейки у період другої світової війни обумовив значне розширення сфери внутрішнього аудиту. Керівникам компаній та підприємств, в умовах дефіциту сировинних та кадрових ресурсів, довелося підсилити увагу до вирішення ресурсних проблем підприємств, завдань точного дотримання виробничих графіків, виконання вимог регулюючих документів, припинення зловживань серед контрагентів тощо. Тому у цей час відбувається переорієнтація зусиль фахівців внутрішнього аудиту: аудитори починають сприяти корпоративним та державним менеджерам, підсилюючи рентабельність підприємств. Користь від такої трансформації була настільки очевидною, що після закінчення війни повернення служб внутрішнього аудиту в колишні межі пошуку бухгалтерських помилок і нестач не відбулося, хоча ці функції продовжують залишатися базовими і важливими донині.

2 етап: 1941 – кінець 50-х років. Формування професії.

Перелом у розвитку внутрішнього аудиту, який відбувся у воєнні роки, супроводжувався розширенням теоретичної та методичної бази. У 1941 році

відбулися дві важливі події: публікація першої фундаментальної фахової праці – книги Віктора Бринка "Внутрішній аудит" [109], яка стала класичним дослідженням і витримала п'ять видань.

Результатом роботи В. Бринка та його колег стало заснування Інституту внутрішніх аудиторів (*Institute of Internal Auditors, IIA*). Знакова для всіх аудиторів подія відбулася 23 вересня 1941 року. Нині Інститут внутрішніх аудиторів залишається провідною організацією, відповідальною за розробку стандартів та забезпечення рекомендацій щодо реалізації професії внутрішнього аудиту. Ця асоціація професіоналів, що працюють як в приватному, так і у державному секторах, незабаром перетворилася на широко відому організацію, яка розробляє Міжнародні стандарти професійної етики внутрішнього аудиту [63], В. Бринк став її першим директором з досліджень. На сьогодні Інститут поєднує понад 120 тисяч внутрішніх аудиторів більш ніж зі 160 країн світу (серед них – близько 10 тисяч професіоналів сектору державного управління) та має підрозділи більш ніж у 100 країнах, у тому числі – в Україні.

Першими роками після створення Інституту внутрішніх аудиторів, внутрішній аудит економічних одиниць розглядався як надбудова, тісно пов'язана з роботою зовнішніх аудиторів. Найчастіше внутрішніх аудиторів залучали сприяти зовнішнім при перевірці фінансової звітності або виконувати функції, ідентичні обліковим, у тому числі – звіряння звітних даних.

У січні 1942 року Інститут видав книгу "Внутрішній аудит: нова управлінська технологія". З 1944 року починає випускатися журнал "Внутрішній аудитор". У вересні 1947 року Інститут публікує статтю "Відповідальність внутрішнього аудитора". У березні 1948 року вийшла новаторська публікація Артура Кента "Аудит операцій", де аудит операцій розглядається як протилежний аудиту "чисел", виконуваному фахівцями бухгалтерського обліку [114].

Під керівництвом В. Бринка у 1947 році було опубліковано розробку "Декларація обов'язків внутрішнього аудитора". Даний документ роз'яснював та коментував положення про те, що одночасно з питаннями обліку та звітності до сфери діяльності внутрішнього аудитора відноситься перевірка операційної діяльності [122].

На протязі десятиріччя, до 1957 року, Декларацію було суттєво розширено – вона вже включала численний перелік послуг для керівництва, таких як:

- 1) аналіз та підтвердження правильності, адекватності й застосовності бухгалтерського, фінансового та операційного контролю;
- 2) оцінка ступеню відповідності діяльності економічного суб'єкта встановленим політикам, планам і процедурам;
- 3) оцінка надійності звітних та інших даних, що формуються в компанії;
- 4) оцінка якості виконання встановлених функціональних обов'язків тощо.

3 етап: 1958 – кінець 1970-х років. Операційний та управлінський аудит.

Своєрідною віхою розвитку внутрішнього аудиту стало виділення операційного аудиту в рамках реалізації перевіркової функції. Однією з причин виокремлення напрямку було сильне зближення з функціями обов'язкового аудиту: взаємодія з зовнішніми аудиторами з питань фінансового контролю діяльності й складання фінансової звітності. Таким чином, очевидно, що сфера операційного аудиту залишалася неохопленою.

Для опису нових функцій став застосовуватися термін *операційний аудит (operations audit, operational audit)*. Вперше його використав Артур Кент – у статті журналу "Внутрішній аудитор", опублікованій в березні 1948 року. Увага до сфери операційної діяльності за рамками фінансів забезпечила можливість надання послуг, які не могли бути надані зовнішніми аудиторами. Орієнтація на операційну діяльність знайшла відображення у формуванні нової дефініції внутрішнього аудиту: акцент робився на наявності глибокої зацікавленості з боку внутрішнього аудитора, як співробітника компанії, в

дослідженні всіх типів операцій з метою підвищення їхньої прозорості та рентабельності.

Внутрішні аудитори стали самі себе називати "операційними" аудиторами з метою акцентування уваги на природі фахової практики в сфері операційної діяльності компаній. Через виникнення певної термінологічної плутанини крайнім варіантом стало те явище, що функція "операційного" аудиту розділилася з так званою функцією "фінансового" аудиту. Подібне трактування сутності внутрішнього аудиту проектувалася і на практику роботи. Таким чином, експертиза безпосередньо звітних даних стала поступово зникати зі сфери діяльності внутрішнього аудиту, а це, у свою чергу, виключило фінансовий контроль операцій, що знаходять відображення у звітності.

Пізніше з'явився цілий ряд суміжних термінів: управлінський аудит (*management audit*), комплексний аудит (*comprehensive audit*), аудит ефективності (*performance audit*), аудит з метою визначення співвідношення собівартості та доходу (*value-for-money audit*), аудит на основі аналізу ризиків/систем (*risk-based/system-based audit*) [116].

У 1961 році Роберт Маутц у книзі "Філософія аудиту" зробив спробу систематизувати напрацювання усіх напрямків аудиту [62].

До початку 1980-х років сформувалася єдина концепція аудиту – як внутрішнього, що здійснюється структурними підрозділами підприємств приватного та державного секторів, так і зовнішнього, що здійснюється незалежними аудиторськими фірмами та органами державного контролю. З цього часу професія внутрішнього аудитора починає вважатися повноцінною, зрілою, такою, що потребує фахового навчання та складання спеціальних іспитів на звання дипломованого спеціаліста. Починає змінюватись відношення, що сформувалося до служб внутрішнього аудиту – як до внутрішньовідомчої поліції – служби поступово почали сприйматися як

підрозділи, здатні надати цінну консультаційну допомогу керівникам, управлінцям та фахівцям підприємств.

Наприкінці 60-х – початку 70-х років минулого сторіччя Інститутом внутрішніх аудиторів було розроблено кодекс етики, програму сертифікації аудиторів та перші стандарти. Перший іспит на право зватися сертифікованим внутрішнім аудитором був проведений у США у 1974 році.

4 етап: 1978 – 2002. Етап стандартизації.

Внутрішні аудитори, протягом всієї історії існування професії, здійснювали і продовжують здійснювати свою роботу в різних за формою власності, видами діяльності та організаційними структурами підприємствах. Через різноманіття об'єктів внутрішні аудитори зіштовхуються з широким спектром професійних складнощів та очікувань менеджменту, які включають потреби у наданні компетентних консультацій, розробці звітів, відповідних різним вимогам тощо. Для вирішення проблем типологізації діяльності будь-яка професія вимагає фіксації основних принципів, процедур, повноважень та визначення відповідальності. Доповненням до вказаних регламентів може служити розробка етичних норм професійної діяльності.

Уперше Стандарти професійної діяльності внутрішнього аудиту було видано у 1978 році Інститутом внутрішніх аудиторів. Метою розробки проголошувалося сприяння єднанню професій у всіх типах бізнесу, на різних рівнях управління усіх економічних одиниць, де здійснюють діяльність внутрішні аудитори. Ініціатори та головні виконавці Бринк В. й Соєр Л. здійснили найбільший вплив на стандартизацію професійної діяльності. Таким чином, почалась нова ера функціонування внутрішнього аудиту на основі стандартизованих процедур.

Стандарти професійної практики в редакції 1978 року містили визначення внутрішнього аудиту як незалежної діяльності з оцінки, організованої усередині підприємства, як послугу для менеджменту, яка по суті виступає рядом процедур з розгляду та оцінки адекватності та

ефективності роботи та інших контрольних актів. В якості мети внутрішнього аудиту визначалося сприяння співробітникам підприємства у ефективному виконанні їхніх обов'язків. На виконання цієї мети внутрішній аудит зобов'язувався надавати звіти за результатами аналізу діяльності різних підрозділів з оцінками, рекомендаціями, порадами та відповідною інформацією.

5 етап: 2002 рік – нинішні часи. Етап глобалізації та поширення внутрішнього аудиту.

На сьогоднішній день внутрішній аудит, досягши глобальних масштабів поширення, трактується як універсальна дисципліна. Стандарти, що розробляються Інститутом внутрішніх аудиторів, є невід'ємною складовою частиною концепції внутрішнього аудиту. Розвиток Стандартів здійснюється в рамках Комітету професійних стандартів Інституту внутрішніх аудиторів шляхом аналітичної роботи над базою власних оцінок фахівців, а також на основі рекомендацій, що надходять від членів Інституту внутрішніх аудиторів та інших зацікавлених сторін. Остання версія, що вступила в дію з 1 січня 2011 року, розроблялась з урахуванням усіх недоліків попередніх версій, регламенти було доповнено та додатково інтерпретовано.

Інститут внутрішніх аудиторів на даний момент переходить на новий рівень розвитку, розробляючи Основи міжнародної професійної практики (International Professional Practices Framework, IPPF), які будуть містити базові принципи професії внутрішнього аудитора. Розробку націлено на забезпечення послідовного підходу до розгляду фундаментальних принципів і процедур, які формують функцію внутрішнього аудиту як виняткову, адміністративну й систематичну діяльність.

Концептуальні основи професійної діяльності включають:

– стандарти професійної діяльності внутрішнього аудиту та Кодекс етики, згідно з якими повинні працювати всі практикуючі внутрішні аудитори;

– практичні рекомендації, затверджені Інститутом у якості керівництва при здійсненні діяльності (усього – 42, переглянуті в січні 2013 р.);

– матеріали: теоретична база та кейси для підтримки практичної діяльності, у тому числі дослідження, книги, семінари, матеріали конференцій, організованих та проведених Інститутом, інша рекомендована література.

У вересні 2004 року керівництво *COSO* із внутрішнього контролю одержало подальший розвиток: було опублікований новий документ "Управління ризиками – інтегрована конструкція", у якому внутрішній контроль розглядається як невід'ємна складова частина процесу управління ризиками, здійснюваного на будь-якому підприємстві [111]. Такий підхід до сфери внутрішнього контролю на сьогодні є загальновизнаним для обох секторів (приватного та державного) і активно розробляється регулюючими органами та експертами.

На початку нового сторіччя в законодавстві США відбулися істотні, посправжньому революційні зміни, що вплинули і на ситуацію у сфері внутрішнього контролю та аудиту. У результаті серії гучних скандалів, започаткованої процесом у відношенні великої компанії-енерготрейдера *Enron*, яка допустила численні випадки фальсифікацій фінансової звітності, та виявленої нездатності фірм – зовнішніх аудиторів вчасно їх викрити, у 2002 році було прийнято Закон Сарбейнса-Окслі (*Sarbanes-Oxley Act*). Відповідно до нього для зареєстрованих на фондовій біржі компаній впроваджувалося обов'язкове виконання наступних вимог:

- 1) створення комітету з аудиту, який має складатися з незалежних членів ради директорів та здійснювати нагляд за проведенням зовнішнього аудиту, взаємодію з аудиторською фірмою;
- 2) включення до річного звіту спеціального розділу про внутрішній контроль, в рамках якого:

- a) повинні бути зафіксовані обов'язки менеджерів із створення та забезпечення функціонування адекватної системи внутрішнього контролю за достовірністю фінансової звітності
 - b) має міститися оцінка ефективності системи внутрішнього контролю;
- 3) підтвердження фірмою – зовнішнім аудитором оцінки ефективності внутрішнього контролю за достовірністю фінансової звітності [120].

Переглянуті, після прийняття Закону Сарбейнса-Окслі, правила Нью-Йоркської фондової біржі вимагають від компаній, цінні папери яких включено до її котирувальних списків, обов'язкової наявності служби внутрішнього аудиту [112].

Прийняття Закону Сарбейнса-Окслі (Sarbanes-Oxley Act, SOA) у 2002 році ознаменувало собою глобальну легалізацію внутрішнього аудиту. Практично вся закордонна література з внутрішнього аудиту включає обов'язкове тлумачення впливу закону Сарбейнса-Окслі на діяльність сучасного внутрішнього аудитора. Цілий блок статей SOX присвячено питанням корпоративного управління та відповідальності. Законом визначено вимоги до комітету з аудиту підприємства (корпорації), який створюється при наглядовій раді.

Слідом за прийняттям Закону Сарбейнса-Окслі – у 2004 році – з'являється Директива ЄС, "Базель II" а також – ряд інших нормативних документів, які вимагають обов'язкового впровадження внутрішнього аудиту. Подібні вимоги було встановлено практично в усіх розвинених країнах.

Зазначені нововведення призвели до різкого посилення ролі внутрішнього контролю та аудиту в корпоративному секторі, вплинувши на світову практику аудиту.

В Україні розвиток внутрішнього аудиту є тісно пов'язаним з виникненням та розвиненням контролю та аудиту в пострадянських країнах. Система державного фінансового контролю царської Росії (до складу якої входила територія України), що з'явилась два сторіччя назад, була покликана

здійснювати відомчий контроль за законністю витрат державних коштів, повнотою та своєчасністю виконання зобов'язань, у тому числі щодо сплати податків та інших платежів, правильністю ведення обліку та складання звітності. Формування ринкової економіки висунуло нові вимоги до системи фінансового контролю й ознаменувало перехід від відомчих перевірок, ціль яких зводилася до виявлення допущених помилок, до незалежних позавідомчих перевірок фінансового стану економічних суб'єктів з метою підвищення ефективності управління.

Зародження аудиту на території колишнього СРСР наприкінці 80-х років було обумовлене появою нових форм підприємницької діяльності, акціонерних товариств, товариств з обмеженою відповідальністю, комерційних банків. Слід зазначити, що у період становлення аудиту фактично була відсутня нормативна база регулювання аудиторської діяльності.

Таким чином, можна стверджувати, що потреба в послугах аудиторських фірм виникла у зв'язку з наступним:

- необхідність отримання об'єктивної, прозорої та достовірної інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства та якість менеджменту;
- необхідність спеціальних (досяжних не для всіх користувачів) знань для перевірки інформації;
- відсутність у користувачів доступу до інформації для оцінки її якості.

Дослідження історії виникнення та розвитку внутрішнього аудиту має важливе значення. Історичний аспект допомагає систематизувати сутність предмету дослідження та всіх інших складових, що пов'язані з ним, та сприяє визначенню основних напрямів його подальшого розвитку.

1.2. Внутрішній аудит в системі управління підприємством

Поняття внутрішнього аудиту не є новим для українських підприємств. Диверсифіковані та холдингові компанії вже давно створюють у своїй структурі служби або департаменти внутрішнього аудиту. Проте питання визначення завдань, що їх вирішуватиме на підприємстві внутрішній аудит, вважається актуальним і досі. Організація внутрішнього аудиту, як однієї з функцій управління підприємством, базується на регламентації діяльності та кваліфікаційних вимог, визначенні прав, обов'язків та відповідальності фахівців, їх взаємин з підрозділами та персоналом підприємства.

Можна виділити два основні напрями діяльності служби внутрішнього аудиту (СВА), які у цей час є широко поширеними на підприємствах.

1. *Контрольна та ревізійна робота.* Більш поширені на вітчизняних підприємствах. Служба внутрішнього аудиту підпорядковується виконавчому керівництву підприємства, оскільки виступає органом контролю за діяльністю менеджменту та працівників з боку вищого керівництва. За своїми функціями таку діяльність внутрішнього аудитора слід прирівняти до роботи контролера-ревізора. І, як правило, його завдання та обов'язки полягають у: виявленні господарських, фінансових та інших порушень; виявленні фактів розкрадань активів та інших шахрайств; встановленні причин порушень та винних осіб і залученні винних осіб до відповідальності; розробці пропозицій з усунення виявлених порушень.

2. *Моніторинг існуючої системи внутрішнього контролю підприємства з дотриманням принципу незалежності.* Західний підхід. Внутрішній аудит розглядається як компонент системи управління ризиками та підпорядковується безпосередньо Наглядовій раді підприємства. У цьому випадку внутрішній аудитор відповідає вимогам Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (International Standards for the Professional Practice of

Internal Auditing; далі – Стандарти) і Кодексу етики Інституту внутрішніх аудиторів [67; 117].

На прикладі ведучих підприємств країни можливо відзначити, що практика внутрішнього аудиту базується на нових підходах, які гармонізують з кращими західними зразками. Внутрішній аудит з функції, орієнтованої на перевірку фінансово-бухгалтерської звітності, мінімізацію податків, та пошук фактів шахрайства перетворюється у функцію, що охоплює всі системи та процеси життєдіяльності підприємства.

За останні роки внутрішній аудит значно просунувся шляхом розвитку та домогся помітних успіхів у питанні визнання з боку вищого керівництва підприємств. Проте сьогодні внутрішній аудит знову виявився на порозі змін. Ці зміни назрівали давно, і поточна криза лише прискорила процес. "У мінливих умовах ведення сучасного бізнесу існує більша потреба у внутрішньому аудиті та більші можливості для внутрішнього аудиту. Важливою є переорієнтація внутрішнього аудиту на найбільш значимі ризики, які можуть визначити успіх або невдачу організації. Для цього від підрозділів внутрішнього аудиту потребується краще розуміння найбільш істотних ризиків та результатів їхнього впливу на організацію" [94].

Необхідність розвитку внутрішнього контролю для постійного моніторингу та аналізу є обумовленою зростанням рівня ризиків усіх видів бізнесу, що є викликаним постійними змінами світового бізнес-середовища.

Перед тим, як визначити роль внутрішнього аудиту у сучасних умовах та завдання, які ставляться перед ним, розглянемо питання організації та діяльності підприємств. Згідно з класичною теорією менеджменту [4; 5; 12; 14; 27] всі підприємства для ефективного та результативного існування будуються за однаковою схемою. Тобто, основною метою підприємств є: через виконання місії досягти поставлених цілей, для досягнення яких керівництво обирає стратегію діяльності та встановлює відповідні тактичні шляхи, створює необхідну організаційну структуру та культуру. Однак, у повсякденній

діяльності підприємства постійно стикаються з зовнішніми та внутрішніми факторами, які у різній мірі впливають на можливість підприємства та його керівництва досягти мети. На рис. 1.1. та рис.1.2. показано деякі фактори впливу на діяльність підприємств.

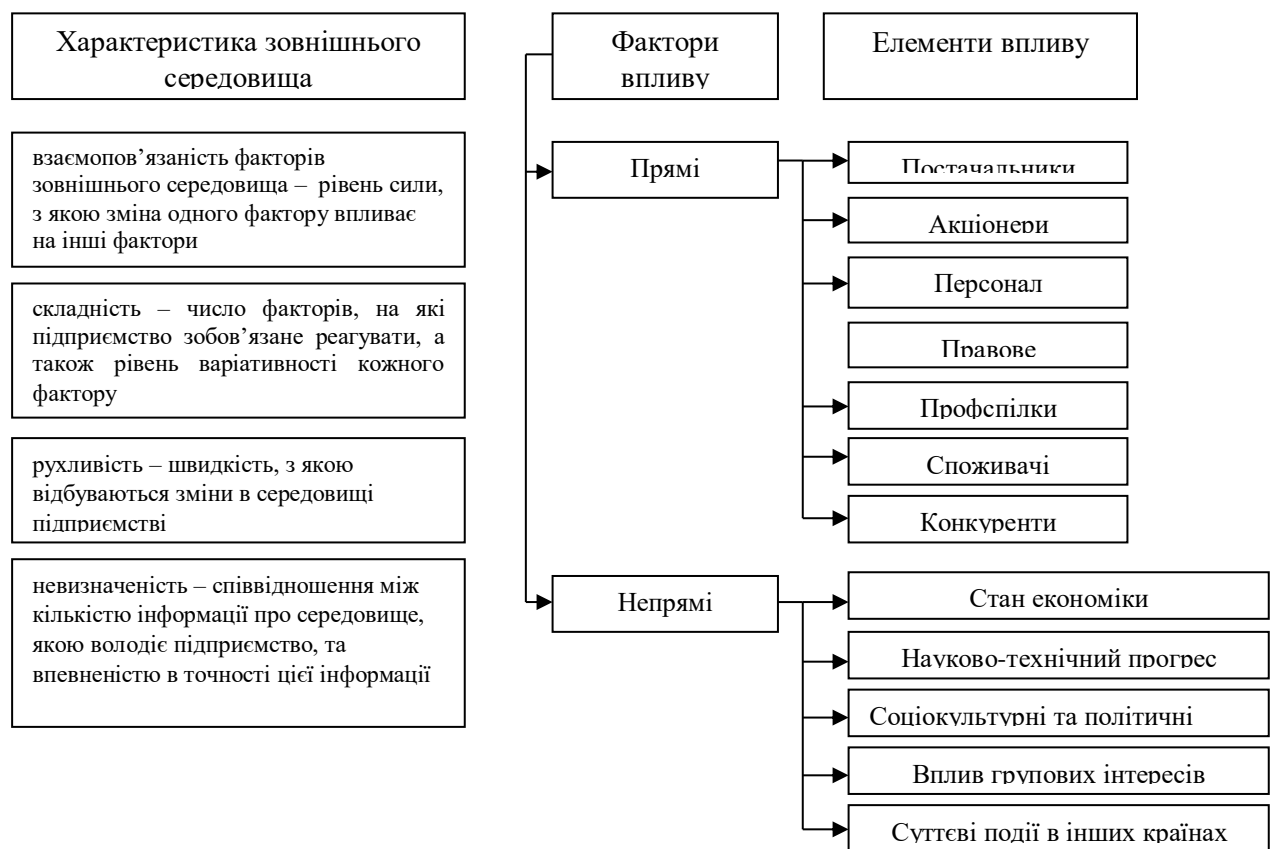


Рис. 1.1. Вплив факторів зовнішнього середовища



Рис.1.2. Внутрішні фактори впливу на діяльність підприємства

Таким чином, фактори впливу призводять до появи ризиків. Ризик – це можливість того, що відбудеться подія, яка вчинить негативний вплив на досягнення цілей підприємства. Ризик-апетит – це ступінь ризику, який підприємство вважає для себе прийнятним у процесі досягнення своїх цілей.

Для запобігання значному впливу ризиків на підприємство, необхідно створювати систему управління ризиками.

Управління ризиками підприємства – це управлінські процедури, систематизовані та організовані у певний порядок, які здійснюються наглядовою радою, виконавчими менеджерами та іншими працівниками.

Управління ризиками є спрямованим на:

- виявлення потенційних подій, які можуть впливати на підприємство;
- управління чинниками, що пов'язані з цими подіями;
- здійснення контролю за неперевищенням ризик-апетиту підприємства;
- надання розумної впевненості щодо прийнятного стану потенційних ризиків у ході досягненні цілей підприємства.

Також необхідно окреслити наступну проблему: для ведення напряму управління ризиками традиційних аудиторських навичок, як-то: з підготовки фінансової звітності, інвентаризаційної роботи тощо, нині вже недостатньо. Зростає попит на професіоналів внутрішнього аудиту, компетентних у таких областях, як інформаційні технології, управління суб'єктивними ризиками, які передбачають глибокі знання виробничих технологій, різноманітних маркетингових знань, фахівців з оцінки ризиків шахрайства, спеціалістів з оцінки ризиків злиття і поглинання, ризиків інвестиційних проектів тощо.

Виходячи з запитів менеджменту *Міжнародний Інститут внутрішніх аудиторів* дає наступне визначення внутрішнього аудиту: внутрішнім аудитом є діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності компанії. Внутрішній аудит допомагає компанії досягти поставлених цілей, використовуючи

систематизовані та послідовні підходи до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління [63].

Відповідно до короткого викладу Моделі COSO, у розділі "Функції та обов'язки" роль внутрішніх аудиторів визначено так: "...аудитори грають одну з провідних ролей у справі оцінки ефективності управління ризиками та у розробці рекомендацій з їхньої оптимізації" [118]. При визначенні обсягів діяльності внутрішнього аудиту автори посилаються на Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту.

Д. Мауц дає таке визначення: "Внутрішній аудит – це вид послуг для вищого керівництва, який включає:

- моніторинг контролю з точки зору інтересів керівництва;
- передбачення, ідентифікацію та оцінку ризиків, які стосуються активів та операцій підприємства;
- розслідування реальних та потенційних упущень контролю, а також факторів ризику;
- надання рекомендацій для поліпшення контролю реагування на ризики, а також – щодо досягнення цілей підприємства" [62].

Найвідоміший у світі фахівець з внутрішнього аудиту Л.Б. Сав'єр у своїй роботі зазначає, що внутрішній аудит – це незалежна оцінка різноманітних операцій та систем контролю у межах підприємства, метою якого є визначення:

- чи проводиться на підприємстві виявлення ризиків та робота з їх зниження;
- чи дотримуються працівники встановлених політик та процедур;
- чи відповідають операції встановленим стандартам;
- наскільки економно використовуються ресурси;
- чи досягаються цілі підприємства [119].

Останні нормативні документи регулюючих органів України, які стосуються питань внутрішнього аудиту, також відзначають направленість

внутрішнього аудиту на оцінку внутрішнього контролю та управління ризиками підприємства.

Для оцінки адекватності та ефективності діючих систем управління ризиками та систем внутрішнього контролю, сучасним підприємствам нами рекомендується впровадження ризик-орієнтованої концепції внутрішнього аудиту (рис. 1.3).

Пропонуємо основні етапи впровадження та проведення ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту:

1 етап. Оцінка зрілості (розвитку) системи внутрішнього контролю (системи управління ризиками).

2 етап. Визначення стратегії внутрішнього аудиту залежно від рівня зрілості. Пряме впровадження та використання моделі ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту є неможливим якщо система внутрішнього контролю знаходиться на низькому рівні. Впровадження елементів ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту відбувається з одночасним створенням відповідного рівня системи внутрішнього контролю. У ході підвищення зрілості системи підвищується консультативна роль внутрішнього аудиту.

3 етап. Ризик-орієнтоване планування діяльності служби внутрішнього аудиту.

З метою планування ризик-орієнтованої діяльності служби внутрішнього аудиту повинні використовуватися спеціальні робочі документи з ідентифікації, класифікації та узагальнення інформації про потенційні ризики підприємства (ризик-реєстри). Надійні ризик-реєстри з'являються на підприємстві на середньому рівні зрілості системи внутрішнього контролю, до цього можливо використовувати альтернативні методики.

4 етап. Розробка індивідуальних аудиторських планів перевірок.

Визначення, на підставі ризик-реєстрів та додаткової інформації, обсягів вибірки, областей перевірок, контрольних процедур для тестування, необхідних ресурсів.



Рис. 1.3. Модель концепції ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту

5 етап. Підготовка і проведення аудиторських процедур. Формування результатів проведеного аудиту відповідно до нових вимог ризик-орієнтованої концепції внутрішнього аудиту.

По мірі впровадження моделі ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту на підприємстві змінюються функції, які виконують внутрішні аудитори, та навички якими володіють працівники служби внутрішнього аудиту (рис1.4.).



Рис. 1.4. Трансформація функцій, які виконують внутрішні аудитори, та необхідних для цього навичок

У Міжнародних Стандартах внутрішнього аудиту (далі – Стандартів) описано сутність роботи внутрішнього аудиту, відповідно до якого "...функція "внутрішній аудит" являє собою проведення оцінки та сприяння вдосконаленню процесів управління ризиками, контролю та корпоративного

управління" [63]. Іншими словами, названі Стандарти поділяють діяльність внутрішнього аудиту на наступні три складові: оцінка ефективності системи управління ризиками, оцінка системи внутрішнього контролю та оцінка корпоративного управління (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Напрями роботи внутрішнього аудиту

Система управління ризиками	Система внутрішнього контролю	Корпоративне управління
Відслідковувати та оцінювати ефективність системи управління ризиками	Встановлювати наявність чітко сформульованих оперативних і довгострокових цілей та завдань, оцінювати ступінь їхньої відповідності цілям і завданням підприємства.	Оцінювати структуру, якість впровадження і ефективність програм та заходів, що відносяться до питань етики, у частині підтвердження етичних стандартів і цінностей у рамках підприємства.
Оцінювати ризики, фінансово-господарської діяльності, корпоративного управління, та інформаційних систем.	Оцінювати достатність та ефективність системи внутрішнього контролю у сфері корпоративного управління, фінансово-господарської діяльності та її інформаційних систем	Забезпечувати ефективний процес управління діяльністю підприємства щодо впровадження корпоративного управління та його оцінки
Звертати увагу у ході консультування на ризики, відповідні до мети завдання, бути готовими до наявності інших ризиків.	Проводити аналіз фінансово-господарської діяльності та планів на предмет відповідності фактичних результатів поставленим цілям і завданням, щоб визначити, чи ведеться діяльність відповідно до намічених планів.	Забезпечувати відповідні служби підприємства інформацією з питань ризиків і контролю.
Використовувати знання про ризики, отримані у ході консультування, в процесі виявлення та оцінки суттєвих ризиків, що виникають у підприємства.	Встановлювати ступінь адекватності сформульованих менеджментом критеріїв, які мають надати можливість визначити, виконані поставлені цілі та завдання чи ні. У випадку неадекватності критеріїв розробити прийнятні. Використовувати знання про контроль, отримані у ході надання послуг з консультування, в процесі виявлення та оцінки ризиків, які виникають перед підприємством.	Ефективно координувати діяльність та обмін інформацією між наглядовою радою, зовнішніми аудиторами та менеджментом.

Отже, зазначимо, що внутрішні аудитори виконують основну мету – допомагають керівництву підприємства досягти визначених цілей, розширити можливості бізнесу, удосконалити його операційні процеси та знизити ризики в ході виконання аудиторських завдань з надання впевненості та консультаційних послуг.

Правильно, відповідно до ризик-орієнтованої моделі організована служба внутрішнього аудиту допоможе виконувати основні завдання системи внутрішнього контролю. Однак, впровадження моделі ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту має як переваги так і недоліки (Табл.1.2.)

Таблиця 1.2

Переваги та недоліки моделі ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту

	Переваги		Недоліки
Простота	Не потребується комплексне тестування та опис системи внутрішнього контролю, всієї організації та всіх її процесів, достатньо зосередитися на ризикових зонах.	Ефект "зрощування з бізнесом"	Тісне співробітництво та взаємодія з підрозділом, що перевіряється, можуть вплинути на незалежність та об'єктивність фахівців внутрішнього аудиту.
Універсальність	Є можливість простежити чіткий взаємозв'язок між процесами, ризиками, контролем, можливостями та рекомендаціями, користуючись базами даних проведеного аудиту. Легко продемонструвати, які види ризиків було піддано контролю, а також отримати результати з метою формування впевненості вищого керівництва про стан та ефективність систем внутрішнього контролю.	Новизна підходів	Це складна робота, а тому потрібен час на вивчення та впровадження підходів ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту, на збір даних та необхідної інформації, а також на здійснення їхнього аналізу.
Поліпшення взаємодії з підрозділами	Підрозділ, що перевіряється, безпосередньо включається у процес аудиту, тому ясніше розуміє переваги результатів роботи внутрішнього аудиту.	Відсутність у штаті підготовлених фахівців	Ймовірно, буде потрібен час на засвоєння працівниками нових принципів та підходів ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту.

Переваги		Недоліки	
Підвищення ефективності внутрішнього аудиту та рекомендацій аудиторів	Ризик-орієнтований внутрішній аудит зосереджує вплив на найбільш ризикових областях, які здатні вчинити критичний вплив на діяльність підприємства, ґрунтуючись на аналізі можливого впливу ризиків на досягнення поставлених цілей. Рекомендації дозволяють більш ефективно впливати на рівень "залишкового ризику". Виявляються області, не охоплені контрольними процедурами, підвищується подальша ефективність процесів управління ризиками.	Ризик втрати контролю над деякими областями діяльності	Концентрація на зонах з високим рівнем "властивих ризиків" (до проведення контрольних процедур) може потребувати відмови від проведення перевірок у інших областях, які раніше регулярно контролювалися у інтересах керівництва середньої ланки.
Допомога у обґрунтуванні залучення ресурсів	Через те, що план аудиту розробляється з урахуванням необхідності перевірок істотних ризиків, легше обґрунтувати для керівництва необхідність залучення людських ресурсів.		
Більш творчий і цікавий підхід для персоналу внутрішнього аудиту	Знижується обсяг "рутинної" роботи з виявлення недотримання вимог законодавства, фокус робиться на виявленні та оцінці ризиків і процедур контролю.		

Беручи до уваги сказане, визначено роль та обов'язки внутрішнього аудитора у відповідності до ризик-орієнтованої концепції, які складаються з спостереження, оцінки та прогнозів діяльності системи внутрішнього контролю. При цьому внутрішній аудит здатен і повинен виконувати різноманітні та масштабні завдання, які включають один або кілька наступних елементів:

1) моніторинг ефективності процедур внутрішнього контролю (постановка необхідних систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю входить у обов'язок керівництва, цьому напрямку слід постійно приділяти відповідну увагу; на службу внутрішнього аудиту звичайно покладають обов'язки з перевірки таких систем, моніторингу ефективності їхнього функціонування та надання рекомендацій із вдосконалення);

2) дослідження фінансової та управлінської інформації (включає оглядову перевірку засобів і способів, які використовуються для збору, виміру, класифікації вказаної інформації та складання звітності на її основі, а також специфічні запити у відношенні її окремих складових частин, у тому числі – детальне тестування операцій, залишків по рахунках бухгалтерського обліку та інших процедур);

3) контроль ефективності та результативності, включаючи нефінансові засоби контролю об'єкту, що піддається аудиту;

4) контроль за дотриманням законодавства України, нормативних актів та інших зовнішніх вимог, а також політик, директив та інших внутрішніх вимог керівництва.

З перерахованих функцій випливає, що в основному діяльність внутрішнього аудиту є пов'язаною з моніторингом системи внутрішнього контролю.

Однак, створення системи внутрішнього контролю, не дає впевненості в тому, що невідповідностей, відхилень, помилок у роботі не існує. Тому метою керівництва повинно стати створення системи, яка буде запобігати вказаним недолікам, або завчасно їх виявляти.

Внутрішній аудит являє собою оцінку надійності та ефективності існуючої системи внутрішнього контролю, а внутрішні аудитори – фахівцями, покликаними неупереджено та професійно провести таку оцінку. Тобто, внутрішній аудит виконує завдання незалежного аналізу та оцінювання різних аспектів діяльності підприємства, та надає керівництву підприємства

впевненості у тому, що створена ними система контролю працює надійно та ефективно.

Головним завданням внутрішнього аудиту є організація виконання аудиторського завдання відповідно до існуючих Стандартів, розробка необхідних рекомендацій, щодо удосконалення діяльності підприємства і подальший моніторинг їхнього виконання. Внутрішній аудит вважається завершеним тоді, коли остаточно впроваджені аудиторські рекомендації та усунуті виявлені відхилення. При цьому всім учасникам процесу внутрішнього аудиту, як самим аудиторам так і тим кого вони перевіряють потрібно пам'ятати, що перевіряє підлягає не працівник, або виконавець, а окремий бізнес-процес, підрозділ тощо. Мета аудиторів не покарання за недоліки, а допомога підприємству та працівникам досягти кращих результатів.

Для налагодження ефективної взаємодії наглядової ради і внутрішніх аудиторів у питанні управління ризиками, у тому числі і стратегічними, є необхідним виконання ряду передумов:

- включення до наглядової ради незалежних членів, незалежних "де факто";
- бажання наглядової ради використати потенціал служби внутрішнього аудиту;
- розуміння з боку членів наглядової ради, що ризики є первинними, у той час як аудиторський контроль є відповіддю на ризики, інструментом реагування на ризики.

Тому стає зрозуміло, що внутрішній аудит, поряд зі своєю традиційною роллю у оцінці надійності та ефективності системи внутрішнього контролю, відіграє більш активну роль у питаннях управління ризиками, у тому числі – стратегічними ризиками. При цьому, безумовно, не підмінюючи менеджмент підприємства.

1.3. Економіко-правові основи внутрішнього аудиту

Формування та розвиток ринкових відносин в нашій країні призвів до диференціації підприємств за різними формами власності та до зміни традиційної системи фінансового контролю в тому вигляді, в якому вона існувала при адміністративно-командній системі управління, на нову, що може захистити інтереси держави і власника. Власником (співвласником) підприємств в Україні є: громадяни-засновники, громадяни-акціонери, які взяли участь у приватизації державного майна, колективи громадян та держава.

В економічному відношенні ці власники відокремлені від своїх часток власності, що перебувають в різних підприємствах (господарських товариствах, інвестиційних компаніях, комерційних банках тощо), внаслідок чого вони не можуть володіти об'єктивною і достовірною інформацією про використання цієї власності, але для яких необхідний певний обсяг інформації про фінансовий стан підприємства, його потенціал і стабільність положення на ринку в майбутньому. Власник повинен знати, наскільки успішно та ефективно використовуються вкладені в підприємство кошти. Але не кожен, хто здійснює управління майном та коштами цих власників, зацікавлений подавати їм об'єктивну і достовірну інформацію про результати своєї діяльності. Майнові інтереси власників має захищати держава.

Практика країн з ринковою економікою показує, що захистити майнові інтереси власників може такий вид незалежного фінансового контролю, як аудит, що є одним з елементів ринкової інфраструктури. Передумовою такого контролю є взаємна зацікавленість підприємств в особі їх власників (вкладників, акціонерів тощо), держави в особі її різних органів і самого аудитора в достовірності даних фінансового обліку і звітності.

Іншою причиною необхідності впровадження аудиту в Україні було те, що в ринкових умовах господарювання фінансовий стан кожного підприємства залежить від його взаємовідносин з іншими агентами ринку, які

прагнуть звести до мінімуму фінансові ризики і тому вимагають підтвердження достовірності облікової та звітної інформації про їх діяльність.

Зокрема, інформація про діяльність підприємств необхідна:

- власникам для визначення стратегії розвитку бізнесу;
- інвесторам (вітчизняним та іноземним), при вкладенні своїх капіталів в інші підприємства;
- комерційним банкам, для прийняття рішення про доцільність надання кредиту;
- постачальникам, для одержання гарантії повної оплати за відвантажені товари, виконані роботи і надані послуги;
- акціонерам, для контролю за роботою адміністрації товариства;
- державним органам, для планування потреб макроекономіки і оцінки податкових надходжень до бюджету;
- іншим користувачам (профспілкам, громадським організаціям, судовим і правоохоронним органам тощо).

Для підтвердження достовірності звітності й облікової інформації виникла потреба в переорієнтуванні системи фінансового контролю, яка діяла до 1991 р., на принципово іншу, яка розвивається на основі використання міжнародного досвіду. В країнах з ринковою економікою таке підтвердження достовірності звітної і облікової інформації здійснюють аудитори, без чого неможливий цивілізований бізнес.

Без такої незалежної перевірки надто ризиковано вирішувати, вкладати чи ні кошти в певну фірму. Чим більша сума контракту, тим більше підстав, щоб звернутись до послуг аудитора.

Аудит, в сучасному його розумінні, існує понад 150 років і його історія виникнення зумовлена такими економічними обставинами:

- різними інтересами між укладачами інформації (адміністрацією, менеджерами) і користувачами (власниками акцій, кредиторами або іншими особами), що може призвести до необ'єктивності інформації;

– при прийнятті господарських рішень, в основі яких лежить необ'єктивна інформація, внаслідок чого можуть виникнути негативні економічні наслідки, перш за все збитки;

– для перевірки об'єктивності й достовірності одержаної інформації, необхідні спеціальні знання і досвід, якими не володіють користувачі інформації. Такі знання і досвід мають спеціально навчені фахівці-аудитори;

– користувачі інформації, в більшості випадків, не мають доступу для ознайомлення з показниками звітності і безпосередньої оцінки якості інформації, а тому покладаються на судження аудитора. Ці передумови призвели до виникнення незалежного фінансового контролю – аудиту.

У зв'язку з впровадженням аудиту в нашій країні важливе значення в його подальшому розвитку набули питання створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності. Оскільки користувачами результатів аудиторської перевірки є власники бізнесу, інвестори, кредитори, постачальники тощо, а ці результати є основою для прийняття ними фінансово-господарських рішень, оскільки аудит достатньо жорстко регулюється у всіх країнах світу. Як свідчить практика зарубіжних країн, для впровадження аудиту необхідні дві групи нормативно-правових документів, які би регулювали аудиторську діяльність.

До першої групи відносять законодавчі державні акти, це перш за все закон про аудиторську діяльність.

До другої групи - стандарти (нормативи), які регулюють процес здійснення аудиту.

Разом з тим, процес нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в зарубіжних країнах має певні особливості. Зокрема, в даний час можна виділити два підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності:

– державна законодавча ініціатива і державне регулювання. Такий підхід регулювання аудиторської діяльності характерний для країн континентальної

Європи і Росії. Сутність цього підходу полягає в тому, що держава розробляє і затверджує законодавчі акти і стандарти (нормативи) аудиту, здійснює реєстрацію аудиторів і аудиторських фірм, а також контроль за їх діяльністю;

– законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою. Його дотримуються Англія, США та деякі інші країни, тому він одержав назву англо-американський підхід. Основною особливістю є те, що процес регулювання аудиторської діяльності здійснюється з ініціативи громадських професійних організацій.

Наприклад, в США функції регулювання аудиторської діяльності здійснює Американський інститут дипломованих бухгалтерів, зокрема, він займається розробкою аудиторських стандартів, атестацією дипломованих бухгалтерів

В Україні регулювання аудиторської діяльності здійснюється у відповідності з англо-американським підходом. Так, з ініціативи Спілки аудиторів України був підготовлений і прийнятий 22.04.1993 р. Верховною Радою України Закон "Про аудиторську діяльність". Прийняття закону стало основою правового регулювання аудиторської діяльності в нашій країні. Після прийняття закону була створена Аудиторська палата України (АПУ), як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування. АПУ здійснює сертифікацію і реєстрацію суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю, затверджує програми підготовки аудиторів, стандарти (нормативи) аудиту, веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги.

Аналіз прийнятих за останні роки нормативних документів свідчить про те, що система нормативно-правового регулювання аудиту в Україні набула багаторівневого характеру (рис. 1.5).

Як зображено на рис. 1.5, найвищим і єдиним для всіх сфер діяльності в Україні є конституційний рівень, який передбачає регулювання відносин у сфері підприємницької діяльності на основі Конституції України, що має найвищу юридичну силу.



Рис. 1.5. Система нормативно-правового регулювання аудиту в Україні

Конституція України встановлює загальні принципи здійснення підприємницької діяльності. Норми Конституції України є нормами прямої дії. Це означає, що закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і не повинні суперечити їй.

Перший рівень регулювання аудиторської діяльності – законодавчий, який включає Закон України „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”. У Законі наведено загальні положення (розкрито зміст таких понять як аудит, аудиторська діяльність, аудитор, аудиторська фірма, аудиторські послуги, стандарти аудиту, аудиторський висновок; передбачено випадки проведення обов’язкового аудиту, а також обов’язки керівництва підприємств при проведенні аудиту); визначено (порядок сертифікації аудиторів і ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів; повноваження, порядок створення та діяльність АПУ, а також повноваження Голови АПУ;

порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг; права, обов'язки та відповідальність аудиторів і аудиторських фірм); прикінцеві положення.

Разом з тим, в Україні склалася така ситуація, що деякі питання аудиту регулюються Цивільним і Господарським кодексами України та іншими законами.

Другий рівень регулювання аудиту в Україні – нормативний, до якого відносять Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів, які рішенням АПУ №122/2 від 18.04.2003р. прийняті в якості Національних стандартів аудиту. Затвердження стандартів (нормативів) аудиту є виключним правом АПУ.

До документів, що регулюють аудиторську діяльність в Україні можна віднести також положення, інструкції, методичні рекомендації, програми тощо, зокрема: Положення про сертифікацію аудиторів; Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України; Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів; Положення щодо підготовки аудиторських звітів (висновків), які подають до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку; Програма підготовки до складання кваліфікаційного іспиту для одержання сертифіката аудитора України та інші. У зв'язку з цим, виділяють *третій методичний рівень* регулювання аудиторської діяльності в Україні. Ці документи не повинні протирічити Закону України „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, Міжнародним стандартам контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, прийнятим у 2012 році.

Виділяють також *четвертий рівень - внутрішньофірмовий рівень* Документи цього рівня формуються безпосередньо в аудиторській фірмі. До цього рівня відносять внутрішньофірмові стандарти аудиту.

Таким чином, в Україні закладені нормативно-правові основи регулювання аудиторської діяльності з врахуванням міжнародного досвіду.

У практичній аудиторській діяльності, крім стандартів зовнішнього застосовують також стандарти внутрішнього аудиту. Розрізняють два види стандартів внутрішнього аудиту: міжнародні та національні. Розробкою стандартів на міжнародному рівні займається Інститут внутрішніх аудиторів (ІВА) - міжнародна асоціація, яка створена у 1941 році, як координаційний центр для підвищення професійних знань і освіти внутрішніх аудиторів та удосконалення методології внутрішнього аудиту. У склад ІВА входять більше 180 представництв з усього світу, в яких зараз працює понад 32 тис. внутрішніх аудиторів. ІВА приймає активну участь в організації навчальних семінарів, конференцій, наукових досліджень, публікації книг та періодичних видань у сфері внутрішнього аудиту (щомісячний професійний журнал «The Internal Auditor» («Внутрішній аудитор»). З метою врегулювання практики внутрішнього аудиту у 1978 році Інститут внутрішніх аудиторів видав Кодекс етики, Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (далі - МСППВА) та інші положення.

Кодекс етики включає дві невід'ємні складові:

1. Принципи, що стосуються професії та практики внутрішнього аудиту (чесність, об'єктивність, конфіденційність та професійна компетентність).

2. Правила поведінки, що описують норми поведінки, очікуваної від внутрішніх аудиторів (чесність, об'єктивність, конфіденційність і професійна компетентність). Правила сприяють практичному втіленню Принципів та виступають для внутрішніх аудиторів у якості керівництва етичної поведінки.

МСППВА уніфікують підхід до внутрішнього аудиту, який придатний для всіх суб'єктів економічної діяльності, у тому числі й комерційних банків, і спрямований на допомогу внутрішнім аудиторам всіх організацій де б вони не працювали.

Основними цілями Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту є:

- 1.Окреслити основні принципи практики внутрішнього аудиту.
- 2.Визначити основні положення для здійснення та поширення широкого спектру послуг у сфері внутрішнього аудиту.
- 3.Встановити основу для оцінки діяльності внутрішнього аудиту.
- 4.Сприяти вдосконаленню організаційних процесів та операційної діяльності усередині економічного суб'єкта. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту розкривають вимоги та принципи, які складаються з:

положень щодо основних вимог до професійної практики внутрішнього аудиту та оцінки ефективності її здійснення, що є прийнятним для використання в різних країнах на рівні економічних суб'єктів, і окремих осіб;

тлумачень, що роз'яснюють терміни чи концепції, які використані у положеннях.

У МСППВА використовуються терміни, що мають специфічне значення, пояснення яких наводиться в глосарії. Зокрема, в МСППВА слово «повинен» використовується для позначення безумовної вимоги, а «слід» використовується у випадках, коли відповідність очікується, але при застосуванні професійного судження допускаються відхилення, що виправдовується конкретною ситуацією.

Для розуміння та застосування МСППВА необхідно враховувати положення з відповідним тлумаченням і пояснення специфічних значень термінів з глосарію.

МСППВА складаються зі Стандартів якісних характеристик, Стандартів діяльності та Стандартів практичного застосування (рис. 1.6.). Перелік та структура МСППВА розроблених Інститутом внутрішніх аудиторів наведено у додатку А.



Рис. 1.6. Структура Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту

Стандарти якісних характеристик описують характеристики осіб та організацій, які займаються внутрішнім аудитом. Стандарти діяльності описують сутність внутрішнього аудиту та надають критерії якості, відносно яких може оцінюватися виконання цих послуг. Стандарти якісних характеристик та Стандарти діяльності поширюються на послуги внутрішнього аудиту.

Стандарти практичного застосування доповнюють Стандарти якісних характеристик та Стандарти діяльності, які застосовують до аудиторської (А) та консультативної (К) діяльності. Аудиторські послуги передбачають

об'єктивне оцінювання внутрішнім аудитором доказів для формування незалежних висновків стосовно діяльності економічного суб'єкта, відділу, процесу, системи або іншого об'єкта перевірки. Характер та обсяг аудиторського завдання визначається внутрішнім аудитором. Як правило, послуги такого характеру включають три сторони, а саме:

- 1) особу або групу осіб, безпосередньо залучених до діяльності економічного суб'єкта, відділу, процесу, системи або іншого об'єкта перевірки – власника суб'єкта господарювання ;
- 2) особу чи групу осіб, які здійснюють оцінку – внутрішнього аудитора;
- 3) особу чи групу осіб, які використовують результати оцінки – користувача.

Консультаційні послуги – дорадчі за своїм характером і зазвичай виконуються у відповідь на окремий запит замовника завдання. Консультаційні послуги, як правило, включають дві сторони, а саме: 1) особу або групу осіб, що надають консультацію – внутрішнього аудитора; 2) особу або групу осіб, що потребують та отримують консультацію-замовника завдання. При наданні консультаційних послуг внутрішньому аудитором слід дотримуватись об'єктивності та приймати на себе управлінські обов'язки.

Стандарти стосуються кожного окремого внутрішнього аудитора та відділу внутрішнього аудиту, які несуть відповідальність за дотримання МСППВА, пов'язаних з індивідуальною об'єктивністю, професійною компетентністю та належною ретельністю. Керівник відділу внутрішнього аудиту відповідає за розробку стандартів, що відповідають вимогам МСППВА. Стандарти внутрішнього аудиту розробляють з метою:

- удосконалення практики проведення внутрішнього аудиту;
- підвищення якості аналізу й оцінки системи внутрішнього контролю;
- перевірки відповідності проведення господарських операцій політиці та процедурам підприємства, а також чинному законодавству України
- інформування керівництва підприємства про появу певних проблем;

- розробка і впровадження запобіжних заходів щодо виникнення ризиків у фінансово-господарській діяльності підприємства;
- складання уніфікованих аудиторських висновків і звітів.

На базі Стандартів професійної практики внутрішнього аудиту Інституту внутрішніх аудиторів (міжнародна асоціація) в Україні були розроблені та прийняті Національні стандарти внутрішнього аудиту для банків, затверджених Постановою Правління Національного банку України від 20.07.1999 р. № 358 з наступними змінами і доповненнями (Додаток Б), а також для міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів та бюджетних установ, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (затверджених наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247) (Додаток В). Але на жаль в Україні не розроблені національні стандарти внутрішнього аудиту для вітчизняних підприємств. Тому необхідно розробити для служб (відділів) внутрішнього аудиту підприємств України національні стандарти внутрішнього аудиту на основі аудиторської практики і вивчення Стандартів професійної практики внутрішнього аудиту Інституту внутрішніх аудиторів (міжнародна асоціація).

Впровадження стандартів службою внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах є важливою умовою удосконалення практики та підвищення якості та ефективності внутрішніх аудиторських перевірок, що сприяє фінансовій стабільності підприємства.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Дослідивши теоретичні засади та історичні передумови внутрішнього аудиту нами сформульовано такі висновки:

1. Здійснивши дослідження історії виникнення та розвитку внутрішнього аудиту в світовому ракурсі, було виявлено, що перші фахівці із внутрішнього аудиту з'явилися наприкінці XIX сторіччя у великих компаніях, бізнес яких особливо піддавався загрозам зловживань. Аналізуючи історичний шлях були визначені основні хронологічні етапи розвитку внутрішнього аудиту. За критерії, при виокремленні основних стадій становлення внутрішнього аудиту, як наукового напрямку, було прийнято стан функцій внутрішнього аудиту всередині корпорацій та розвиток технологій, що застосовувалися внутрішніми аудиторами.

2. За період свого існування внутрішній аудит пройшов шлях від свого становлення до стандартизації та глобалізації. Якщо спочатку його основними функціями були забезпечення збереження активів, виявлення шахрайства та консультування по питанням складання фінансової звітності, то в процесі еволюції на внутрішніх аудиторів покладаються функції по оцінці ефективності й результативності бізнес-процесів, систем управління ризиками та внутрішнього контролю. Тобто на сьогодні функція внутрішнього аудиту формується як адміністративна й систематична діяльність, основною метою якої є допомога співробітникам підприємства досягнути поставлених стратегічних цілей.

3. Доведено, що на законодавчому рівні встановлено визначення внутрішнього аудиту, його мета та основні завдання, але є відсутніми необхідні методологічні розробки та практичні рекомендації щодо його впровадження. Тому робота науковців є необхідною в науковому, методологічному, методичному, інформаційно-технічному та кадровому забезпеченні внутрішнього аудиту в частині впровадження у практику сучасного вітчизняного та зарубіжного досвіду роботи у сфері внутрішнього аудиту; розробці та реалізації новітніх програмно-інформаційних проектів; задоволенні потреб щодо підготовки кадрів та підвищенні їх кваліфікації.

4. Саме керівництво підприємства, а не внутрішні аудитори, є відповідальним за створення та підтримку надійної і ефективної системи внутрішнього контролю. У результаті проведеного дослідження та аналітичного співставлення поглядів відомих вітчизняних та закордонних науковців, зробимо висновок що внутрішній аудит – це регламентована внутрішніми документами підприємства діяльність з контролю, оцінюванню різних сторін функціонування підприємства та консультуванню всіх ланок управління, що здійснюється представниками спеціального підрозділу. Метою внутрішнього аудиту є надання необхідної релевантної інформації органам управління підприємства (загальним зборам, наглядовій раді, виконавчому органу) для підтримання ефективного стану системи управління ризиками та внутрішнього контролю, для досягнення стратегічних та оперативних цілей підприємства доцільними й ефективними способами.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Організаційні аспекти внутрішнього аудиту на підприємстві

Створення служби внутрішнього аудиту на підприємствах забезпечує суттєві вигоди для його розвитку. Як показує практика, при наявності внутрішнього аудиту, господарюючий суб'єкт має ефективно функціонуючу контрольну систему, яка допомагає керівництву вирішувати найважливіші проблеми підтримки конкурентоздатності, а саме:

- здійснює систематичний моніторинг та оцінку діяльності структурних підрозділів підприємства;
- виявляє та реалізовує внутрішні резерви підвищення ефективності бізнесу;
- виявляє резерви виробництва та найбільш перспективні напрями розвитку за допомогою цільових контрольних перевірок та наступного аналізу;
- ефективно консультує співробітників фінансово-економічних, бухгалтерських та інших служб підприємства, його філій і дочірніх підприємств;
- вчасно виявляє недоліки в роботі системи внутрішнього контролю і вживає заходи з їх усунення;
- забезпечує на 30-50 % відсотків нижчу собівартість послуг, порівняно до вартості послуг зовнішніх консультантів, за більш високої оперативності;
- сприяє зацікавленості менеджменту в кінцевому результаті контролю;
- забезпечує ефективне функціонування, стабільність і максимальний (відповідно до встановленої мети) розвиток підприємства в умовах багатопланової конкуренції;

- сприяє збереженню та ефективному використанню ресурсів і потенціалу підприємства;
- вчасно виявляє та мінімізує комерційні, фінансові та інші ймовірні ризики підприємства;
- підтримує адекватну мінливим сучасним умовам господарювання систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, яка дозволяє своєчасно адаптувати функціонування підприємства до змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі.

При створенні служби внутрішнього аудиту керівництву економічного суб'єкта необхідно вирішити проблеми, пов'язані з:

- пошуком компромісу в поглядах вищих керівників на функції служби внутрішнього аудиту;
- наділенням служби внутрішнього аудиту функціями контролю та розробки пропозицій із вдосконалення системи внутрішнього контролю;
- визначенням ролі служби внутрішнього аудиту в оцінці ризиків;
- розробкою стандартів, методик і регламентів роботи служби внутрішнього аудиту;
- забезпеченням служби внутрішнього аудиту кваліфікованими та досвідченими фахівцями;
- формуванням системи підвищення кваліфікації штатного персоналу служби внутрішнього аудиту.

На процес створення служби внутрішнього аудиту та пов'язані з цим фактори (мета, завдання, кваліфікаційний рівень працівників, матеріально-технічне та інформаційне забезпечення, взаємодія з іншими структурними підрозділами) мають вплив безліч факторів:

- організаційно-правова форма, галузеві особливості, ресурсні чинники, структура та стиль управління, масштаби діяльності підприємства;
- географічне розташування відокремлених підрозділів, філій або дочірніх підприємств;

- розуміння вищим менеджментом ролі внутрішнього аудиту в управлінні підприємством;
- ступінь розвитку організаційного управління, накопичений фінансовий, кадровий, інтелектуальний потенціал.

Важливим моментом при створенні служби внутрішнього аудиту є правильна організація інформаційних потоків, оскільки своєчасна та повна інформаційна база є необхідною умовою успішної реалізації не тільки аналітичної функції, але й прийняття вірних рішень у області запобігання помилок і розробки системи заходів з підвищення фінансово-економічної стабільності підприємства.

Таким чином, внутрішній аудит – це організований економічним суб'єктом, регламентований внутрішніми документами аналітичний підрозділ, покликаний оцінювати та контролювати дотримання встановленого порядку та надійність функціонування системи управління підприємством та операційні процеси, який діє в інтересах керівництва та власників такого підприємства.

Різні автори по-різному рекомендують підходити до процесу створення служби внутрішнього аудиту [2; 9; 11; 17; 18; 21; 24; 28; 55; 88; 91; 92; 97; 99; 100; 102; 104; 108]. Проте не підлягає сумніву, що створення на підприємстві СВА вимагає вирішення ряду методологічних та організаційно-технічних проблем. Здійснивши аналіз варіантів щодо процесу створення служби внутрішнього аудиту, запропонований науковцями, та узагальнюючи вищевикладені висновки, нами було побудовано концептуальну модель впровадження внутрішнього аудиту в систему управління підприємством (рис.2.1.).

Відповідно до визначення ризик-орієнтованого характеру внутрішнього аудиту, *основна мета внутрішнього аудиту* – допомогти менеджменту ефективно виконувати покладені на нього обов'язки, надати власникам підприємства достатню впевненість у тому, що їх активи використовуються

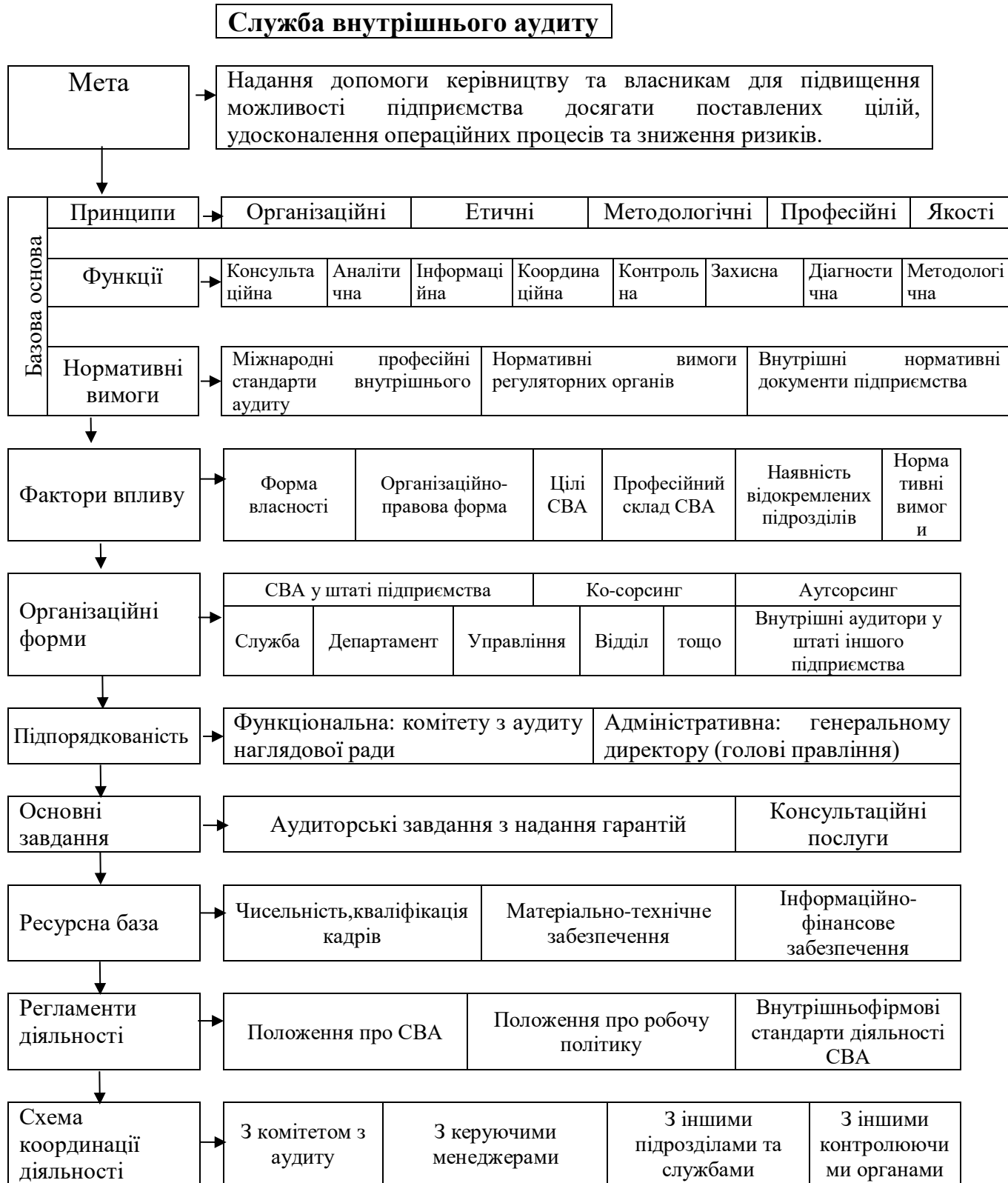


Рис.2.1. Модель функціонування служби внутрішнього аудиту в системі управління підприємством

найбільш ефективним чином для досягнення цілей і завдань, що стоять перед підприємством в цілому та його окремими підрозділами.

Для ефективної організації аудиторської діяльності служба внутрішнього аудиту повинна базуватися на визначальних принципах, які є достатньо розглянутими у розділі 1.

Для отримання керівництвом підприємства по-справжньому ефективної допомоги від організованої на підприємстві служби внутрішнього аудиту, внутрішні аудитори виконують функції, які є описаними у роботі Пантелєєва В.П. та Корінько М.Д. "Внутрішній аудит" [72]: консультаційна, інформаційна, захисна, аналітична, контрольна, координації.

Петрик О.А. пропонує [75]: на доповнення до незаперечних функцій внутрішнього аудиту визнати також *діагностичну функцію*, сутність якої полягає:

- у діагностиці фінансового стану економічної одиниці;
- у виявленні слабких місць та ризиків бізнесу;
- у аналізі діяльності конкурентів та розробці відповідних рекомендацій.

До функцій служби внутрішнього аудиту в сучасних умовах необхідно додати *методологічну функцію*. Дана функція має важливе значення, тому що нині саме внутрішні аудитори виконують на підприємстві головну роль щодо ініціювання та організації процесів: з розробки методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності; проведення робіт з опису основних бізнес-процесів підприємства; розробки та вдосконалення системи управлінської інформації. Однак, на службу внутрішнього аудиту не слід покладати функції безпосереднього розробника методології окремих аспектів діяльності підприємства, оскільки це може привести до зниження об'єктивності його головної діяльності по наданню аудиторських послуг. Тому внутрішній аудитор виконує свою методологічну функцію у якості радника, оцінювача, організатора та координатора.

Питання організаційних форм служб внутрішнього аудиту повинно вирішуватися індивідуально для кожного підприємства з урахуванням специфіки його діяльності. Однак, говорячи про найбільш загальні вимоги та підходи, що існують в Україні та закордоном, можна виділити основні [93]:

1. *Перший варіант* – це створення власного підрозділу внутрішнього аудиту. Даний варіант має наступні переваги:

a. співробітники підприємства обізнані з внутрішньою організацією підприємства та галузевими особливостями бізнесу;

b. коли аудиторські завдання виконують штатні співробітники, отримані фахові навички та досвід залишаються всередині підприємства;

c. керівництво підприємства може використовувати внутрішніх аудиторів у будь-який час для виконання важливих завдань;

d. зберігається конфіденційність інформації, отримана під час проведення аудиторських завдань;

e. зберігається можливість для проведення постійного моніторингу за впровадженням рекомендацій внутрішніх аудиторів за результатами аудиту.

2. *Другий варіант* організувати службу внутрішнього аудиту – це використати аутсорсинг (англ. outsourcing – виконання всіх або частини функцій з управління підприємством сторонніми фахівцями), тобто повністю або частково передати функції внутрішнього аудиту спеціалізованій компанії або зовнішньому консультантові.

3. Нарешті, *третій варіант* – ко-сорсинг. Він полягає в тому, щоб створити органи внутрішнього аудиту в рамках підприємства, але у деяких випадках залучати експертів спеціалізованої компанії або зовнішнього консультанта. Не всім підприємствам, як вважають експерти, доцільно створювати власний підрозділ внутрішнього аудиту. Потенційні переваги використання аутсорсингу та ко-сорсингу включають [93]:

a. можливість використати послуги експертів з різних галузей;

b. доступ до високопрофесійних аудиторських кадрів;

с. гнучкість у питанні залучення аудиторських ресурсів (наприклад, при впровадженні нової системи або необхідності провести позаплановий аудит не доведеться розширювати штат внутрішніх аудиторів або відволікати ресурси від виконання інших проектів);

d. доступ до передових технологій і методик проведення внутрішнього аудиту.

До аутсорсингу та ко-сорсингу вдаються різні підприємства. Це можуть бути як невеликі фірми, – малі та середні підприємства, у яких недостатньо фінансових ресурсів для створення власного внутрішнього аудиту, так і великі компанії. Останнім такі послуги, як правило, є необхідними для аудиту якої-небудь специфічної області (наприклад, інформаційних технологій або капітального будівництва тощо). Крім того, додаткові аудиторські ресурси можуть знадобитися в пікові періоди навантаження на штатних аудиторів.

Повністю передати функції внутрішнього аудиту зовнішнім консультантам для великих підприємств не є доцільним. На обґрунтування такого твердження експерти виділяють наступні контраргументи [92]:

1. По-перше, з огляду на високі обсяги робіт (порівняно до невеликих підприємств), послуги зовнішніх аудиторів обійдуться значно дорожче, ніж утримання власного підрозділу. За оцінками експертів, вартість внутрішнього аудиту є у два рази нижчою, ніж надання відповідних послуг зовнішніми аудиторами.

2. По-друге, зовнішні аудитори, як правило, є менш інформованими про специфіку діяльності підприємств, які перевіряють. Тобто, можуть упустити важливі нюанси, які є очевидними інсайдеру (англ. insider – особа, яка, відповідно свого положення, має доступ до важливої (фінансової) інформації, недоступної широкому загалу). Наприклад, – причини внутрішніх конфліктів, які повинні бути нейтралізовані завдяки роботі внутрішнього аудиту.

3. І, по-третє, через залучення зовнішніх фахівців збільшується ризик витоку з підприємства інформації про внутрішні відносини та специфічні ноу-хау, а також – комерційної інформації.

Формування внутрішнього аудиту як підрозділу контролю – досить складний процес, що вимагає вирішення ряду методологічних та організаційно-технічних проблем. На підприємствах можуть існувати кілька служб і підрозділів, що спеціалізуються на різних видах контролю, і всі вони здійснюватимуть внутрішній контроль на різних операційних напрямках та рівнях, на різних етапах контрольних процесів тих або інших видів операцій.

Функції внутрішнього контролю, які у системах тотального контролю здебільшого перекладено на органи внутрішнього контролю та на інших контролерів, у ризик-орієнтованій моделі внутрішнього контролю розподіляються між менеджерами – власниками процесів (у тому числі – відповідальних за контроль та управління ризиками) і внутрішнім аудитом.

Управління та здійснення внутрішнього контролю "вбудовується" у бізнес-процеси, а керівництво одержує від внутрішнього аудиту об'єктивну та незалежну впевненість того, що ці процеси є ефективними, а ризик обмежено прийнятним рівнем.

Результатом роботи внутрішніх аудиторів є об'єктивна оцінка діючої системи контролю, вбудованої у бізнес-процеси, та її здатність обмежувати ризики на прийнятному рівні. У випадку виявлення неприпустимих відхилень внутрішній аудитор допомагає менеджменту визначити кроки, що дозволять привести систему контролю у належний стан і забезпечити прийнятний рівень ризику.

При цьому внутрішні аудитори не обмежуються тільки перевітками. Як професіонали в області контролю вони консультують власників процесів (керівників підрозділів), рекомендуючи найбільш ефективні процедури контролю.

Основні завдання, які виконують внутрішні аудитори, відповідно до існуючої практики, можливо класифікувати, як:

– завдання з аудиту, основна мета яких – провести об’єктивний аналіз аудиторських доказів та незалежну оцінку всіх існуючих систем для надання наглядовій раді та вищому керівництву підприємства розумної впевненості у адекватності та ефективності діяльності;

– консультаційні послуги, основна мета яких – надання порад, рекомендацій та інших послуг замовникові щодо вдосконалення існуючих систем та процесів підприємства, виключаючи прийняття внутрішніми аудиторами управлінських рішень.

Завдання з аудиту, насамперед, складаються з безпосередніх аудиторських перевірок, класифікацію яких представлено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Класифікація видів внутрішнього аудиту

Вид аудиту	Зміст
<i>Фінансовий аудит</i>	Аудит роботи бухгалтерії та здійснення контрольних процедур щодо правильності складання фінансової (бухгалтерської) звітності. Спрямований на підвищення ефективності обліково-контрольної системи та, відповідно, на забезпечення достовірності фінансової звітності.
<i>Операційний аудит</i>	Аудит бізнес-процесів (операційної діяльності) господарюючого суб'єкта, наприклад, процесів постачання, виробництва та збуту. Спрямований на підвищення ефективності діяльності підприємства, зростання його конкурентоздатності.
<i>Аудит на відповідність (комплаєнс-аудит)</i>	Перевірка дотримання господарюючим суб'єктом вимог нормативної правової бази, у тому числі внутрішньої (політик, процедур, регламентів, стандартів, технічних умов тощо).
<i>Аудит прийняття управлінських рішень</i>	Включає процедури аудиторського контролю діяльності посадових осіб (суб'єктів управління) на предмет доцільності (раціональності, розумності, обґрунтованості, корисності) її результатів (ухвалених управлінських рішень).
<i>Аудит інформаційних технологій</i>	Перевірка безпеки (захищеності) інформаційних систем господарюючого суб'єкта, їхньої раціональності та ефективності використання.
<i>Аудит у сфері охорони навколишнього середовища</i>	Передбачає перевірку виконання господарюючим суб'єктом нормативів із захисту навколишнього середовища від шкідливих впливів, вимог щодо захоронення відходів та інших.

Вид аудиту	Зміст
<i>Функціональний аудит систем управління</i>	Є необхідним для оцінки продуктивності та ефективності у будь-якому функціональному розрізі. До нього, наприклад, відносяться аудиторські перевірки будь-яких операцій, проведених підрозділом (посадовою особою) відповідно до його функцій. Якість виконання функцій (наприклад, функцій планування та здійснення страхових послуг) при проведенні функціонального внутрішнього аудиту оцінюється у взаємозв'язку та взаємодії таких функцій.
<i>Організаційно-технологічний аудит систем управління</i>	Являє собою проведені органом внутрішнього аудиту контрольні заходи щодо різноманітних ланок управління на предмет їх організаційної та (або) технологічної доцільності (раціональності).
<i>Аудит видів діяльності</i>	Припускає об'єктивний розгляд і всебічний аналіз певних видів діяльності, областей бізнесу або бізнес-проектів з метою виявлення можливостей поліпшення господарської діяльності.

Під головним завданням внутрішніх аудиторів звичайно розуміють забезпечення задоволення потреб органів управління у частині надання контрольної інформації з різних питань, що їх цікавлять. Під загальною ж функцією внутрішніх аудиторів розуміють:

- оцінку адекватності систем контролю, тобто здійснення перевірок (контролю) ланок управління, надання обґрунтованих пропозицій з усунення виявлених недоліків і рекомендацій з підвищення ефективності управління;
- оцінку ефективності діяльності, тобто здійснення експертних оцінок різних сторін функціонування підприємства та надання обґрунтованих пропозицій з їх вдосконалення. Діяльність внутрішніх аудиторів для органів управління підприємством має інформаційне та консультаційне значення.

Принциповим питанням у процесі організації відділу внутрішнього аудиту є формування оптимального складу штату. Говорячи про структуру та чисельність служби внутрішнього аудиту, слід зазначити, що не існує зразка правильної організації служби. У кожному конкретному випадку структура та чисельність служби внутрішнього аудиту визначаються індивідуально на основі різних факторів (рис.2.2.).

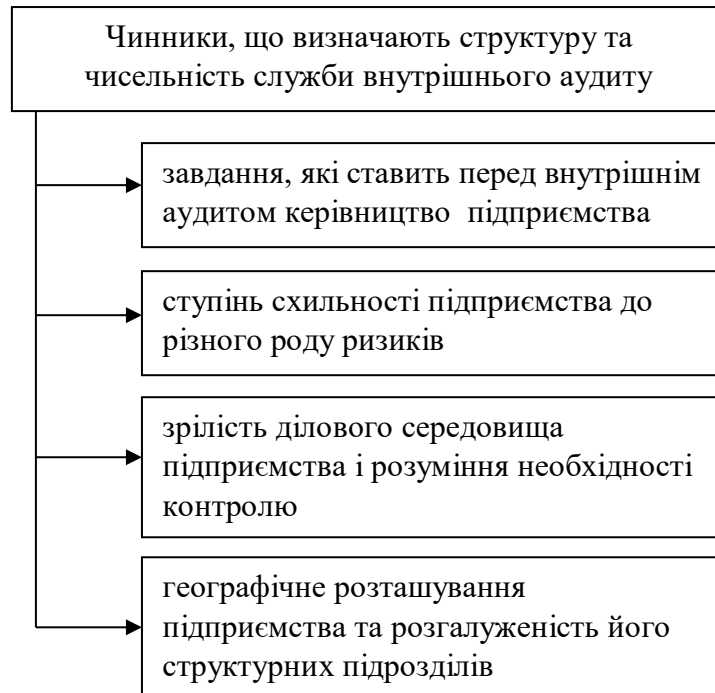


Рис.2.2. Чинники впливу на структуру та чисельність служби внутрішнього аудиту

Чисельність служби визначається, виходячи з кількості підрозділів і бізнес-процесів підприємства, витрат часу на аудит кожного з них. У свою чергу, витрати часу розраховуються з урахуванням багатьох факторів, у тому числі, складності та повноти аудиторської програми та кваліфікації аудиторів.

Найбільш економічно виправданою представляється тривимірна структура штатного розкладу служби внутрішнього аудиту, наведена на рисунку 2.3.

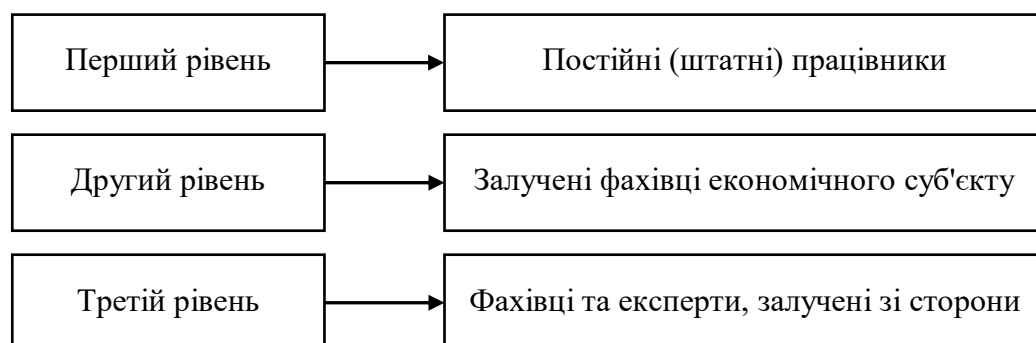


Рис.2.3. Рекомендована структура штатного розкладу служби внутрішнього аудиту

Кваліфікаційні вимоги до співробітників відділу внутрішнього аудиту мають бути закріплені у відповідному внутрішньому стандарті. У будь-якому разі, внутрішній аудитор повинен володіти знаннями трьох напрямів управлінських та суміжних галузей знань:

- професійно знати аудиторську справу, принципи, підходи і процедури аудиту;
- добре знати принципи управління, у тому числі корпоративного управління;
- мати спеціальні знання у одній з таких галузей: фінанси, право, інформаційні технології, облік, логістика, закупівлі, технологія виробництва, економіка.

Аудитор проводить перевірки різних функціональних напрямів бізнесу – процесів постачання та логістики, виробничих, маркетингу, збуту тощо. Бути фахівцем у всіх цих сферах неможливо і не є обов'язковим. Хоча освіта з бухгалтерського обліку не є неодмінною вимогою, однак, бажано, щоб фахівець володів, принаймні, базовими знаннями у цій сфері. Інакше для нього буде надзвичайно складною робота з обліковими документами.

Якщо при проведенні аудиту потребуються спеціальні знання у якій-небудь складній або специфічній області, аудитори можуть залучати зовнішніх фахівців, наприклад: професійних оцінювачів, актуаріїв, юристів, екологів тощо. Працівники служби внутрішнього аудиту можуть працювати індивідуально або створювати команди, до складу яких підбираються люди, що мають глибокі знання у необхідних дисциплінах.

Найважливішими професійними якостями фахівця служби внутрішнього аудиту є професійний скептицизм і самостійність мислення. Вони полягають у тому, що внутрішній аудитор не приймає твердження на віру, а самостійно опрацьовує фактичний матеріал, знаходячи потрібні дані та підтвердження, особисто доходить до суті речей і знаходить відповіді на питання, прислухається до власного досвіду та знань. Внутрішній аудитор

повинен мати також наступні якості та навички, більшість з яких набувається з досвідом:

- об'єктивність, неупередженість;
- уміння бути точним у висловлюваннях та скрупульозним в оцінках;
- уміння вислухати та почути осіб, робота яких підлягає перевірці, спроможність сприймати їхній погляд на речі, навіть, якщо він відрізняється від думки аудитора;
- уміння підходити до стосунків з особами, які перевіряються, винятково з робочих позицій, не проектуючи особисті почуття на аспекти робочих відносин,
- добрі аналітичні здібності: від аудитора, зазвичай, не вимагається прийняття миттєвих рішень, але мають місце великі обсяги рутинної аналітичної роботи;
- уміння чітко висловлювати та відстоювати власну точку зору.

Внутрішні аудитори повинні бути в курсі нововведень не тільки у фінансовій галузі, але й у питаннях, які стосуються діяльності підприємства в цілому.

У свою чергу керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний забезпечити необхідний рівень організації роботи своїх співробітників. З цією метою він щорічно підготовлює та подає на затвердження план аудиторських робіт і проект формування штату, планує бюджет СВА, періодично дає оцінку діяльності своїх підлеглих, а також забезпечує їх письмовими посібниками з методик та процедур внутрішнього аудиту.

Регламенти діяльності

Нормативні документи, що регламентують діяльність служби внутрішнього аудиту визначають її організаційну та технічну сторони. Регламенти створюють на основі існуючих Стандартів, нормативно-правових актів, враховуючи особливість діяльності кожного підприємства, його організаційну структуру, кваліфікації працівників служби внутрішнього

аудиту і наявності матеріально-технічної бази. Внутрішньогосподарські регламенти внутрішнього аудиту затверджує керівник підприємства, вони вводяться в дію у встановленому на підприємстві порядку, – як регламенти діяльності системи управління.

Основними ознаками внутрішньогосподарського регламенту є наступні:

1) вони повинні містити норми, що застосовуються у найбільш стандартних випадках.

2) регламенти повинні являти собою систему норм відносно різних сторін діяльності служби внутрішнього аудиту.

3) регламенти повинні бути обов'язковими до виконання працівниками, яких вони стосуються.

4) норми внутрішньогосподарського регулювання мають бути закріплені письмово.

Крім регламентів та методичних матеріалів, також необхідно мати інші документи, що встановлюють права та обов'язки як працівників, так і служби внутрішнього аудиту в цілому, окреслюють взаємодію з іншими службами. Це знаходить своє відображення у наступних документах нормативного регулювання:

- положення про службу внутрішнього аудиту;
- положення про робочу політику служби внутрішнього аудиту;
- внутрішні стандарти аудиту;
- кодекс етики;
- методики проведення перевірок;
- календарні плани роботи служби внутрішнього аудиту та її фахівців;
- вказівки з реалізації результатів проведених перевірок та моніторингу їх виконання;
- посадові інструкції внутрішніх аудиторів.

Основна умова ефективної діяльності внутрішнього аудиту підприємства – наявність специфічних засобів праці: аудиторських стандартів,

норм і правил. Внутрішні стандарти необхідні для організації ефективної роботи служби внутрішнього аудиту. В стандартах необхідно визначити основні вимоги до процесу організації та проведення внутрішнього аудиту, обсяги, цілі, методи та прийоми аудиту, можливі типи аудиторських звітів, питання методології, та інші питання які стосуються надання послуг з аудиту та консультуванню.

За допомогою стандартів внутрішнього аудиту здійснюється регулювання його діяльності (права, обов'язки та відповідальність) і взаємовідносин з іншими службами та фахівцями під час проведення аудиторської перевірки конкретної ділянки обліку або підрозділу. Стандарти внутрішнього аудиту є конкретним керівництвом при проведенні аудиту та складанні програми перевірок. Крім того, вони служать аудиторіві підтвердженням правильності виконання процедур у випадку виникнення спірних ситуацій у процесі аудиту або після нього.

Створювана на підприємстві служба внутрішнього аудиту повинна працювати на основі внутрішніх стандартів і методик, розроблених з урахуванням сучасного досвіду проведення внутрішнього аудиту, і враховувати специфіку діяльності конкретного підприємства. Всі основні цілі та принципи роботи відділу внутрішнього аудиту, порядок здійснення перевірок, відповідальність і місце відділу у організаційній структурі підприємства повинні бути описані у положенні про систему внутрішнього аудиту підприємства.

Положення про відділ (службу) внутрішнього аудиту визначає місце та роль внутрішнього аудиту в системі управління підприємством, його цілі та завдання, відповідальність і взаємовідносини з іншими відокремленими підрозділами підприємства. Основний принцип діяльності внутрішнього аудиту – незалежність, окреслюється чітким встановленням прав, обов'язків і відповідальності, підзвітністю та підпорядкованістю тільки вищим керівникам (наглядовій раді та виконавчій дирекції) підприємства.

Посадові інструкції працівників служби внутрішнього аудиту описують їх кваліфікаційні вимоги та регламентують права, обов'язки та відповідальність.

Календарні та індивідуальні плани містять види робіт відділу внутрішнього аудиту в цілому та його фахівців.

Методичні посібники з питань аудиторських перевірок включають систему прийомів і процедур перевірки обґрунтованості та законності, повноти та своєчасності, вірогідності та реальності операції.

Методичне забезпечення діяльності служби внутрішнього аудиту може включати:

- аудиторські стандарти щодо проведення різних перевірок службою внутрішнього аудиту;
- стандарти внутрішнього аудиту, що забезпечують дотримання вимог законодавства;
- норми, правила, посібники застосування аудиторських процедур для різних типів аудиторських завдань;
- методичні рекомендації з проведення внутрішнього аудиту та одержання аудиторських доказів;
- критерії визначення достатності та відповідності аудиторських доказів за кожним типом аудиторських завдань;
- методичні рекомендації з перевірки дотримання нормативно-правових актів, відповідності та застосування внутрішніх регламентів;
- методичні рекомендації з реалізації результатів аудиторської перевірки, з розробки пропозицій для керівництва підприємства та впровадження розроблених рішень;
- типові форми звітів внутрішніх аудиторів про проведені перевірки, консультації та видані рекомендації.

Визначення ступеня інтеграції служби внутрішнього аудиту з іншими відділами структури управління підприємством.

У процесі функціонування служба внутрішнього аудиту взаємодіє практично з усіма відділами та службами підприємства. Внутрішній аудит є досить тісно пов'язаним з обліково-аналітичними, виробничими та управлінськими процесами. Так відбувається тому, що до внутрішнього аудиту пред'являються більш жорсткі вимоги порівняно з вимогами до зовнішнього аудиту.

Однак, на прийняття управлінських рішень та на їх результат впливає не тільки достовірність, але й форма представлення інформації. Важливим наслідком цього є той факт, що інформаційний обмін служби внутрішнього аудиту та інших служб підприємства, у тому числі – підрозділу з бухгалтерського обліку, повинен будуватися на взаємно-зворотних потоках інформації, які служать базою для здійснення контрольних, аналітичних, консалтингових функцій внутрішнього аудиту. Це стосується первинної та агрегованої інформації, а також оперативних, планових, нормативно-довідкових даних, класифікаторів техніко-економічної інформації, систем документації (уніфікованих і спеціальних) тощо.

Структурні підрозділи організації є зобов'язаними створювати внутрішнім аудиторам умови для своєчасного та повного проведення перевірки, представляти документи відповідно до запитаного переліку, давати, на запит служби внутрішнього аудиту, роз'яснення та тлумачення в усній та письмовій формі. Фахівці підрозділів, які підлягають перевірці, зобов'язані сприяти в здійсненні аудиту, оперативно усувати виявлені порушення, не допускати обмеження кола питань, що піддаються аудиторській перевірці.

Тому у якості окремого етапу його організації пропонується визначення місця служби внутрішнього аудиту та ступеня її інтеграції з іншими відділами та службами (рис.2.4).

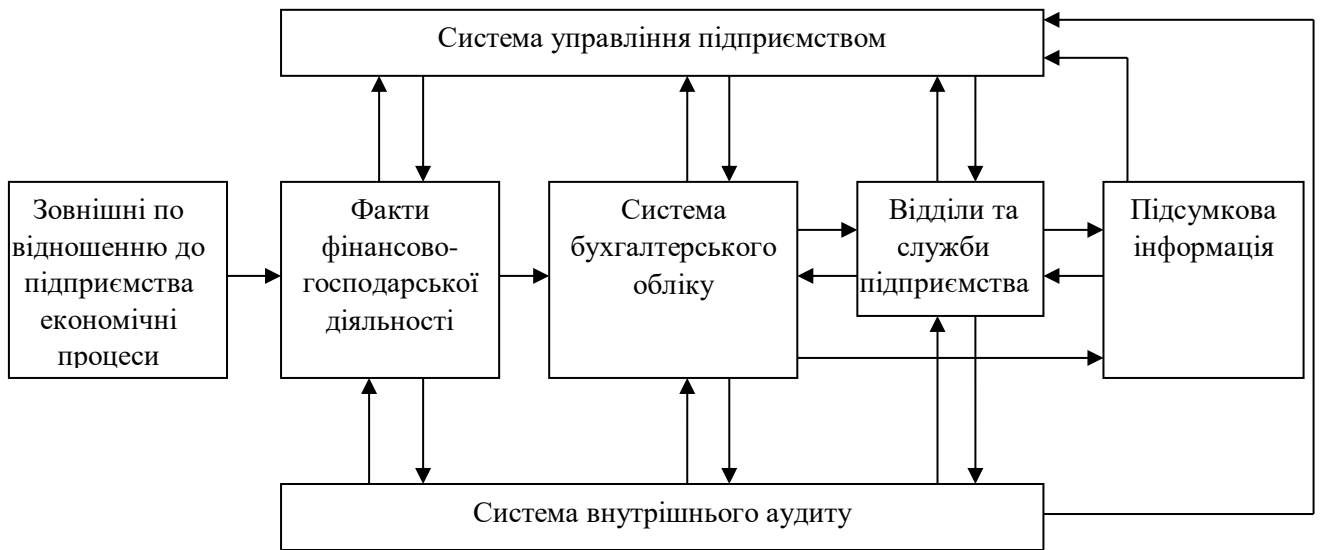


Рис. 2.4. Місце служби внутрішнього аудиту в системі управління підприємством та ступінь її інтеграції з іншими відділами та службами

Для організації ефективної роботи служба внутрішнього аудиту повинна мати відповідну форму управління. На наш погляд система управління служби внутрішнього аудиту повинна включати основні елементи, що їх подано у вигляді управлінської моделі, представленій на рисунку 2.5.

Узагальнюючи вищевикладене, зазначимо, що визначення ролі служби внутрішнього аудиту для діяльності підприємства, розміщення служби внутрішнього аудиту в організаційній та управлінській структурі, основні функціональні обов'язки, чисельність і кваліфікація персоналу, матеріально-технічне забезпечення, порядок функціональної та адміністративної підпорядкованості, особливості взаємодії з іншими структурними підрозділами підприємства залежать від багатьох факторів.

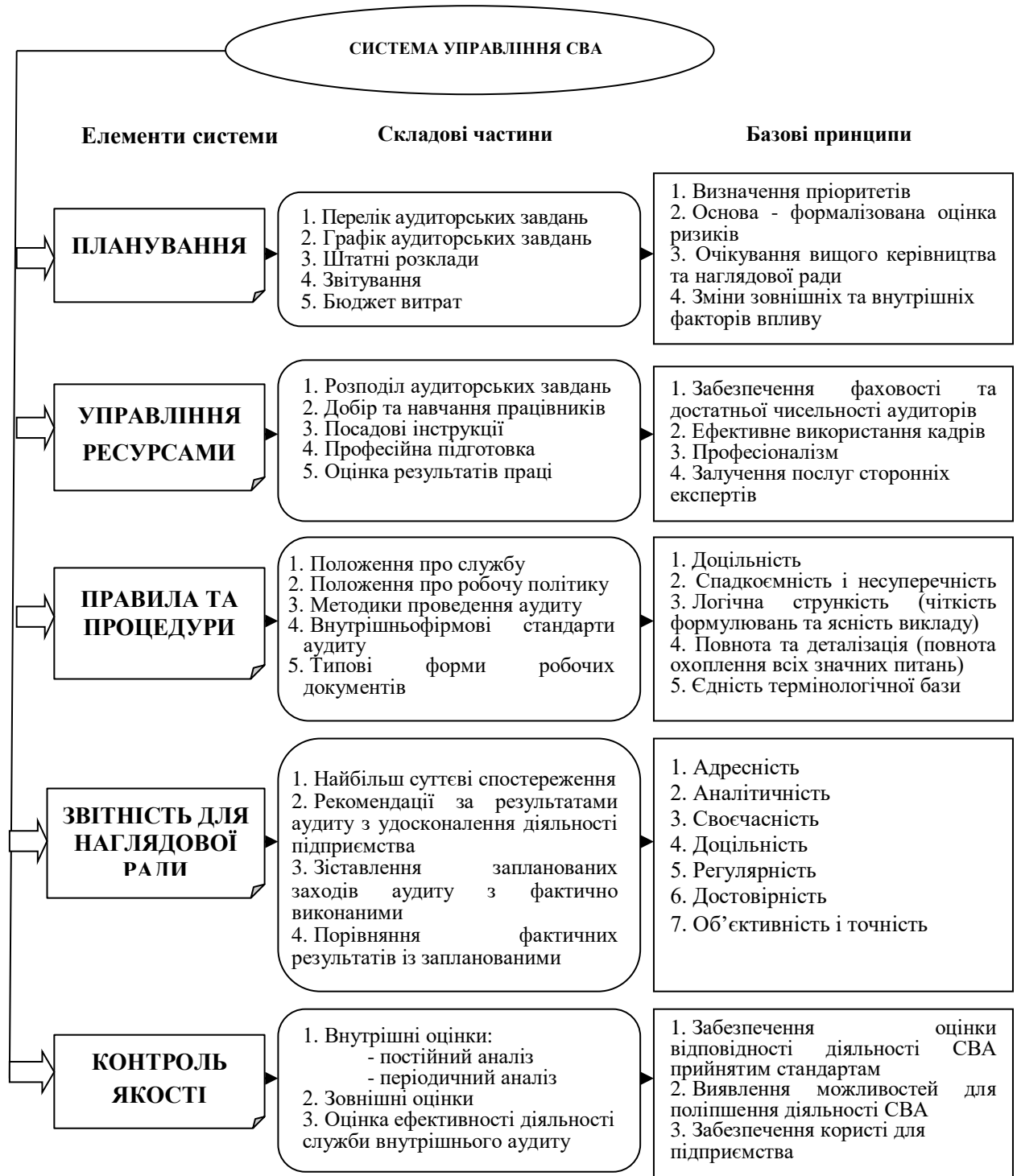


Рис.2.5. Модель управління діяльністю служби внутрішнього аудиту

Це, насамперед, цілі та основні функціональні завдання служби внутрішнього аудиту. А також організаційно-правова форма, галузеві особливості, оргструктура, масштаби та види діяльності підприємства,

географічне розташування, наявність відокремлених підрозділів, розуміння управлінського персоналу ролі та можливостей служби внутрішнього аудиту.

2.2. Методика внутрішнього аудиту діяльності підприємства

Сучасні умови господарювання характеризуються постійним збільшенням економічної інформації як тієї, що надходить із зовнішнього середовища, так і тієї, що з'являється на внутрішніх рівнях підприємства. Економічна інформація є базою для обґрунтування управлінських рішень, що приймаються її користувачами. Інформаційний ризик у прийнятті управлінських рішень є однією з найбільш серйозних та актуальних проблем сучасного менеджменту. Таким чином, багаторазово зростає необхідність дієвого контролю повноти та достовірності поточної та звітної економічної інформації.

Об'єктивна необхідність удосконалювання процесів управління, у свою чергу, супроводжується переглядом ролі інструментів підготовки інформаційного забезпечення зазначеного процесу. Як закордонні, так і вітчизняні вчені вважають, що одним з найважливіших інструментів вирішення подібних проблем може бути сучасний внутрішній аудит, здатний на базі високого професіоналізму та набору прийомів і методів, властивих виключно йому, не тільки перевіряти та оцінювати ту або іншу проблемну ситуацію, але й визначати тенденції її майбутнього розвитку, а також – генерувати відповідні управлінські рекомендації. Однак, внутрішній аудит у цьому випадку повинен виступати не органом, що тільки констатує, контролює та підтверджує факти, які вже звершились (історичну інформацію), але й функцією, що різнобічно досліджує, консультує, діяльність якої є орієнтованою на майбутнє.

Внутрішній аудит виконує різноманітні завдання на виконання своєї основної мети, яка полягає в допомозі керівництву підприємства досягати

запланованих цілій. Одним з типів завдань, які виконує внутрішній аудит, є внутрішній аудит фінансової звітності. Це аудит фінансово-господарської діяльності підприємства з метою перевірки достовірності та цілісності звітної фінансової інформації та підтвердження ефективності заходів контролю щодо забезпечення збереженості активів підприємства. При цьому внутрішній аудит фінансової звітності, який є основним завданням зовнішніх аудиторів, для внутрішніх аудиторів також є одним з ключових обов'язків, особливо у тих областях, які можуть не надто ретельно перевірятися зовнішніми аудиторами.

Відповідальність за вибір належної облікової політики, формування звітності та її подання несе керівництво підприємства. Обов'язком внутрішнього аудитора щодо цих процесів є забезпечення для керівників та комітету з аудиту достатніх і розумних гарантій, що процеси контролю даної сфери належним чином розроблено та впроваджено.

Процеси контролю повинні бути адекватними, щоб забезпечити запобігання та своєчасне виявлення: значних помилок, відхилень від стандартів, невірних припущень, оцінок та інших подій, що можуть потягти похибки або появу оманливої інформації у фінансових звітах чи у інших документах, які розкривають інформацію підприємства.

Керівник служби внутрішнього аудиту, з метою надання підтримки процесам корпоративного управління, сприяння наглядовим функціям комітету з аудиту, а також – забезпечення достовірності та цілісності фінансових звітів, повинен:

1. Забезпечити інформацію, що відповідає б цілям призначення зовнішнього аудиту.

2. Координувати плани, обсяги робіт із зовнішніми аудиторами.

3. Передавати інформацію, необхідну для спостережень зовнішніх аудиторів та комітету з аудиту, щодо правил бухгалтерського обліку, застосовуваних на підприємстві, компонентів фінансової звітності та незвичайних або складних фінансових операцій або подій.

4. Брати участь у процедурах перевірки та аналізу фінансової звітності, оцінки якості фінансових звітів разом з комітетом з аудиту, керівниками та зовнішніми аудиторами.

5. Оцінювати адекватність і дієвість системи внутрішнього контролю підприємства, особливо – тих процедур контролю, які є безпосередньо пов'язаними з процесами створення фінансової звітності.

6. Проводити моніторинг дотримання керівниками кодексу поведінки, прийнятого на підприємстві, та забезпечувати надання гарантій щодо дотримання співробітниками встановлених етичних та інших норм поведінки.

7. Проводити перевірку достовірності та цілісності операційної та фінансової інформації, представленої у звітах.

8. Проводити оцінку доречності та адекватності кількісних вимірів і допущень, що їх використано при підготовці операційної та фінансової звітності.

9. Надавати гарантії щодо того, що оцінки та допущення, включені до фінансових документів, відповідають правилам їх застосування.

10. Оцінювати процеси підготовки, перевірки, затвердження та занесення записів до бухгалтерських документів.

11. Оцінювати адекватність та ефективність системи контролю бухгалтерської служби підприємства.

У відповідності до вищевикладених завдань внутрішніх аудиторів у сфері аудиту фінансової звітності, представимо його у складі трьох основних елементів, організованих у модель, подану на рисунку 2.6.

Первинний облік являє собою повноцінну і фундаментальну складову бухгалтерського та управлінського обліку. У теорії бухгалтерського обліку первинний облік традиційно представлено початковою стадією облікового процесу. Вона включає "документування операцій... (тобто: спостереження, вимірювання і запис операцій у регістри), подання, обробку та рух первинних документів аж до моменту здавання їх до архіву" [10, с. 26]. Разом з тим багато



Рис. 2.6. Модель внутрішнього аудиту фінансової звітності (авторська розробка)

спеціалістів визначають первинний облік як самостійну систему, яка потребує належної організації та має свої закони, особливості та зв'язки – внутрішні та зовнішні. Як приклад можна привести визначення первинного обліку, що дає З.В. Кир'янова [51, с. 12]: "первинний облік являє собою єдину, повторювану в часі, організовану систему збору, вимірювання, реєстрації, нагромадження інформації, а в умовах автоматизованих систем управління – її передачі та первинної обробки".

Первинний облік є першою стадією бухгалтерського обліку, але, крім того, він є основою управлінського обліку, базою регулярного економічного аналізу, предметом внутрішнього та зовнішнього контролю. Пропонуємо використовувати систему первинного обліку у якості бази для аналізу та оцінки у ході планування та проведення аудиторських перевірок, а також – у якості самостійного об'єкту внутрішнього аудиту в ході проведення ряду аудиторських завдань.

Розуміння системи бухгалтерського обліку вимагає аналізу та оцінки організації підготовки, обігу та зберігання документів, що відображають господарські операції, тобто аналізу та оцінки системи первинного обліку підприємства. Однак цьому питанню (тобто – саме перевірці організації системи первинного обліку в ході аудиту) у вітчизняній практиці аудиту приділено недостатньо уваги. При цьому неможливо стверджувати, що тему аудиту первинного обліку зовсім не освітлено в теорії аудиту. Практично всі автори віддають належне значення оцінці первинного обліку на підприємстві у ході аудиту, однак, відносно напрямків перевірки організації первинного обліку, практичних розробок – недостатньо та присутній досить вузький підхід.

Треба відзначити, що нині є відсутнім системний підхід до проведення аудиту систем первинного обліку. Теорія аудиту обмежується аналізом

документообігу (причому найчастіше – лише з точки зору контролю за його виконанням) і правильності оформлення первинних облікових документів. При цьому графіки документообігу (а точніше, їхня наявність) піддаються перевірці на етапі аудиту облікової політики (та інших загальних питань), а перевірка контролю їх дотримання та правильності оформлення первинних документів – у ході проведення аналітичних процедур по розділах бухгалтерського обліку. У результаті аудит організації системи первинного обліку носить фрагментарний характер, тоді як комплексна перевірка цієї системи могла б принести набагато більше користі як на етапі планування аудиту, так і в ході проведення аудиторських перевірок. Адже, крім відсутності графіків документообігу, їхнього недотримання та неправильно оформлених документів, у системі первинного обліку існує цілий ряд факторів, здатних вплинути на достовірність обліку та звітності. Серед них – помилки та навмисні перекручування на стадії збору і реєстрації первинної інформації, невірна інтерпретація та, відповідно, фіксація у документах оперативних фактів (при цьому графіки документообігу можуть бути дотриманими, а документи оформленими за всіма правилами) і багато чого іншого.

Таким чином, як вірно помітив Е.М. Гутцайт, інформація, що виходить із системи первинного обліку, "...а не тільки бухгалтерська звітність, може бути у тім або іншій ступені недостовірною, тому, за наявності суспільної потреби, природно, її слід піддати незалежній перевірці. І зробити це, за великим рахунком, крім аудиторів, немає кому" [25, с. 24].

Однак, перш ніж приступити до опису методики проведення перевірки системи первинного обліку, необхідно піддати цю систему всебічному аналізу з метою визначення її характерних рис, структури, завдань, факторів, що впливають на її функціонування тощо.

Першим кроком для виконання названих завдань є визначення структури системи первинного обліку (рис. 2.7).

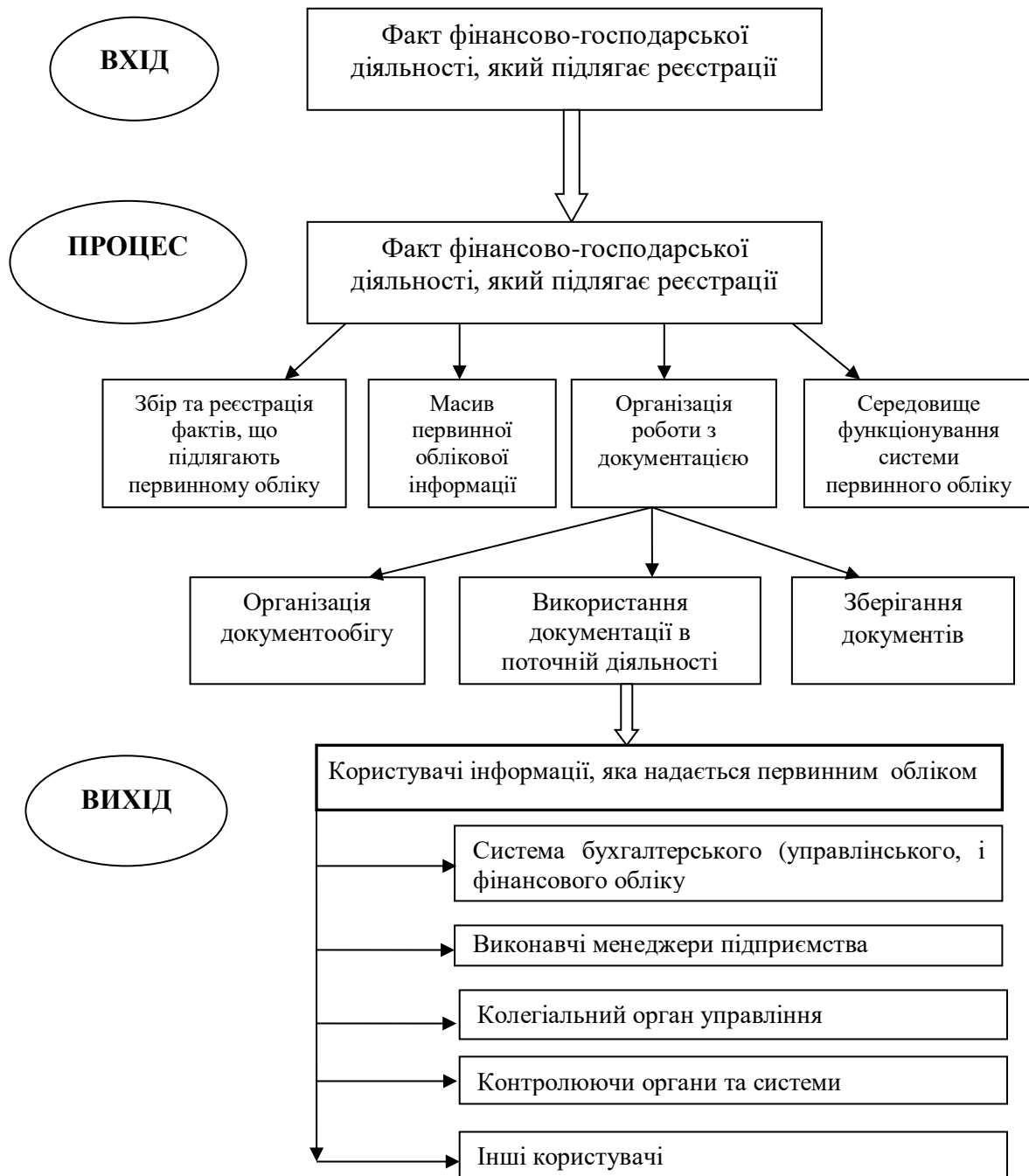


Рис. 2.7. Структура системи первинного обліку

Як видно з рисунку, система первинного обліку включає наступні взаємодіючі та взаємозалежні елементи:

1. Збір та реєстрація оперативних фактів, що підлягають первинному обліку.
2. Масив первинної облікової документації.
3. Середовище функціонування системи первинного обліку.
4. Організація роботи з документацією.

Перші три елементи є найбільш статичними та представляють об'єктивну даність для керівництва підприємства (за винятком внутрішніх факторів середовища функціонування системи первинного обліку). Останній елемент – динамічна складова системи первинного обліку, здатна оперативно змінюватися під впливом керівного органу підприємства.

При здійсненні оцінки системи бухгалтерського обліку, аудиторів варто враховувати, що частка первинної інформації підприємств зазвичай становить до 60-70 % загального обсягу облікової інформації. З цього випливає, що якість первинної інформації істотно впливає на якість бухгалтерського та оперативного обліку. Імовірність появи перекручувань інформації у системах первинного обліку за деякими оцінками перевищує припустимі значення у сотні разів. Тому внутрішнім аудиторам особливу увагу необхідно звертати на причини виникнення неякісної первинної інформації. Найбільш значне поширення мають інформаційні недоліки, пов'язані з людським фактором. Відсутність продуманої системи контролю процесів збору, реєстрації та первинної обробки інформації, нечітко відбудована система взаємин і відповідальності, прорахунки нормування та неналежні методи обрахунку оплати праці сприяють виникненню неякісної інформації. До явної фальсифікації інформації, тобто, до злісного, навмисного перекручування даних з корисливою метою призводить відсутність чітко закріплених прав, обов'язків, функцій і відповідальності працівників щодо

первинного обліку, невідповідність дій працівників або господарських операцій підприємства.

Значний збиток наносить фальсифікація первинної інформації, – прихована або явна. Найчастіше фальсифікація є пов'язаною з:

- порушенням строків подання інформації;
- невідображенням або неповним відображенням інформації у первинних документах;
- перекручуванням інформації за домовленістю із зацікавленими підрозділами чи особами;
- зловмисною втратою первинної інформації;
- помилками або неправильним оформленням первинних документів;
- складанням підроблених документів зі сфальсифікованими: текстом, цифровими записами, підписами, печатками тощо (матеріальна підробка) або зовні вірно оформлених документів, які проте містять дані, що не відповідають дійсності (інтелектуальна підробка).

Вагоме значення для якості інформації мають технологічні та організаційні чинники:

- недостатнє врахування технологічних особливостей виробництва при виборі контрольних точок та контрольованих параметрів;
- відсутність належного інструктивного та програмного забезпечення фахівців обліку та контролю;
- ускладнення режимів експлуатації обчислювальних систем і розширення числа користувачі, які мають безпосередній доступ до інформації тощо.

Тому, при проведенні аудиту фінансової звітності, внутрішні аудитори важливе значення повинні надавати питанням перевірки систем первинного

обліку. Загальну технологію проведення внутрішнього аудиту системи первинного обліку на підприємстві подано на рисунку 2.8 .



Рис.2.8. Технологія внутрішнього аудиту системи первинного обліку

Успішне вирішення завдань, поставлених перед керівними органами підприємства, вимагає досконалої економічної інформації. Близько 90 % такої інформації надають облікові бази підприємства (бухгалтерська, управлінська, виробнича тощо), діяльність з контролю та аналізу. Тому для підприємства є необхідною система інформації, здатна повністю відображати фінансово-господарську діяльність, відповідати потребам кожного рівня управлінської ієрархії та бути основою для системного аудиту. Це особливо важливо, коли діє концепція системних ризико-орієнтованих методів проведення аудиторських перевірок.

Імовірнісний підхід, що базується на урахуванні ступеня ризику, надає більшу вагу аудиторським доказам, отриманим не тільки від вивчення систем обліку та внутрішнього контролю, але й від проведення процедур аналізу з урахуванням чинників внутрішніх ризиків. У зв'язку з цим аудитор має зосередити увагу на засобах внутрішнього контролю, призначених для виявлення помилок, попередження зловживань і забезпечення повноти облікових записів. Зокрема, – на вибірковому дослідженні, як засобі одержання вагомих доказів.

Необхідно виходити з того, що система внутрішнього контролю повинна являти собою виважену сукупність: організаційну структуру, методики і процедури, прийняті керівництвом підприємства у якості механізму ефективного ведення господарської діяльності. Дана система є покликаною забезпечувати всередині підприємства:

- дотримання вимог законодавства;
- точність і повноту документації обліку, зокрема – бухгалтерського;
- своєчасність підготовки достовірної звітності, зокрема – бухгалтерської;
- запобігання помилок і перекручувань;
- виконання наказів і розпоряджень;

– забезпечення збереженості майна та інших активів тощо.

Внутрішній аудитор також оцінює систему бухгалтерського обліку, та за результатами готує звіт про відповідність, надійність та ефективність системи. Під системою бухгалтерського обліку підприємства розуміють певну послідовність завдань та структуру записів суб'єкта господарювання, причому, за допомогою останньої відображають операції, тобто вона є засобом ведення обліку. В системі бухгалтерського обліку ідентифікують, аналізують, класифікують, записують, розраховують, підсумовують та відображують у звітності фінансово-господарські операції та інші події.

В системі бухгалтерського обліку за допомогою конкретних форм і методів, здійснюється облік майна, зобов'язань і господарських операцій. На підставі первинних документів відбувається відображення операцій в облікових регістрах, відповідно до яких є можливим і формування фінансової звітності.

Якість та надійність функціонування систем первинного та бухгалтерського обліку визначає характер, цілеспрямованість, обсяги та тривалість процедур аудиторських перевірок за суттю та на відповідність.

Перевірки за суттю — це процедури, розроблені для виявлення помилок, здатних чинити безпосередній вплив на вірність сальдо, – грошового показника стану активу, розрахунків тощо, який міститься у бухгалтерській звітності. Ціль перевірок полягає у визначенні того, чи було господарські операції належним чином санкціоновано, чи їх вірно відображено, обраховано та узагальнено у журналах, а також, – чи вірно перенесено їх до регістрів синтетичного обліку та головної книги (відображено у комп'ютеризованій системі бухгалтерського обліку). Ефект перевірок господарських операцій за суттю виражається у тім, що вони дозволяють з'ясувати обґрунтованість сум, відображених у документах, фактичну наявність активів, точність грошових сум на кореспондуючих рахунках тощо.

Перевірки на відповідність — це процедури, спрямовані на вивчення відповідності здійснених операцій чинному законодавству, на з'ясування, чи не містить бухгалтерська звітність істотних перекручувань. У ході процедур оцінюється вплив невиконання вимог нормативних актів на достовірність відомостей, можливість накладання штрафних санкцій, загроза щодо відчуження майна або припинення діяльності економічного суб'єкта тощо.

Оцінка системи бухгалтерського обліку, як показують дослідження економічної літератури та особиста практика автора, в умовах ризик-орієнтованої концепції внутрішнього аудиту може бути здійснена різними способами. Найбільш обґрунтованим видається групування оціночних методів та послідовність розуміння системи бухгалтерського обліку, представлені на рис.2.9.

Методика ведення обліку, організація праці бухгалтерів та оцінка ефективності їхньої роботи повинні розглядатися як підґрунтя для оцінювання систем внутрішньогосподарського контролю, якості його функціонування, планування аудиту, визначення обсягів та видів аудиторських завдань.

Аудитор повинен мати достатню гарантію того, що дані облікових оцінок та облікова система, на яких ґрунтується його думка, правдиво відображають результати господарювання та дійсний фінансовий стан.

Особливу увагу необхідно звертати на критичні області (ключові моменти) обліку, де ризик виникнення помилок або перекручувань бухгалтерської інформації є особливо великим. Як виявлено у ході дослідження, найбільш типовими помилками та перекручуваннями є наступні:

- здійснення бухгалтерських проведень, не заснованих на первинних або зведених документах;
- оформлення бухгалтерських проведень з кореспонденцією рахунків, яка суперечить Плану рахунків бухгалтерського обліку;

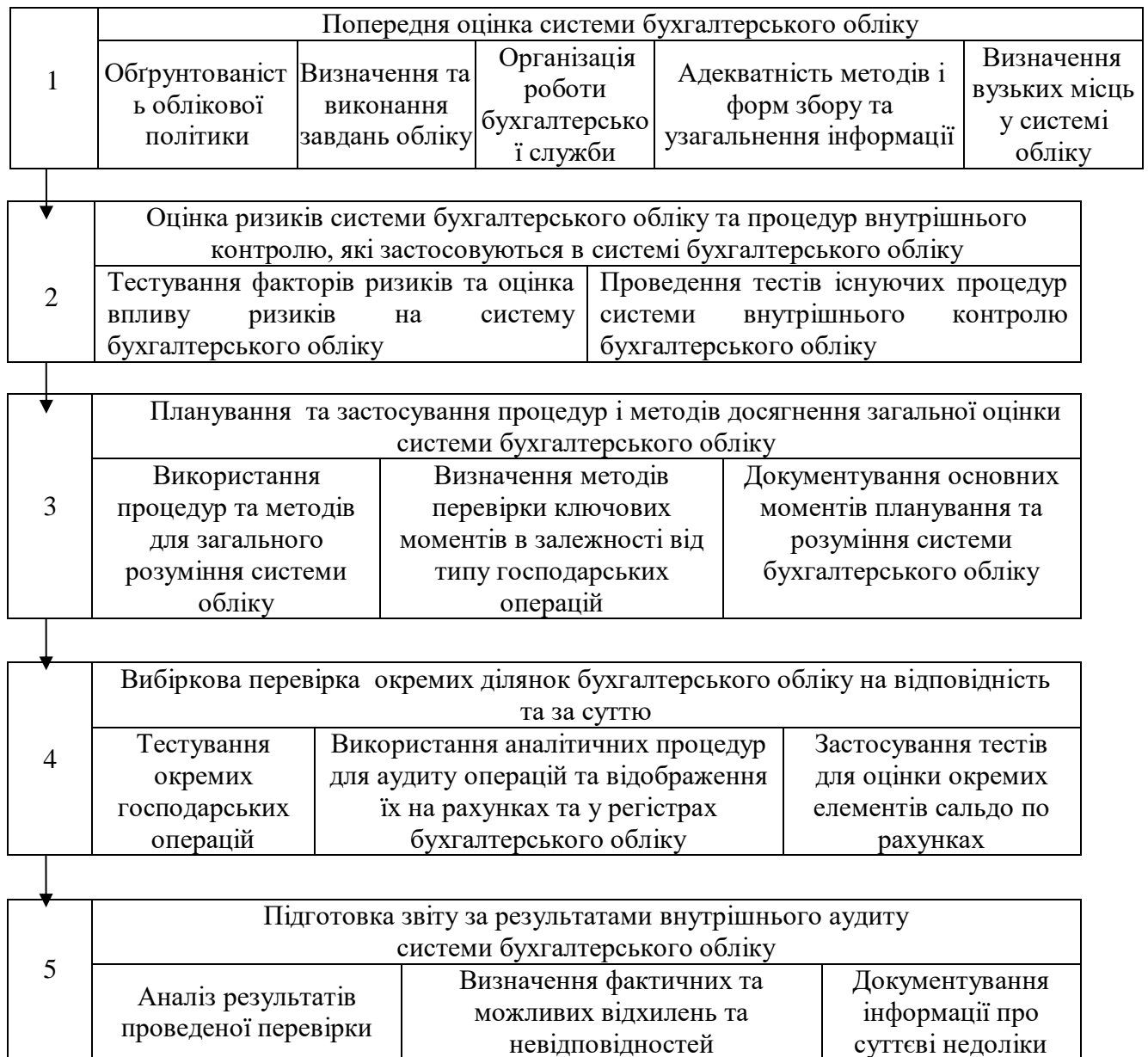


Рис. 2.9. Модель внутрішнього аудиту системи бухгалтерського обліку

– здійснення виправлень бухгалтерських проведення (сторно) без документальних підстав і справжньої необхідності;

– відсутність необхідних записів: у картках аналітичного або регістрах синтетичного обліку, у оборотних відомостях, у Головній книзі або реєстраційному журналі;

- наявність кредитового сальдо на активних та дебетового сальдо – на пасивних рахунках;
- необґрунтоване згортання сальдо активно-пасивних рахунків;
- невірні підрахунки підсумків, невірне перенесення даних з однієї сторінки реєстру на іншу;
- неузгодженість відображення однієї операції у різних облікових реєстрах;
- включення у накопичувальні та групувальні відомості, журнали-ордери записів, непідтверджених первинними документами;
- неузгодженість звітних даних з даними поточного бухгалтерського обліку, а також з показниками, що містяться у різних звітних формах.

Операції, приховані за дефектними записами облікових реєстрів, повинні привертати особливу увагу аудитора, ретельно вивчатися з використанням різних прийомів та дотриманням наступного алгоритму перевірки: виявлення та вивчення ознак, що вказують на порушення → з'ясування причин та обставин, пов'язаних з виникненням фактів порушень (шахрайств) та фальсифікацією в обліку → планування аудиторської перевірки з урахуванням змісту порушень → виявлення та оцінка ризику неефективного функціонування ділянки бухгалтерського обліку, де припущено зловживання → аудиторська перевірка із застосуванням необхідних прийомів та процедур щодо порушень та відповідне документування → вартісна оцінка впливу шахрайства та помилок на фінансову звітність → інформування керівництва підприємства про виявлене шахрайство або помилки → виправлення в обліку допущених викривлень → оформлення звіту (аудиторського висновку).

Дослідження стану облікових систем на підприємствах дає можливість виокремити три види навмисних і ненавмисних помилок, що припускаються у бухгалтерському обліку. До них варто віднести:

- 1) навмисні помилки, здійснені в корисних цілях;
- 2) ненавмисні перекручування внаслідок: недостатнього знання законодавчих документів, арифметичних або логічних помилок у облікових записах та розрахунках, невірного відображення господарських операцій або стану майна;
- 3) принципово невірний вибір облікової політики щодо основних елементів обліку, який сприятиме погіршення фінансового стану та результатів діяльності.

Знання можливих помилок і слабких місць у роботі підприємства та ступеня їхнього впливу на фінансові результати дозволяють аудитору оцінити систему бухгалтерського обліку, самостійно сформулювати мету та програму аудиторських перевірок, розробити власні процедури та прийоми аудиту, визначити ризики аудиторської діяльності.

При проведенні внутрішнього аудиту стану бухгалтерського обліку підприємства розкриваються наступні основні питання:

- форма ведення бухгалтерського обліку;
- відповідність ведення бухгалтерського обліку вимогам Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" та національним П(С)БО;
- стан та якість обліку порівняно до стандартів, своєчасність складання та надання бухгалтерської, статистичної та податкової звітності;
- правильність застосування підприємством облікових оцінок та облікової політики, обґрунтування змін методів оцінювання та політики, відображення змін згідно з П(С)БО;

- висновок щодо проведення обов'язкової річної інвентаризації, якості її проведення та відображення результатів у обліку;
- ефективність внутрішнього контролю системи бухгалтерського обліку;
- достатність та якість комп'ютеризації обліку;
- пристосування форм обліку та облікової політики до особливостей діяльності підприємства;
- суцільність документального оформлення господарських операцій;
- взаємозв'язок та спадковість документів: від первинних до бухгалтерської звітності;
- виявлення типових помилок та порушень.

Систему бухгалтерського обліку можна вважати ефективною, якщо, в частині відображення господарських операцій, вона відповідає наступним вимогам:

- 1) відображення операцій у обліку правильно відображає період їх здійснення та фіксує вірні суми (дотримання вимог оцінки та існування);
- 2) господарські операції є відображеними на рахунках бухгалтерського обліку вірно та відповідно до діючих нормативних положень і облікової політики (дотримання вимог подання та розкриття інформації);
- 3) зафіксовано усі деталі операції, які мають суттєве значення для обліку та звітності (дотримання вимог наявності);
- 4) обмежено можливості зловживань (дотримання вимог прав та обов'язків, повноти інформації тощо).

При проведенні внутрішнього аудиту бухгалтерського обліку особливу увагу слід приділяти оцінці адекватності та ефективності систем внутрішнього контролю, а особливо – тим її елементам, які стосуються організації та контролю облікових процесів та процесів складання фінансової звітності.

Процедури внутрішнього контролю, застосовні до системи бухгалтерського обліку, є покликаними сприяти досягненню таких цілей:

- підтвердження факту здійснення операції за загальним або спеціальним дозволом керівництва;
- забезпечення своєчасного обліку всіх операцій у точних сумах, на відповідних рахунках та у відповідних звітних періодах, що дає можливість готувати фінансову звітність відповідно до існуючих П(С)БО;
- можливість доступу до активів та записів лише у межах компетенції працівника або за дозволом керівництва;
- періодичне зіставлення кількісно-сумових показників щодо активів, які перебувають на обліку, з фактично наявними активами, та прийняття відповідних заходів щодо виявлених відхилень.

Під системою внутрішнього контролю щодо бухгалтерського обліку розуміють політику і процедури, прийняті менеджментом підприємства з метою забезпечення: ефективного ведення фінансово-господарської діяльності; збереження активів; запобігання фактам шахрайства та помилкам; точності та повноти облікових записів; своєчасної підготовки достовірної фінансової звітності. Тобто, така система має забезпечити всередині підприємства виконання його цілей з дотриманням вимог зовнішнього середовища.

Система внутрішнього контролю охоплює й інші категорії, які є безпосередньо пов'язаними з функціями облікової системи, наприклад, такі як "середовище контролю" та "процедури контролю".

У процесі отримання уявлення про систему бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства, необхідного для планування аудиторської роботи, аудитор отримує знання про структуру вказаних систем та їх функціонування. Широке розуміння фахівцем з внутрішнього аудиту

системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, як правило, набувається на основі попереднього досвіду роботи та поступово доповнюється новим досвідом:

- перевірки окремих елементів вищезгаданих систем;
- спостереженнями за важливими економічними процесами, наприклад, шляхом участі в інвентаризації;
- запитами до відповідних представників керівництва, персоналу, який виконує керівні та контрольні функції;
- роботою з певною документацією, наприклад, з інструкціями зі внутрішнього контролю, положеннями про службові обов'язки, посадовими інструкціями тощо;
- вивченням документів та записів, що здійснюються протягом функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- здійсненням необхідних розрахунків, наприклад, втраченої вигоди, можливих фінансових санкцій тощо;
- проведенням аналітичних процедур, наприклад, проведенням експрес-аналізу або поглибленого аналізу фінансового стану.

Аудитору необхідне розуміння системи бухгалтерського обліку в достатньому обсязі, щоб мати змогу визначити:

- основні класи операцій, які виконуються суб'єктом господарювання;
- адміністрування та санкціонування операцій;
- суть облікових записів, підтверджувальних документів та рахунків, фінансових звітів;
- процеси ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності від моменту ініціювання суттєвих операцій (та інших подій) до моменту їх внесення до фінансових звітів.

Аудиторів необхідно отримати розуміння контрольного середовища та процедур контролю, достатнє для оцінки стану внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, відповідальності та вжитих заходів. Оскільки процедури контролю мають знаходитися у тісному взаємозв'язку з контрольним середовищем та системою бухгалтерського обліку, певні знання можуть бути отримані у процесі вивчення аудитором контрольного середовища та системи бухгалтерського обліку. При розробці загального плану аудиту не потребується розуміння абсолютно всіх процедур контролю.

Внутрішній аудит фінансової звітності може організовуватися та виконуватися різними способами. Це може бути:

- внутрішній аудит окремих статей або класів операцій системи бухгалтерського обліку;
- аудит фінансової звітності за певні періоди часу;
- аудит окремих циклів господарських операцій.

Вибіркова перевірка господарських операцій, сальдо рахунків і даних реєстрів, збір, документування та оцінка доказів являють собою докладні аналітичні процедури щодо перевірки сальдо та (або) обігу по рахунках. Проводяться вони з метою підтвердження достовірності інформації, яку сформовано та представлено у фінансової звітності.

Перевірки господарських операцій рекомендується проводити з використанням циклічного підходу (аудит за циклами фінансово-господарської діяльності, виробничими циклами, циклами господарських операцій тощо).

Вирізняють групи основних циклів – від трьох (цикл купівлі сировини, цикл виробництва, цикл одержання доходу) до майже десяти етапів [12]. Загальноприйнята послідовність етапів включає:

- цикл придбання (закупівель);

- цикл виробництва (надання послуг);
- цикл продажів та формування фінансових результатів (одержання доходу);
- цикл розрахунків (цикл оплати);
- цикл використання прибутку та формування капіталу;
- цикл інвестування.

У даній класифікації використовується сформоване загальноприйняте поняття "цикл господарських операцій", хоча фактично названі вище розділи – це елементи єдиного циклу фінансово-господарської діяльності. Представлена структура господарських операцій, циклічно повторюючись, містить усі бізнес-процеси підприємства та співвідноситься з об'єктами бухгалтерського обліку.

Дані цикли можна розширити та доповнити циклами декількох підрівнів, як представлено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Етапи аудиторської перевірки за циклами господарських операцій

Цикли першого рівня	Цикли другого рівня	Цикли третього рівня
1. Цикли виробничої діяльності		
1.1. Цикл придбання ресурсів	Закупівля матеріалів, сировини Послуги, оренда тощо залежно від специфіки діяльності	Відповідно до груп сировини, матеріалів, постачальників тощо. Залежно від суттєвості й організації обліку
1.2. Цикл використання ресурсів	Використання матеріалів Використання праці, інших ресурсів, залежно від специфіки діяльності	По виробничих процесах (переділки тощо), по видах продукції, по підрозділах (цехах) тощо.
1.3. Цикл продажів	По сегментах ринку	По видах продукції, по групах покупців тощо.
1.4. Цикл розрахунків	За групами покупців та договірними умовами	По сегментах ринку, по видах продукції, по покупцях, по строках

Цикли першого рівня	Цикли другого рівня	Цикли третього рівня
2. Цикли інвестиційної діяльності		
2.1. Цикл придбання активів	Придбання основних засобів Створення основних засобів Придбання нематеріальних активів Фінансові вкладення тощо	По видах активів, по сегментах діяльності, по підрозділах або проектах, залежно від істотності та організації обліку
2.2. Цикл використання активів	Амортизація, зношення активів Витрати на утримання та експлуатацію Модернізація, реконструкція Доходи від володіння тощо	По видах активів, по сегментах діяльності, по підрозділах тощо
2.3. Цикл ліквідації активів	Продаж Інше вибуття	По видах активів, по сегментах діяльності, по підрозділах, по видах вибуття тощо
2.4. Цикл розрахунків	За групами покупців та договірними умовами	По видах активів, по контрагентах, по сегментах діяльності тощо
3. Цикли фінансової діяльності		
3.1. Цикл залучення капіталу	Залучення власного, корпоративного капіталу Залучення позикового капіталу	По видах акцій та інших цінних паперів, по видах кредитів і позик, по строках залучення, по цілях залучення тощо. Залежно від істотності
3.2. Цикл використання капіталу	Використання цільових коштів Нарахування доходів власникам Нарахування відсотків тощо	По видах акцій, інших цінних паперів, по видах кредитів і позик, по строках залучення, по цілях залучення тощо
3.3. Цикл повернення капіталу	Розрахунки із засновниками по дивідендах Розрахунки з викупу акцій Розрахунки з позичальниками тощо	По видах акцій, інших цінних паперів, по видах кредитів і позик, по строках залучення, по цілях залучення тощо

Для кожного циклу рекомендується виявити пріоритетні напрямки перевірки виходячи з особливостей діяльності підприємства.

На підставі класифікації бізнес-процесів підприємства рекомендується виявити види господарських операцій, що підлягають обов'язковій перевірці. Це можуть бути типові операції, які здійснюються в процесі звичайної діяльності підприємства; операції, найбільш суттєві за обсягами; операції,

нетипові для основної діяльності підприємства; операції, пов'язані з фінансовими ризиками.

При проведенні аудиту складання фінансової звітності внутрішні аудитори повинні зробити оцінку щодо правильності та достовірності інформації, представленої у звітності. У момент подання фінансової звітності керівництво підприємства робить певного роду заяви-твердження щодо фінансової інформації. Ціль внутрішнього аудитора – визначити в якому ступені дані твердження є вірними. Твердження, які використовують аудитори підрозділяються на наступні (Табл.2.3.)[67].

Аудитор може використовувати твердження відповідні до вищенаведених або може виразити їх іншим способом за умови розгляду всіх аспектів, описаних вище. Наприклад, аудитор може вибрати сполучення тверджень по операціях і подіях із твердженнями по сальдо рахунків. Інший приклад: може й не бути окремого твердження щодо закриття операцій та подій якщо твердження щодо наявності та повноти включають належний розгляд та відображення операцій у відповідному обліковому періоді.

Таблиця 2.3

Типи тверджень щодо фінансової звітності

Типи тверджень	Складові елементи	Характеристика елементів тверджень
Твердження відносно класів операцій і подій за період аудиту	Виникнення	відображені операції та події відбулися і є пов'язаними з суб'єктом
	Повнота	всі операції та події, які необхідно було відобразити, є відображеними
	Точність	суми та інші дані по відображених операціях і подіях відображено належним чином
	Закриття	операції та події відображено в належному обліковому періоді
Твердження відносно сальдо	Класифікація	операції та події відображено по належних рахунках
	Існування	активи, зобов'язання та капітал дійсно існують
	Права та обов'язки	суб'єкт володіє правами на активи або контролює їх, відображені зобов'язання є зобов'язаннями суб'єкта

Типи тверджень	Складові елементи	Характеристика елементів тверджень
рахунків на кінець періоду	Повнота	всі активи, зобов'язання та капітал, які необхідно було відобразити, відображено
	Оцінка й розподіл	активи, зобов'язання та капітал є включеними у фінансову звітність на відповідну суму; усі необхідні коригування, оцінки та розподіли відображено вірно
Твердження щодо подання та розкриття	Наявність, права й обов'язки	розкриті події, операції та інші умови відбулися і є пов'язаними із суб'єктом
	Повнота	всі розкриття, які необхідно було включити у фінансову звітність, включено
	Класифікація та зрозумілість	фінансова інформація є правильно представленою та описаною, розкриття є чітко вираженими
	Точність та оцінка	фінансову та іншу інформацію розкрито справедливо і на відповідні суми

При проведенні аудиту складання фінансової звітності внутрішній аудитор повинен переконатися в існуванні процедур, які дозволяють здійснити аудиторські тести щодо кожного з перерахованих тверджень, стосовно до кожного фінансового запису, який є предметом аудиту. Однак, різні твердження, покладені в основу одного й того ж облікового запису, можуть мати різний ступінь важливості. Наприклад, для активів під особливою увагою аудитора буде твердження про існування, для зобов'язань - повнота та оцінка. Незважаючи на більш високу важливість одних тверджень порівняно до інших, необхідно, щоб аудитор провів хоча б мінімальну кількість процедур щодо кожного виду тверджень, кожного запису фінансової звітності.

Таким чином, першочерговим завданням для багатьох підприємств є забезпечення більш високого ступеня відповідності та прозорості фінансової звітності, а тому роль служби внутрішнього аудиту щодо перевірки фінансової звітності полягає як у забезпеченні керівників та комітету з аудиту достатніми і розумними гарантіями того, що процеси контролю даної сфери є належним

чином розробленими та впровадженими, так і у безпосередньому проведенні належних процедур з метою отримання аудиторських доказів, щодо достовірності тверджень керівництва у відношенні фінансової звітності підприємства.

2.3. Внутрішній аудит управлінських рішень

Служба внутрішнього аудиту в процесі своєї діяльності виконує різноманітні аудиторські завдання, що мають на меті забезпечити впевненість власників та керівництво, в тому що основні процеси та системи підприємства функціонують результативно та ефективно, відповідно до існуючих нормативних вимог, і стратегічні цілі підприємства будуть досягнуті своєчасно з найменшими витратами. Найбільш розповсюдженими видами внутрішнього аудиту в зв'язку з цим є внутрішній аудит основних бізнес-процесів (операційний аудит), внутрішній аудит фінансової звітності (фінансовий аудит), внутрішній аудит на відповідність (комплаєнс-аудит).

Однак сучасні умови господарювання, які характеризуються відсутністю стабільності та значним підвищенням впливу на діяльність підприємства факторів ризику, висувають нові вимоги до керівництва. А тому від своєчасності та якості прийняття ними управлінських рішень залежить можливість підприємства виконувати свої обов'язки та досягнення цілей. Тому перед внутрішнім аудитом постає завдання оцінки прийняття управлінських рішень.

Внутрішній аудит процесу прийняття управлінських рішень доцільно використовувати у наступних аспектах діяльності підприємства:

- перед придбанням підприємства або при цільовому інвестуванні;
- при консолідації дочірніх підприємств у централізований холдинг;
- при реорганізації підприємства;

- при необхідності підвищення керованості філій або структурних підрозділів;
- для оцінки якості роботи менеджерів;
- для оптимізації та підвищення прозорості менеджменту, бізнес-процесів виробництва та реалізації тощо.

Факт прийняття певного рішення є лише складовою частиною ефективного процесу прийняття рішень. Кожен керівник будь-якого рангу повинен чітко представляти свою роль в цьому широкому процесі. Професіоналізм менеджера – явище багатофакторне. Однією з його складових є вміння генерувати та розглядати варіанти, найбільш ефективні у конкретних ситуаціях, оцінювати їх та приймати рішення, обумовлені правилами (законами) і передовим досвідом менеджменту в даній сфері. Подібні тенденції на практиці реалізуються у формах внутрішнього або зовнішнього аналізу системи.

Одним із способів такого аналізу є внутрішній аудит процесу прийняття управлінських рішень. У теорії аудиту та на практиці зустрічається поняття управлінський аудит. Управлінський аудит – незалежне дослідження та оцінка управлінської діяльності відповідно до різноманітних стандартів оптимальної ефективності функціонування підприємства [82].

Оцінки ефективності менеджменту, як самостійного та незалежного явища, вимірювання окремих показників ефективності мають право на життя, але на абсолютну об'єктивність та достовірність висновків претендувати не можуть. Менеджмент, як вид діяльності, є лише однією з внутрішніх властивостей підприємства, тож оцінювати його окремо від підприємства представляється некоректним.

Внутрішній аудит прийняття управлінських рішень являє собою сукупність принципів і методів здійснення контролю системи менеджменту для виявлення та усунення протиріч, невідповідностей, дублювання

інформації та скасування застарілих елементів. Його ціль – підтримка системи у робочому стані.

Методологія внутрішнього аудиту управлінських рішень є покликаною виявити, наскільки ефективно працює підприємство, причому оцінити це на основі аналізу всіх його складових. Особливу увагу при проведенні управлінського аудиту приділяється зв'язкам і принципам взаємодії всіх об'єктів і суб'єктів управління підприємством.

Внутрішній аудит управлінських рішень має за мету сформулювати думку щодо адекватності та правильності організації і виконання операцій управлінського циклу у відношенні усієї безлічі процесів продуктивної діяльності підприємства (виробництва, забезпечення, розвитку). Тобто, іншими словами, *основною метою внутрішнього аудиту прийняття управлінських рішень* є оцінка рівня готовності підприємства та його співробітників до ефективної роботи у відповідності до цілей та завдань підприємства. На сьогоднішній день внутрішній аудит представляється найбільш повним, динамічним і гнучким способом оцінки ефективності системи управління. Він є орієнтованим на досягнення наступних цілей:

- оцінку ефективності менеджменту підприємства;
- виявлення "вузьких місць" у діяльності підприємства та визначення (розробку) механізмів внутрішнього контролю, які б запобігали їм та зменшували їх;
- внесення рекомендацій щодо вдосконалення системи менеджменту та профілактики кризових ситуацій;
- дослідження та розробку варіантів пропозицій (проектів) трансформації діяльності підприємства: реорганізації, реструктуризації, реінжинірингу, злиття, поглинання, ліквідації;

– розробку програми проведення реорганізації системи управління підприємством, залучення нових або перенавчання наявних кадрів.

При проведенні внутрішнього аудиту вирішуються наступні завдання (рис.2.10.):

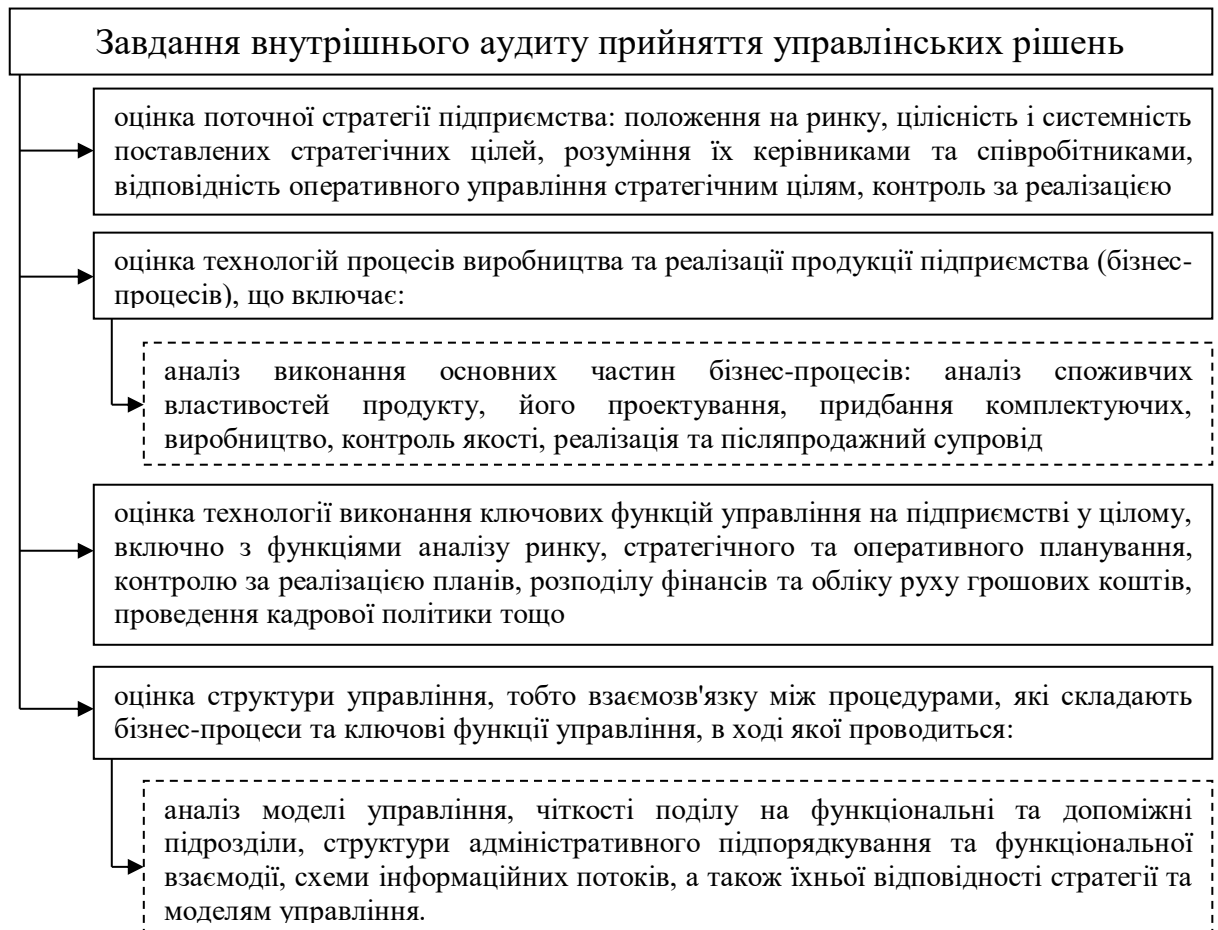


Рис. 2.10. Завдання внутрішнього аудиту прийняття управлінських рішень

Кожне підприємство має свої технологічні, економічні та регіональні особливості, які повинні знайти відображення у специфіці його аудиту. У найбільш загальному вигляді організаційна модель аудиторської оцінки ефективності системи прийняття управлінських рішень підприємства передбачає виділення наступних основних об'єктів:

1. Аналіз процедур прийняття управлінських рішень та розподілу повноважень управлінського персоналу на підприємстві.

2. Аналіз системи інформаційного забезпечення прийняття рішень на підприємстві.

У сучасних умовах, як показує практика, функції внутрішнього аудиту суттєво розширюються та виходять за межі перевірки ведення обліку та підготовки звітності. Одним з важливих завдань, яке повинна виконувати служба внутрішнього аудиту на підприємстві, є аналіз та оцінка адекватності та ефективності прийняття управлінських рішень. Аналіз процедур прийняття рішень у рамках внутрішнього аудиту включає наступні сегменти (Табл.2.4.):

Таблиця 2.4

Технологія внутрішнього аудиту системи прийняття управлінських рішень

Програма перевірки	Питання
Загальний опис, аудит та оцінка системи управління	Внутрішнім аудиторам необхідно підготувати загальний опис системи управління підприємством: повноважень зборів акціонерів, наглядової ради, структуру виконавчого органа, організаційну схему управління підприємством – лінійного, функціонального тощо; порядок управління структурними підрозділами, філіями тощо, порядок взаємозв'язку між основними підрозділами та їх взаємозалежність, а також намітити заходи щодо вдосконалення системи управління підприємством.
Процедури прийняття рішень та розподіл повноважень	Чисельність менеджерів підприємства та розподіл повноважень між ними; Оцінка процедур прийняття рішень: - забезпечення дієвого контролю законності та обґрунтованості рішень; - відповідність організаційної структури підприємства прийнятим цілям і стратегіям його розвитку; - забезпечення гнучкого реагування на умови зовнішнього середовища, які здатні швидко змінюватися; - стан регламентів: штатних розписів, внутрішніх інструкцій та положень про філії, служби, відділи, ділянки, регламентів ключових посадових осіб, а також нормативних документів, на підставі яких складено та тарифіковано штатні розписи.
Аудит та оцінка	Якщо підприємство має дочірні, асоційовані підприємства, філії, представництва та інші відособлені підрозділи, внутрішнім аудиторам

Програма перевірки	Питання
політики підприємства відносно структурних підрозділів	<p>необхідно оцінити методи розробки та реалізації політики підприємства відносно таких відособлених підрозділів. Така робота зазвичай передбачає:</p> <ul style="list-style-type: none"> – розгляд основних цілей і принципів політики підприємства; – виявлення основних причин перебудови політики відносно своїх підприємств і підрозділів; – вибір методів і процедур розробки політики відносно своїх підприємств і підрозділів; – створення системи контролю за дочірніми, асоційованими підприємствами та відособленими підрозділами з боку керівництва підприємства; – встановлення механізму прийняття конкретних управлінських рішень щодо підприємств і підрозділів; – формування відповідних висновків.
Аудит та оцінка механізму прийняття рішень	<ul style="list-style-type: none"> – аудит та оцінка прийняття стратегічних рішень; – аудит та оцінка системи середньострокового планування; – аудит та оцінка поточної комерційної діяльності; – аудит та оцінка інвестиційної діяльності; – аудит та оцінка системи управління фінансами.
Аудит та оцінка прийняття управлінських рішень	<ul style="list-style-type: none"> – аудит загальних принципів розподілу повноважень з прийняття рішень (з погляду їхньої логічності) між рівнями системи управління підприємством; – аудит системи розподілу повноважень з прийняття та підготовки конкретних рішень (з погляду їхньої відповідності загальним принципам і функціям служб, завданням оперативності прийняття рішень) між рівнями системи управління підприємством; – аудит достатності інформаційного забезпечення прийнятих рішень; – аудит погодженості прийнятих рішень з планами та рішеннями вищого рівня (політикою, стратегічними та тактичними планами підприємства); – аудит системи розподілу повноважень з погляду наявності відповідних регламентів, інструкцій, інших внутрішніх документів, традицій тощо.
Аудит системи планування	<p>Необхідно зосередитись на з'ясуванні наступних питань:</p> <ul style="list-style-type: none"> – якого роду плани складаються на підприємстві; – яким чином відбувається взаємоузгодження планів; – якою є методика складання планів та узгодження коригувань; – які існують інструменти контролю та забезпечення виконання планів.
Оцінка раціональності процедур прийняття рішень	<p>Для цього потрібно:</p> <ul style="list-style-type: none"> – визначити сформований стиль прийняття рішень, оцінити його логіку, встановити залежність від дотримання встановлених процедур, періодичності; – простежити механізми підготовки та прийняття рішень (на прикладах);

Програма перевірки	Питання
	<ul style="list-style-type: none"> – вивчити систему оцінки ухвалених рішень з погляду їх наслідків, очікувань, що виправдалися, тощо; – проаналізувати кілька ключових рішень (наприклад, з перетворення підприємства чи його структур, по великих угодах тощо) з погляду процедур їхнього прийняття, оцінити їх обґрунтованість; – встановити наскільки обґрунтованими є процедури, чи відповідають вони схемі розподілу обов'язків та повноважень.
Оцінка управлінського персоналу	<ul style="list-style-type: none"> – ділова репутація та кваліфікація представників вищого менеджменту; – розподілення прав та відповідальності за рішеннями щодо використання активів та прийняття стратегічних планів серед представників вищого менеджменту; – обґрунтованість структури та чисельності управлінського апарату, наскільки обґрунтовано розподілені функції з прийняття ключових рішень з управління фінансовою та господарською діяльністю; – стиль управління, що переважає (авторитарний, кооперативний, змішаний); – організація процесу прийняття рішень, а саме: які особи є залученими у процеси підготовки та прийняття рішень, періодичні рішення, що їх приймає вище керівництво (щодня, щотижня, щомісяця, щорічно, у нечіткій періодизації), які моделі прийняття рішень існують на кожному рівні управління (описові, аналітичні, імітаційні тощо), чи розглядаються альтернативи і за якими критеріями, за допомогою яких методів здійснюється вибір альтернативи, чи аналізуються ризики, чи прогнозуються результати; – відпрацьованість досягнення компромісу між "групами впливу", тобто тими, хто ініціює та просуває вирішення проблем (лідери), і тими, хто гальмує їх вирішення (опоненти); – існування механізмів узгодження прийнятих рішень; – взаємна відповідність формальних та реальних процедур, розмір частки інтуїтивних або імпровізованих рішень (тобто прийняття рішень без їхньої систематичної підготовки); – систематичність проведення контролю та аналізу наслідків ухвалених рішень; – розподіл повноважень та інтересів (особисті доходи тощо) серед керівників; – вид інформації, яка надходить до осіб, що приймають рішення: як вона готується, контролюється, обробляється, використовується; які структури забезпечують керівництво інформацією; – існування певних вимог до надаваної інформації (тверді або довільні форми), чи залежить це від рівня управління (якщо "так", то чим це обґрунтовано); – показники для кожного рівня управління, на яких робиться акцент; – дотримання встановлених вимог до системи інформаційного забезпечення.

Як впливає з таблиці, забезпечення правильності та надійності прийняття рішень у ідеалі повинно спиратися на систему внутрішніх регламентів корпоративної політики, а також – на розгалужену систему планів. Зміст означених документів значною мірою залежить від бізнесу підприємства, його структури, стратегічних цілей і не може бути прямо скопійованим з регламентів інших підприємств.

Для проведення якісної перевірки та підготовки відповідного висновку необхідно розробити певну методику оцінки механізму прийняття рішень. У ході збору та систематизації управлінської інформації варто виходити з того, що звичайно основним завданням керівників великих підприємств є вирішення питань розподілу ресурсів, іншими словами, руху активів. Те або інше рішення має прийматися виважено та максимально обґрунтовано. Найкращим підходом до вирішення цієї проблеми є розгляд прийнятих рішень по декількох зрізах, наприклад, – за видами угод або моделями прийняття рішень щодо кожного типу угод.

Моделювання загальної картини прийняття рішень на підприємстві, а також порівняння дійсного процесу прийняття рішення з ідеальними моделями може дати додаткову інформацію про критичні ланки в існуючій системі прийняття рішень та дозволяють:

- оцінити типи рішень, найбільш піддані помилкам через недосконалість використовуваних процедур прийняття рішень;
- розробити пропозиції щодо формалізації різних типів рішень з урахуванням недоліків існуючої практики;
- з'ясувати, наскільки раціонально є завантаженими рівні та горизонтальні ланки системи управління, уточнити обов'язки та повноваження вищих керівників підприємства;

- оцінити необхідність і достатність інформаційного забезпечення рішень за угодами різного виду;
- визначити напрями, за якими повинен розвиватися аналіз виконання рішень.

Необхідно також виходити з того, що більша частина рішень на будь-якому великому підприємстві приймається на основі планів його діяльності. Через це аналіз схем прийняття цієї частини рішень є нерозривно пов'язаним з процесом підготовки та затвердження планів, а тому аналізу таких типів рішень повинно передувати дослідження системи планування. Завдання такого аналізу – вивчення планів, методик підприємства та повноважень посадових осіб щодо їх складання та затвердження.

Що стосується організаційних аспектів процесу підготовки та прийняття рішень, то, є необхідною певна схема їхньої підготовки, узгодження та винесення остаточного вердикту. Для цього необхідно дослідити:

- існуючі процедури підготовки та розгляду проектів рішень (які служби і яким чином беруть участь, строки виконання робіт тощо);
- функції та повноваження служб та посадових осіб;
- системи планів з погляду ухвалення конкретного рішення.

Основну увагу необхідно приділити тому:

- хто і як ініціює ухвалення рішення;
- як і ким встановлюються критерії відбору оптимального варіанту;
- хто збирає та аналізує інформацію про можливі альтернативи, обмеження та інші фактори, що впливають на ухвалення остаточного рішення;
- хто погоджує та приймає дане рішення.

На етапі вивчення організаційного аспекту є необхідним побудувати функціональну схему процесу, що повинна бути проаналізована з погляду:

- складності та логіки процедури ухвалення рішення;

- наявності в процедурі зайвих ланок та етапів узгодження;
- тривалості окремих стадій процедури ухвалення рішення;
- швидкості переходу від однієї стадії до іншої;
- ефективності розподілу функцій між підрозділами та посадовими особами.

Методами внутрішнього аудиту прийняття управлінських рішень є стандартні процедури: анкетування та експертні інтерв'ю, аналіз документів, збір даних, формалізований опис процедур, побудова схем і моделювання бізнес-процесів та ключових функцій. Дані методи базуються на технології структурного аналізу та проектування (Structured Analysis and Design Techniques – SADT). Перерахованим, зрозуміло, не вичерпуються методологічні прийоми, які необхідно використовувати у ході внутрішнього аудиту. Так, для розробки рекомендацій, що стосуються окремих сторін діяльності підприємства, застосовуються зіставлення ідеальних схем опрацювання та прийняття рішень у різних областях господарської діяльності з реально існуючими на підприємстві [22; 54].

У ході вивчення процесів підготовки та прийняття рішень необхідно звернути увагу на достатність та адекватність інформаційного забезпечення. Необхідність забезпечити підприємству життєздатність у сучасних умовах накладає величезну відповідальність на її керівників. Незмірно зростає ціна кожної, допущеної при прийнятті рішень, помилки, часом потребується оперативне коригування ухвалених рішень. Для всього цього є необхідною якісна, тобто, своєчасна, достовірна та повна інформація. Одним з основних завдань системи внутрішнього контролю підприємства та служби внутрішнього аудиту зокрема є забезпечення менеджерів якісною інформаційною базою для прийняття управлінських рішень. Насамперед на якість та корисність інформації, яка є основною для прийняття управлінських

рішень, впливають чинники зовнішнього середовища та внутрішніх політик підприємства.

Фактори зовнішнього середовища. З даної точки зору, кожне значиме рішення повинно прийматися з урахуванням:

- його ефективності у порівнянні з усіма можливими альтернативами (тобто рішення має бути найбільш ефективним);
- даних аналізу безпеки та відповідних ризиків прийняття (не прийняття) даного рішення для бізнесу у цілому;
- обмежень, що накладає зовнішнє середовище (законодавство, державні органи тощо), акціонери (рада директорів), а також внутрішні регламенти.

Отже, завдання внутрішніх аудиторів при аналізі рішень на даній фазі полягає в оцінці відповідності прийнятих на підприємстві рішень перерахованим принципам. Тому є необхідним звернути особливу увагу на такі аспекти процесу прийняття рішень, як:

- достатність інформаційної підтримки даного процесу на підприємстві;
- ефективність системи збору та обробки необхідної інформації;
- дотримання строків підготовки інформації;
- форми та методи подачі інформації;
- рівень технічної оснащеності інформаційного процесу.

Внутрішні політики підприємства. До внутрішніх політик відносяться раніше ухвалені рішення високих керівних рівнів, які певним чином стосуються даного рішення. У цьому випадку завданням внутрішніх аудиторів є з'ясування наявності (відсутності) серед процедур підготовки та узгодження рішення його перевірки на відповідність внутрішнім правилам. До внутрішніх правил підприємства слід відносити наступні:

- затверджену спеціальним наказом або історично сформовану на підприємстві політику відносно питань, яких стосуються розглянуті проекти рішення;

- прийняті стратегічні або тактичні установки;
- оперативні, тактичні та стратегічні плани підприємства;
- інвестиційні плани та проекти;
- сформульовані вищими інстанціями критерії відбору для подальшого розгляду можливих альтернатив, а також порівняння та оцінки варіантів.

Помітну роль у виявленні та аналізі проблем, що вимагають вирішення, відіграє інформація, що використовується: вона може бути одержаною зсередини аналізованої системи або надходити ззовні. Поряд з вимогами до кількості і якості інформації, що одержується, не менше значення мають її склад, інформативність та наочність. Загальновідомо, що надмірність інформації є настільки ж шкідливою, як і її недостатність. Ще більш важливо мати потрібну інформацію, що безпосередньо відноситься до справи, до досліджуваної проблеми. Таку інформацію в теорії управління називають релевантною. Для одержання релевантної інформації доводиться вдаватися до фільтрації отриманих даних на предмет відбору тільки тих, які мають пряме відношення до виникнення та суті аналізованої проблеми.

Основними джерелами інформації, що використовується у процесі визначення проблем, підготовки та прийняття рішень, є: внутрішні та зовнішні звітно-статистичні дані, наукова література, огляди, законодавчо-нормативні акти, положення, інструкції, закордонні видання, експертні оцінки, установки осіб, що приймають рішення, новини ринків та внутрішньогалузева інформація.

У першу чергу, це традиційні формалізовані джерела інформації. Сюди відноситься, насамперед, бухгалтерська (фінансова) звітність, складена за загальноприйнятими правилами або відповідно до правил, прийнятих на підприємстві. З розвитком на великих підприємствах управлінського обліку, форми звітності в них значно розширилися та стали більш відповідними вимогам споживачів. Згадані форми складаються з певною періодичністю та

відображають стан підприємства на певну дату або господарські операції за період.

Крім того, ряд систем внутрішнього контролю, і служба внутрішнього аудиту – в тому числі, надають керівництву додаткову інформацію шляхом проведення перевірок фінансово-господарської діяльності підприємства або поглиблених цільових перевірок окремих її напрямів. Отримана у ході перевірок інформація носить оперативний характер (що найбільш корисно для прийняття управлінських рішень), вона є більш достовірною, деталізованою через те, що проводиться з ініціативи (за дорученням) керівників, тож більшою мірою задовольняє потреби щодо інформації належної якості.

Для того, щоб інформація відповідала якісним характеристикам є необхідним створення відповідної системи контролю якості інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень на підприємстві.

Основними елементами системи контролю якості інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень на підприємстві є:

- моніторинг фінансово-господарської діяльності підприємства та його структурних підрозділів на базі їхньої звітності;
- створення корпоративних стандартів за основними напрямками діяльності (вони покликані забезпечити єдину політику за основними бізнес-напрямами та дозволять системам внутрішнього контролю організуватися довкола затвердженої нормативної бази);
- узагальнення, аналіз і використання матеріалів зовнішніх органів контролю (найчастіше підприємства скаржаться на велику кількість перевірок, при цьому матеріали перевірок не завжди аналізуються, причини порушень не виявляються та рік у рік повторюються; крім того, роботу зовнішніх контрольних органів корисно розглядати як оцінку системи внутрішнього контролю господарюючого суб'єкта);

- координація діяльності підрозділів і відповідних служб структурних підрозділів з аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств;
- створення відповідного підрозділу для збору та обробки зовнішньої інформації (наприклад, служби ризик-менеджменту або аналітичного підрозділу тощо);
- створення електронної бази даних у дочірніх підприємствах, філіях, куди мали б доступ служби внутрішнього контролю і служба внутрішнього аудиту підприємства.

У остаточному підсумку система має бути спрямованою:

- на підвищення ефективності управлінської праці шляхом створення якісної, комплексної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень;
- на підвищення ефективності діяльності структурних підрозділів шляхом переходу з методу контролю постфактум (тобто, з констатації негативних результатів) до випереджального контролю шляхом системного аналізу їхньої фінансово-господарської діяльності;
- на прогноз можливих негативних явищ і результатів, прийняття своєчасних рішень.

Підвищенню ефективності діяльності сприяє також виявлення резервів поліпшення стану справ, визначення "вузьких місць", що негативно впливають на результати діяльності, та причин їхнього виникнення.

На підставі проведеної перевірки внутрішні аудитори представляють звіт, що містить рекомендації з усунення типових помилок управління, зі впровадження сучасних методик управління діяльністю. У результаті оцінювання структури управління, а також їх відповідності стратегіям та моделям управління, складаються рекомендації зі змін у структурах та процедурах прийняття рішень, які варто здійснити для підвищення якості менеджменту. Під якісним менеджментом у цьому випадку розуміється

ефективна система управління підприємством, а також високий рівень кваліфікації вищої та середньої управлінської ланки, адекватність функціонування системи управління цілям і завданням підприємства.

У результаті внутрішнього аудиту менеджменту дається оцінка наступних параметрів системи управління підприємством:

- комплексність процедур нагляду за ринковою ситуацією, стратегічного цілепокладання та тактичного планування;
- розподіл областей відповідальності серед вищого керівництва та функціональних обов'язків між підрозділами;
- інформаційна взаємодія між працівниками у ході виконання бізнес-процесів;
- наявність та якість стандартів виконання робіт з виробництва, постачання та реалізації продукції.

Проведення внутрішнього аудиту прийняття управлінських рішень дає можливість вирішити два важливі завдання: перевірити існуючу систему управління діяльністю підприємства та оцінити його кадровий потенціал. Кадровий потенціал підприємства – сукупність здібностей і можливостей персоналу, необхідна для забезпечення його оптимального функціонування.

Одним з головних факторів конкурентної здатності є ефективне управління як у приватному, так і у державному секторах економіки. Для досягнення високого рівня якості управлінських рішень потребуються професіоналізм і відповідальність менеджерів усіх рівнів. Якщо професіоналізм формується у процесі навчання та набуття досвіду, то відповідальність менеджера – результат не тільки ментальних факторів і глибокого усвідомлення філософських правил корпоративної культури, але й результат впливу контролю [86].

Ефективність діяльності підприємства прямо залежить від здатності працівників, за певних організаційно-технічних, фінансово-економічних і соціальних умов, виконувати завдання, поставлені перед ними. Невідповідність кадрового складу виконуваним завданням впливає на величину вартості підприємства, його інвестиційну привабливість, а також – на витрати, пов'язані з можливою реструктуризацією, антикризовим управлінням або інноваційним проектуванням.

За результатами внутрішнього аудиту розробляється комплекс заходів, спрямованих на усунення виявлених у цій системі недоліків, відкривається можливість максимально об'єктивно здійснювати атестацію членів управлінської команди – за кінцевими підсумками роботи підприємства у цілому та по зонах відповідальності кожного керівника. У цьому випадку з'являється аргументована основа для відсторонення працівників, які не відповідають сучасним вимогам щодо рівня кваліфікації та професіоналізму, не володіють відповідними діловими якостями, для своєчасної заміни їх на завчасно підготовлених та відібраних у резерв службового росту фахівців, що володіють високим інтелектуальним і творчим потенціалом.

Таким чином, впровадження в діяльність внутрішніх аудиторів завдань з оцінки процесу та ефективності прийняття управлінських рішень буде сприяти тому, що власники та зацікавлені особи підприємства будуть впевнені щодо адекватності та правильності організації і виконання операцій управлінського циклу у відношенні усієї безлічі процесів продуктивної діяльності підприємства та в готовності підприємства та його співробітників до ефективної роботи у відповідності до цілей та завдань підприємства.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Дослідивши організацію і методику внутрішнього аудиту діяльності підприємства нами сформульовано такі висновки:

1. Створення на підприємстві служби внутрішнього аудиту вимагає вирішення ряду методологічних та організаційно-технічних проблем. Здійснивши аналіз варіантів щодо процесу створення служби внутрішнього аудиту, запропоновано модель впровадження внутрішнього аудиту в систему управління підприємством, яка складається з наступних параметрів: мета, базова основа, фактори впливу, організаційні форми, підпорядкованість, основні завдання, ресурсна база, регламенти діяльності, координація діяльності.

2. Основна мета служби внутрішнього аудиту – надання допомоги керівництву та власникам для підвищення можливості підприємства досягати поставлених цілей, удосконалення операційних процесів та зниження ризиків. Для досягнення мети внутрішні аудитори виконують наступні функції: консультативна, інформаційна, захисна, аналітична, контрольна, координації діагностична. До функцій служби внутрішнього аудиту в сучасних умовах рекомендовано додати методологічну функцію. Дана функція має важливе значення, тому що внутрішні аудитори виконують на підприємстві головну роль щодо ініціювання та організації процесів: з розробки методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності; проведення робіт з опису основних бізнес-процесів підприємства; розробки та вдосконалення системи управлінської інформації.

3. Питання організаційних форм служб внутрішнього аудиту повинно вирішуватися індивідуально для кожного підприємства з урахуванням специфіки його діяльності. Це може бути – створення власного підрозділу внутрішнього аудиту, або використання аутсорсингу (виконання всіх або

частини функцій з управління підприємством сторонніми фахівцями), або ко-сорсинг, який полягає в тому, щоб створити органи внутрішнього аудиту в рамках підприємства, але у деяких випадках залучати експертів спеціалізованої компанії або зовнішнього консультанта. Кожен з варіантів має потенційні переваги та недоліки.

4. При створенні та розвитку служби внутрішнього аудиту існує проблема підбору кваліфікованих кадрів. Кваліфікаційні вимоги до співробітників відділу внутрішнього аудиту мають бути закріплені у відповідному внутрішньому стандарті та посадових інструкціях.

5. Регламенти діяльності визначають організаційну та технічну сторони діяльності служби внутрішнього аудиту. Їх розробляють відповідно до Стандартів, нормативно-правових актів, враховуючи особливість кожного підприємства, його організаційної структури, кваліфікаційний рівень працівників служби внутрішнього аудиту і наявності матеріально-технічної бази.

6. Для організації ефективної роботи служба внутрішнього аудиту повинна мати відповідну форму управління. Система управління служби внутрішнього аудиту повинна включати основні елементи, що їх подано у вигляді управлінської моделі: планування діяльності, управління ресурсами, правила та процедури, звітність, яка надається керівному органу та виконавчим директорам, оцінка та підвищення якості внутрішнього аудиту.

7. Внутрішній аудит – це аудит фінансово-господарської діяльності підприємства з метою перевірки достовірності та цілісності звітної фінансової інформації та підтвердження ефективності заходів контролю щодо забезпечення збереженості активів підприємства. Відповідальність за вибір належної облікової політики, формування звітності та її подання несе керівництво підприємства. Обов'язком внутрішнього аудитора щодо цих процесів є забезпечення для керівників та комітету з аудиту достатніх і

розумних гарантій, що процеси контролю даної сфери належним чином розроблено та впроваджено.

8. Процес внутрішнього аудиту фінансової звітності пропонується розглядати в розрізі трьох складових частин: внутрішнього аудиту первинного обліку, внутрішнього аудиту системи бухгалтерського обліку, та внутрішнього аудиту процесу складання фінансової звітності. Внутрішній аудит первинного обліку вимагає аналізу та оцінки організації підготовки, обігу та зберігання документів, що відображають господарські операції.

9. При проведенні внутрішнього аудиту фінансової звітності аудитор повинні зробити оцінку щодо правильності та достовірності інформації. У момент подання фінансової звітності керівництво підприємства робить певного роду заяви-твердження щодо фінансової інформації. Ціль внутрішнього аудитора – визначити в якому ступені дані твердження є вірними.

10. Внутрішній аудит прийняття управлінських рішень являє собою сукупність принципів і методів здійснення контролю системи менеджменту для виявлення та усунення протиріч, невідповідностей, дублювання інформації та скасування застарілих елементів. Основною метою внутрішнього аудиту управлінських рішень є оцінка рівня готовності підприємства та його співробітників до ефективної роботи у відповідності до цілей та завдань підприємства.

РОЗДІЛ 3

ОЦІНКА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Діагностика якості внутрішнього аудиту

Проблема якості внутрішнього аудиту є актуальною для підвищення надійності результатів внутрішнього аудиту. Якісною визнається аудиторська послуга, яка надається внутрішніми аудиторами з дотриманням професійних стандартів внутрішнього аудиту, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють діяльність внутрішніх аудиторів, та яка задовольняє потреби користувачів.

Метою контролю якості аудиту є забезпечення відповідності діяльності внутрішніх аудиторів встановленим критеріям якості. *Під системою контролю якості внутрішнього аудиту* розуміють сукупність політик і процедур, що застосовуються для визначення відповідності діяльності внутрішніх аудиторів встановленим критеріям якості. *Політика контролю якості* – це формалізована сукупність принципів, методів і правил, що застосовуються службою внутрішнього аудиту при здійсненні контролю якості аудиторських послуг. *Процедури контролю якості* – це заходи та дії, що їх здійснює служба внутрішнього аудиту для провадження політики контролю якості та моніторингу відповідності системи контролю якості нормативним вимогам.

Проблеми контролю якості аудиту є актуальною темою, яка розглядається у багатьох працях вітчизняних та закордонних фахівців [13, 29, 30, 85, 101]. Однак всі ці роботи присвячено питанням організації системи контролю якості у компаніях, які займаються зовнішнім аудитом. Стосовно

організації діяльності служби внутрішнього аудиту проблеми контролю якості послуг на відповідному рівні досі не розглядалися.

Варто розрізнати стратегічні та тактичні аспекти загального контролю якості внутрішнього аудиту (рис. 3.1).

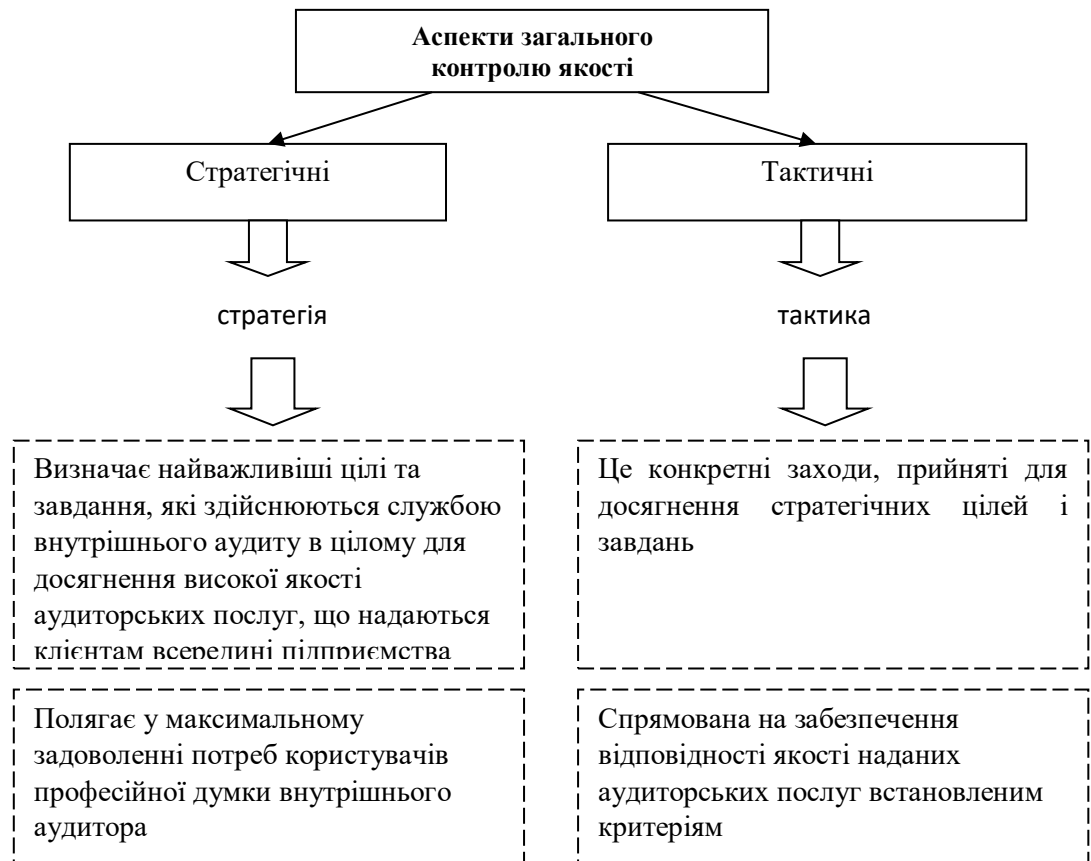


Рис.3.1. Аспекти загального контролю якості внутрішнього аудиту

Політика та процедури контролю якості встановлюються службою внутрішнього аудиту для підвищення внутрішньої культури та розуміння персоналом того, що якість – це головне при наданні аудиторських послуг. Відповідальність за розробку, організацію, впровадження та підтримання ефективного функціонування системи контролю якості внутрішнього аудиту несе керівник служби. Керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний розробити та впровадити у практику систему контролю якості, яка б

забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що персонал служби, а також – сам керівник, діють відповідно до Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту, Кодексу професійної етики та законодавчих і нормативних вимог, які регулюють діяльність внутрішніх аудиторів, а висновки (звіти), що надаються службою, відповідають умовам аудиторських завдань.

Характер і зміст політик та процедур, що їх розробляють КСВА, залежать від факторів, що їх узагальнено на рисунку 3.2 :

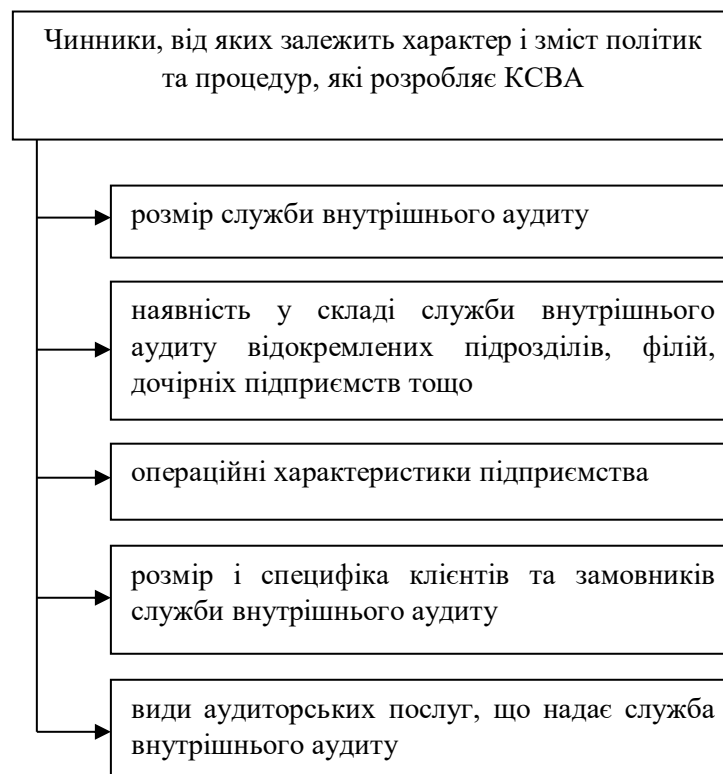


Рис.3.2. Фактори впливу на політику та процедури системи контролю якості

Політика та процедури контролю якості служби внутрішнього аудиту мають бути викладені письмово у формі відповідного документа та зафіксовані на паперових або електронних носіях з дотриманням вимог до

аудиторської документації згідно з професійними стандартами внутрішнього аудиту, наприклад , у вигляді:

- положення з контролю якості;
- посібника з контролю якості;
- збірки внутрішніх стандартів та/або окремих положень служби внутрішнього аудиту.

Наведений документ має бути затверджений наказом (розпорядженням) керівника підприємства. Персонал служби внутрішнього аудиту має бути ознайомлений з політикою та процедурами контролю якості, що застосовуються, та розуміти їх. Факт ознайомлення персоналом має бути належним чином задокументований. Для досягнення бездоганного розуміння з боку персоналу керівник СВА є зобов'язаним запровадити постійний процес навчання і роз'яснення політики та процедур контролю якості, здійснювати заходи заохочування персоналу та особисто демонструвати відповідність своєї фахової діяльності до таких політики та процедур.

Відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості 1 [67] система контролю якості аудиторських послуг має складатися з елементів, схематично представлених на рисунку 3.3:

Усі елементи контролю якості є взаємозалежними. Щодо кожного з наведених елементів мають бути встановлені політика та процедури контролю якості.

Система контролю якості роботи внутрішніх аудиторів ґрунтується на стандартних процедурах і політиках, а також на професійній думці керівника служби та керівника аудиторського завдання конкретного об'єкта, якому доручено виконувати таке завдання та керувати персоналом, зайнятим у його виконанні. Система контролю якості на нашу думку включає (рис.3.4.):

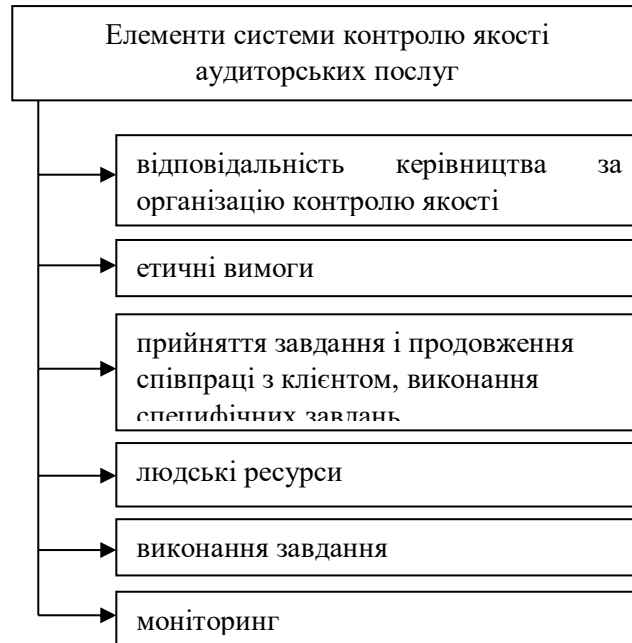


Рис.3.3. Елементи системи контролю якості внутрішнього аудиту

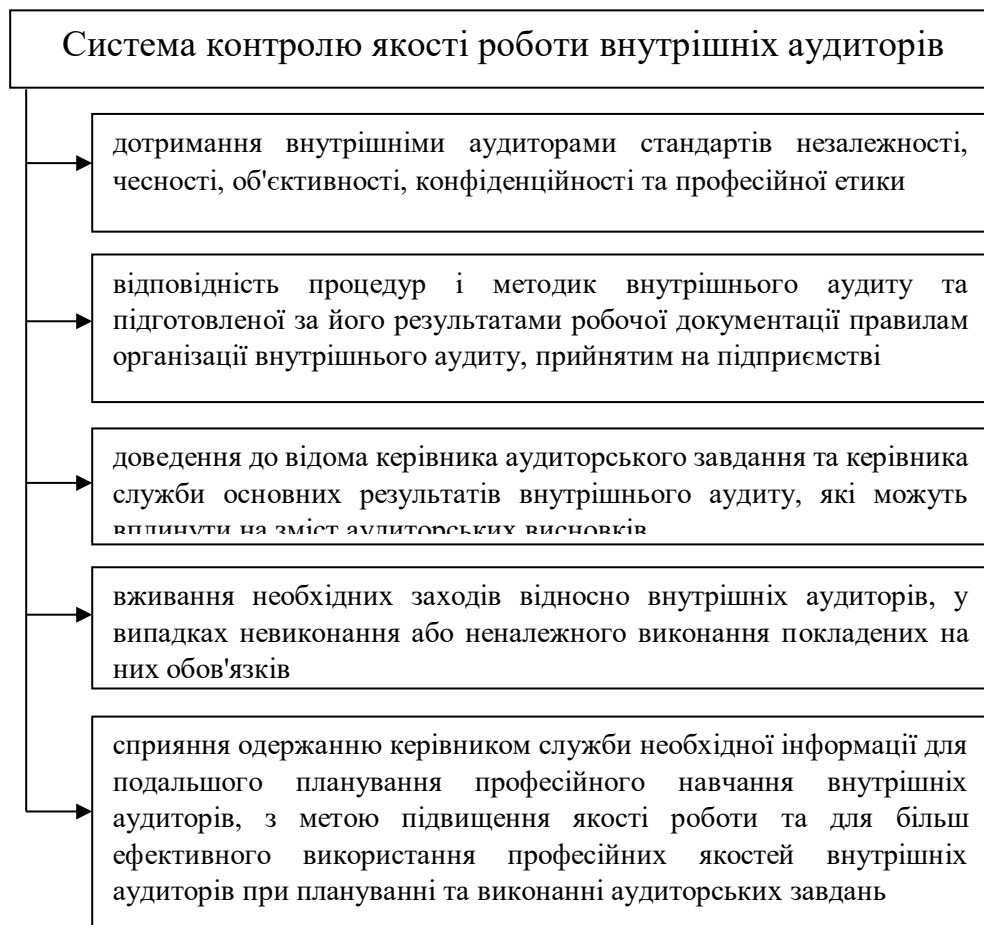


Рис. 3.4.Складові частини системи контролю якості

Для того щоб акціонери підприємства, а також вищий менеджмент, комітет з аудиту та зовнішні аудитори почували себе впевнено, отримуючи послуги внутрішнього аудиту, керівник служби розробляє програму внутрішніх і зовнішніх оцінок якості роботи внутрішнього аудиту. Програма обов'язково включає оцінки:

- відповідності роботи служби внутрішнього аудиту професійним стандартам внутрішнього аудиту та кодексу етики, включаючи своєчасність проведення коригувальних дій з усунення суттєвих випадків невідповідності;

- адекватності положення про службу внутрішнього аудиту цілям, завданням, політиці та процедурам служби та підприємства в цілому;

- внеску служби внутрішнього аудиту в упорядкування бізнесу: в управління підприємством та ризиками, в покращання процесів контролю тощо;

- відповідності методів, що застосовує служба внутрішнього аудиту, законам, регуляторним, державним або галузевим стандартам, іншим нормативним документам;

- ефективності та постійності роботи з підвищення якості аудиту та впровадження його передової практики. Програма включає (табл.3.1):

Таблиця 3.1

Програма внутрішніх і зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту

Внутрішні оцінки		Зовнішні оцінки
Оцінювання здійснюється на підґрунті аналітичної роботи – постійного та періодичного аналізу діяльності служби внутрішнього аудиту (СВА)		Зовнішні оцінки, такі як перевірка якості внутрішнього аудиту, повинні проводитися як мінімум один раз на п'ять років кваліфікованим та незалежним експертом або групою експертів, які не є співробітниками підприємства
<i>Постійний аналіз</i>	<i>Періодичний аналіз</i>	<i>Кваліфікований незалежний зовнішній експерт або група експертів —</i>
складається з висновків та наступних дій,	проводиться з метою визначення відповідності	це люди, що є компетентними у питаннях професійної практики внутрішнього аудиту та зовнішньої

Внутрішні оцінки		Зовнішні оцінки	
необхідних для реалізації необхідного поліпшення.	діяльності СВА положенню про аудиторську службу, стандартам, кодексу професійної етики, а також з метою дослідження загальної ефективності та дієвості СВА у процесі задоволення запитів і потреб груп користувачів.	оцінки діяльності СВА	
Здійснюється за допомогою: - нагляду за роботою внутрішнього аудиту в ході виконання ним аудиторського завдання; - аналізу контрольних списку заходів та аналогічних інструментів контролю виконання процедур, які були запропоновані внутрішніми аудиторами; - зворотного зв'язку від споживачів аудиторських послуг, представників власників та зацікавлених сторін; - аналізу основних кількісних показників операційної діяльності СВА; - вивчення проектних бюджетів, даних обліку і контролю робочого	Періодичний аналіз може: - включати додаткові інтерв'ю та опитування серед представників груп замовників та користувачів; - здійснюватися самими працівниками служби внутрішнього аудиту підприємства (внутрішня оцінка); - здійснюватися керівником СВА або іншими професіоналами у сфері аудиту, які на момент проведення аналізу є працівниками будь-якого підрозділу підприємства; - являти собою синтез внутрішньої оцінки та підготовки внутрішніми аудиторами матеріалів для наступного аналізу керівника СВА або іншими професіоналами у сфері аудиту; - включати бенчмаркінг поточної діяльності внутрішнього аудиту та її основних результатів,	У ході зовнішньої оцінки провідний її фахівець звичайно приділяє основну увагу наступним аспектам: - адекватність діяльності СВА прийнятому на підприємстві положенню про службу внутрішнього аудиту та відповідним професійним стандартам; - цілі, завдання, політика та процедури, прийняті у практиці внутрішнього аудиту підприємства; - робочі програми та методи, що використовуються службою внутрішнього аудиту; - навички та персональні результати працівників служби внутрішнього аудиту; - внесок служби внутрішнього аудиту у поліпшення систем управління ризиками, корпоративного управління та внутрішнього контролю підприємства.	

Внутрішні оцінки		Зовнішні оцінки
часу та виконання аудиторських планів, рівнів відшкодування виробничих витрат тощо.	у якості зразків для порівняння з прикладами передової практики професії внутрішнього аудитора.	

Висновок щодо оцінки компетентності зовнішніх експертів ґрунтується на фаховому судженні, яке враховує професійний досвід у сфері внутрішнього аудиту та підтверджену професійну кваліфікацію осіб, обраних для проведення перевірки. Оцінка кваліфікації визначає компетентність оцінюваних фахівців з урахуванням розміру і складності підприємства, що перевіряється, а також знань експертів про конкретний виробничий сектор, галузь або їх технічні, технологічні знання. Незалежність експерта або групи експертів припускає принципову відсутність фактичного або можливого конфлікту інтересів. Незалежні експерти не можуть бути працівниками або перебувати під контролем підприємства, функцію внутрішнього аудиту якого вони перевіряють.

Якщо оцінка проводиться зовнішньою стороною, головна користь такої роботи полягає у тому, що аналіз носить незалежний і неупереджений характер. Зрозуміло, ця перевага досягається за рахунок більш високих витрат на проведення зовнішньої оцінки (у порівнянні з витратами на внутрішню оцінку). Проте, зовнішня оцінка навряд чи зможе повною мірою врахувати всі фактори, що впливають на співвідношення витрат і вигід при аналізі прибутковості та корисності служби внутрішнього аудиту та синергетичного ефекту від її наявності. Таке обмеження є пов'язаним з тим, що певна фінансова та інша інформація, необхідна для забезпечення повноти висновків, може виявитися конфіденційною, недоступною зовнішнім оцінювачам. З огляду на рівень витрат, рішення щодо необхідності зовнішньої оцінки повинно прийматися керівником служби внутрішнього аудиту.

На завершення проведення оцінки зовнішній експерт повинен підготувати офіційний письмовий звіт, який має містити висновки про ступінь відповідності організації діяльності служби внутрішнього аудиту діючим стандартам, а також, якщо буде потреба, надати рекомендації з удосконалення процесів і процедур.

Керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний поінформувати вище керівництво про результати виконання програми гарантії та підвищення якості.

Форма, зміст і частота інформування про результати виконання програми гарантії та підвищення якості встановлюється у ході обговорень з вищим керівництвом, з урахуванням обов'язків служби внутрішнього аудиту та керівника служби внутрішнього аудиту, описаних у положенні про службу внутрішнього аудиту. Для того щоб продемонструвати відповідність діяльності служби внутрішнього аудиту визначенню внутрішнього аудиту, стандартам та засвідчити дотримання кодексу етики, результати зовнішніх і періодичних внутрішніх оцінок повідомляються по завершенню таких оцінок. Результати ж безперервного моніторингу повідомляються принаймні щорічно.

Оцінка відповідності політики та процедур контролю якості (моніторинг) здійснюється з метою отримання обґрунтованої впевненості, що політика і процедури служби внутрішнього аудиту щодо системи контролю якості є відповідними, адекватними, працюють ефективно та додержуються на практиці. Моніторинг має включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань.

Підтримка високої якості аудиту гарантує підприємству одержання максимальної користі від своєї служби аудиту. Відповідальність за процес моніторингу повинен нести керівник служби внутрішнього аудиту. Контроль за якістю можна здійснювати через:

- 1) керівництво служби аудиту;
- 2) групи однакових за посадовим рівнем співробітників всередині аудиторської служби;
- 3) зовнішній аудит.

Керівник Служби повинен забезпечувати щоквартальний контроль якості роботи внутрішніх аудиторів щодо застосування професійних стандартів (Таб.3.2.) .

Таблиця 3.2

Питання оцінки якості застосування професійних стандартів

Стандарти планування	Стандарти виконання	Стандарти завершальної стадії
<ul style="list-style-type: none"> - яким є рівень якості аудиторських документів та висновків; - чи анотував керівник аудиторської перевірки планові завдання, щоб виділити області, що вимагають спеціальної уваги; - чи ставилися перевіряльниками питання про найбільш важливі зміни у робочому процесі або про недавні труднощі; - чи існує свідчення того, що питання, виділені у ході попередньої аудиторської перевірки, були поставлені на перший план поточної перевірки. 	<ul style="list-style-type: none"> - чи досягнуто цілей аудиторської перевірки; - наскільки вагомою є інформація, чи підтримує вона зроблені висновки; - чи всі завдання у рамках аудиторської перевірки були виконані; - чи оцінювали аудитори стан контрольних механізмів в цілому по кожній області, що перевіряється; - чи були своєчасно спрямованими первинні результати аудиторської перевірки, що проводиться; - чи своєчасно була отримана відповідь від об'єкту, що перевіряється; - чи була ця відповідь адекватною. 	<ul style="list-style-type: none"> - чи було ознайомлене керівництво служби аудиту з робочими документами до того, як був випущений офіційний звіт; - чи всі важливі питання, відбиті у первинних документах, включено до звіту; - чи всі важливі питання були відбиті у первинних документах звіту; - чи за прийнятний час був підготовлений звіт; - якщо звіт припускає одержання відповіді, то чи одержав хто-небудь зі співробітників завдання контролювати його надходження; - чи було проведено аудиторську перевірку у рамках виділених на неї коштів; - чи чітко є визначеними питання для контролю при проведенні наступної аудиторської перевірки; - якою є якість виконання аудиторських документів.

Також рекомендується здійснювати моніторинг системи контролю якості та ефективності діяльності служби.

Метою моніторингу відповідності політики та процедур контролю якості є забезпечення оцінки:

- а) дотримання внутрішніми аудиторами професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог;
- б) того, чи вірно розробленою та ефективно впровадженою є система контролю якості аудиторських послуг;
- у) правильності застосування політик та процедур контролю якості персоналом служби внутрішнього аудиту.

Здійснюючи моніторинг системи контролю якості, уповноважена особа, у першу чергу, оцінює затверджену керівництвом внутрішню систему контролю якості, її відповідність прийнятим нормативним документам, що регламентують діяльність внутрішніх аудиторів. Варто враховувати, що наявність затвердженої керівництвом системи контролю якості не дає повної гарантії того, що служба внутрішнього аудиту дійсно здійснює аудиторські послуги на найвищому рівні якості, тому уповноважена особа повинна вибірково ознайомитися з результатами проведення конкретних перевірок з метою одержання підтвердження дієвості внутрішніх процедур контролю.

Завданням моніторингу є розробка необхідних процедур, спрямованих на тестування функціонуючої системи контролю якості для забезпечення впевненості у високому рівні якості та надійності контролю. Порядок визначення цілей, періодичності та термінів проведення заходів у ході виконання процедур моніторингу подано на рис.3.5.

Цілі процедур моніторингу надійності якості, полягають у тому, щоб пересвідчитись у наступному (рис.3.6).

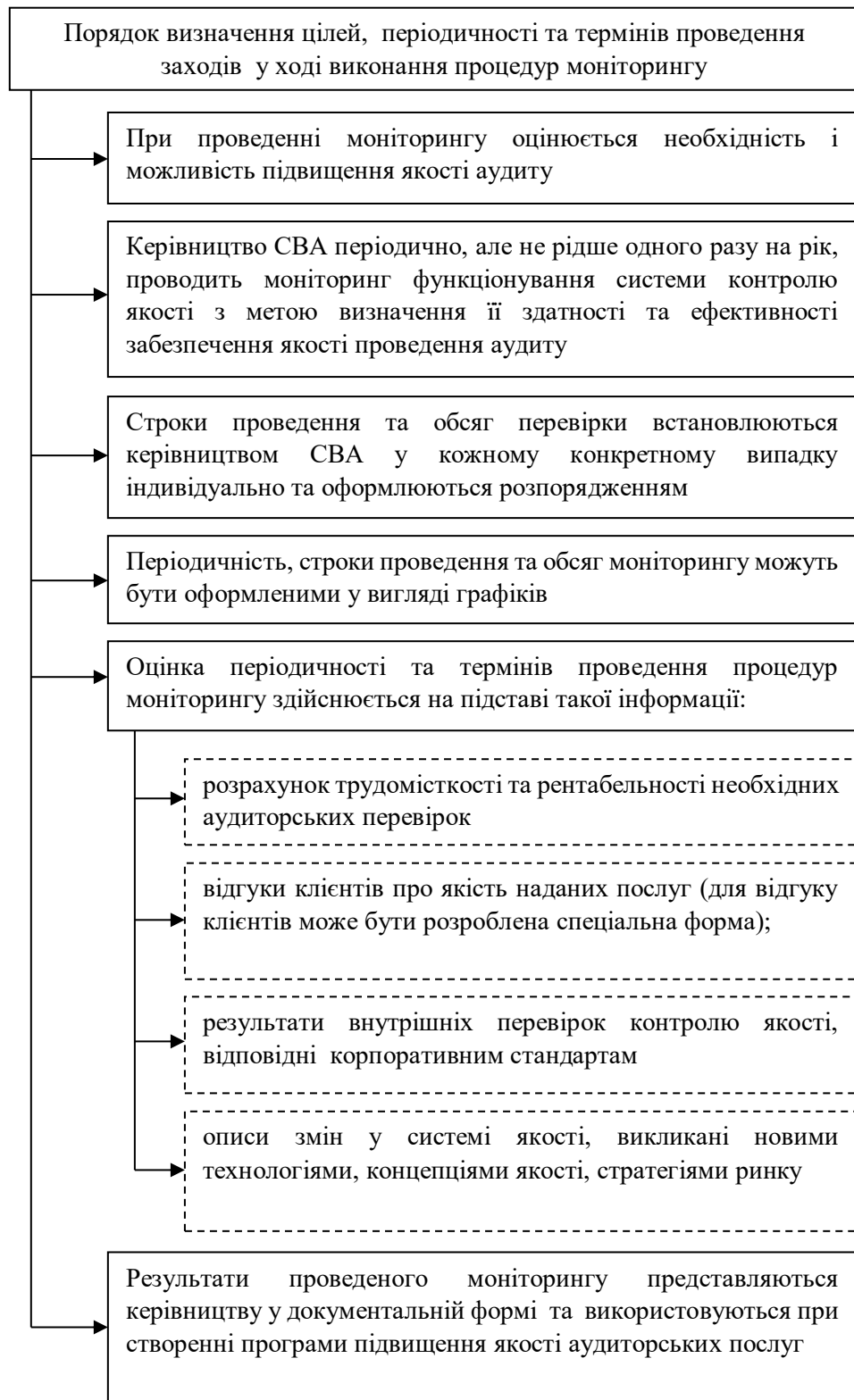


Рис.3.5. Порядок визначення цілей, періодичності та термінів проведення заходів у ході виконання процедур моніторингу

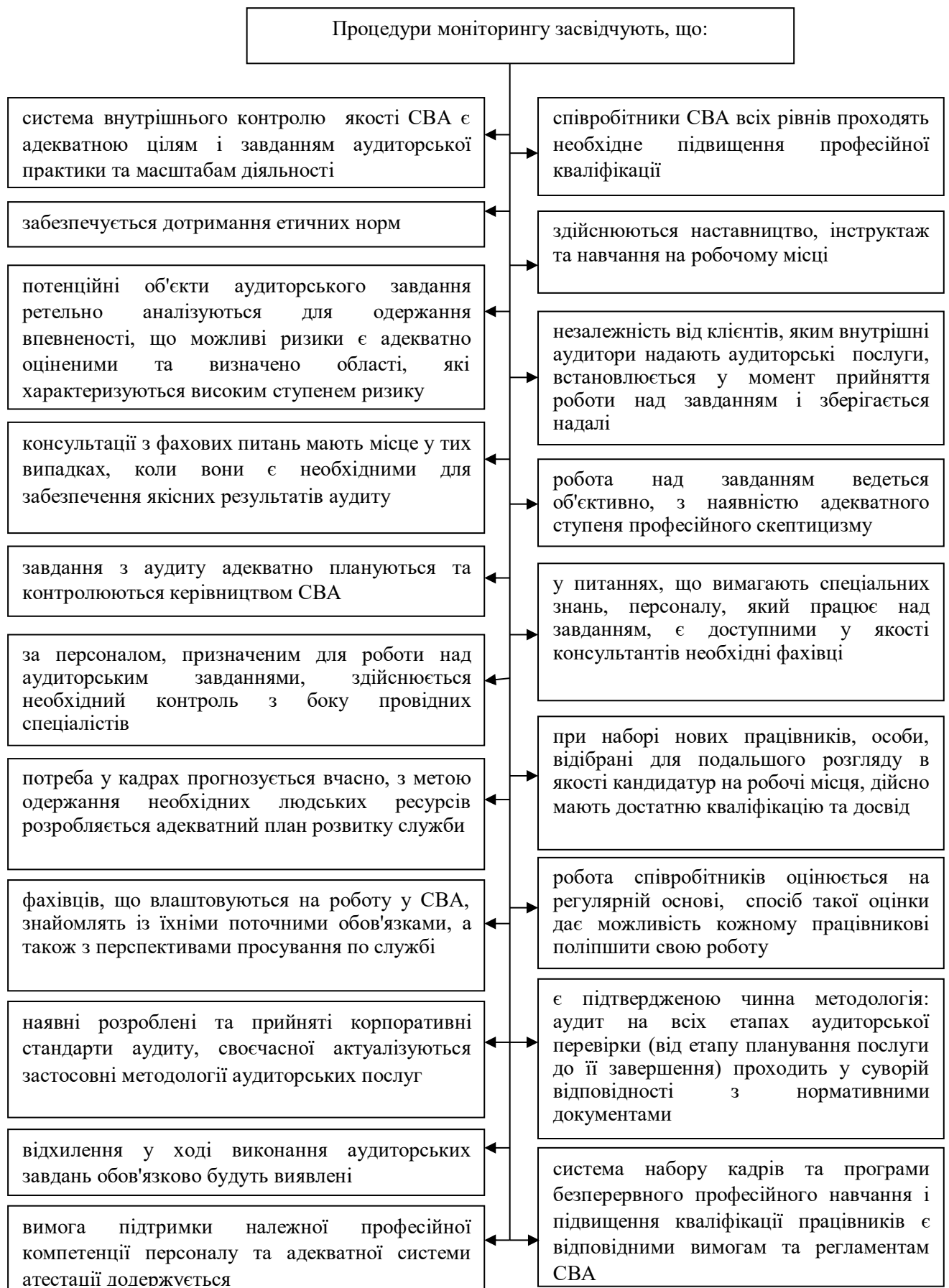


Рис. 3.6. Ознаки ефективності процедур моніторингу

Розробка програми моніторингу контролю якості.

Програма моніторингу контролю якості включає:

- перевірку дотримання нормативних вимог і умов;
- перевірку наявності розроблених і прийнятих корпоративних стандартів;
- оцінку системи підбору кадрів і програми підвищення кваліфікації працівників;
- дослідження корпоративних систем контролю якості та висловлення думки про її ефективність;
- оцінку практичного здійснення всіх етапів аудиторської перевірки (від прийняття завдання до завершення аудиту та надання аудиторського висновку при правильному та повному оформленні робочої документації відповідно до нормативних документів аудиту);
- оцінку інших факторів, що забезпечують необхідний рівень якості діяльності СВА і виконуваних завдань з аудиту.

Службою внутрішнього аудиту можуть застосовуватися конкретні процедури моніторингу щодо рівня ефективності прийнятих процедур внутрішнього контролю якості. Приблизний алгоритм такого моніторингу наведено на рисунку 3.7.

Моніторинг контролю якості окремих аудиторських завдань

Контроль якості виконання аудиторських завдань можливо здійснювати відповідно до шаблону контролю якості. При цьому кожне окреме питання може мати власну оцінку, залежно від своєї значимості. Загальна сума балів розподіляється між окремими працівниками служби внутрішнього аудиту та у кінцевому варіанті може впливати на оцінку ефективності роботи кожного аудитора, та на об'єктивну оцінку визначення можливої суми винагороди за результатами діяльності кожного звітного періоду.

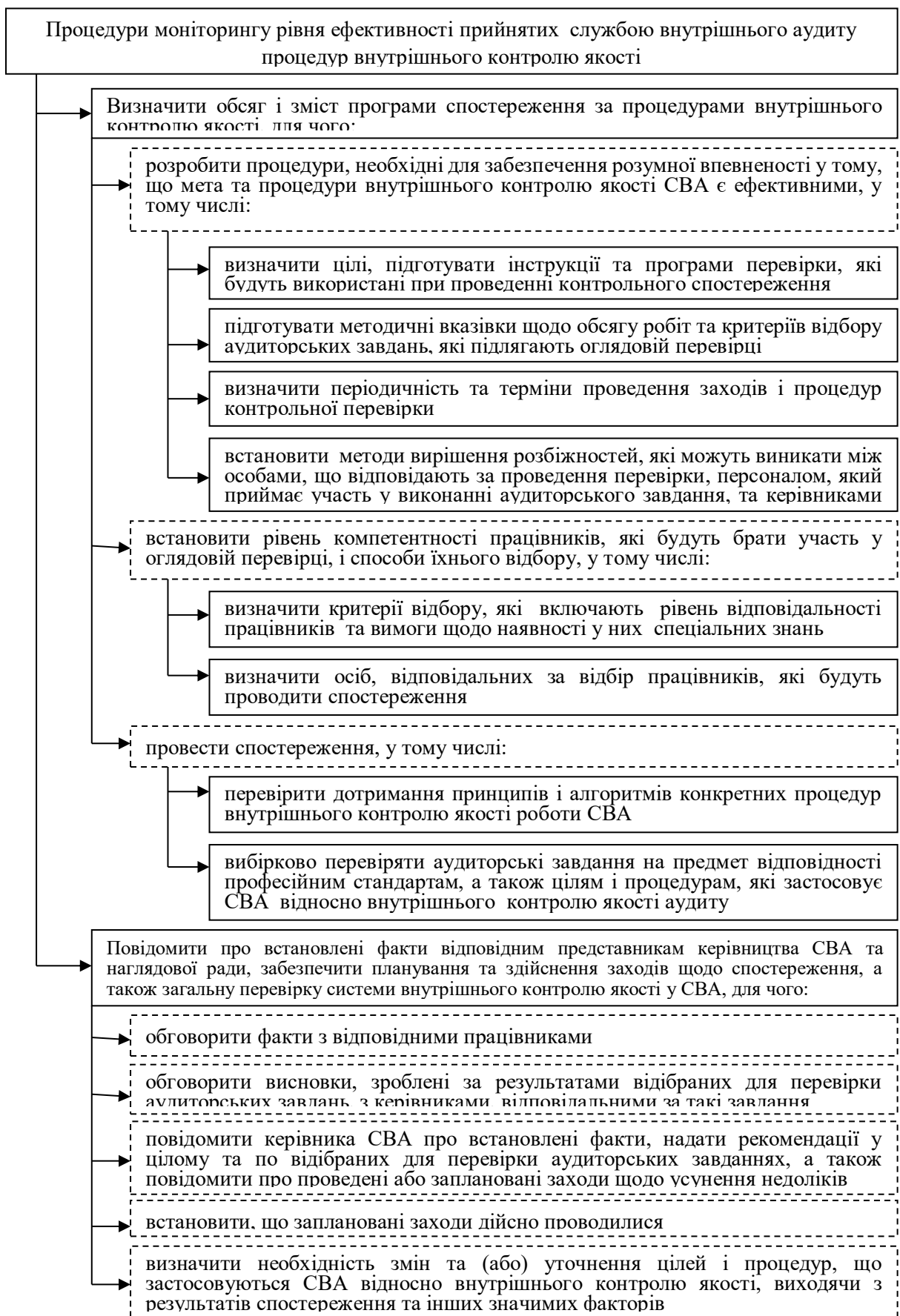


Рис .3.7. Етапи моніторингу процедур внутрішнього контролю якості

Перевірки окремих завдань мають здійснюватися циклічно. Завдання, які відбираються для перевірки, мають включати, як мінімум, одне завдання на кожного керівника групи з завдань за період, який зазвичай становить не більше трьох років. Схема організації перевірки, включно з часом проведення окремих завдань, залежить від багатьох чинників, які включають:

- розмір підприємства та служба внутрішнього аудиту;
- кількість і географічне розташування офісів структурних підрозділів;
- результати попередніх моніторингових процедур;
- ступінь повноважень як персоналу, так і структурних підрозділів (наприклад, чи має право служба внутрішнього аудиту структурного підрозділу проводити власні перевірки, чи перевірки призначає та проводить лише служба внутрішнього аудиту головного офісу);
- природу та складність практики та організації діяльності підприємства;
- ризики, пов'язані з клієнтами (замовниками) внутрішнього аудиту та конкретними завданнями.

Процес перевірки завершених завдань включає відбір необхідних завдань, які можуть бути відібрані без попередження робочої групи. Перевіряють завдання аудитори, що не входили до складу робочої групи, не здійснювали контроль якості виконання завдання. Для визначенні обсягів перевірки, особа, що здійснює моніторинг, бере до уваги обсяг висновків незалежної зовнішньої перевірки. При цьому незалежна зовнішня перевірка не замінює власної внутрішньої програми моніторингу.

Керівник служби внутрішнього аудиту повинен періодично готувати звіти, що підсумовують всі проблеми, виявлені системою контролю якості. Питання, які здаються незначними при ізольованому розгляді процесів контролю, розглянуті поряд з іншими аспектами, можуть виявити загрозливі негативні тенденції. Вчасно не усунуті, такі тенденції, здатні перетворитися у

великі недоліки системи контролю якості. Проведена у ході моніторингу оцінка кожного з недоліків повинна перетворитись у рекомендації з їхнього усунення.

За неефективного функціонування системи контролю якості можуть проводитися наступні коригувальні дії (рис.3.8):

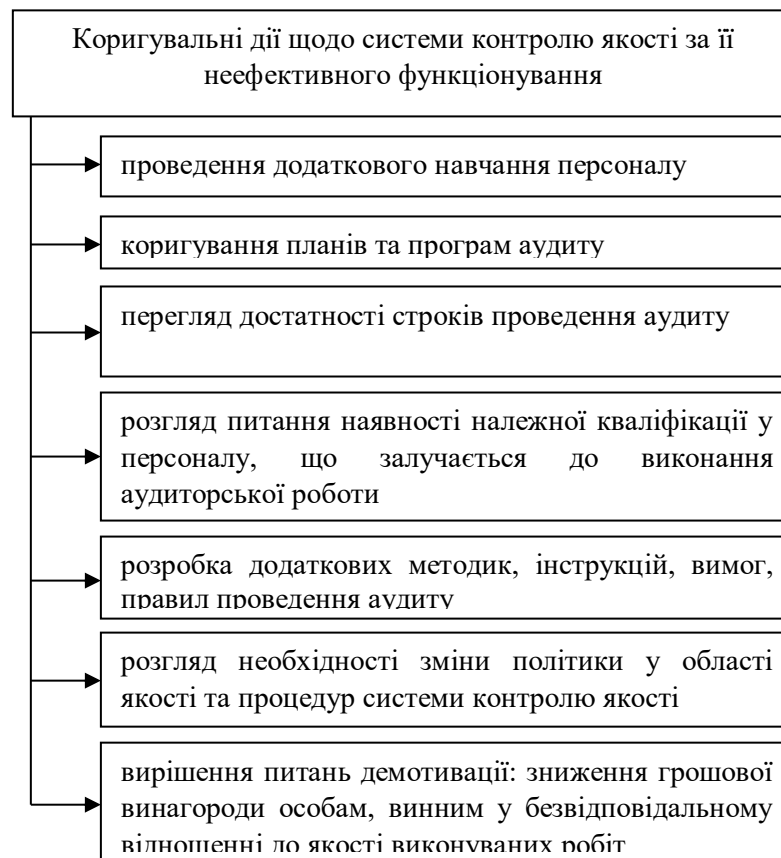


Рис.3.8. Коригувальні дії при неефективному функціонуванні системи контролю якості

Для підтримки системи контролю якості внутрішнього аудиту на відповідному рівні пропонуємо:

1. Передбачити процедури підтримки стандартів якості служби внутрішнього аудиту при виконанні аудиторських завдань, для чого:

а. забезпечити достатній контроль на всіх адміністративних рівнях, беручи до уваги підготовку, здібності та досвід працівників;

b. розробити методичні вказівки відносно форми та складу робочих документів;

c. використовувати стандартизовані форми, контрольні переліки та опитувальні листи у тій мірі, у якій це є необхідним для проведення аудиту;

d. передбачити методи вирішення питань, пов'язаних з розбіжностями у професійних судженнях працівників, зайнятих на одному завданні.

2. Надавати працівникам можливість навчання на робочому місці у процесі проведення аудиту, для чого:

a. приділяти особливу увагу навчанню на робочому місці, що є важливою частиною професійної підготовки кожного працівника, у тому числі: обговорювати з асистентами аудиторів взаємозв'язок виконуваної ними роботи з загальною аудиторською практикою; залучати асистентів аудиторів до виконання якомога більших обсягів аудиторської роботи за умови забезпечення належного контролю за якістю;

b. у програмі керування кадрами надавати особливої уваги новачкам, включати у навчальні програми плани щодо підвищення їх кваліфікації;

c. стимулювати працівників до навчання та підвищення кваліфікації;

d. проводити аналіз виконаних доручень для визначення того, що працівники: відповідають вимогам щодо досвіду роботи, встановленим органом державного регулювання діяльності внутрішніх аудиторів та професійними об'єднаннями внутрішніх аудиторів; здобувають досвід у різних областях аудиту та різних галузях економіки; урізноманітнюють виконувану роботу, перебуваючи у підпорядкуванні різних керівників.

Документування системи контролю якості

Служба внутрішнього аудиту є зобов'язаною застосовувати політику та процедури, що вимагають наявності відповідної документації, яка б містила опис кожного елемента системи контролю якості внутрішнього аудиту.

Документація, яку відносять до системи контролю якості:

- описує окремі елементи та процедури системи контролю якості, включно з процедурою моніторингу перевірки виконаних завдань;
- реєструє результати проведених процедур контролю якості та загальну оцінку: дотримання професійних стандартів внутрішнього аудиту, законодавчих нормативних вимог; відповідності та ефективності застосування системи контролю якості; вірності застосування службою політик та процедур контролю якості;
- ідентифікує виявлені недоліки, оцінює їх вплив на загальну ефективність діяльності служби внутрішнього аудиту;
- містить рекомендації щодо удосконалення як самої системи контролю якості, так і організації діяльності служби внутрішнього аудиту взагалі, відповідно до існуючих нормативно-правових вимог та регламентів підприємства.

Таким чином, контроль якості внутрішнього аудиту є необхідним елементом системи управління діяльністю служби внутрішнього аудиту. Впровадження відповідної системи контролю якості забезпечує надійність результатів внутрішнього аудиту, підвищує ефективність рекомендацій, та сприяє впевненості керівництва підприємства та його власників в необхідності створення СВА, та підтримки її іміджу та значення для підприємства.

3.2. Оцінка ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту

Найвищою оцінкою ефективності служби внутрішнього аудиту є гарантія, що всі системи підприємства побудовані та функціонують адекватно, що необхідні механізми контролю вбудовано у кожний бізнес-процес та вони належно працюють.

В одних довідкових джерелах поняття «ефективність» визначають лише як результат, наслідок будь-яких причин, дій [227, с. 262; 14, с. 20], інші – як характеристику якого-небудь об'єкта (пристрою, процесу, заходу, виду діяльності), що відображає його суспільну користь, продуктивність та інші позитивні якості [31, с. 28] та як здатність забезпечувати результативність (ефект) процесу, проекту тощо, яку обчислюють як відношення ефекту (результату) до витрат, що забезпечили цей результат [64, с. 182].

Вищенаведені дефініції поняття «ефективність» є досить загальними, а тому не відображають його суті. Адже ефективність не тотожне поняттю результат, а характеризує лише одну його сторону – позитивну.

Н. Бондар зазначає, що ефективність – це можливість якої-небудь процедури чи політики фірми в цілому досягати бажаних результатів. Ефективність інформаційної системи базується на якості й достовірності відображення досліджуваного явища [12, с. 288], а А. Веренкова це явище детермінує як сукупність ефектів, отриманих від тієї чи іншої дії. Такими ефектами можуть бути економічний, організаційний, соціальний. У вузькому значенні ефективність – це співвідношення затрат і результатів [19, с. 25].

Б. Андрушків вважає, що ефективність як підсумковий якісний показник розвитку та функціонування системи віддзеркалює взаємообумовленість витрат суспільства, праці й отриманого суспільством корисного результату у вигляді матеріальних благ і послуг. Ефективним вважається усе те, що сприяє вирішенню економічних та соціальних завдань, які стоять перед суспільством [4, с. 131].

Незважаючи на те, що вчені-економісти розглядають поняття «ефективність» значно ширше, принциповим недоліком їхніх дефініцій є те, що вони не зазначають критеріїв ефективності. Вважаємо, що цими критеріями можуть бути рівень виконання норм, нормативів, стандартів, планів та ін.

На практиці достатньо важко оцінити ефективність внутрішнього аудиту, тому що:

- результат не завжди виміряється кількісно;
- ефективність залежить не тільки від аудиторів, але й значною мірою – від наступних дій замовників аудиторського завдання;
- вагому роль відіграє суб'єктивізм при оцінюванні замовниками отриманих результатів.

Ефективність внутрішнього аудиту неможливо виміряти точно. Однак, щорічно можна відслідковувати певні критерії, незважаючи на ті або інші недоліки більшості з них. Для аналізу продуктивності аудиту використовуються якісні та кількісні показники. Такі показники мають демонструвати динаміку виконання річного плану служби внутрішнього аудиту та витрати служби у розрізі проектів [92]. Крім того, система показників покликана оцінити ступінь задоволеності замовників роботою, що її виконано аудиторами. До показників ефективності діяльності внутрішнього аудиту можна віднести:

- чисельність працівників служби внутрішнього аудиту (слід зауважити, що допоки служба внутрішнього аудиту має у своєму розпорядженні достатньо співробітників, є можливість скорочувати чисельний склад, концентруючи увагу на сферах високого ризику, підвищуючи таким чином показники продуктивності та ефективності служби);
- вартість утримання служби внутрішнього аудиту: за умови підконтрольності ризиків та високої упевненості щодо нормального розвитку бізнесу, у керівництва неминуче з'являється бажання знижувати витрати на аудит. Тож керівнику служби внутрішнього аудиту варто тримати на високому рівні ефективність служби, наприклад, оптимізуючи чисельний склад. Якщо робота служби внутрішнього аудиту покриває основні ризики діяльності,

витрати, звичайно ж, не повинні зростати, якщо не будуть зростати ризики підприємства;

– кількість звітів про аудиторські перевірки (цей показник має недолік: вимагаються додаткові обумовлення через те, що для проведення аудиторської перевірки різних систем потрібні різні періоди часу. Таким чином, одного року може відбутися велика кількість аудиторських перевірок локальних систем, за результатами яких буде підготовлено більше звітів, ніж іншого року, коли буде перевірено менше число систем, значних за розміром);

– кількість проведених за період аудитів з розрахунку на одного аудитора (недолік цього показника такий самий, що й у попереднього);

– кількість завершених аудитів порівняно до затвердженого плану або кількість аудитів, проведених у відповідності до бюджету (таку цифру завжди можна одержати, але, як показник продуктивності служби, вона також має недолік: протягом року завжди трапляються позапланові аудиторські перевірки або розслідування, і це означає, що планові аудиторські перевірки можуть не відбутися або відбутися із зсувом термінів);

– кількість аудиторських рекомендацій (критерій є обмеженим для застосування: якщо аудитори будуть знати, що мірою ефективності роботи є число рекомендацій, це може спонукати їх надавати погано продумані або нерозумні рекомендації тільки для того, щоб збільшити кількісні показники своєї роботи);

– відсоток виконаних аудиторських рекомендацій або кількість повторних аудиторських рекомендацій (може вказувати або на неефективність аудиторських рекомендацій або на слабкість моніторингу виконання аудиторських рекомендацій);

– пряме скорочення витрат чи економія від виконання рекомендацій аудиту (показник достатньо важко розрахувати об'єктивно);

– контроль за якістю (працівники, відповідальні за контроль якості робочих документів аудиторської служби, можуть розробити систему балів; чим більшою є кількість балів, тим вищою можна вважати якість роботи);

– задоволеність замовників (клієнтів) аудиту (добрим показником ефективності є оцінка служби внутрішнього аудиту тими, хто піддавався аудиторським перевіркам. Але знову ж, її важко виміряти, хоча проведення періодичного опитування думок клієнтів представляється корисним).

Кожне підприємство самостійно визначає критерії ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту. Склад і цільові значення показників встановлює керівник служби внутрішнього аудиту за узгодженням з керівництвом. При цьому основні замовники (наглядова рада і вище виконавче керівництво) можуть оцінювати діяльність служби за трьома-п'ятьма показниками. З іншого боку, керівникові служби внутрішнього аудиту рекомендується оцінювати діяльність очолюваної служби за більшим числом показників.

Оцінку рекомендується проводити один раз на рік, у виняткових випадках – за підсумками півріччя.

Оцінку якості діяльності служби внутрішнього аудиту рекомендується проводити у 2 етапи:

На першому етапі здійснюється оцінка виконання окремого аудиторського завдання, а саме – оцінка якості планування, проведення аудиту, дотримання встановлених термінів виконання завдання, а також ділових якостей внутрішніх аудиторів:

1) оцінка якості роботи внутрішніх аудиторів (проводиться керівником аудиторського завдання за підсумками завдання):

2) оцінка якості роботи керівника завдання (за результатами оцінки матеріалів завдання керівником служби внутрішнього аудиту).

3) визначення середньоарифметичного значення всіх балів за додатками (яке надалі враховується при розрахунку показника якості аудиторських завдань);

4) розрахунок загальної кількості балів за всіма критеріями оцінки у діапазоні від 1 до 5;

На другому етапі необхідно провести розрахунок показника якості діяльності служби внутрішнього аудиту за певний період як зважену сукупність показників повноти виконання плану робіт, оцінки якості планування, проведення аудиту та ділових якостей внутрішніх аудиторів, результатів щорічного тестування аудиторів.

Критерієм для оцінки якості служби внутрішнього аудиту є питома вага окремих показників, наприклад:

- 1) повнота виконання плану робіт – 30 %;
- 2) оцінка якості планування, проведення аудиту та ділових якостей внутрішнього аудитора – 30 %;
- 3) результати щорічного тестування внутрішніх аудиторів і керівників відділів служби внутрішнього аудиту – 20 %;
- 4) оцінка роботи внутрішніх аудиторів за підсумками року – 20 %.

Показник якості діяльності (ПЯД) розраховується за наступною формулою:

$$\dot{I}\beta\ddot{A} = \hat{A}\dot{I} \times 0,3 + \beta\zeta \times 0,3 + \mathcal{D}\mathcal{O} \times 0,2 + \dot{I}\ddot{I} \times 0,2 \quad (3.1)$$

де:

ВП – показник виконання річного аудиторського плану;

ЯЗ – показник якості виконання аудиторських завдань;

РТ – результати щорічного тестування працівників служби;

ОП – показник оцінки працівників служби.

1) ВП розраховується як відсоткове відношення кількості виконаних завдань до кількості запланованих завдань.

2) ЯЗ розраховується як відсоткове відношення середньоарифметичного показника суми балів за додатками всіх аудиторів та керівників аудиторських завдань за підсумками аудиторської перевірки до максимально можливого показника балів.

3) РТ розраховується як середньоарифметичне значення результатів щорічного тестування кожного працівника, яке, у свою чергу, розраховується як відсоткове відношення кількості правильних відповідей до загальної кількості питань. Зазначимо, що для релевантності показника тестування всіх працівників має проводитися не рідше одного разу на рік. Тестуються знання законодавчих і нормативних правових актів України, стандартів аудиту, – за допомогою опитувальника, що містить варіанти відповідей на питання. Рекомендована кількість завдань має бути не меншою, ніж сто питань.

4) ОП розраховується як відсоткове відношення загальної суми балів оцінки всіх працівників, до максимально можливої суми балів.

Для оцінки ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту пропонуємо використовувати наступні критерії:

1) охоплення щорічними перевірками не менше 80 % об'єктів аудиту з високим рівнем ризику (до загальної кількості річних перевірок);

2) ступінь виконання рекомендацій внутрішніх аудиторів (виконання 75 % рекомендацій і вище);

3) оцінка якості діяльності служби внутрішнього аудиту (розраховується за формулою (1));

4) оцінка задоволеності очікувань замовників аудиту від аудиторської перевірки. Оцінка ефективності діяльності служби розраховується як середня оцінка очікувань керівників об'єктів аудиту за всіма річними перевірками.

5) навчання внутрішніх аудиторів (на кожного аудитора має припадати не менше 40 годин на рік).

Оцінка ефективності діяльності служби здійснюється за п'ятибальною системою та розраховується як середньоарифметичне значення балів за зазначеними вище критеріями до загальної кількості критеріїв:

- до 3 балів – низька ефективність;
- від 3,1 до 4 балів – середня ефективність;
- від 4,1 до 5 балів – висока ефективність.

Для критеріїв оцінки ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту встановлюється бальна система, представлена у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Бальна система, рекомендована для вимірювання
ефективності роботи служби внутрішнього аудиту**

№	Найменування критеріїв	Оцінка				
		5 балів	4 бали	3 бали	2 бали	1 бал
1	Охоплення щорічними перевітками об'єктів аудиту з високим рівнем ризику	81 % і вище до загальної кількості перевірок цього року	61 - 80%	41 - 60%	21- 40%	0-20%
2	Ступінь виконання рекомендацій СВА за підсумками перевірки	75 % і вище до загальної кількості рекомендацій	57 - 74%	39 - 56%	19 - 38%	0-18%
3	Оцінка якості діяльності служби внутрішнього аудиту (ПЯД)	81 % і вище	61 - 80%	41- 60%	21 - 40%	0-20%
4	Оцінка якості аудиту користувачами та вищим керівництвом	75 % і вище до максимально можливого показника балів (60 балів)	57 - 74%	39 - 56%	19 - 38%	0-18%

<i>Продовження табл. 3.3</i>						
5	Підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів	81 % і вище до загальної кількості працівників	61 - 80%	41 - 60%	21 - 40%	0-20%

За результатами оцінки ефективності діяльності здійснюється аналіз підсумкових показників і підготовляються заходи для поліпшення роботи служби внутрішнього аудиту підприємства.

Таким чином, створення програм оцінки якості та ефективності внутрішнього аудиту на підприємстві буде сприяти удосконаленню якості послуг, які надаються службою внутрішнього аудиту на підприємстві, та сприяти підвищенню рівня довіри до результатів аудиторських перевірок з боку замовників та інших користувачів аудиторських висновків.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Дослідивши питання оцінки внутрішнього аудиту на підприємстві нами сформульовано такі висновки:

1. Роль служби внутрішнього аудиту фінансової звітності полягає як у забезпеченні керівників та комітету з аудиту достатніми і розумними гарантіями того, що процеси контролю даної сфери є належним чином розробленими та впровадженими, так і у безпосередньому проведенні належних процедур з метою отримання аудиторських доказів, щодо достовірності тверджень керівництва у відношенні фінансової звітності підприємства.

2. Одним з основних завдань системи внутрішнього контролю підприємства та служби внутрішнього аудиту зокрема є забезпечення менеджерів якісною інформаційною базою для прийняття управлінських рішень. Роль у виявленні та аналізі проблем, що вимагають вирішення,

відіграє інформація, що використовується: вона може бути одержаною зсередини аналізованої системи або надходити ззовні. Тому у ході вивчення процесів підготовки та прийняття рішень внутрішній аудитор звертає увагу на достатність та адекватність своєчасного, достовірного та повного інформаційного забезпечення.

3. Для організації ефективної роботи служба внутрішнього аудиту повинна мати відповідну форму управління. Система управління служби внутрішнього аудиту повинна включати основні елементи, що їх подано у вигляді управлінської моделі: планування діяльності, управління ресурсами, правила та процедури, звітність, яка надається керівному органу та виконавчим директорам, оцінка та підвищення якості внутрішнього аудиту.

4. Проблема якості внутрішнього аудиту є актуальною для підвищення надійності результатів внутрішнього аудиту. Під системою контролю якості внутрішнього аудиту розуміють сукупність політик і процедур, що застосовуються для визначення відповідності діяльності внутрішніх аудиторів встановленим критеріям якості. Керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний розробити та впровадити у практику систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що персонал служби, а також – сам керівник, діють відповідно до Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту, Кодексу професійної етики та законодавчих і нормативних вимог, які регулюють діяльність внутрішніх аудиторів, а висновки (звіти), що надаються службою, відповідають умовам аудиторських завдань.

5. Система контролю якості роботи внутрішніх аудиторів ґрунтується на стандартних процедурах і політиках, а також на професійній думці керівника служби та керівника аудиторського завдання конкретного об'єкта, якому доручено виконувати таке завдання та керувати персоналом, зайнятим у його виконанні. В роботі запропоновано програму внутрішніх і зовнішніх

оцінок якості роботи внутрішнього аудиту. Програма включає оцінки: відповідності роботи служби внутрішнього аудиту професійним стандартам внутрішнього аудиту та кодексу етики, включаючи своєчасність проведення коригувальних дій з усунення суттєвих випадків невідповідності; адекватності положення про службу внутрішнього аудиту цілям, завданням, політиці та процедурам служби та підприємства в цілому; внеску служби внутрішнього аудиту в упорядкування бізнесу.

ВИСНОВКИ

Дослідивши теоретичні, методичні та організаційні положення внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах нами сформульовано такі висновки:

1. Досліджено виникнення внутрішнього аудиту, його поширення та розвиток, поступова інтеграція до бізнес-практики підприємств України. Доведено, що існують проблеми, пов'язані, з одного боку з недостатнім розумінням власниками та керівниками сутності внутрішнього аудиту, його призначення та основних функцій, з іншого, з невизнанням внутрішнього аудиту серед науковців та, як наслідок, відсутністю необхідних розробок методологічного, організаційного і практичного характеру. З метою впровадження системи внутрішнього аудиту в Україні запропоновано основні передумови її створення, розроблено регулюючі документи та регламенти, програма сертифікації внутрішніх аудиторів.

2. Комплексний аналіз наукових досліджень проблем внутрішнього аудиту показав існуючі протиріччя у поглядах на його сутність та призначення. Систематизація підходів вітчизняних і закордонних науковців дозволила сформулювати дефініцію “внутрішнього аудиту”. Це регламентована внутрішніми документами підприємства діяльність з контролю, оцінюванню різних сторін функціонування підприємства та консультуванню всіх ланок управління, що здійснюється представниками спеціального підрозділу. Метою внутрішнього аудиту є надання необхідної релевантної інформації органам управління підприємства (загальним зборам, наглядовій раді, виконавчому органу) для підтримання ефективного стану системи управління ризиками та внутрішнього контролю, для досягнення стратегічних та оперативних цілей підприємства доцільними й ефективними способами.

3. Під час світової фінансової кризи вітчизняна економіка продемонструвала уразливість та неможливість у короткі терміни вийти з кризового становища. Однією з причин вважаємо відсутність на більшості українських підприємств сучасної системи управління ризиками, що притаманна більшості закордонних підприємств. Зміна стратегії у частині методів управління підприємством обумовила і зміну обов'язків внутрішніх аудиторів. Служба внутрішнього аудиту зазнає трансформації – відбувається перехід функцій від ревізії та контролю до оцінювача ефективності та якості стану управлінських систем підприємства.

4. З метою подальшого розвитку внутрішнього аудиту фінансової звітності запропоновано розглядати його в розрізі складових частин: первинного обліку, бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Розглянуто концептуальну модель первинного обліку як об'єкта внутрішнього аудиту. Для кожної окремої складової внутрішнього аудиту фінансовій звітності розроблено схеми проведення внутрішнього аудиту.

5. У процесі діяльності служба внутрішнього аудиту виконує різноманітні аудиторські завдання. З метою розуміння внутрішніми аудиторами сутності управлінських процесів та для розгляду їх у практичній діяльності як об'єкта внутрішнього аудиту систематизовані існуючі в науковій літературі методи прийняття рішень та удосконалена схема прийняття управлінських рішень.

6. Внутрішній аудит управлінських рішень орієнтується на проведення оцінки ефективності менеджменту, розподілу повноважень та обов'язків, аналіз інформаційного забезпечення, виявлення проблемних зон управління та розробку рекомендацій з удосконалення системи управління підприємством. Для реалізації таких цілей внесено методичні пропозиції з технології внутрішнього аудиту управлінських рішень.

7. Ефектом від діяльності служби внутрішнього аудиту є впевненість керівництва, що системи підприємства правильно побудовані, адаптовані до стратегічних цілей та функціонують належним чином. Пропонується використовувати у практичній діяльності спеціально розроблений методологічний інструмент – інтегральний показник, що включає поетапне оцінювання якості виконання окремих аудиторських завдань, якості роботи служби внутрішнього аудиту та оцінювання ступеня задоволеності замовників.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адаме Роджер. *Основы аудита* / пер. с англ. Ю. Ариненко и др. - М. : Аудит: ЮНИТИ, 1995. 398 с.
2. Андреев В.Д. *Внутренний аудит: Учеб. Пособие.* – М.: Финансы и статистика, 2013. 464 с.
3. Андреев Д. М. *Модель аудиторского риска.* Аудиторские ведомости. - 2015. - № 12. С. 29 - 36.
4. Андрушків Б.М. *Основы менеджменту.* – Львів: Світ, 1995. – 286 с.
5. Ансофф И. *Новая корпоративная стратегия.* – СПб: Издательство "Питер", 1999. 144 с.
6. Аренс А. *Аудит* / А. Арен, Дж. Лоббек / гл. ред. сер., проф. Я. В. Соколов. - М. : Финансы и статистика, 2001. 560 с.
7. *Аудит: учебное пособие* / Ю.А.Данилевский, С.М.Шапигузов, Н.А.Ремизов, Е.В.Старовойтова. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2018. 544 с.
8. *Аудит Монтгомери* / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О’Рейлли, М.Б. Хирш; С.М. Бычкова / Пер. с англ. Я.В. Соколова – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997. 542 с.
9. Барышников Н. П. *Практикум внутреннего и внешнего аудита.* – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Филин., 2013. 792 с.
10. Безруких П.С. *Бухгалтерский учет.* - М: Бухгалтерский учет., 1996. 135 с.
11. Богомолов А. М. *Внутренний аудит. Организация и методика проведения.* – М.: “Экзамен”, 2006. – 192 с.
12. Бондарь Н. *Эффективное управление фирмой.* – СПб: БИЗНЕС–ПРЕССА, 2015. 416 с.
13. Бондарь В. П. *Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: монографія.* – Житомир: ЖДТУ, 2008. 456 с.

14. Боумэн К. *Основы стратегического менеджмента* / К.Боумэн. – М.: “Экзамен”.- 1997.- 185 с.
15. Бурцев В.В. *Система внутреннего контроля организации в современных условиях хозяйствования*. Аудиторские ведомости. – 2008. - №8. С.15-19.
16. Бурцев В.В. *Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации*. – М.: “Экзамен”. 2018. 320 с.
17. Бурцев В. В. *Организация внутреннего аудита*. Аудит и налогообложение. - 2013. - № 8. С. 31 - 34.
18. Веренкова А. А. *Организация службы внутреннего аудита в холдинговых компаниях*. Аудитор. - 2012. -№10. С. 38-40.
19. Веренкова А. А. *Оценка эффективности системы контроля организации на стадии планирования аудита*. Аудитор. -2011. - №9. С. 25 -29.
20. Виханский О.С. *Стратегическое управление*. – М.: Гардарики, 2003. 285 с.
21. *Внутрішній аудит у банку : навчальний посібник* / О. І. Кіреєв, О. С. Любунь, В. М. Кравець, М. П. Денисенко. - К. : ЦНЛ, 2006. 220 с.
22. Волошин Д. *Методологические основы внутреннего аудита эффективности системы управленческого учета на предприятии*. Проблемы теории и практики управления. - 2018. - № 1. С. 49 - 57.
23. Грачева М.В. *Внутренний контроль и аудит в секторе государственного управления: опыт развитых стран*. Государственное управление. Электронный вестник.- 2007.- № 12. С. 1-9.
24. Грищенко А. *Организация внутреннего аудита*. Аудит и налогообложение. – 2007. – №2. С. 15-21.
25. Гутцайт Е.М. *Методологические проблемы аудита: описание и пути решения*. Настольный аудитор бухгалтера – 2002- № 1. С. 18-24.
26. Давидов Г. М. *Аудит : підручник*. - К. : Знання, 2004. 511 с.

27. Дафт Р. Л. *Менеджмент*. - СПб. : Питер, 2000. 832 с.
28. Дивинский Б.Д. *Внутренний аудит в системе внутреннего контроля организации*. Финансовые и бухгалтерские консультации.- 2007.- №5 С.15-18
29. Дмитренко И. Н. *Информационно-регламентное обеспечение внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг*. Аудитор України. - 2009. - № 7 - 8. С. 62 - 63.
30. Дорош Н. І. *Деякі аспекти управління якістю аудиту*. Вісник податкової служби України. - 2000. - № 29. С. 52 - 55
31. Енин Е.П. *Формирование эффективной службы внутреннего аудита как ключевой компонент современной системы корпоративного управления*. Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. – 2017. – № 12. С. 28-33.
32. Закон України "Про аудиторську діяльність" [сайт]. – Режим доступу до закону: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> (дата звернення: 11.05.2019 р.)
33. Закон України „Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” [сайт] – Режим доступу до закону: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> (дата звернення: 12.05.2019 р.)
34. Закон України «Про акціонерні товариства» [сайт] - Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua>
35. Закон України "Про Національний банк України" [Електроний ресурс] - Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua/>
36. Закон України "Про банки і банківську діяльність" від 7 грудня 2000 року N 2121-III[Електроний ресурс] - Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua/> - Загл. с экрана.
37. Зырянова Т.В. *Методические подходы к внедрению внутреннего аудита*. Экономический анализ: теория и практика. - 2017. - N 2. С. 32-45

38. *Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита* [сайт] / Институт внутренних аудиторів : [сайт] /– Режим доступа: [http:// www.iaa-ru.ru/ news/](http://www.iaa-ru.ru/news/) (дата звернення : 27.08.2019 р.)
39. Каменська Т.О. *Планування аудиту*. Вісник податкової служби України. – 2004. - №27. С. 61-64
40. Каменська Т.О. *Внутрішній аудит. Сучасний погляд*: монографія. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2010. 499с.
41. Каменська Т. О., Пилипенко І. І., Редько О. Ю. *Облік, аналіз та внутрішній аудит витрат виробництва*: навч. посіб. – К.:ІВЦ Держкомстату України, 2007. 128с.
42. Каменська Т. О. *Необхідність створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві*. Вісник податкової служби України. – 2009. – № 28 (552). С. 30–32.
43. Каменська Т. О. *Методи аудиторської вибірки у внутрішньому аудиті*. Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць. – Дніпропетровськ. – 2009. – Том II. – вип. 258. С. 477-486.
44. Каменська Т. О. *Ризик-орієнтований характер сучасного внутрішнього аудиту*. Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №6. С. 49-53.
45. Каменська Т. О. *Основні напрями діяльності внутрішнього аудиту в системі управління*. Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №7. С. 40-43.
46. Каменська Т.О. *Внутрішній аудит системи управління ризиками*. Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №8. С. 49-53.
47. Каменська Т.О. *Роль внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю*. Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №9. С. 43-46.
48. Каменська Т. О. *Ефективність діяльності та якість внутрішнього аудиту*. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – Чернівці, 2010 – вип. III (39). С. 301-306.

49. Каменська Т. О., Редько О. Ю. *Аналітичні процедури як метод отримання аудиторських доказів* [сайт] / Т. О. Каменська // Проблеми системного підходу в економіці. Електронне наукове фахове видання. Режим доступу до журн.: http://www.nbuuv.gov.ua/e-journals/PSPE/2010_4/Kamenska_410.htm. (дата звернення : 24.06.2019 р.)
50. Каменська Т.О. *Історичний аспект розвитку внутрішнього аудиту*. Регіональна бізнес-економіка та управління. – Вінниця, 2010. – № 4. С.461-49.
51. Кирьянова З.В. *Методологические и организационные основы первичного учета*. - М: Финансы и статистика, 1981. 127 с.
52. Ковалёва О. В. *Аудит : учеб. пособ. / под ред. О. В. Ковалёвой*. – М. : Приориздат, 2013. 320 с.
53. *Кодекс корпоративного поведения* [сайт] / Кафедра экономической теории и корпоративного управления СыктГУ. – Режим доступа: <http://www.koet.syktsu.ru/download/kkr.pdf>.
54. Козицина Н. В. *Внутренний аудит интегрированной системы менеджмента с учетом бизнес-рисков организации*. Методы менеджмента качества. - 2008. - № 2. С. 14 - 19.
55. Костюченко В. *Внутрішній аудит у системі управління холдингом*. Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - № 2. С. 19 – 25
56. Кочинев Ю. Ю. *Аудит*. – 2-е изд. – СПб. : Питер, 2014. 304 с. : ил. - (Серия «Бухгалтеру и аудитору»).
57. Краснова И.А. *Методика проведения внутренней аудиторской проверки эффективности системы внутреннего контроля бизнес-процессов*. Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. – 2016. – № 7. С.53-61.
58. Краснова І.А. *Документування бізнес-процесів та контролів з метою внутрішнього аудиту*. Аудиторські відомості.- 2007.- № 12. С. 28-35.

59. Кудрин В. *Внутренний аудит: перестройка имиджа* [сайт] / Институт внутренних аудиторів. – Режим доступа: <http://www.iaa-ru.ru>.
60. Майкл Хаммер, Джеймс Чампи. *Рейнжиниринг корпорации. Манифест революции в би знесе.* - Издательство: Манн, Иванов и Фербер, 2007. 288 с.
61. Максимова В.Ф. *Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: монографія.* – К.: АВРІО, 2005. 262 с.
62. Мауц Р.К. *Внутренний аудит и внутренние аудиторы* [сайт]. - Режим доступа: <http://www.banki-delo.ru/2009/12/внутренний-аудит-и-внутренние-аудито/> (дата звернення : 09.10.2019 р.)
63. *Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту* / Інститут внутрішнього аудиту. – Режим доступа: http://www.iaa-ru.ua/inner_auditor/standard. (дата звернення : 17.10.2019 р.)
64. Мескон М. *Основы менеджмента.* М.: Дело, 1993. 702 с.
65. *Методичні рекомендації з удосконалення корпоративного управління в банках України* [сайт] / Постанова Правління Національного банку України № 98 від 28.03.2007 р. – Режим доступа: <http://www.search.ligazakon.ua.-> (дата звернення : 17.07.2019 р.)
66. *Методологические проблемы современной науки.* – М.: Наука, 1978. 236 с.
67. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг* (видання 2016-2017 року). Частина I, II і III [сайт]. - Режим доступа: <https://ips.ligazakon.net/document/view/PFZ00046> (дата звернення : 27.10.2019 р.)
68. Морозова Ж.А. *Планирование в аудите.* Практическое руководство. – М.: Издательско-консультационная компания "Статус-Кво 97", 2016. С. 240.

69. Немченко В. В. *Практичний курс внутрішнього аудиту* : підручник / за ред. В. В. Немченко. – К.: ЦНЛ, 2008. 240 с.
70. Нетикша О. *Організація процесу внутрішнього аудиту*. Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - № 8. - С. 46 - 49
71. *Основы аудита*: учебник / С.М. Бычкова, А.В. Газарян, Г.И. Козлова и др.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2000. 456 с.
72. Пантелєєв В.П. *Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація*. Монографія.- Київ: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2008. – 493 с.
73. Пантелєєв В.П. *Аудит*. Навч. посібник.-К.: «Видавничий дім «Професіонал».-2008. 400с.
74. Пантелєєв В.П., Корінько М.Д. *Внутрішній аудит*: навч. посіб. / за ред. д.е.н., проф. В.О.Шевчука. / М.Д. Корінько, В.П. Пантелєєв — Державна академія статистики, обліку та аудиту Державного комітету статистики України. — К. 2006. 247 с.
75. Петрик О. А. *Аудит: методологізація і організація* : монографія. – К.: КНЕУ, 2003. - 260 с.
76. *Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України* [сайт] : постанова Правління Національного банку України від 20.03.98р. №114 зі змінами / Національний банк України. – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua> (дата звернення: 14.07.2019 р.)
77. *Принципи корпоративного управління України* [сайт] / Державна комісія з цінних паперів і фондового ринку. – Режим доступу: <http://www.ssmsc.gov.ua>. (дата звернення: 11.07.2019 р.)
78. *Про затвердження Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України* [сайт] / Наказ Міністерства фінансів України № 417 від 07.10.2008 року -Режим доступу:

<http://uazakon.com/document/fpart46/idx46520.htm> (дата звернення: 10.09.2019р.)

79. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [сайт] / Кабінет міністрів України. Розпорядження № 158-р від 24.05.2005 р. - Режим доступу: <http://uazakon.com/document/fpart46/idx46520.htm> Загл. с екрана

80. Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна [сайт] / Наказ Голов. КРУ № 168 від 09.08. 2002 р. – Режим доступу: <http://uazakon.com/document/> (дата звернення: 04.06.2019 р.)

81. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ Державною Комісією з регулювання ринків фінансових послуг України [сайт] / Розпорядження № 4660 від 27.09.2005 р. – Режим доступу: <http://www.dfp.gov.ua/1166.html>- (дата звернення: 12.06.2019 р.)

82. Пудич В.С. *Управленческий аудит и аудит-менеджмент как особый род деятельности менеджера*. Менеджмент в России и за рубежом.- 2015.- №2. С. 33-38.

83. Пупшис Т. Ф. *Аудит. Основы аудита и аудиторской деятельности*: учеб.-метод. пособ. - СПб. : ИВЭСЭП : Знание, 2019.- 152 с.

84. Растамханова Л.Н. *Методология внутреннего контроля и ее развитие в условиях управленческого консалтинга*: монографія. - Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2013. 230 с.

85. Редько О. Ю. *Аудит в Україні. Морфологія* : монографія. – Київ: ДП «Інформаційне-аналітичне агентство», 2008 р.- 499 с.

86. Редченко К. *Управленческий контроль и аудит*. [сайт] / К. Редченко – Режим доступу: <http://www.cfin.ru/ias/uprcontrol.shtml>- (дата звернення: 11.07.2019 р.)

87. Робертсон Дж. *Аудит*. – М.: КМРГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. 496 с.
88. Рудницький В. С. *Внутрішній аудит* : монографія. – Рівне : УДУВГП, 2003. 163 с. : іл.
89. Северенкова Л. П. *Внутренний аудит в рамках корпоративного управления*. Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика. Автореф. дис. канд. эк. наук. - Санкт-Петербург – 2009. 25 с.
90. Скобара В.В. *Аудит: Методология и организация*. - М.: Дело и Сервис, 1998. 286 с.
91. Соколов Б.В. *Создание и нормативное обеспечение службы внутреннего аудита в коммерческой организации*. Внедрение Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в кредитной организации. – 2015. – № 4. С. 18-30.
92. Сонин А. *Внутренний аудит для успешной компании*. Консультант. - 2014.- № 19. С.20-23.
93. Сонин А.С. *Внутренний аудит как важнейший элемент системы управления компанией*. Институт внутренних аудиторов : [сайт] / А.С. Сонин. – Режим доступа: [http:// www.iaa-ru.ru](http://www.iaa-ru.ru). (дата звернення: 19.07.2019 р.)
94. Сонин А.С. *Зачем компании нужен внутренний аудит?* Институт внутренних аудиторов : [сайт] / А.С. Сонин. – Режим доступа: [http:// www.iaa-ru.ru](http://www.iaa-ru.ru). (дата звернення: 24.07.2019 р.)
95. Сотникова Л. В. *Внутренний контроль и аудит: учебник, ВЗФЭИ / Л.В. Сотникова*. – М.: ЗАО “Финстатинформ”, 2016. 239 с.
96. Сотникова Л. В. *Оценка состояния внутреннего аудита* : практ. пособ. / под ред. В. И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. 143 с.
97. Суханов М. И. *Организация внутреннего аудита в коммерческом банке*. Аудитор. - 2018. - № 12. С. 34 - 39.

98. Сухарева Л. А. *Внутрішній аудит в системі фінансового контролю*. Бухгалтерський облік і аудит. - 2003. - № 3. С. 54 - 58.
99. Терехов В. А. *Зарубежный опыт организации аудита: краткий исторический обзор и методология*. Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 1. С. 22 – 28
100. Ткаченко Н.М. *Організація внутрішнього аудиту на промислових підприємствах: монографія*.— Запоріжжя: Вид-во Запорізької державної інженерної академії, 2002. 504 с.
101. Федорова Е.А. Ахалкаци О.В. *Внутренний контроль качества аудита: обеспечивающие процедуры*. Аудиторские ведомости. 2010. - N 4 С. 38-43.
102. Хорохордин Н.Н. *Служба внутреннего аудита: этапы создания, цели и задачи*. Аудиторские ведомости.- 2017.- № 10. С 15-19
103. Шестерняк М. М. *Аудиторська діяльність в Україні: особливості європейської інтеграції*. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., (м. Тернопіль, 31 травня - 1 червня 2018 р.) – Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 204-206
104. Шухман М.Е. *Організація внутрішнього аудиту в корпораціях*: автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09. – О., 2009. 22 с.
105. Щирба М. Т. *Організаційні та методичні засади аудиту ефективності облікової політики підприємства в системі управлінського обліку* / І.М. Щирба, М. Т. Щирба // Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал.– 2012. – № 2. С. 197-201.
106. Щирба М. Т. *Методичні аспекти аудиту ефективності Інституційне забезпечення бухгалтерського обліку у світі* / І. М. Щирба, М. М. Щирба, М. Т. Щирба // Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет ім. В. О. Сухомлинського, 2016. – № 9. С. 844- 849

107. Щирба М. Т. *Проблеми та перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу*: моногр.; за ред. д.е.н., професора В. А. Дерія. – Тернопіль: Крок, 2016. – 362 с.
108. Юцковская И.Д. *Задачи и функции внутреннего аудита в компаниях*. Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2017. – №12. С. 35-39.
109. Brink V. *Internal auditing: its nature and function and methods of procedure*. -N. Y., 1941. 150 p.
110. Cangemi M., Singleton T. *Managing the audit function: a corporate audit department procedureguide*. [website] / N.Y., 2018 http://media.wiley.com/product_data/excerpt/90/04712811/0471281190.pdf (access - 12.09.2019)
111. *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* [website] / Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. <http://www.coso.org/publications.htm>. (access - 12.09.2019)
112. *Final NYSE corporate governance rules* [website] /November 2013 – <http://www.nyse.com/pdfs/finalcorpgovrules.pdf> (access - 10.08.2019)
113. *Framework for internal control systems in banking organisations*. [website] /Basle. September 1998. - <http://www.bis.org/publ/bcbs40.pdf> (access - 09.06.2019)
114. Gupta P. *Spiraling upward – history of internal auditing and the Institute of internal auditors* [website] / Internal Auditor. 2017. June http://www.findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_n3_v48/ai_10819174 (access - 09.06.2019)
115. *Guidelines for internal control standards for the public sector*. [website] / INTOSAI, 2004 – <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf> (access - 19.09.2019)

116. Ha B. *System-based auditing and monitoring of government programs and projects* [website] / International Journal of Government Auditing. 2015. October http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3662/is_200510/ai_n15847186 (access - 12.5.2019)
117. *International standards for the professional practice of internal auditing* [website] / In: The Professional practices framework. The Institute of Internal Auditors, 2014 <http://www.theiaa.org/guidance/standards-and-practices/professional-practices-framework/> (access - 18.07.2019)
118. *Internal control – integrated framework*. COSO, 1992 http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm (access - 15.06.2019)
119. Lawrence B. Sawyer, Mortimer A. Dittenhofer, James H. Scheiner *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing* - Изд.: Institute of Internal Auditors, Inc., 2003 г. 1446 p.
120. *Sarbanes-Oxley, Act of 2002* [website] // <http://www.iaa-ru.ru>. (access - 19.07.2019)
121. *The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*: [website] <http://www.intosai.org> (access - 11.06.2019)
122. *The history of accounting. An international encyclopedia*. Edited by Chatfield M., Vangermeersch R. Garland Publishing, Inc. New York & London, 2018. – 657p.
123. *The Information Systems Audit and Control Foundation's Control Objectives for Information and related Technology* [website] [http:// www.iaa-ru.ru](http://www.iaa-ru.ru)
124. *The Institute of Internal Auditors Research Foundation's Systems Auditability and Control* [website] [http:// www.iaa-ru.ru](http://www.iaa-ru.ru). (access - 19.08.2019)

ДОДАТКИ

Додаток А

ПЕРЕЛІК

та зміст Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту (далі -Стандарти) випущених Інститутом внутрішніх аудиторів за станом на 01. 01. 2019 р.

№ з/п	Шифр стандарту	Назва стандарту	Зміст стандарту
1	2	3	4
СТАНДАРТИ ЯКІСНИХ ХАРАКТЕРИСТИК			
1.	1000	Цілі повноваження та обов'язки	Цілі, повноваження та обов'язки відділу внутрішнього аудиту повинні бути офіційно визначені в статуті внутрішнього аудиту та відповідати Визначенню внутрішнього аудиту, Кодексу етики та <i>Стандартам</i> . Керівник внутрішнього аудиту повинен періодично переглядати статут (положення) внутрішнього аудиту та надавати його вищому виконавчому керівництву та раді на затвердження.
2.	1000.A1		Характер аудиторських послуг, що надаються організації, повинен бути визначений в статуті (положенні) внутрішнього аудиту. У разі надання аудиторських послуг сторонам поза межами організації, характер таких послуг також повинен бути визначений у статуті (положенні) внутрішнього аудиту.
3.	1000.K1		Характер консультаційних послуг повинен бути визначений в статуті (положенні) внутрішнього аудиту.
4.	1010	Визнання Визначення внутрішнього аудиту, Кодексу етики та Стандартів у статуті (положенні) внутрішнього аудиту	Обов'язковий характер Визначення внутрішнього аудиту, Кодексу етики та <i>Стандартів</i> повинен визначатися статутом (положенням) внутрішнього аудиту. Керівнику внутрішнього аудиту слід обговорювати Визначення внутрішнього аудиту, Кодекс етики та <i>Стандарти</i> з вищим виконавчим керівництвом та радою.

5.	1100	Незалежність і об'єктивність	Відділ внутрішнього аудиту повинен бути незалежним, а внутрішні аудитори повинні бути об'єктивними при виконанні своїх обов'язків.
6.	1110	Організаційна незалежність	Керівник внутрішнього аудиту повинен звітувати такому рівню керівництва в організації, який дає можливість відділу внутрішнього аудиту виконувати свої обов'язки. Керівник внутрішнього аудиту повинен принаймні щорічно надавати раді підтвердження щодо організаційної незалежності відділу внутрішнього аудиту.
7.	1110.A1		Функція внутрішнього аудиту повинен бути незалежним від втручання інших осіб у процес визначення обсягу діяльності внутрішнього аудиту, виконання роботи та звітування результатів.
8.	1111	Пряма взаємодія з радою	Керівник внутрішнього аудиту повинен звітувати та взаємодіяти безпосередньо з радою.
9.	1120	Індивідуальна об'єктивність	Внутрішні аудитори повинні мати справедливе неупереджене ставлення та уникати будь-якого конфлікту інтересів.
10.	1130	Обмеження незалежності та об'єктивності	Якщо незалежність або об'єктивність є обмеженими або можуть сприйматися як такі, деталі про обмеження повинні бути розкриті відповідним сторонам. Суть розкриття буде залежати від характеру обмеження.
11.	1130.A1		Внутрішні аудитори повинні утримуватися від проведення оцінки операційної діяльності, за яку вони раніше були відповідальними. Об'єктивність вважається обмеженою, якщо внутрішній аудитор перевіряє ту діяльність, за яку він відповідав протягом попереднього року.
12.	1130.A2		Аудиторські завдання щодо обов'язків, за які керівник внутрішнього аудиту несе відповідальність, повинні виконуватися під наглядом зовнішньої по відношенню до відділу внутрішнього аудиту сторони.
13.	1130.K1		Внутрішні аудитори можуть надавати консультаційні послуги щодо операційної діяльності, за яку вони раніше були відповідальними.

14.	1130.K.2		Якщо внутрішнім аудиторам потенційно загрожує обмеження незалежності або об'єктивності при виконанні запропонованих консультаційних послуг, така інформація повинна бути розкрита замовнику завдання до його прийняття.
15.	1200	Професійна компетентність та належна ретельність	Завдання повинні виконуватися із застосуванням професійної компетентності та з належною ретельністю
16.	1210		Внутрішні аудитори повинні володіти знаннями, навичками та іншими компетенціями, необхідними для виконання покладених на них обов'язків. Відділ внутрішнього аудиту в цілому повинен володіти або набути знання, навички або інші вміння, необхідні для виконання своїх обов'язків.
17.	1210.A1		Керівник внутрішнього аудиту повинен звернутися за компетентними консультаціями та допомогою у випадку, якщо внутрішні аудитори не мають достатніх знань, навичок чи інших вмінь, необхідних для виконання завдання в цілому або його частини.
18.	1210.A2		Внутрішні аудитори повинні мати достатні знання для того, щоб оцінити ризик шахрайства та спосіб управління таким ризиком в організації, але не передбачається, що внутрішній аудитор повинен володіти такою ж компетенцією, що й особа, основним обов'язком якої є виявлення та розслідування фактів шахрайства.
19.	1210.A3		Внутрішні аудитори повинні мати достатні знання про ключові ризики та контролі інформаційних технологій, а також про доступні технологічні методи аудиту для виконання своєї роботи. Однак, не очікується, що всі внутрішні аудитори повинні мати компетентність внутрішнього аудитора, головним обов'язком якого є аудит інформаційних технологій.
20.	1210.K1		Керівник внутрішнього аудиту повинен відмовитись від завдання з надання консультаційних послуг або отримати компетентну консультацію та допомогу, якщо

			внутрішнім аудиторам бракує знань, навичок або інших вмінь, необхідних для виконання завдання в цілому або його частини.
21.	1220	Належна професійна ретельність	Внутрішні аудитори повинні проявляти ретельність та застосовувати вміння, що очікуються від розсудливого та компетентного внутрішнього аудитора. Належна професійна ретельність не означає, що аудитор не має права на помилку.
22.	1220.A1		<p>Внутрішній аудитор повинен проявляти належну професійну ретельність з огляду на:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Обсяг роботи необхідний для досягнення цілей завдання; • Відносну складність, суттєвість або значущість питань, до яких застосовуються аудиторські процедури; • Адекватність та ефективність процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю; • Ймовірність значних помилок, шахрайства або невідповідності; та • Витрати на аудиторські послуги відносно можливих вигод.
23.	1220.A2		Як прояв належної професійної ретельності, внутрішні аудитори повинні розглядати можливість використання технологічних методів аудиту та інших методів аналізу даних.
24.	1220.A3		Внутрішній аудитор повинен бути особливо уважним щодо значних ризиків, які можуть вплинути на цілі, операційну діяльність або ресурси. Однак, самі аудиторські процедури, навіть виконані з належною професійною ретельністю, не гарантують виявлення всіх значних ризиків.
25.	1220.K1		<p>Внутрішні аудитори повинні проявляти належну професійну ретельність під час виконання консультаційних завдань, звертаючи увагу на:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Потреби та очікування замовників, включаючи характер, визначення термінів проведення та звітування результатів завдання;

			<ul style="list-style-type: none"> • Відносну складність та обсяг робіт, необхідних для досягнення цілей завдання; та • Витрати на консультаційне завдання відносно можливих вигод.
26.	1230	Постійний професійний розвиток	Внутрішні аудитори повинні удосконалювати свої знання, навички та інші вміння шляхом постійного професійного розвитку.
27.	1300	Програма забезпечення та підвищення якості	Керівник внутрішнього аудиту повинен розробити та підтримувати програму забезпечення та підвищення якості, що охоплюватиме всі аспекти діяльності внутрішнього аудиту.
28.	1310	Вимоги до програми забезпечення та підвищення якості	Програма забезпечення та підвищення якості повинна включати як внутрішні, так і зовнішні оцінки.
29.	1311	Внутрішні оцінки	Внутрішні оцінки повинні включати: <ul style="list-style-type: none"> - постійний моніторинг діяльності відділу внутрішнього аудиту; та - періодичні самооцінки або оцінки, що виконуються іншими співробітниками організації, які володіють достатніми знаннями практики внутрішнього аудиту.
30.	1312	Зовнішні оцінки	Зовнішні оцінки повинні проводитися щонайменше один раз на п'ять років кваліфікованим незалежним експертом або групою експертів, які не є співробітниками організації. Керівник внутрішнього аудиту повинен обговорити з радою: <ul style="list-style-type: none"> • форму та періодичність зовнішніх оцінок; та • кваліфікацію і незалежність зовнішнього експерта або групи експертів, у тому числі будь-який потенційний конфлікт інтересів.
31.	1320	Звітність за програмою забезпечення та підвищення якості	Керівник внутрішнього аудиту повинен звітувати результати програми забезпечення та підвищення якості вищому виконавчому керівництву та раді.

32.	1321	Використання фрази «відповідає Міжнародним стандартам професійної практики внутрішнього аудиту»	Керівник внутрішнього аудиту може стверджувати, що відділ внутрішнього аудиту відповідає Міжнародним стандартам професійної практики внутрішнього аудиту, тільки якщо це підтверджується результатами програми забезпечення та підвищення якості.
33.	1322	Розкриття інформації про невідповідність	Якщо невідповідність Визначенню внутрішнього аудиту, Кодексу етики або <i>Стандартам</i> впливає на загальний обсяг або діяльність відділу внутрішнього аудиту, керівник внутрішнього аудиту повинен розкрити інформацію про невідповідність та її вплив вищому виконавчому керівництву та раді.
СТАНДАРТИ ДІЯЛЬНОСТІ			
34.	2000	Управління відділом внутрішнього аудиту	Керівник внутрішнього аудиту повинен ефективно управляти відділом внутрішнього аудиту для того, щоб вона додавала вартості організації.
35.	2010	Планування	Керівник внутрішнього аудиту повинен розробити ризик-орієнтований план для визначення пріоритетів відділу внутрішнього аудиту, які відповідають цілям організації.
36.	2010.A1		План завдань відділу внутрішнього аудиту повинен базуватися на документально оформленій оцінці ризиків, що проводиться щонайменше раз на рік. В даному процесі повинні розглядатися побажання вищого виконавчого керівництва та ради.
37.	2010.A2		Керівник внутрішнього аудиту повинен з'ясувати та враховувати очікування вищого виконавчого керівництва, ради та інших зацікавлених осіб відносно висновків внутрішнього аудиту.

38.	2010.K1		Керівнику внутрішнього аудиту слід розглядати прийняття консультаційного завдання, виходячи з того, наскільки таке завдання може покращити управління ризиками, додати вартості та покращити діяльність організації. Прийняті завдання повинні включатися до плану.
39.	2020	Надання інформації та затвердження	Керівник внутрішнього аудиту повинен надавати на розгляд та затвердження вищому виконавчому керівництву та раді плани відділу внутрішнього аудиту та потреби у ресурсах, включаючи інформацію про значні проміжні зміни. Керівник внутрішнього аудиту повинен також повідомляти про вплив обмежень у ресурсах.
40.	2030	Управління ресурсами	Керівник внутрішнього аудиту повинен забезпечити відповідність, достатність та ефективне використання ресурсів внутрішнього аудиту для виконання затвердженого плану.
41.	2040	Політика й процедури	Керівник внутрішнього аудиту повинен встановлювати політики та процедури для управління відділом внутрішнього аудиту.
42.	2050	Координація діяльності	Для визначення належного обсягу та мінімізації подвійної роботи керівнику внутрішнього аудиту слід сприяти обміну інформацією і координувати діяльність з іншими внутрішніми й зовнішніми сторонами, що надають аудиторські та консультаційні послуги.
43.	2060	Звітування вищому виконавчому керівництву та раді	Керівник внутрішнього аудиту повинен періодично звітувати вищому виконавчому керівництву та раді щодо цілей, повноважень та обов'язків відділу внутрішнього аудиту, а також виконання аудиторського плану. Звітність повинна також містити інформацію про вплив значних ризиків, проблеми контролю, у тому числі про ризики шахрайства, проблеми корпоративного управління та з інших питань, що є важливими або щодо яких було зроблено запит вищим виконавчим керівництвом або радою.
44.	2070	Зовнішній постачальник	Якщо роботу відділу внутрішнього аудиту виконує зовнішній постачальник послуг, цей

		послуг та відповідальність організації за внутрішній аудит	постачальник повинен повідомити організацію про її відповідальність за підтримання ефективної роботи відділу внутрішнього аудиту.
45.	2100	Сукупність роботи внутрішнього аудиту	Використовуючи систематичний та послідовний підхід, відділ внутрішнього аудиту повинен оцінювати та сприяти удосконаленню процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю.
46.	2110	Корпоративне управління	Відділ внутрішнього аудиту повинен оцінювати та надавати відповідні рекомендації, спрямовані на удосконалення процесу корпоративного управління щодо досягнення наступних цілей: <ul style="list-style-type: none"> • Підтримання відповідних етичних принципів і цінностей у рамках організації; • Сприяння ефективного управління діяльністю організації та її відповідальності; • Надання інформації стосовно ризиків і контролю відповідним підрозділам організації; • Координування діяльності та обмін інформацією між радою, зовнішніми і внутрішніми аудиторами та керівництвом.
47.	2110.A1		Відділ внутрішнього аудиту повинен оцінювати опис, впровадження та ефективність цілей, програм і заходів організації, пов'язаних з питаннями етики.
48.	2110.A2		Відділ внутрішнього аудиту повинен оцінювати, чи сприяє управління інформаційними технологіями організації реалізації стратегії та цілей організації.
49.	2120	Управління ризиками	Відділ внутрішнього аудиту повинен оцінювати ефективність процесів управління ризиками та сприяти їх удосконаленню.
50.	2120.A1		Відділ внутрішнього аудиту повинен оцінити вплив ризику в сфері корпоративного

			<p>управління, операційної діяльності та інформаційних систем організації з огляду на:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Досягнення стратегічних цілей організації; • Достовірність та цілісність фінансової та операційної інформації; • Ефективність та продуктивність операційної діяльності та програм; • Захист активів; та • Дотримання законів, нормативних документів, політик, процедур та договірних зобов'язань.
51.	2120.A2		Відділ внутрішнього аудиту повинен оцінити можливість виникнення шахрайства та способи управління ризиками шахрайства.
52.	2120.K1		Під час виконання консультаційних завдань внутрішні аудитори повинні розглянути ризики, що стосуються цілей завдання, та пам'ятати про існування інших значних ризиків.
53.	2120.K2		Внутрішні аудитори повинні використовувати знання про ризики, отримані під час виконання консультаційних завдань, при оцінці процесів управління ризиками організації.
54.	2120.K3		Допомагаючи керівництву в розробці або вдосконаленні процесів управління ризиками, внутрішні аудитори повинні утримуватися від прийняття на себе управлінських обов'язків, тобто від фактичного управління ризиками.
55.	2130	Контроль	Відділ внутрішнього аудиту повинен сприяти організації в забезпеченні ефективних контролів за допомогою оцінки їх ефективності та продуктивності, а також шляхом підтримання їх постійного вдосконалення.
56.	2130.A1		<p>Відділ внутрішнього аудиту повинен оцінити достатність і ефективність контролів відповідно до ризиків у сфері корпоративного управління, операційної діяльності та інформаційних систем організації з огляду на:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Досягнення стратегічних цілей організації;

			<ul style="list-style-type: none"> • Достовірність та цілісність фінансової та операційної інформації; • Ефективність та продуктивність операційної діяльності та програм; • Захист активів; та <ul style="list-style-type: none"> • Дотримання законів, нормативних документів, політик, процедур та договірних зобов'язань.
57.	2130.K1		Внутрішні аудитори повинні використовувати знання про контролі, отримані під час виконання консультаційних завдань, при оцінці процесів контролю в організації.
58.	2200	Планування завдання	Внутрішні аудитори повинні розробляти та документально оформлювати для кожного завдання план роботи, що включає мету, обсяг, визначення його термінів проведення й розподіл ресурсів.
59.	2201	Фактори, що необхідно враховувати при плануванні	<p>У ході планування завдання внутрішні аудитори повинні враховувати:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Цілі об'єкту перевірки, а також способи, за допомогою яких об'єкт контролює свою діяльність; • Значні ризики, пов'язані з об'єктом перевірки, його цілями, ресурсами та операційною діяльністю, а також методи утримання потенційного впливу ризиків на прийнятному рівні; • Адекватність і ефективність процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю об'єкту перевірки в порівнянні з релевантною структурою або моделлю; <p>Можливості значного удосконалення процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролю об'єкту перевірки.</p>
60.	2201.A1		При плануванні завдання для зовнішніх сторін внутрішні аудитори повинні досягти порозуміння щодо цілей, обсягу, відповідальності та інших очікувань, включаючи обмеження на розповсюдження результатів завдання і доступ до

			робочих документів завдання, та зафіксувати вищенаведене у письмовій формі.
61.	2210.K1		Внутрішні аудитори повинні досягти порозуміння з замовниками консультаційного завдання щодо цілей, обсягу, відповідальності та інших очікувань замовника. Для значущих завдань така домовленість має бути оформлена документально.
62.	2210	Цілі завдання	Цілі повинні визначатися для кожного завдання.
63.	2210.A1		Внутрішні аудитори повинні провести попередню оцінку ризиків, пов'язаних з об'єктом перевірки. Цілі завдання повинні відображати результати цієї оцінки.
64.	2210.A2		Внутрішні аудитори повинні розглядати ймовірність значних помилок, шахрайства, невідповідності або інших ризиків при розробці цілей завдання.
65.	2210.A3		Для оцінки корпоративного управління, управління ризиками та контролю необхідні адекватні критерії. Внутрішні аудитори повинні встановити ступінь адекватності встановлених керівництвом та/або радою критеріїв, щоб визначити, чи були досягнуті поставлені цілі та завдання. Якщо керівництво визначило адекватні критерії, внутрішні аудитори повинні використовувати їх при наданні власних оцінок. У випадку неадекватності критеріїв внутрішні аудитори разом із керівництвом та/або радою повинні розробити прийнятні критерії оцінки.
66.	2210.K1		Цілі консультаційних завдань повинні охоплювати процеси корпоративного управління, управління ризиками та контролю в тій мірі, яка була узгоджена з замовником.

67.	2210.K2		Цілі консультаційних завдань повинні відповідати цінностям, стратегії та цілям організації.
68.	2220	Обсяг завдання	Встановлений обсяг завдання повинен бути достатнім для досягнення цілей завдання.
69.	2220.A1		Обсяг завдання повинен включати розгляд відповідних систем, документів, персоналу та майна, включаючи й ті, що знаходяться під контролем третіх сторін.
70.	2220.A2		Якщо у ході виконання аудиторського завдання, виникає можливість надати значущі консультаційні послуги, слід досягти певної домовленості щодо цілей, обсягу, відповідальності та інших очікувань і доводити результати консультаційних завдань у відповідності до консультаційних стандартів.
71.	2220.K1		Під час виконання консультаційних завдань внутрішні аудитори повинні переконатись, що обсяг завдання є достатнім для досягнення узгоджених цілей. Якщо внутрішні аудитори виявляють обмеження обсягу під час виконання завдання, такі обмеження повинні обговорюватися з замовником, щоб визначити, чи продовжувати виконання завдання.
72.	2220.K2		Під час виконання консультаційних завдань внутрішні аудитори повинні розглядати контролю, що стосуються цілей завдання, та бути уважними щодо значних недоліків контролю.
73.	2230	Розподіл ресурсів завдання	Внутрішні аудитори повинні визначити, які ресурси є відповідними і достатніми для досягнення цілей завдання, виходячи з характеру й ступеню складності кожного завдання, часових обмежень і наявності ресурсів.
74.	2240	Робоча програма завдання	Внутрішні аудитори повинні розробляти та документувати робочі програми, що дозволяють досягти цілей завдання.

75.	2240.A1		У робочих програмах повинні визначатися процедури збору, аналізу, оцінки і документування інформації в процесі виконання завдання. Робоча програма повинна бути затверджена до початку її виконання. Будь-які зміни програми повинні оперативно затверджуватися.
76.	2240.K1		Робочі програми консультаційних завдань можуть відрізнятися за формою та змістом в залежності від характеру завдання.
77.	2300	Виконання завдання	Внутрішні аудитори повинні збирати, аналізувати, оцінювати й документально оформлювати інформацію в обсязі, достатньому для досягнення цілей завдання.
78.	2310	Збір інформації	Внутрішні аудитори повинні зібрати достатній обсяг надійної, релевантної та корисної інформації для досягнення цілей завдання.
79.	2320	Аналіз та оцінка	Внутрішні аудитори повинні формулювати висновки та результати завдання на основі відповідного аналізу й оцінок.
81.	2330.A1		Керівник внутрішнього аудиту повинен контролювати доступ до документів завдання. Перш ніж передавати такі документи зовнішній стороні, керівник внутрішнього аудиту повинен одержати погодження вищого виконавчого керівництва та/або юрисконсульта (за необхідності).
82.	2330.A2		Керівник внутрішнього аудиту повинен розробити вимоги до збереження документів завдання незалежно від носія, на якому вони зберігаються. Ці вимоги повинні узгоджуватися з внутрішніми розпорядчими документами організації та будь-якими нормативними чи іншими відповідними вимогами.
83.	2330.K1		Керівник внутрішнього аудиту повинен розробити політики щодо захисту та зберігання документів консультаційного завдання, а також щодо їх надання внутрішнім та зовнішнім сторонам. Такі політики повинні узгоджуватися з внутрішніми розпорядчими

			документами організації та будь-якими нормативними чи іншими вимогами, що стосуються справи.
84.	2340	Контроль за виконанням завдання	Для досягнення поставлених цілей, забезпечення якості роботи й підвищення кваліфікації аудиторського персоналу потрібен належний контроль за виконанням завдання.
85.	2400	Звітування результатів	Внутрішні аудитори повинні звітувати результати завдання.
86.	2410	Критерії звітування	Звіти повинні включати цілі та обсяг завдання, а також відповідні висновки, рекомендації та плани заходів.
87.	2410.A1		Заключний звіт щодо результатів завдання повинен за необхідності містити висновок внутрішніх аудиторів. Виданий висновок повинен враховувати очікування вищого виконавчого керівництва, ради та інших зацікавлених сторін, а також повинен бути підтверджений достатнім обсягом надійної, релевантної та корисної інформації.
88.	2410.A2		Якщо результати діяльності об'єкта завдання задовільні, внутрішнім аудиторам рекомендується зазначати це в аудиторських звітах.
89.	2410.A3		У випадку надання результатів завдання зовнішнім сторонам, звіт повинен містити вказівки про обмеження в поширенні та використанні його результатів.
90.	2410.K1		Звіт про хід виконання та результати консультаційного завдання буде відрізнятися за формою та змістом залежно від характеру завдання та потреб замовника.
91.	2420	Якість звітів	Звіти повинні бути точними, об'єктивними, чіткими, стислими, конструктивними, вичерпними та своєчасними.
92.	2421	Помилки та упущення	Якщо в заключному звіті є значні помилки та упущення, керівник внутрішнього аудиту повинен

			надати відкориговану інформацію всім сторонам, які отримали початковий варіант звіту.
93.	2430	Використання фрази «Виконано у відповідності до Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту»	Внутрішні аудитори можуть офіційно повідомляти, що їхні завдання «виконані у відповідності до Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту», тільки якщо це підтверджується результатами програми забезпечення та підвищення якості.
94.	2431	Розкриття інформації про невідповідність	Якщо невідповідність Визначенню внутрішнього аудиту, Кодексу етики чи <i>Стандартів</i> впливає на окреме завдання, звіт за результатами повинен розкривати: <ul style="list-style-type: none"> • Принцип або правило поведінки Кодексу етики чи Стандартів, якого не було повністю дотримано, • Причину(и) невідповідності, та • Вплив невідповідності на завдання та надані результати завдання.
95.	2440	Поширення результатів	Керівник внутрішнього аудиту повинен звітувати результати відповідним сторонам.
96.	2440.A1		Керівник внутрішнього аудиту несе відповідальність за звітування заключних результатів особам, які можуть забезпечити їхній належний розгляд.
97.	2440.A2		Якщо інше не передбачено правовими, законодавчими або регулятивними вимогами, керівник внутрішнього аудиту, перед наданням результатів зовнішнім сторонам, повинен: <ul style="list-style-type: none"> • оцінити потенційний ризик для організації; • проконсультуватися відповідно до обставин із вищим виконавчим керівництвом та/або юрисконсульту організації; • контролювати поширення шляхом накладення обмежень на використання результатів.

98.	2440.K1		Керівник внутрішнього аудиту несе відповідальність за звітування замовникам заключних результатів консультаційних завдань.
99.	2440.K2		В ході виконання консультаційного завдання можуть бути виявлені недоліки корпоративного управління, управління ризиками та контролю. У випадках, коли такі недоліки є значущими для організації, інформація щодо них повинна надаватися вищому виконавчому керівництву та раді.
100.	2450	Загальні висновки	Виданий загальний висновок повинен враховувати очікування вищого виконавчого керівництва, ради та інших зацікавлених сторін, а також повинен бути підтверджений достатнім обсягом надійної, релевантної та корисної інформації.
101.	2500	Моніторинг подальших заходів	Керівник внутрішнього аудиту повинен розробити та підтримувати систему моніторингу реагування на результати, надані керівництву.
102.	2500.A1		Керівник внутрішнього аудиту повинен встановити процес подальшого контролю, щоб простежити та переконатися в тому, що заходи керівництва були ефективно впроваджені або вище виконавче керівництво прийняло ризик незастосування заходів.
103.	2500.K1		Відділ внутрішнього аудиту повинен проводити моніторинг реагування на результати консультаційних завдань в обсязі, погодженому з замовником.
104.	2600	Звітування про прийняття ризику	Якщо керівник внутрішнього аудиту робить висновок, що вище керівництво прийняло такий рівень ризику, що може бути неприйнятним для організації, то керівник внутрішнього аудиту повинен обговорити це питання з вищим виконавчим керівництвом. Якщо керівник внутрішнього аудиту встановлює, що питання не

			було вирішено, керівник внутрішнього аудиту повинен звітувати про дане питання раді.
--	--	--	--------------------------------------------------------------------------------------

Додаток Б

Національні стандарти внутрішнього аудиту для банків
за станом на 01.01.2019 р.

Шифр стандарту	Назва стандарту	Зміст стандарту
1.	Керівництво службою внутрішнього аудиту	<p>У стандарті зазначаються:</p> <ul style="list-style-type: none"> - об'єкти аудиторського контролю; - сутність, причини появи банківських ризиків та фактори, що на них впливають; - відповідальність та обов'язки керівників служби внутрішнього аудиту; - напрямки взаємодії зовнішніх та внутрішніх аудиторів.
2.	Незалежність	<p>Визначає статус служби внутрішнього аудиту банку. Незалежність дає змогу внутрішнім аудиторам робити правдиві й неупереджені висновки, що необхідні для належного проведення аудиторської перевірки. Це досягається в результаті організаційного визначення статусу та об'єктивності служби внутрішнього аудиту.</p>
3.	Професійна компетентність	<p>Стандарт передбачає огляд професійних якостей та норм поведінки внутрішніх аудиторів. Усі працівники служби (відділу) внутрішнього аудиту повинні мати певний професійний досвід і володіти необхідними знаннями й навичками. Внутрішні аудитори повинні також дотримуватися певних норм поведінки, а саме: бути обережними, досвідченими, компетентними; правильно застосовувати діючі стандарти, процедури та методи внутрішнього аудиту; знати принципи і методи бухгалтерського обліку тощо.</p>
4.	Обсяг робіт	<p>Визначає, що Правління та Рада банку здійснюють загальне керівництво щодо обсягу робіт та напрямів діяльності банку, які підлягають аудиту.</p>
5.	Планування і виконання аудиторської перевірки	<p>Розкривається процес здійснення аудиторської перевірки, вимоги до складання програми перевірки та робочої документації.</p>
6.	Складання аудиторського висновку	<p>Цей стандарт розглядає зміст аудиторського висновку за результатами перевірки, а також висвітлює процедуру опрацювання висновків та рекомендацій внутрішнього аудиту, яка передбачає проведення їх обговорення з працівниками підрозділу банку, що перевіряється.</p>

Додаток В

Структура та зміст Стандартів внутрішнього аудиту щодо організації 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 за станом на 01.01.2019 р.

Групи стандартів внутрішнього аудиту	Назва розділів стандартів внутрішнього аудиту	Короткий зміст стандартів внутрішнього аудиту
I. Загальні положення		Ці стандарти застосовуються структурними підрозділами внутрішнього аудиту, утвореними в установах при проведенні ними внутрішнього аудиту.
II. Загальні стандарти внутрішнього аудиту	Розділ 1. Основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту	Основними внутрішніми документами з питань внутрішнього аудиту є положення про підрозділ внутрішнього аудиту, посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього аудиту, внутрішні документи з питань проведення внутрішнього аудиту.
	Розділ 2. Компетентність та підвищення кваліфікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту	Працівники підрозділу внутрішнього аудиту повинні володіти необхідними знаннями та мати досвід роботи для виконання своїх функціональних обов'язків, а також постійно удосконалювати свої знання, підвищувати кваліфікацію, у тому числі шляхом самоосвіти.
	Розділ 3. Незалежність та об'єктивність внутрішнього аудиту	Внутрішній аудит повинен здійснюватися незалежно та об'єктивно. Організаційна незалежність передбачає пряме підпорядкування та підзвітність підрозділу внутрішнього аудиту керівнику установи. Функціональна незалежність передбачає недопущення виконання працівниками підрозділу внутрішнього аудиту функцій, не пов'язаних із здійсненням внутрішнього аудиту та не визначених у положенні про підрозділ внутрішнього аудиту.

		Об'єктивність вимагає від працівників внутрішнього аудиту здійснювати свою діяльність неупереджено, без формування свого висновку під впливом третіх осіб та уникати конфлікту інтересів.
III. Стандарти діяльності з внутрішнього аудиту	Розділ 1. Напрями проведення внутрішнього аудиту	Сфера застосування внутрішнього аудиту охоплює такі напрями діяльності: <ul style="list-style-type: none"> - оцінка діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, ефективності планування і виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи (аудит ефективності); - оцінка діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку (фінансовий аудит); - оцінка діяльності установи щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном (аудит відповідності).
	Розділ 2. Планування діяльності з внутрішнього аудиту	Планування діяльності з внутрішнього аудиту здійснюється підрозділом внутрішнього аудиту та включає комплекс дій, спрямованих на формування, погодження та затвердження піврічних планів проведення внутрішнього аудиту. Піврічні плани проведення внутрішнього аудиту формуються на підставі оцінки ризиків у діяльності установи та визначають теми внутрішніх аудитів.
	Розділ 3. Ведення баз даних	Підрозділ внутрішнього аудиту установи складає та веде базу, яка містить дані щодо об'єктів внутрішнього аудиту.

	Розділ 4. Організація внутрішніх аудитів	Організація внутрішнього аудиту передбачає розподіл трудових ресурсів, планування внутрішнього аудиту та складання за його результатами програми. Для досягнення цілей та підвищення якості внутрішнього аудиту призначається керівник аудиторської групи. Якщо внутрішній аудит проводиться однією посадовою особою, вона вважається керівником аудиторської групи.
	Розділ 5. Проведення внутрішнього аудиту	Проведення внутрішнього аудиту передбачає збір аудиторських доказів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту із застосуванням методів, методичних прийомів і процедур, що підвищують обґрунтованість висновків за його результатами.
	Розділ 6. Документування ходу та результатів внутрішнього аудиту	Документальне оформлення внутрішнього аудиту складається з двох видів документів: робочих та офіційних. Робочі документи – це запис (форми, таблиці), за допомогою яких працівник підрозділу внутрішнього аудиту фіксує проведені прийоми та процедури внутрішнього аудиту, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час його проведення. До робочої документації вноситься інформація, яка підтверджує висновки, викладені в аудиторському звіті. Офіційним документом є аудиторський звіт – документ, складений за результатами внутрішнього аудиту, який містить відомості про хід внутрішнього аудиту, стан системи внутрішнього контролю, аудиторський висновок. До аудиторського звіту додаються рекомендації щодо удосконалення діяльності установи залежно від характеру виявлених проблем.
	Розділ 7. Моніторинг врахування рекомендацій за результатами	Здійснення моніторингу впровадження аудиторських рекомендацій передбачає здійснення заходів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту щодо отримання

	внутрішнього аудиту	інформації від відповідальних за діяльність про реалізацію аудиторських рекомендацій.
IV. Стандарти звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади та оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту	Розділ 1. Звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту	Керівник підрозділу внутрішнього аудиту раз на півріччя в терміни, визначені керівником установи, у письмовій формі звітує перед ним про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту.
	Розділ 2. Формування та зберігання справ внутрішнього аудиту	Справи формуються з присвоєнням номера та обов'язковою реєстрацією в журналі обліку аудиторських звітів і складаються з розпорядчих документів на проведення внутрішнього аудиту, його програми, офіційної та робочої документації з додатками, відомостей про заходи, вжиті за результатами внутрішнього аудиту, та іншої інформації, пов'язаної з впровадженням рекомендацій. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту відповідає за збереження, передачу до архіву і знищення справ внутрішніх аудиторів.
	Розділ 3. Надання інформації про результати внутрішнього аудиту	Інформація про результати внутрішнього аудиту надається за зверненням органів державної влади з дотриманням установлених вимог законодавства та внутрішніх документів з питань проведення внутрішнього аудиту щодо розголошення інформації з обмеженим доступом та конфіденційної інформації.
	Розділ 4. Взаємодія підрозділу внутрішнього аудиту з органами державної влади	Взаємодія з міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади та правоохоронними органами здійснюється підрозділом внутрішнього аудиту в межах його повноважень відповідно до законодавства.
	Розділ 5. Скарги на дії працівників підрозділу	Скарги на дії працівників підрозділу внутрішнього аудиту, що надходять до установи, розглядаються у встановленому законодавством порядку.

	внутрішнього аудиту	
	Розділ. 6. Забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, оцінка якості внутрішнього аудиту	Оцінка якості внутрішнього аудиту здійснюється керівником підрозділу внутрішнього аудиту (внутрішня оцінка якості) та Держфінінспекцією, її територіальними органами (зовнішня оцінка якості).

