

вдання на поліпшення процесу управління ризиками та удосконалення діяльності підприємства. Прийняті до виконання завдання необхідно включати до поточного плану діяльності.

Виходячи зі Стандартів, саме КСВА відповідає за розробку ризик-орієнтовного плану. При цьому він бере до уваги концепцію управління ризиками, прийняту на підприємстві, включаючи використання встановлених рівнів максимального ризику для окремих видів діяльності або одиниць підприємства. Якщо на підприємстві формалізована оцінка ризиків відсутня, керівник служби внутрішнього аудиту використовує власне судження про ризики, сформоване колегіально з вищим керівництвом і наглядовою радою.

МСВА 2020 – *Розгляд і затвердження планів*: керівник внутрішнього аудиту зобов'язаний подавати на розгляд та затвердження вищому керівництву та наглядовому органу плани робіт СВА із зазначення ресурсів, необхідних для їх виконання, у тому числі повідомляти про суттєві зміни планів, що відбулися протягом звітного періоду. Керівник внутрішнього аудиту зобов'язаний також повідомляти про наслідки обмежень у ресурсах.

Загальний процес планування можна розділити на чотири категорії, за які відповідає керівник СВА і які припускають підготовку та реалізацію наступного:

- перелік аудиторських завдань,
- графік аудиторських завдань,
- штатні розклади та витратні бюджети,
- звітування про виконану роботу.

Цілі внутрішнього аудиту повинні встановлюватися досяжними в рамках існуючої організаційної структури підприємства та піддаватися кількісному виміру. Не маючи можливості здійснювати кількісний вимір проміжних результатів роботи на шляху до досягнення поставлених цілей, керівник СВА (так само як і наглядова рада або комітет з аудиту) не зможуть адекватно оцінити хід виконання роботи і, отже, її цінність для підприємства.

Складання графіку виконання аудиторських завдань є одним з ключових обов'язків керівник СВА, як на рівні служби внутрішнього аудиту в цілому, так і на рівні окремого аудиторського завдання. Процес визначення строків проведення конкретних аудиторських завдань повинен включати наступні елементи:

- визначати, які саме аудиторські завдання мають бути проведені;

- терміни, коли вони повинні бути проведені: визначається скільки часу знадобитися на виконання кожного процесу в межах завдання з огляду на досвід виконання подібних робіт та штатний розклад СВА, з урахуванням особливостей та обсягів робіт інших учасників та інших аудиторських завдань;
- визначення аудиторських завдань, яким слід приділити першорядну увагу.

Необхідно пам'ятати що планування здійснюється як у цілому для служби, так і для конкретних аудиторських завдань, як на тривалий відтинок часу, так і короткочасне.

Визначення переліку аудиторських завдань.

Якщо організація служби внутрішнього аудиту на підприємстві перебуває на належному рівні, і СВА працює незалежно та об'єктивно, то КСВА може приймати остаточне рішення щодо переліку аудиторських завдань за мінімальної участі та втручання з боку комітету з аудиту та наглядової ради.

При цьому керівник СВА зобов'язаний враховувати безліч факторів. Одним з найбільш важливих елементів при визначенні пріоритетів у плануванні аудиторських завдань є ризик. У даному контексті під ризиком розуміється ймовірність того, що мета та завдання, які поставлені перед підприємством, не будуть виконані. Саме міркування, які стосуються ризиків підприємства, звичайно лежать в основі визначення пріоритетів у плануванні аудиторських завдань.

Крім ризиків є й інші фактори, які повинен враховувати керівник СВА а саме:

- тривалість періоду часу, що пройшов з моменту виконання аудиторського завдання в даній області (підрозділі, напрямку діяльності);
- наявність запитів щодо перевірки даного об'єкту з боку старших менеджерів, комітету з аудиту або інших керівних органів підприємства;
- зв'язок аудиторських завдань із зовнішнім аудитом;
- зміни обставин в бізнесі підприємства, операціях, системах або окремих елементах контролю;
- зміни ситуації в області ризиків або в процедурах контролю підрозділів;
- потенційні вигоди, що можуть бути отримані за допомогою виконання аудиторського завдання;
- зміни в характері та структурі навичок працівників служби

внутрішнього аудиту, оскільки зміни в навичках можуть дозволити проводити нові типи аудиторських завдань.

Найважливішим з факторів є оцінка ризиків і тому саме по питаннях або підрозділах, які піддаються найбільшому ризику, аудиторські завдання мають бути проведені в першу чергу. Ризик у цьому випадку може оцінюватися як з кількісної (вартість активів, що перебувають під погрозою, відсоток імовірності настання ризику тощо), так і з якісної (аналіз характеристик) сторони.

Довгострокове планування

Керівник СВА, на додаток до питань поточного або короткострокового планування робіт служби внутрішнього аудиту, слід розробляти стратегічний довгостроковий план аудиторських завдань. Довгостроковий план повинен забезпечити проведення аудиторських робіт (принаймні, на періодичній основі) у всіх областях і напрямках бізнесу. В тих, областях, де спостерігаються високі рівні ризиків, встановлюється необхідність проведення аудиторських перевірок раз на рік або навіть частіше. В інших підрозділах або областях бізнесу буде достатньо проводити аудит один раз на два-три роки. Приклад стратегічного плану аудиторських завдань наведено у таблиці 7.6.

Без існування довгострокового плану з'являється небезпека, що яка-небудь область бізнесу або якийсь напрямок діяльності підприємства залишиться неохопленим аудиторськими перевітками, оскільки для цих областей або напрямків відсутні зафіксовані умови, при яких виникає необхідність проведення поточних аудиторських завдань.

Крім того, у стратегічному плані повинні бути відображені питання, плани та цілі, що відповідають рівню підприємства в цілому. КСВА має заздалегідь передбачати зміни потреб у ресурсах, необхідних для реалізації майбутніх ініціатив.

Управління ресурсами

Відповідно до МСВА 2030 – *Управління ресурсами*, керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний забезпечувати наявність належних ресурсів, достатніх для роботи СВА, та їх ефективне використання для роботи за затвердженим планом. Термін «належний» має на увазі поєднання навичок, знань та інших компетенцій у кадровому складі СВА, необхідних для виконання плану. Термін «достатній» означає наявність ресурсів, необхідних для виконання плану. Припускається, що ресурси використовуються ефективно, якщо вони використовуються таким чином, щоб оптимізувати виконання затвердженого плану.

Таблиця 7.6

Стратегічний план проведення аудиторських завдань

| Напрямки | Мета | Рівень ризику | Термін |
|--|---|---------------|---|
| Аудит визначень основних цілей та стратегій підприємства | Перевірка наявності чітко сформульованих оперативних і довгострокових цілей і завдань, оцінка ступеню їх відповідності цілям і завданням підприємства | середній | 1 раз на рік |
| Аудит фінансової звітності | Підтвердження достовірності складання звітності | високий | 1 раз на квартал, до 15 числа опісля звітного періоду |
| Аудит підрозділу управління кадрами підприємства | Перевірка відповідності штатного розкладу наказам та розпорядженням керівництва, своєчасності оформлення необхідних документів | Низький | 1 раз на 2 роки |
| Аудит складського господарства | Підтвердження ефективності системи внутрішнього контролю за збереженням активів | високий | 1 раз на рік |
| Аудит юридичного підрозділу | Перевірка дотримання загальних законів, нормативних актів і договірних зобов'язань | середній | 1 раз на 2 роки |
| Аудит виробничого відділу | Підтвердження ефективності та результативності господарської діяльності | середній | 1 раз на рік |
| Аудит інформаційних систем | Підтвердження ефективності системи внутрішнього контролю за збереженням інформації | високий | 1 раз на півроку |

Розподіл аудиторських завдань

Обов'язком керівника СВА є добір для укомплектування штату служби внутрішнього аудиту відповідних професійних кадрів. Керівник СВА також зобов'язаний здійснювати нагляд за доцільним розподілом індивідуальних аудиторських завдань між штатними працівниками служби внутрішнього аудиту. Така робота здійснюється як на короткострокову, так і довгострокову перспективу.

У короткостроковій перспективі необхідно забезпечити укомплектування кожного з аудиторських завдань належною кількістю кваліфікованих і здатних виконувати роботу внутрішніх аудиторів для того, щоб роботу було здійснено на найвищому рівні.

У довгостроковому плані підхід має бути інший: розподіл робіт між працівниками провадиться таким чином, щоб працівники мали перспективу професійного росту та прагнули набувати компетенцій старших аудиторів. Такий довгостроковий підхід вимагає від КСВА періодично давати нові аудиторські завдання тим фахівцям служби внутрішнього аудиту, які поки не мають необхідних навичок та досвіду для повністю успішного виконання завдань. У кожному з таких випадків керівник СВА повинен переконатися, що керування завданням здійснюється досвідченим куратором, який, за необхідності, забезпечить молодшому працівнику та команді аудиторів достатню підтримку, дасть їм вірні вказівки.

Крім того, працівникові СВА, який займає нижчу посаду, може бути запропоновано пройти додаткове навчання або йому можуть бути надані додаткові ресурси з метою забезпечення допомоги в процесі виконання аудиторського завдання.

При розподілі аудиторських завдань між працівниками служби внутрішнього аудиту, керівник СВА повинен враховувати ряд факторів, а саме:

- складність завдання;
- обсяги ресурсів, наявних у розпорядженні служби внутрішнього аудиту;
- досвід (рівень майстерності) штатних працівників;
- потребу в додатковому навчанні для виконання конкретного завдання;
- прагнення до кар'єрного росту працівників, які є відомими керівнику.

Набір і просування працівників

Коли йдеться про найом працівника до штату, найважливішими критеріями є рівень освіти та досвіду кандидата. У працівника по-

винні бути певні технічні навички та відповідний рівень підготовки (кваліфікації), які дозволять йому успішно справлятися з дорученою роботою. Це не означає, що всі прийняті працівники повинні мати диплом внутрішнього аудитора, проте, процес добору є покликаним виявити, чи має кандидат персональні здібності, які дозволять йому виконувати аудиторську роботу. Такі ознаки можуть проявитися поряд з певним рівнем освіти або як наслідок досвіду кандидата на попередньому робочому місці, яке було пов'язане з виконанням обов'язків внутрішнього аудитора чи аналогічних. Не всім працівникам служби внутрішнього аудиту необхідно бути висококваліфікованими та досвідченими бухгалтерами, оскільки існує безліч аудиторських завдань, які не є пов'язаними з бухгалтерською або фінансовою звітністю.

При прийомі на роботу варто враховувати такі здібності кандидата, як уміння відтворювати (формулювати, систематизувати, викладати усно та письмово) інформацію, а також його навички міжособистісного спілкування в цілому. Обидві ці характеристики є критично важливими елементами функції внутрішнього аудиту, оскільки працівник, що має технічні навички, але не володіє здатністю працювати з людьми в одній команді та передавати наявні в нього знання, не матиме високої ефективності на посаді внутрішнього аудитора.

У тому випадку, коли у відділі внутрішнього аудиту виникає вакантна посада, є, як мінімум, два варіанти її заповнення:

1. Підбір працівників з числа робітників підприємства. У цьому випадку найом кандидата може бути зроблений швидше, працівник швидше адаптується в новому колективі, тому що він знайомий з правилами внутрішнього розпорядку та корпоративними бізнес-процесами; працівник швидше починає виконувати свої функції, тому що йому відомі галузеві особливості; крім того, підшукування кадрів усередині – добрий мотивуючий фактор для інших молодших працівників, які знатимуть, що якісна робота на даному підприємстві відкриває можливість для кар'єрного зростання.

2. Підбір працівників з числа сторонніх кандидатів. З однієї сторони, такий спосіб найму є пов'язаним з більшим ризиком, але також він має і переваги. Насамперед, те, що прийшлий фахівець може приносити нові ідеї, нове бачення перспектив розвитку, може мати досвід і знання, яких не було в співробітників СВА. Таким чином підприємство може знизити витрати на одержання відповідної кваліфікації працюючих співробітників.

Посадові інструкції

Важливим елементом процесів добору кадрів і просування фахівців є посадові інструкції. Посадові інструкції повинні бути написані та затверджені для всіх робочих місць служби внутрішнього аудиту.

Існує питання про те, що є первісним – посадова інструкція робочого місця, під яку підбирається працівник, або ж працюючому аудитору складають посадову інструкцію, виходячи з його досвіду та можливостей. На це питання можливо відповісти по різному в кожному конкретному випадку. Будемо виходити з позиції, що спочатку формується необхідність в працівниках, з визначеним набором властивостей, потім складаються посадові інструкції, а вже потім підбираються працівники, які відповідають більшості з необхідних якостей.

Для кожного робочого місця, описаного в інструкції, повинні бути зазначені вимоги та необхідні навички. Наявність посадових інструкцій, прийняття їх в якості установчих приписів робить процес наймання потрібного працівника більш простим, оскільки кожний з кандидатів на вакантну посаду знає, що саме від нього вимагатиметься. Вже працюючий фахівець має уяву, що саме необхідно для просування по службових сходах та який вимагається рівень кваліфікації для отримання певної роботи.

Наявність повністю описаних кваліфікаційних потреб, що вимагаються, у докладних посадових інструкціях дозволяють КСВА визначити ступінь укомплектованості кадрами та передбачити напрямки власної роботи з підбору кадрів.

Професійна підготовка, просування співробітників та оцінка результатів їхньої праці.

Керівник СВА також відповідає за професійну підготовку штатних співробітників служби внутрішнього аудиту. Професійна підготовка включає короткострокові (швидке отримання певних навичок з виконання аудиторських завдань) та довгострокові (тривале поглиблення та розширення існуючих навичок та одержання нових систематичних знань) заходи.

Серед варіантів професійної підготовки, крім спеціальних навчальних курсів, можуть використовуватися методи наставництва (передача знань від досвідчених працівників молодим), щотижневі особисті навчання керівника СВА для працівників служби, платні тренінги тощо.

В якості оціночних заходів щодо результатів праці співробітників СВА може використовуватись, наприклад, атестація. Оцінка резуль-

татів праці повинна розглядатися як засіб, що дає можливість виявити слабкі сторони конкретних посадовців та вдосконалити їх роботу.

Для проведення атестації повинні бути прописані відповідні процедури, розроблені необхідні оціночні аркуші, співробітники повинні бути сповіщені заздалегідь та оцінка повинна бути проведена неупереджено.

Професіоналізм

МСВА 1210 – *Професіоналізм*: внутрішні аудитори зобов'язані мати знання та навички, необхідні для виконання своїх персональних обов'язків. Колектив СВА повинен бути компетентним і мати необхідні для виконання обов'язків знання та навички або при потребі – одержати їх.

Знання, навички та інші компетенції – це загальний термін, що відноситься до професійної грамотності, необхідної внутрішнім аудиторам для ефективного виконання своїх професійних обов'язків. Внутрішнім аудиторам рекомендується демонструвати свій професіоналізм шляхом одержання належних професійних сертифікатів і кваліфікацій, таких як «Сертифікований внутрішній аудитор» (Certified Internal Auditor, CIA) або інші сертифікати, що пропонуються міжнародним Інститутом внутрішніх аудиторів та відповідними професійними організаціями.

Внутрішні аудитори України, на превеликий жаль, на сьогодні можуть отримати дані сертифікати лише в тому випадку, якщо володіють знаннями англійської мови, тому для них підтвердженням кваліфікації може бути сертифікат аудитора України.

Залучення послуг сторонніх експертів

Якщо штатні працівники служби внутрішнього аудиту не володіють необхідними навичками, знаннями або вміннями для успішного виконання аудиторського завдання, керівник СВА зобов'язаний або відмовитися від виконання такого завдання, або залучити зовнішніх фахівців, що володіють необхідною кваліфікацією.

МСВА визначають, у яких випадках є необхідним залучення експертів:

- керівник СВА зобов'язаний звернутися по консультації та допомогу у випадку, якщо співробітники служби внутрішнього аудиту не мають достатніх знань або навичок для виконання аудиторського завдання або його частини;
- внутрішній аудитор зобов'язаний мати достатні знання для того, щоб оцінити ризик шахрайства та якість управління

цим ризиком на підприємстві. При цьому не передбачається, що внутрішній аудитор повинен мати компетенцію фахівця з виявлення та розслідуванні фактів шахрайств;

- внутрішні аудитори зобов'язані мати достатні знання щодо ключових ризиків та процедур контролю, пов'язаних з інформаційними технологіями, та вміти використовувати автоматизовані методи аудиту в обсязі, достатньому для виконання доручених завдань. У той же час не передбачається, що всі внутрішні аудитори мають компетенцію аудитора, чия основна функція складається в аудиті інформаційних технологій.

Ці завдання можуть бути виконані із залученням зовнішніх аудиторів або незалежних фахівців з інших областей, наприклад актуаріїв, оцінювачів, фахівців в області охорони навколишнього середовища, слідчих, що займаються питаннями шахрайства, працівників статистики, юристів тощо.

Перелік можливих аудиторських завдань, для яких підприємство повинно запросити допомоги в зовнішніх підрядників, настільки ж великий, як і перелік спеціальностей таких людей. Перелік типів аудиторських завдань, виконання яких вимагає вузькоспеціальних знань включає (але не обмежується ними):

- оцінку активів (матеріальних і нематеріальних),
- визначення розмірів матеріальних запасів,
- викриття та доведення фактів підозрюваних шахрайств,
- інтерпретація правових питань або питань оподаткування,
- проведення актуарних розрахунків,
- злиття та поглинання.

У всіх випадках залучення зовнішніх консультантів та провайдерів послуг керівник СВА повинен забезпечити адекватну оцінку навичок і репутацію компаній або фахівців, які запрошуються для виконання аудиторського завдання. Таку оцінку керівник СВА повинен проводити особисто, навіть якщо наймання зовнішнього експерта не здійснюється безпосередньо через нього. Якщо існує ймовірність того, що керівник СВА не буде впевнений у кваліфікації зовнішнього провайдера послуг, який запрошується, він повинен представити свої міркування до колегіального керівного органу підприємства та повідомити про них посадову особу підприємства, яка наймає такого експерта для участі в аудиторському завданні.

У процесі оцінки кваліфікації та репутації сторони, яку запрошуюють для участі в аудиторському завданні, керівник СВА серед іншого повинен перевірити та врахувати наступні фактори:

- наявність відповідних сертифікатів професійної кваліфікації консультантів;
- наявність у консультантів досвіду виконання робіт в аналогічних або схожих ситуаціях;
- репутацію консультантів;
- рівень освіти та професійної підготовки фахівців, що залучаються, в областях і напрямках діяльності, які є об'єктом аудиторського завдання;
- знання консультантами специфіки бізнесу підприємства і базових технологій галузі.

Керівник СВА також зобов'язаний оцінити незалежність та об'єктивність зовнішніх експертів стосовно конкретного аудиторського завдання. Недостатня об'єктивність або незалежність може й не бути перешкодою для залучення зовнішніх консультантів, однак керівник СВА повинен буде врахувати такі фактори при оцінці результатів роботи та висновків, зроблених даними фахівцями.

Якщо консультант є зовнішнім аудитором, то керівник СВА повинен бути впевнений, що його аудиторське завдання не буде включати перевірку фінансової звітності підприємства, щоб недостатня незалежність консультанта не позначилася на об'єктивності його оцінки фінансової звітності підприємства.

У цілому, будь-які послуги, надані зовнішнім підрядником, повинні оцінюватися або керівник СВА, або іншою посадовою особою підприємства, яка має достатній досвід і розуміння у царині проведення аудиту. Від керівника СВА не вимагається, щоб він мав спеціальні навички в певній області такої ж глибини, що й запрошений експерт. Однак керівник СВА повинен бути в змозі визначити ступінь завершеності роботи експерта, розумність зроблених їм аудиторських висновків і повноту охоплення питань, які підлягали розгляду в рамках аудиторського завдання.

Правила та процедури внутрішнього аудиту

МСВА 2040 – *Політики та процедури*: керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний розробити та впровадити внутрішні політики та процедури, що регулюють діяльність внутрішнього аудиту.

Обов'язком керівника СВА є розробка правил і визначення процедур, якими слід керуватися у своїй роботі службі внутрішнього аудиту

та її окремим працівникам для того, щоб їх діяльність на загал відповідала вимогам професійних стандартів діяльності. Форма та зміст, кількість правил і процедур, ступінь їх деталізації та формалізації залежатимуть від розмірів і структури служби внутрішнього аудиту та від ступеня складності роботи, що виконується.

Чим більшою є служба, тим більш формальною та детально розробленою повинна бути система правил і процедур для керування діяльністю служби.

Для підвищення практичної значимості стандартів внутрішнього аудиту в господарюючому суб'єкті необхідно, як показує досвід, дотримуватись при їхній розробці наступних системних вимог:

1. Доцільність;
2. Спадкоємність і несуперечність (кожен наступний розроблювальний стандарт повинен опиратися на попередній, відповідати діючим нормативним документам і бути пов'язаний з іншими, уже діючими стандартами);
3. Логічна стрункність (чіткість формулювань й ясність викладу);
4. Повнота й деталізація (повнота охоплення всіх значимих питань досліджуваного об'єкта);
5. Єдність термінологічної бази.

На додаток до стандартів внутрішнього аудиту доцільно розробляти додатки, а також методики перевірок різних об'єктів, робочі таблиці, шаблони уніфікованих документів і т.д., які дозволять забезпечити комплексний підхід до перевірок. Додатки, наприклад, можуть містити наступні розділи;

1. Алгоритм застосування стандарту внутрішнього аудиту;
2. Опис технологій виконання кожного етапу роботи;
3. Перелік питань анкетування й аудиторських процедур;
4. Таблиці, схеми, робочі документи із цифровими прикладами по використанню методик й аудиторських процедур;
5. Систематизований перелік використовуваних при перевірці нормативних документів.

Звітність, яка надається керівному органу та виконавчим директорам підприємства

МСВА 2060 – *Звітність перед Радою та вищим керівництвом*: керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний періодично звітувати перед радою та вищим керівництвом щодо цілей, повноважень та обов'язків внутрішнього аудиту, а також про хід виконання планів

роботи. Звіт повинен містити інформацію про суттєві ризики, включаючи ризики шахрайства, проблеми контролю та корпоративного управління, інші відомості, необхідні раді та вищому керівництву. Регулярність подання та зміст звітності визначаються в ході обговорень з вищим керівництвом і наглядовою радою та залежать від важливості інформації, що повинна повідомлятися, терміновості відповідних дій, необхідних з боку вищого керівництва та наглядової ради.

Таким чином, керівник СВА повинен представляти виконавчим директорам і колегіальному керівному органу звіти не рідше одного разу на рік. За обсягом звіти повинні бути максимально короткими, але містити щонайбільше інформації про підсумки діяльності служби внутрішнього аудиту. Процедура звітування повинна відбуватися частіше, ніж раз на рік, якщо обсяг роботи або зміст виконуваних завдань вимагають участі колегіального керівного органу. Така ситуація може мати місце, коли аудит проводиться в областях бізнесу з високим ступенем ризику і колегіальний керівний орган воліє мати оперативні відомості про хід виконання таких завдань.

Звіти внутрішніх аудиторів складаються за формою, розробленою безпосередньо на підприємстві. У найбільш загальному випадку такі звіти, крім оформлення необхідних реквізитів, повинні:

- акцентувати увагу на найбільш істотних спостереженнях, зроблених у ході виконання аудиторських завдань, зокрема, на спостереженнях, які можуть впливати на діяльність підприємства в цілому;
- містити рекомендації, які з'являються за результатами виконання аудиторських завдань;
- містити зіставлення запланованих аудиторських завдань з фактично виконаними. З приводу запланованих, але не виконаних завдань у звітах повинні бути зазначені причини невиконання;
- містити порівняння фактичних результатів роботи служби внутрішнього аудиту з наміченими цілями та планами робіт;
- містити порівняльний аналіз фактичних витрат і наявного бюджету. У звітах повинні бути надані пояснення значних розбіжностей між фактичними і запланованими витратами і визначено необхідні міри щодо запобігання перевитратам або обґрунтовано необхідність інших заходів;
- передаватися на відповідний рівень управління підприємством, переважно в письмовій формі.

Крім цього звіти також повинні містити наступну інформацію, яка стосується безпосередньо результатів аудиторських завдань:

- перелік виявлених відхилень, що перевищують допущені розрахункові відхилення;
- перелік обставин, за яких було виявлено такі відхилення;
- оцінку виявлених відхилень з погляду їх впливу на підприємство;
- рекомендації з можливого усунення даних відхилень;
- оцінку даних рекомендацій у плані їхнього можливого впливу на підприємство;
- конструктивні пропозиції (за наявності) з удосконалення аспектів функціонування підприємства, що мають відношення до проведеної роботи.

Суттєві спостереження

в ході виконання аудиторських завдань.

Суттєвими спостереженнями, отриманими в ході виконання аудиторського завдання, вважаються такі, які відповідно до професійного судження керівника СВА можуть впливати на стан справ на підприємстві. До таких *спостережень (зауважень)* відносяться випадки невідповідності наявної практики правилам і процедурам, встановленим на підприємстві, незаконні дії працівників, помилки, випадки неефективного використання ресурсів, високий відсоток браку, конфлікти інтересів та недоліки в системі внутрішнього контролю. Відразу ж після виявлення таких фактів керівник СВА повинен погодити такі спостереження з виконавчими менеджерами та представити інформацію з даного питання, власні висновки і рекомендації до вищого органу управління незалежно від того, чи були усунуті на даний момент зазначені недоліки та помилки чи ні.

Відповідальність менеджменту

*за прийняття рішень відносно суттєвих спостережень
у ході виконання аудиторських завдань*

МСВА 2600 – *Розгляд ризику, прийнятого вищим керівництвом*: якщо на думку керівника служби внутрішнього аудиту рівень залишкового ризику, прийнятого вищим керівництвом, може бути неприйнятним для підприємства, керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний погодити це питання з вищим керівництвом. Якщо проблема, пов'язана із залишковим ризиком, як і раніше залишилася не вирішеною, керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний передати питання на розгляд наглядової ради.

Менеджмент підприємства несе відповідальність за прийняття рішень щодо доцільності тих або інших дій відносно суттєвих спостережень у ході виконання аудиторських завдань і отриманих рекомендацій. Вище керівництво може прийняти на себе ризики, пов'язані з рішенням про недоцільність виправлення ситуації, про яку було повідомлено внутрішніми аудиторами, внаслідок високих витрат або з інших міркувань. Колегіальний керівний орган повинен бути поінформований вищим керівництвом про рішення, ухвалені з приводу суттєвих спостережень і рекомендацій внутрішніх аудиторів.

Внутрішньому аудиторові слід тільки забезпечити передачу інформації та повідомити про можливі альтернативні дії. Внутрішній аудитор може також надати свої рекомендації, однак йому не слід приймати рішення з приводу того, з якої саме дії варто почати.

Керівник СВА повинен розглянути питання про доцільність інформування вищих керівників підприємства з приводу суттєвих спостережень і рекомендацій, підготовлених у відповідних звітах за попередні періоди, якщо за підсумками таких звітів вище керівництво та наглядова рада прийняли на себе ризик не виправляти ситуацію. Якщо ризики були менеджментом прийняті та керівництво було своєчасно проінформоване про можливі наслідки, керівник СВА може не повертатися до цього питання. Однак, у тому випадку, коли в складі колегіального органу управління та менеджменту відбулися зміни, питання може бути знову винесене на засідання органів управління для прийняття доцільних рішень (рис. 7.9).

Організація роботи з комітетом з аудиту

Комунікації між керівником СВА та комітетом з аудиту, організовані належним чином, сприяють ефективності роботи служби внутрішнього аудиту і своєчасності прийняття ефективних управлінських рішень. Внутрішній аудит має можливість надавати допомогу комітету з аудиту у виконанні поставлених завдань за рахунок забезпечення системного та регламентованого підходу до діяльності.

Для організації ефективних комунікацій повинні виконуватися наступні умови:

- регулярні зустрічі зі складом комітетом з аудиту для обговорення робочих питань та питань конфіденційного характеру;
- подання звітів про результати роботи СВА за підсумками звітного періоду з урахуванням ступеня виконання місії служби та обсягів аудиторських завдань;

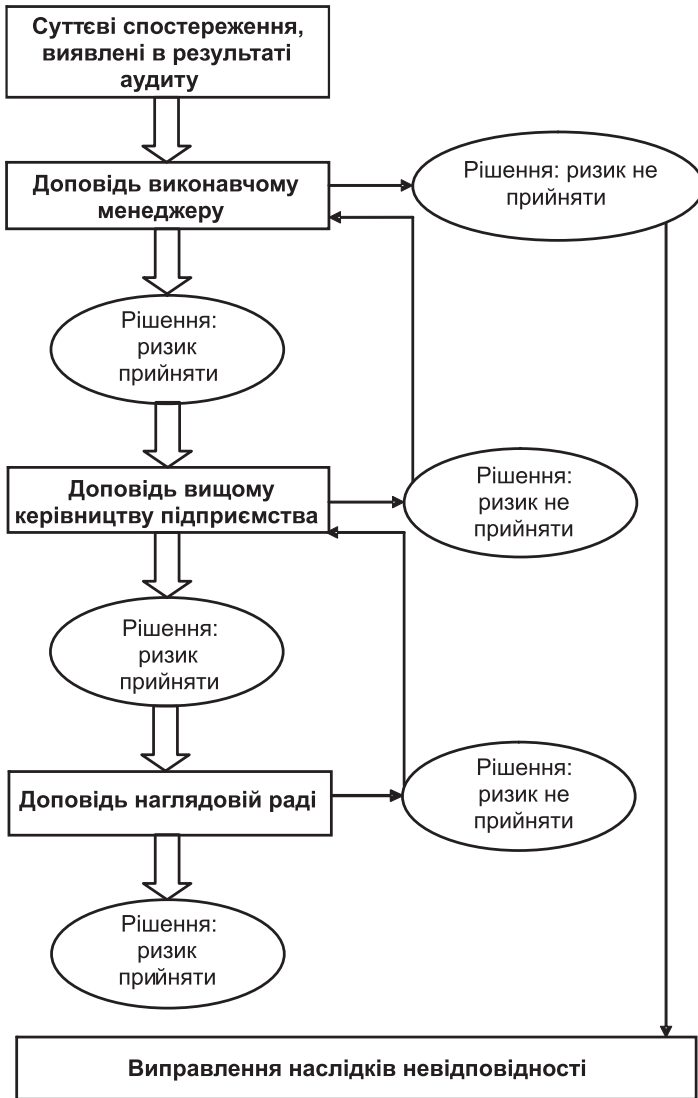


Рис. 7.9. Прийняття ризику керівництвом за результатами суттєвих спостережень

- підготовка періодичних звітів про результати роботи служби внутрішнього аудиту;

- здійснення оперативних аудиторських перевірок інформації, яка надходить до комітету з аудиту, по суті та на предмет повноти та точності;
- підтвердження наявності діючої та ефективної координації роботи внутрішніх і зовнішніх аудиторів;
- інформування членів комітету з аудиту щодо нових тенденцій та зразків передової практики в області внутрішнього аудиту.

Оцінка та підвищення якості внутрішнього аудиту

На керівника служби внутрішнього аудиту також покладаються обов'язки розробки та втілення програми забезпечення роботи напрямів внутрішнього аудиту, підвищення її якості, постійного нагляду за її ефективністю відповідно до МСВА 1300 – *Програма гарантії та підвищення якості внутрішнього аудиту*. Програма гарантії та підвищення якості розробляється для того, щоб забезпечити оцінку відповідності діяльності СВА визначенню внутрішнього аудиту та прийнятим стандартам та оцінку ступеню дотримання внутрішніми аудитором кодексу етики. Програма також спрямовується на оцінку ефективності та економічності внутрішнього аудиту, виявлення можливостей для поліпшення бізнес-процесів.

Програма має містити графік періодичних тестувань, що будуть проведені внутрішніми аудитором методом самооцінки або здійснені іншими працівниками підприємства, які володіють достатніми знаннями в області внутрішнього аудиту. Також у програмі передбачаються заходи щодо оцінки якості внутрішнього аудиту зовнішніми силами та постійний внутрішній моніторинг.

Кожен компонент програми має сприяти:

- удосконаленню операцій, здійснюваних СВА;
- забезпеченню впевненості відповідності внутрішнього аудиту стандартам та кодексу професійної етики;
- забезпеченню додаткової користі для підприємства.

Оцінка ефективності програми з забезпечення якості внутрішнього аудиту

Програму внутрішніх і зовнішніх оцінок призначено для того, щоб акціонери підприємства, а також, вищий менеджмент, комітет з аудиту, зовнішні аудитором почували себе впевнено, отримуючи послуги, які надаються підприємству внутрішнім аудитором.

Оцінка програми якості внутрішнього аудиту повинна включати оцінки:

- відповідності стандартам та кодексу етики, включаючи своєчасні коригувальні дії з усунення суттєвих випадків невідповідності;
- адекватності положення про службу внутрішнього аудиту цілям, завданням, політиці та процедурам служби;
- внеску СВА в упорядкування бізнесу: в управління підприємством та ризиками, в покращання процесів контролю тощо;
- відповідності методів, застосованих СВА, 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. 7.7):

Висновок щодо оцінки компетентності зовнішніх експертів ґрунтується на фаховому судженні, яке враховує професійний досвід у області 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 в 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 повинне прийматися керівником СВА.

Таблиця 7.7

Програма внутрішніх і зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту

| Внутрішні оцінки | Зовнішні оцінки |
|--|--|
| 1 | 2 |
| Оцінювання здійснюється на підґрунті аналітичної роботи – постійного та періодичного аналізу діяльності 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>Кваліфікований незалежний зовнішній експерт або група експертів –</i> |
| складається з висновків та наступних дій, необхідних для реалізації необхідного поліпшення. | це люди, що є компетентними у питаннях професійної практики внутрішнього аудиту та зовнішньої оцінки діяльності СВА |
| Здійснюється за допомогою: – нагляду за роботою внутрішнього аудиту в ході виконання ним аудиторського завдання; | У ході зовнішньої оцінки провідний її фахівець звичайно приділяє особливу увагу наступним аспектам: – адекватність діяльності СВА прийнятному на підприємстві поло- |
| Здійснюється з метою визначення відповідності 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. | Періодичний аналіз |
| Періодичний аналіз може: – включати додаткові інтерв'ю та опитування серед представників груп замовників та користувачів; – здійснюватися самими працівни- | Періодичний аналіз |

Продовження табл. 7.7

| 2 | |
|---|--|
| 1 | <p>ками служби внутрішнього аудиту підприємства (внутрішня оцінка);</p> <ul style="list-style-type: none"> – 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 аудитором матеріалів для наступного аналізу керівника СВА або іншими професіоналами у сфері аудиту; – включати бенчмаркінг поточної діяльності внутрішнього аудиту та її основних результатів, у якості зразків для порівняння з прикладами передової практики професії внутрішнього аудитора. |
| | <p>женню про службу внутрішнього аудиту та відповідним професійним стандартам;</p> <ul style="list-style-type: none"> – 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. |
| | <ul style="list-style-type: none"> – аналізу контрольного списку заходів та аналогічних інструментів контролю виконання процедур, які були запропоновані внутрішніми аудитором; – 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 часу та виконання аудиторських планів, рівнів відшкодування виробничих витрат тощо. |

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

Згідно МСВА 1320 – *Звітність за програмою гарантії та підвищення якості*, керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний поінформувати вище керівництво та наглядову раду про результати програми гарантії та підвищення якості.

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

7.4. Організаційно-методологічні аспекти здійснення заходів внутрішнього аудиту

Метою аудиторського завдання внутрішнього аудитора є зменшення ризику певних дій до прийнятно низького рівня у обставинах завдання, як можливої основи для здійснення висновків внутрішнім аудитором. У ході виконання аудиторських завдань внутрішній аудитор підготовлює висновки, що викладаються у аудиторському звіті та призначаються для підвищення ступеню довіри майбутніх користувачів інформації (наглядової ради, керівництва підприємства), щодо результатів контролю, аналізу, оцінки або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями.

Для успішного управління процесом підготовки до проведення завдань внутрішнього аудиту є необхідним розуміння:

- важливості управління процесом аудиту;
- напрямів внутрішнього аудиту на підприємстві та його функцій;
- важливості ефективного планування та підготовки до аудиту, з необхідністю точного визначення обсягів аудиту включно;

- мети та корисності попередніх зустрічей з посадовцями до початку аудиту;
- системного підходу до аудиту та, зокрема, значення системи менеджменту якості, послідовності та взаємодії відповідних процесів – для планування ефективного аудиту;
- принципів та важливості добору компетентної та незалежної групи;
- мети та важливості консультаційних послуг у ході аудиту.

Для того, щоб підготувати аудиторський звіт, внутрішній аудитор повинен зібрати достатні та належні докази. Збирання доказів є частиною ітеративного систематичного процесу виконання завдання. Завдання містить вимоги щодо необхідності:

- одержання розуміння предмету та інших обставин завдання, що включає також, залежно від предмету, розуміння стану внутрішнього контролю;
- справедливої оцінки ризику, сформованої на основі розуміння, що інформація з предмету завдання може бути істотно перекрученою;
- оціночної відповіді щодо існуючих ризиків, яка б містила у собі розробку загальних підходів до ризиків, визначення природи, часу та обсягу подальших процедур з їх нівелювання;
- рекомендацій з виконання подальших процедур, чітко пов'язаних з певними ризиками, з використанням: перевірок, спостережень, підтверджень, перерахунків, повторного виконання запитів, аналітичних та інших процедур;
- оцінки достатності та відповідності доказів.

Основні етапи проведення завдання внутрішнього аудитора представимо у вигляді моделі, зображеної на рисунку 7.10.

Етап 1. Визначення предметної області.

Аудиторське завдання відкривається (ініціюється), як на основі річного плану внутрішнього аудиту, затвердженого наглядовою радою, так і за узгодженням з вищим керівництвом підприємства.

Важливий етап аудиторського завдання – зустріч з представником підрозділу, об'єкт якого перевіряється. Аудитори повинні виходити з того, що зустріч з керівником підрозділу має бути ретельно підготовленою та проведеною у конструктивній атмосфері.

Ключовий фактор тут – всебічна підготовка зустрічі та професіоналізм аудитора. Аудитор повинен бути впевнений, що робота, яку він виконує, приносить користь підприємству і його акціонерам. Він

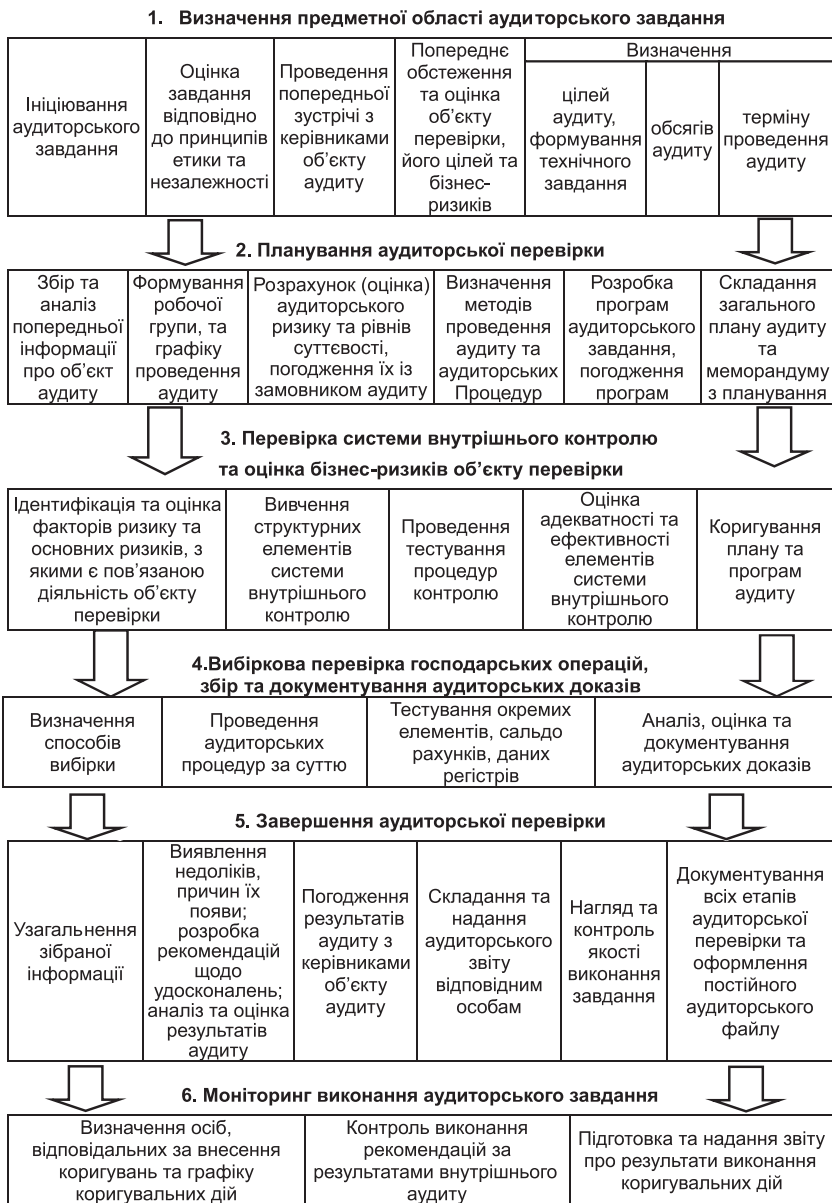


Рис. 7.10. Процес внутрішнього аудиту у відповідності до ризик-орієнтованої концепції

повинен розуміти та бути спроможним пояснити керівникові підрозділу, який підлягає перевірці, у чому користь внутрішнього аудиту, що основна мета аудиту – це допомога менеджменту в досягненні цілей підприємства.

На цьому ж етапі, разом з керівником підрозділу або процесу, що перевіряється, виконується наступне:

- розглядається схема бізнес-процесів;
- визначаються та оцінюються на реалістичність, своєчасність та актуальність бізнес-цілі;
- обговорюється список бізнес-ризиків, оцінюється їх ймовірність та значимість.

На цьому етапі здійснюється збір та аналіз інформації з різних джерел, у тому числі – шляхом проведення інтерв'ю, складання анкет та тестів, організації виїздів на об'єкти. Приклади інформації, що є необхідною на початковому етапі аудиторського завдання надана на рис. 7.11.

Таким чином, складається карта або матриця бізнес-ризиків. На основі обговорень, зустрічей, аналізу інформації формується технічне завдання, необхідне для визначення предметної області та обсягів робіт.

Діяльність з проведення аудиторських перевірок є високовартісною з погляду витрат робочого часу, як виконавців, так і працівників контрольованого об'єкту: вона вимагає часу на планування, виконання та формування звітності. Крім того, проведення аудиторських процедур може перешкодити виробничому процесу, тому що аудитор займає робочий час працівників питаннями та дослідженням процесів, а вступна, заключна та усі інші наради і колегіальні заходи віднімають дорогий час працівників управління.

Тому є дуже важливим провести перевірку належним чином від початку до кінця. Терміни повинні бути зручними та погодженими заздалегідь. Немає ніякої користі від раптового аудиту, який може мати тільки негативні наслідки. Дійсно, неоголошений аудит може перервати або утруднити діяльність об'єкту у критичний момент та принести суттєві фінансові втрати.

Етап 2. Планування окремого аудиторського завдання

Аудитори, з метою ефективного проведення внутрішнього аудиту, повинні розробляти та документально оформлювати процес планування кожного аудиторського завдання. Планування дозволяє ефективно розподілити роботу між фахівцями та скоординувати діяльність. Ретельно проведене планування оптимізує витрати праці, оскільки

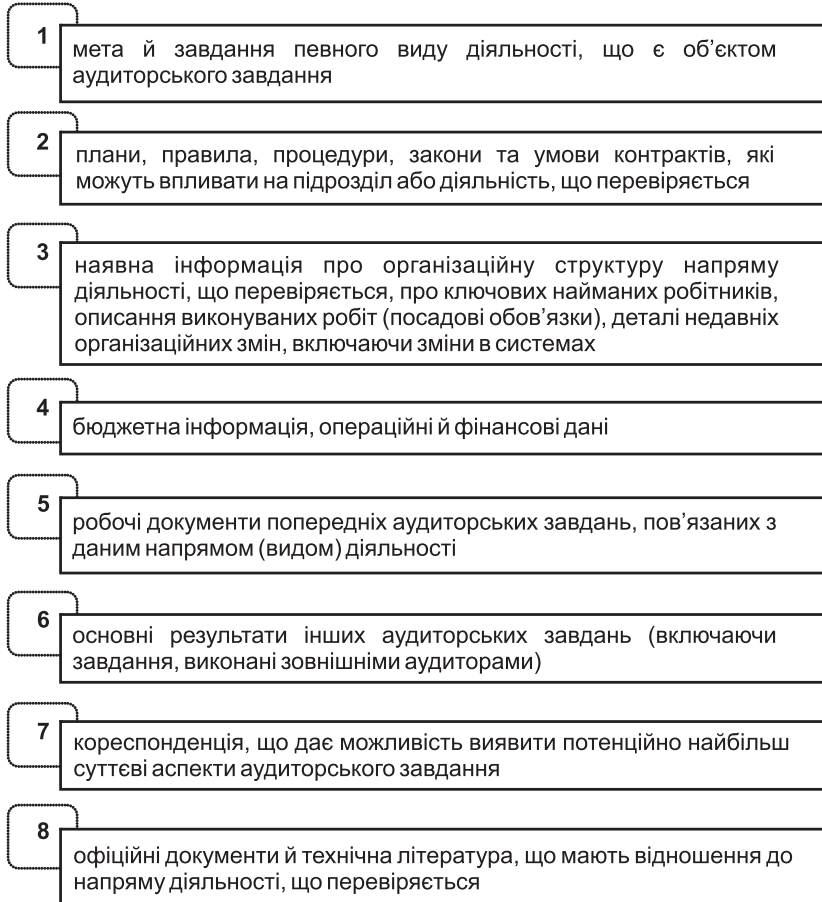


Рис. 7.11. Інформація, що отримує внутрішній аудитор на попередньому етапі виконання аудиторського завдання

дозволяє заздалегідь визначити, які питання повинні перевірятимуть кращі фахівці, а де можна залучити асистентів.

Процес планування аудиторського завдання включає наступні етапи:

- 1) визначення цілей аудиторського завдання;
- 2) попереднє планування аудиторського завдання, у тому числі – розробка аудиторської програми та розрахунок витрат часу на проведення внутрішнього аудиту;

- 3) визначення ресурсів, необхідних для виконання аудиторського завдання;
- 4) складання меморандуму про планування аудиторського завдання;
- 5) складання аудиторського завдання.

Планування здійснюється керівником аудиторського завдання із залученням внутрішніх аудиторів. Відповідальність за якість, повноту та своєчасність планування аудиторського завдання та подання керівникові СВА матеріалів планування покладається на керівника аудиторського завдання.

Служба внутрішнього аудиту має право виконувати позапланове аудиторське завдання або інвентаризацію майна та зобов'язань без здійснення процедур планування, на підставі розпорядження щодо аудиторського завдання (за умови терміновості або стислих строків виконання).

Найважливішим моментом планування вважається обґрунтований вибір та оцінка об'єктів для проведення внутрішнього аудиту. До них можуть відноситися:

- дотримання законів та підзаконних актів, внутрішніх правил, інструкцій, процедур, застосовуваних методик та технологій;
- діяльність структурних підрозділів підприємства, його філій;
- бухгалтерські, управлінські та інші звіти й реєстри інформації;
- системи економічної інформації;
- плани, програми та основні договори;
- цикли роботи підприємства та його підрозділів;
- основні системи та бізнес-процеси підприємства;
- групи операцій.

Для кожного аудиторського завдання мають бути визначеними цілі. Звичайно їх визначає вид проваджуваного аудиту: операційний або фінансовий аудит, аудит відповідності встановленим вимогам (комплаєнс-аудит), аудит інформаційних систем (інформаційних технологій) або інший. Цілі аудиторського завдання становлять основу процесу планування, від якого залежить ефективність внутрішнього аудиту. Вони повинні бути чітко визначеними та зрозумілими як внутрішнім аудиторам, так і адресатам аудиторського звіту. На рисунку 7.12. наведено приклади різних видів внутрішнього аудиту та їх основних цілей:

| | | |
|--------------------------------------|---|---|
| Операційний аудит | → | підтвердження ступеню впевненості у ефективності управління об'єктом аудиту, у тому числі, – з оцінкою надійності роботи систем внутрішнього контролю |
| Фінансовий аудит | → | підтвердження думки про те, що облікові записи об'єкту аудиту є точними та своєчасними, а складена на їхній основі звітність є достовірною |
| Аудит на відповідність | → | оцінка дотримання вимог законодавства, внутрішніх документів підприємства й адекватності систем та процедур, що застосовуються для забезпечення відповідності цим вимогам |
| Аудит прийняття управлінських рішень | → | оцінка діяльності посадових осіб підприємства щодо доцільності, обґрунтованості та ефективності ухвалених управлінських рішень |

Рис. 7.12. Цілі основних видів внутрішнього аудиту

Цілі аудиторського завдання мають корелювати з оцінкою ризиків, що відносяться до об'єкта аудиту (підприємства), з оцінкою процесів корпоративного управління на об'єкті та підприємстві в цілому. На попередньому етапі планування аудиторського завдання внутрішні аудитори проводять наступну роботу:

- 1) збір, аналіз інформації та документів, що стосуються об'єкта аудиту;
- 2) визначення цілей діяльності об'єкта аудиту, а також – використуваних ним засобів контролю їх досягнення;
- 3) вивчення організаційної структури, бізнес-процесів об'єкта аудиту з уточненням змін його функцій та структури за час, що пройшов від моменту завершення попереднього аудиту (якщо такий мав місце); визначення ключових систем управління та внутрішнього контролю об'єкта аудиту, їх попередня оцінка з метою виявлення слабких і сильних сторін;
- 4) ознайомлення зі звітами про використання кошторису витрат (бюджету) об'єкта аудиту та про виконання робіт;
- 5) визначення проблемних питань, про наявність яких стало відомо у період планування аудиторського завдання;
- 6) ознайомлення із заходами, здійсненими за результатами попереднього аудиту, перевірок регулюючих і наглядових органів (якщо такі мали місце), з метою оцінки відповідності вжитих заходів;
- 7) вивчення результатів оцінки ризиків, що відносяться до

- об'єкта аудиту та самостійне проведення оцінки областей ризиків та адекватності системи внутрішнього контролю;
- 8) дослідження можливостей вдосконалення систем контролю та управління ризиками об'єкта аудиту;
 - 9) дослідження можливостей забезпечення більш ефективного процесу управління діяльністю об'єкту.

Під наглядом керівника СВА та керівника аудиторського завдання внутрішні аудитори повинні скласти та документально оформити аудиторську програму (рекомендовану форму наведено у табл. 7.8.), що визначала б характер, терміни та обсяги запланованих аудиторських процедур, необхідних для досягнення цілей завдання. Аудиторська програма повинна містити низку інструкцій для внутрішнього аудитора щодо здійснення конкретного завдання внутрішнього аудиту, засоби контролю та перевірки належного виконання роботи, а також – забезпечувати ефективність внутрішнього аудиту.

Таблиця 7.8

Аудиторська програма

Найменування аудиторського завдання _____
 Найменування бізнес процесу (об'єкту аудиту) _____
 Цілі аудиторського завдання _____
 Період аудиту _____
 Кількість людино-годин _____
 Рейтинг ризику (за результатами аналізу оцінки ризиків) _____
 Внутрішній аудитор (ІПБ, посада, підпис) _____
 Дата _____

| № з/п | Питання, що підлягають перевірці | Перелік аудиторських процедур | Метод аудиторської Перевірки | Строк виконання (кількість людино-годин) | Робоча Документація | Примітки |
|-------|----------------------------------|-------------------------------|------------------------------|--|---------------------|----------|
| 1. | | | | | | |
| 2. | | | | | | |

Аудиторська програма повинна співвідноситися з розрахунком витрат часу на проведення внутрішнього аудиту, який представляє собою приблизну оцінку ресурсу часу, необхідного для виконання завдання. Зазначені витрати, в основному, включають час, затрачуваний на підготовку етапів аудиторського процесу: планування, виконання

аудиторського завдання, підготовку звіту, консультування та завершальні процедури. Керівником завдання здійснюється розрахунок витрат на проведення аудиторського завдання (рекомендовану форму наведено у табл. 7.9.)

Таблиця 7.9

Розрахунок витрат на проведення аудиторського завдання

| № | Вид аудиторських робіт | Управління службою | Процедури планування аудиторського завдання | Виконання аудиторського завдання | Підготовка аудиторського звіту | Формування робочої документації | Разом |
|----------------------|---------------------------------|--------------------|---|----------------------------------|--------------------------------|---------------------------------|-------|
| 1 | Керівник | | X | X | X | X | |
| 2 | Керівник аудиторського завдання | X | | | | | |
| 3 | Внутрішній аудитор | X | | | | | |
| Загалом людино-годин | | | | | | | |

Керівник аудиторського завдання повинен виконати та/або забезпечити виконання наступних процедур при складанні аудиторської програми:

- 1) визначити характер аудиторських доказів, необхідних для одержання висновків за результатами аудиту;
- 2) визначити процедури, необхідні для збору аудиторської інформації;
- 3) позначити пріоритетні дії та процедури з метою забезпечення першочергового проведення істотних та найважливіших з них.

Аудиторська програма, у міру необхідності, може уточнюватися та переглядатися у ході виконання завдання та припускає використання неозначених аудиторських процедур, тому що коригування планів роботи аудиторів здійснюється перманентно, протягом усього часу виконання завдання. Адже через об'єктивну мінливість обставин або несподівані результати, отримані у ході виконання аудиторських процедур, спланований хід завдання може та повинен коригуватися. Причини внесення значних змін до аудиторської програми повинні бути документально зафіксованими.

Аудиторська програма, складена внутрішнім аудитором, повинна бути узгодженою з керівником аудиторського завдання та затвердженою керівником служби внутрішнього аудиту.

*Складання меморандуму
про планування аудиторського завдання*

Керівник аудиторського завдання, за результатами попередньої розробки плану, складає меморандум про планування аудиторського завдання. Меморандум містить загальний і скорочений опис характеру ризиків, процедур тестування та обробки їх результатів, способів виявлених істотних помилок, перекичувань, фактів недотримання процедур та інших чинників ризику, види операцій чи процедур, що підлягають аудиту, обсяги вибірки, результати огляду попередніх аудиторських звітів і перевірок регулюючих та наглядових органів (зі вказівкою стану виконання рекомендацій).

Також, у меморандумі про планування аудиторського завдання повинні бути зазначеними результати розрахунку витрат часу на проведення аудиту (загальна кількість людино-годин), розраховані на основі аудиторських програм, тобто, у загальному підсумку – строки виконання аудиторського завдання.

Складання аудиторського завдання

Аудиторське завдання складається керівником аудиторського завдання на підставі меморандуму з планування аудиторського завдання та затверджується керівником СВА.

Аудиторське завдання містить наступну інформацію:

- 1) найменування об'єкта аудиту;
- 2) мету аудиторського завдання;
- 3) період діяльності об'єкту, охоплений аудитом;
- 4) перелік операцій, процедур, питань та інших предметів внутрішнього аудиту;
- 5) строки виконання аудиторського завдання;
- 6) склад аудиторської групи;
- 7) перелік інформації та інших матеріалів, необхідних аудиторській групі, що підготовляє на запит персонал об'єкта аудиту до початку здійснення аудиторського завдання.

Зміст та мета аудиторського завдання доводяться до керівників об'єкту до початку аудиту. Тобто, повідомлення про майбутній аудит робиться завчасно, щоб надати працівникам об'єкту достатньо часу для підготовки.

Таким чином, повідомлення щодо проведення внутрішнього аудиту носить попереджувальний характер. Це означає, що кожне аудиторське завдання планується, а персонал об'єкта дізнається про час, процеси, процедури та критерії аудиторського завдання завчасно для того, щоб забезпечити внутрішнім аудиторам необхідний рівень довіри та виключити можливість відхилень щодо надання та демонстрації необхідних даних з боку персоналу об'єкта аудиту.

Етап 3. Виконання

Після розробки та затвердження програми перевірки стартує фаза виконання. Деякі аудиторські завдання можуть охоплювати все підприємство, адже бізнес стає все більш інтегрованим, тягнучи зміни у системах внутрішнього контролю, управління ризиками тощо. У таких випадках усередині етапу виконання, як правило, організуються перевірки окремих підрозділів. Особливо це стосується областей діяльності, де необхідно зрозуміти, як відбудовано систему контролю на рівні бізнес-підрозділів та бізнес-процесів.

Фаза виконання поділяється на два етапи:

- дві частини оцінки системи внутрішнього контролю: оцінка розбудови системи (дизайну) контролю і тестування засобів контролю. Мета оцінки дизайну контролю – зрозуміти, наскільки менеджмент врахував необхідні критерії та цілі при розбудові системи внутрішнього контролю;
- виконання процедур за суттю, на якому відбувається збір аудиторських доказів щодо предмету перевірки.

Метою виконання аудиторського завдання є проведення аудиторських процедур, визначених на етапі планування, для підтвердження аудиторських висновків. Разом з тим, внутрішні аудитори повинні звертати увагу й на ті сторони діяльності об'єкта аудиту, які не були відображеними у аудиторській програмі. Можуть траплятися випадки або виявлятися інформація, які вказують на наявність неправомірних дій відносно власності підприємства, – вони негайно повинні доводитись до відома керівника аудиторського завдання та керівника служби внутрішнього аудиту.

З метою підвищення ефективності роботи внутрішніх аудиторів, рекомендується побудова блок-схем, відомих також як «карти процесів». Такі схеми-посібники допомагають з'ясувати, які етапи процесу є зайвими або непослідовними. Схеми є багатофункціональним та зручними:

- 1) дають можливість наочно представити процес, уможливлуючи його обговорення та аналіз;
- 2) полегшують розуміння процесу в цілому, послідовності дій у процесі;
- 3) полегшують розуміння взаємозв'язків, місце та роль етапів процесу, де виникли проблеми;
- 4) допомагають діагностувати проблеми;
- 5) допомагають висувати ідеї щодо причин проблем;
- 6) уточнені карти процесів є частиною документування процедури.

Внутрішні аудитори повинні проводити оцінку адекватності заходів, застосовуваних об'єктами аудиту (підрозділами підприємства) для досягнення поставленої перед ними мети у рамках стратегічних цілей підприємства. При цьому внутрішній аудит відповідності окремих бізнес процесів (видів діяльності) вимогам менеджменту якості має бути більш деталізованим, ніж внутрішній аудит відповідності діяльності окремого підрозділу в цілому, оскільки оглядає діяльність на стиках процесів, підрозділів та посадових осіб, які беруть участь у виконанні вимог щодо об'єкта аудиту. Крім того, заглиблення у процеси сприяє заохоченню учасників систем менеджменту (підрозділів і посадових осіб) до якісної взаємодії.

Всі узагальнення щодо виявлених внутрішнім аудитом фактів невідповідностей повинні ґрунтуватися на аудиторських доказах, які являють собою основу для формулювання висновків внутрішнього аудиту та надання рекомендацій. Таким чином, внутрішні аудитори збирають, аналізують, інтерпретують та документують інформацію для підтвердження висновків аудиту. Така інформація має назву аудиторських доказів.

Аудиторський доказ – це інформація, отримана внутрішнім аудитором у ході роботи на підтвердження висловленої думки. На аудиторських доказах базується підготовка аудиторського звіту. Зазвичай терміни «аудиторські докази» та «аудиторські свідчення» використовуються як рівнозначні.

Аудиторський доказ повинен бути компетентним та достатнім. Для забезпечення цього елементи доказів, зібрані з різних джерел (зовнішніх і внутрішніх), повинні бути послідовними, доречними, значимими. І так само – вони мають бути відповідно опрацьованими та проаналізованими: у історичній послідовності (але не виключно), у співставленні, з урахуванням ступеню авторитетності джерела, з додержанням принципу повторності аналізу при зміні даних тощо.

Під компетентністю аудиторського доказу розуміється його надійність, яку можна одержати з використанням адекватних аудиторських процедур.

Під достатністю аудиторського доказу розуміється його адекватність і переконливість, за допомогою яких обізнана, поінформована особа може прийти до того ж висновку, що його дійшов внутрішній аудитор.

Узагальнення щодо надійності доказів, відповідно до Міжнародних стандартів аудиту подано на рис. 7.13.

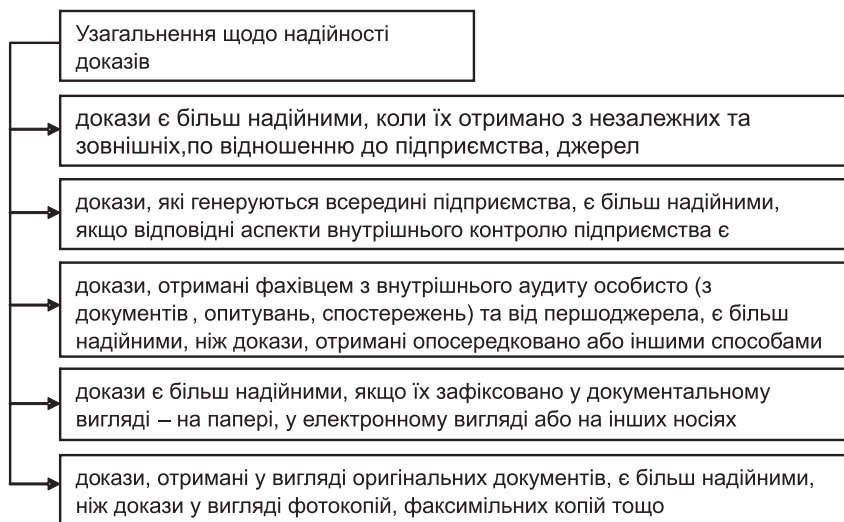


Рис. 7.13. Характеристика надійності доказів

Концептуальні основи виконання завдань з надання впевненості наводять систематизацію чинників, які впливають на достовірність та надійність аудиторських доказів (табл. 7.10).

Найбільш цінними аудиторськими доказами вважаються докази, отримані аудитором в ході безпосереднього дослідження господарських операцій. Інформацію, що збирається в ході виконання аудиторського завдання, слід класифікувати залежно від джерела її отримання (табл. 7.11).

На основі вищевикладеного за ступенем вірогідності ієрархія аудиторських доказів та переконливості буде наступною (опісля інформації, отриманої особисто аудитором):

Таблиця 7.10

Фактори впливу на докази

| Фактори | Характеристика факторів |
|------------------------------|--|
| I | 2 |
| Джерело доказів | Аудитор одержує більше впевненості від несуперечливих доказів, які були отримані з різних джерел або мають різну природу, ніж від окремих доказів, які розглядаються індивідуально. |
| Витрати на збір доказів | Аудитор порівнює витрати на одержання доказів з корисністю отриманої інформації. Однак, складність та високі витрати не мають розглядатися, як достатня підстава для відмови від процедури збору доказів, якщо перевірка не має альтернативи. |
| Достатність та відповідність | Аудитор використовує професійне судження та професійний скептицизм, під час оцінки кількості та якості доказів, і таким чином робить висновок щодо їх достатності, відповідності та можливості вчасної підготовки висновку з надання впевненості. |
| Суттєвість | Суттєвість є важливою, коли аудитор визначає природу, час та обсяги процедур збору доказів, а також оцінює, чи немає переколювань в інформації з предмета завдання. |
| Ризик завдання | <p>Ризик завдання з надання впевненості – це ризик того, що фахівець зробить невідповідний висновок в умовах, коли інформацію з предмета завдання істотно переколює.</p> <p>Ризик завдання з надання впевненості може бути представлений наступними компонентами:</p> <p>a) ризик того, що інформацію з предмета завдання істотно переколює, котрий у свою чергу складається з:</p> <ul style="list-style-type: none"> – внутрішнього ризику: чутливості інформації про предмет завдання до істотних переколювань, якщо припустити, що немає відповідних процедур контролю; – ризику контролю: ризику, що істотне переколювання, якого можливо уникнути, не буде вчасно попередженим, виявленим та виправленим за допомогою системи внутрішнього контролю. <p>b) ризик невиявлення: ризик того, що практик не виявить існуючі істотні переколювання.</p> |

Продовження табл. 7.10

| 1 | 2 |
|---|--|
| <p>Природа, час та обсяг процедур збору доказів</p> | <p>Природа, час та обсяги процедур збору доказів залежать від самого завдання. Теоретично є можливими необмежені варіації процедур збору доказів. Практично ж ці варіації дуже складно вказати чітко та однозначно, використовуючи при цьому форму, прийнятну для завдання з надання обґрунтованої впевненості або завдання з надання обмеженої впевненості.</p> |
| <p>Обмеження доказів</p> | <p>Більшість доказів не дає повних гарантій, а лише – обґрунтовану впевненість, що є меншим від абсолютної впевненості. Зменшення ризиків завдання з надання впевненості до нуля є майже неможливим або дуже витратним через вплив таких факторів:</p> <ul style="list-style-type: none"> – використання вибіркового, а не суцільного тестування; – обмежень, властивих внутрішньому контролю; – того факту, що більшість доказів, доступних для практики, є скоріше переконливими, ніж однозначними; – використання під час збору та оцінки доказів суб'єктивних тверджень посадовців та формулювання висновків на основі таких доказів; – трапляються випадки, коли характеристики предмета завдання, їх оцінка або вимір можуть провадитися лише за невідповідними або приблизними критеріями. |
| <p>Інші</p> | <p>На кількість та якість існуючих доказів впливають:</p> <ul style="list-style-type: none"> – характеристики предмета завдання та інформація про предмет завдання; – інші, ніж характеристики предмета, обставини завдання, коли докази, існування яких очікувалося, є відсутніми. |

Таблиця 7.11

Джерела інформації

| Тип джерела | Характеристика джерела | Приклади |
|---------------------------------------|--|--|
| <i>Внутрішня інформація</i> | Це інформація, створена об'єктом аудиторського завдання, яка залишилась в нього після завершення завдання. Оскільки така інформація генерується об'єктом аудиторського завдання, вона не може вважатися достатньо переконливою та достовірною. | Прикладами внутрішньої інформації є: платіжні відомості, документи про приймання товару, картки обліку відпрацьованого часу тощо. |
| <i>Внутрішньо-зовнішня інформація</i> | Це інформація, що першопочатково була створена об'єктом аудиторського завдання, однак після цього є обробленою зовнішньою (третьою) стороною. Інформація цього типу є більш переконливою та достовірною, оскільки вона пройшла обробку зовнішньою стороною. | Прикладами такої інформації є: платіжні доручення підприємства, виписані рахунки за продані товари тощо. Прийняття банком платіжного доручення до виконання, а замовником – рахунку до сплати виступає доказом дійсності (вірності) документів, підготовлених підприємством. |
| <i>Зовнішньо-внутрішня інформація</i> | Це інформація, спочатку створена третьою стороною, а потім піддана обробці об'єктом аудиторського завдання. Такого роду інформація більш є надійною, ніж інформація, генерована об'єктом. Однак, оскільки саме об'єкт здійснює останні операції інформації, не виключається можливість її зміни без повідомлення про це третій сторін. Така можливість знижує достовірність зовнішньої-внутрішньої інформації. | Прикладами такого роду інформації є рахунки на оплату, накладні, одержані підприємством від постачальника тощо |
| <i>Зовнішня інформація</i> | Це інформація, яку аудитор одержує безпосередньо від третьої сторони. Для аудитора такого роду інформація є найкращою, оскільки об'єкт аудиторського завдання не має до неї доступу. | Прикладами такої інформації є: підтвердження дебіторської заборгованості, виписки з банківських рахунків тощо, які надходять безпосередньо аудиторіві. |

- 1) зовнішня інформація,
- 2) зовнішньо-внутрішня інформація,
- 3) внутрішньо-зовнішня інформація,
- 4) внутрішня інформація.

Метод збору аудиторських доказів – це сукупність способів, прийомів, які використовуються для дослідження стану об'єктів, що вивчаються. Прийоми можна об'єднати у такі групи:

- 1) перша група: визначення кількісного та якісного стану об'єкта;
- 2) друга група: визначення відхилень дійсного стану досліджуваного об'єкта від норм та нормативів, планових показників та інших правил;
- 3) третя група: оцінювання стану об'єкта у минулому, поточному та майбутньому періодах.

Отже, методом аудиту є визначення реального, якісного та кількісного стану об'єктів, виявлення відхилень від базового або нормативного стану та оцінювання цих відхилень за критеріями доцільності та законності.

В аудиті широко застосовують прийоми та методи, які не є власне аудиторськими – це передусім прийоми та методи статистики і аналізу господарської діяльності: порівняння, групування, деталізація показників, індекси, елімінування, балансовий, сальдовий тощо.

Існують основні методи отримання аудиторських доказів:

- 1) процедури оцінки ризиків;
- 2) тести системи контролю;
- 3) процедури по суті.

Аудиторські докази одержуються в процесі перевірок належним поєднанням тестів систем контролю і процедур перевірки по суті.

Тести системи контролю – це набір методів, які застосовують для одержання аудиторських доказів відносно відповідності структури та оцінки ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього контролю.

Аудиторські тести контролю класифікуються за процедурою їх здійснення і розрізняються як:

- 1) *ротаційні тести* – об'єкти, що підлягають аудиторській перевірці, вибираються аудитором по черзі, на принципах ротації;
- 2) *глибинними тестами* є тестування за репрезентативними вибірками з операцій, що перевіряються, на усіх стадіях облікового процесу;

3) *тести слабких місць* є призначеними для перевірки конкретного аспекту обліково-аналітичної роботи, де аудитор припускає наявність помилок. При встановленні помилок базу перевірки розширюють;

4) *спрямовані тести* використовують з метою наступного контролю здійснюваних операцій;

5) *наскрізні тести* – це форма поглибленого тестування, яка використовується для вивчення системи в цілому.

Крім тестів системи контролю, в аудиторських перевірках може також використовуватися система незалежних тестів.

Незалежні тести призначено для перевірки операцій та залишків, а також для здійснення інших процедур з метою отримання доказів щодо повноти, правильності та законності операцій, відображених у первинній документації, бухгалтерських записах і фінансовій звітності.

Тести контролю застосовують для оцінки ризиків засобів внутрішнього контролю. Тестування проводиться з метою визначення:

- чи надійно працюють системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства;
- чи здатні ці системи ефективно перешкоджати суттєвим викривленням фінансової звітності та виявляти їх;
- чи працюють засоби контролю з однаковою ефективністю протягом усього звітного періоду.

Аудитор тестує засоби контролю у всіх випадках, крім тих, коли він оцінює ризик засобів контролю як високий. Як правило, аудитор оцінює ризик невідповідності внутрішнього контролю як значний, якщо:

- системи обліку і внутрішнього контролю не є ефективними;
- проведення оцінки ефективності систем обліку і внутрішнього контролю вимагатиме витрат, більших, ніж очікувана корисність.

Процедури по суті – це перевірки, виконані для отримання аудиторських доказів з метою виявлення суттєвих викривлень у фінансових звітах. Є два типи процедур по суті:

- процедури аудиторських перевірок правильності відображення господарських операцій, залишків цінностей у визначених напрямках аудиту діяльності та обліку;
- аналітичні процедури збору додаткової інформації.

Детальні тести

Існують численні та різноманітні методи та прийоми одержання інформації за допомогою детальних тестів (табл. 7.12):

Таблиця 7.12

Методи одержання аудиторської інформації

| Детальні тести | Характеристика |
|---|---|
| 1 | 2 |
| Документальна перевірка | це перевірка документів і записів клієнта з метою визначення достовірності та законності операцій, зафіксованих у них. Більшість документальної інформації є внутрішньою і зовнішньою одночасно. Найбільш переконливими є документи, підготовлені та направлені клієнту третіми особами. Достовірнішими (з точки зору зменшення ймовірної підробки), ніж звичайні зовнішні документи, є офіційні документи, які мають підписи посадових осіб, печатки, спеціальні розпізнавальні знаки, тиснення тощо |
| Детальне тестування операцій і балансів | цей спосіб включає тестування документів різних систем: бухгалтерського обліку, виробничих, технологічних, кадрових. Тобто, підлягають тестуванню рахунки-фактури, документи про приймання та інші посування продукції тощо. Методика проведення конкретних тестів залежить від того, що саме передбачається перевірити, а також від суттєвості об'єкта тестування та асоційованих з ним ризиків. В групі детальних тестів існують два особливих види тестів: |
| відстежування | процес, що починається з перевірки первинного документа, триває за допомогою вивчення бухгалтерських записів і закінчується в бухгалтерському регістрі. Такий процес – перевірка інформації на повноту. Він дає змогу упевнитися, що кожна подія, що мала місце, кожна операція, яка повинна бути відображена документально, дійсно є відображеними у відповідних документах |
| документарне підтвердження | процес, протилежний відстеженню, що починається з облікового запису у бухгалтерському регістрі та триває доти, поки не буде знайдено документарне обґрунтування для цього запису. Таким чином, процес є перевіркою на існування підтверджуючих документів, що дає змогу упевнитися, що всі події або трансакції, зареєстровані у відповідних документах, дійсно повинні бути відображені в цих документах |

Продовження табл. 7.12

| 1 | 2 |
|--|--|
| Сканування | За допомогою сканування вивчають нетипові статті обліку та події, відображені в документації об'єкта аудиту. Типові напрямки сканування в аудиторській програмі формуються, наприклад, так: сканувати кредитові записи рахунків витрат і підтвердити їх даними первинних документів. <i>Мета сканування</i> – знайти щось нетипове. Як правило, в ході процедури сканування пряма доказова інформація не проявляється, але можуть виникнути питання, щодо яких необхідно отримати додаткову інформацію |
| <i>Інтерв'ювання (опитування, анкетування)</i> | У результаті опитування певна персона, що має відношення до об'єкта аудиту, надає письмову чи усну інформацію на запит аудитора. У результаті опитування можна одержати значні обсяги свідчень. Проте, таку інформацію зазвичай не вважають точною, оскільки вона не надходить з незалежного джерела і може бути викривленою на користь клієнта. Для аудитора інтерв'ювання є одним з найважливіших джерел інформації, тому аудиторів необхідно володіти гарними навичками проведення інтерв'ю. Якщо в ході інтерв'ю не провадиться записів на інформаційні носії, то після його завершення аудиторів варто якнайшвидше записати текст бесіди. Коли інтерв'ю проводиться з працівником суб'єкта аудиторського завдання, важливо пам'ятати, що він являє собою внутрішнє джерело інформації, тому аудиторів необхідно одержати підкріплювальний доказ того, що було сказано в ході інтерв'ю |
| <i>Обрахування</i> | Це – простий процес повторних обчислень того, що вже було підраховане об'єктом перевірки. Оскільки ця процедура провадиться аудитором, вона являє собою добрий доказ вірності обчислень (наприклад, обчислення амортизаційних відрахувань основних засобів) |
| <i>Спостереження та інспектування</i> | Це – інформація, одержувана в результаті огляду чого-небудь аудитором. Оскільки ця інформація одержує сам аудитор, то вона вважється дуже достовірною. Хоча одержувана таким способом інформація є достовірною, тест за допомогою спостереження або інспектування не завжди може принести користь, оскільки він не в змозі виявити те, чого не існує, тобто є ефективним відносно матеріальних речей. Крім того, коли мова йде про особливий тип активів або про якийсь інший випадок, де потрібні вузь- |

Продовження табл. 7.12

| | |
|------------------------------------|---|
| 1 | 2 |
| <p><i>Вибіркове обстеження</i></p> | <p>ко спеціалізовані знання, аудитор може не мати достатнього рівня кваліфікації, щоб розібратися в тому, що саме він споглядає або за чим веде спостереження. Крім того, можна проводити пряме візуальне <i>спостереження</i> за роботою працівників підприємства (підрозділу) у ході виконання ними своїх обов'язків. Спостереження за роботою бухгалтерів, наприклад, може допомогти аудитору в оцінці ефективності окремих процедур контролю. Спостереження не бувають достатніми самі по собі, попередні враження необхідно підтверджувати іншими свідченнями</p> <p>Має місце в тих випадках, коли аудитор робить тестування декількох елементів визначеної сукупності, а потім робить висновок відносно цієї сукупності на основі результатів тестування обраних елементів. Вибіркове обстеження вважається досить ефективним способом одержання інформації, однак із цією процедурою зв'язані й певні ризики</p> |
| <p><i>Підтвердження</i></p> | <p>Припускає можливість письмового запиту безпосередньо до третьої сторони з метою одержання доказів від такої третьої сторони. Підтвердження, отримане від третьої сторони, є кращим джерелом доказів, чим аналогічна інформація, отримана безпосередньо від об'єкта аудиторського завдання. Крім того, оскільки підтвердження виходить від третьої сторони, ця процедура є однією з найбільш ефективних щодо збору аудиторських доказів. Найбільш типовими випадками використання практики підтверджень є перевірки розрахунків з дебіторами та стану банківських рахунків. Існують три основних типи підтверджень:</p> <p><i>Позитивне підтвердження</i> У цьому випадку аудитор направляє замовникові для підтвердження підсумкову інформацію, дані про суму заборгованості тощо, які, на думку аудитора, є вірними. У запиті на підтвердження викладається прохання до контрагента відповідати, погоджується він із зазначеною інформацією, сумою або заперечує наведені дані. Це означає, що від третьої сторони очікується відповідь на запит щодо підтвердження. Якщо ж контрагент не відповідає на запит, то аудитор</p> |

Продовження табл. 7.12

| 1 | 2 | |
|---|--------------------------------|--|
| | | повинен вислати повторний запит, а потім зв'язатися зі стороною за телефоном. Якщо ж і після вказаних спірок аудитор не одержує відповіді, тоді йому слід використати інші аудиторські процедури. Такий метод підтвердження використовується в тих випадках, коли мова йде про значну величину вимірюваного ризику, про значну суму заборгованості тощо |
| | <i>Негативне підтвердження</i> | Процедура негативного підтвердження схожа із процедурою позитивного підтвердження; розходження полягає в тому, що за такого типу підтвердження контрагента просять дати відповідь тільки в тому випадку, коли він не згоджується з інформацією або сумою, зазначеною в запиті про підтвердження. Оскільки відсутність відповіді контрагента не є автоматичним підтвердженням зазначених в запиті даних або сум (є вірогідність, що дебітор не одержав листа з запитом про підтвердження або не забажав надати відповідь), то цей метод варто використовувати тільки в тих випадках, коли мова йде про низький рівень ризику, про незначну суму заборгованості тощо |
| | <i>Бланкове підтвердження</i> | У цьому випадку в запиті про підтвердження не вказується інформація, що цікавить аудитора: сума заборгованості абощо. При цьому, контрагента просять самостійно вказати інформацію або суму, яка на їхню думку мала місце. Така практика використовується у взаєминах з великими контрагентами. Якщо контрагент не реагує і лист з підтвердженням не отримано і після надсилання повторного запису, аудиторіві варто звернутися до об'єкта аудиторського завдання з дорученням зв'язатися з замовником і попросити його вислати відповідь на запит |
| | | Це – процес, у ході якого аудитор переплює великі обсяги інформації, відзначаючи позиції, які чимсь відрізняються від основної маси даних (наприклад, незвичайно великі або малі величини або негативні значення). Також це може бути візуальна оцінка |

Продовження табл. 7.12

| 1 | 2 |
|---------------------------|--|
| <i>Огляд</i> | матеріальних цінностей або певних подій. Метод використовується на різних етапах аудиторської перевірки. На початку перевірки аудитор може оглянути підприємство або підрозділ, який підлягає перевірці і скласти перше враження про бізнес, основні засоби підприємства, рівень зносу обладнання, принципову наявність майна в коморі тощо. Огляд активів дає точну інформацію про їх існування і орієнтовану оцінку їх стану |
| <i>Фактичний контроль</i> | Під фактичним контролем розуміється огляд і підрахунок аудитором матеріальних активів (виробничих запасів, коштів, цінних паперів, основних засобів тощо). За допомогою фактичного контролю, як правило, не можна визначити чи правильно було зроблено оцінки для фінансової звітності |
| <i>Підрахунок</i> | Це перевірка арифметичної правильності, точності підрахунків, цифрових даних та передачі інформації. Перевірка арифметичної точності полягає, наприклад, у перевірці калькуляцій, розрахунків амортизації, накопиченні даних з реалізації продукції та інших товарно-матеріальних цінностей, перевірці підсумків у журналах та бухгалтерських книгах тощо. Контроль передачі інформації полягає у перевірці стану записів, у тому числі, стану подвійного запису рахунків. Аудитор має переконавшись, що одна й та сама сума врахована у всіх відповідних документах. Отже, аудитор в ірково тестує записи і документи, щоб переконавшись в правильності синтетичного та аналітичного обліків, наприклад, звіряючи дані обсягів реалізації з даними обліку дебіторської заборгованості, з головною книгою тощо |
| <i>Інвентаризація</i> | Це метод контролю фактичної наявності та стану підконтрольних об'єктів. Основні завдання інвентаризації полягають у визначенні фактичного стану і наявності основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунково-кредитних операцій обсягів незавершеного виробництва тощо. Інвентаризація – прийом, що дозволяє одержати точну інформацію про наявність майна економічного суб'єкта та одержати орієнтовну інформацію про стан і вартість такого майна. Інвентаризації підлягають активи об'єкта перевірки і його фінансові зобов'язання |

Аналітичні процедури

Аналітичні процедури (аналітичні тести) – це порівняння фактичних даних із даними, які внутрішній аудитор очікує отримати під час перевірки. Згідно з вимогами міжнародних стандартів аудиту, аналітичні процедури повинні використовуватися у будь-якій перевірці, що свідчить про їхню важливість.

За допомогою аналітичних процедур внутрішні аудитори одержують аудиторські докази. Термін «аналітичні процедури» у міжнародних аудиторських стандартах використовується для опису економічного аналізу показників і тенденцій.

Основною метою застосування аналітичних процедур є виявлення наявності або відсутності незвичайних або невірно відображених фактів і результатів господарської діяльності, що визначають області потенційного ризику та потребують особливої уваги аудитора. Основні завдання аналітичних процедур розглянуто на рис. 7.14.

Тобто, показники за своєю суттю можуть бути фінансовими або нефінансовими, суттєвим вважається упевнитися, що вони мають ознаки наявності взаємозв'язку. У певному сенсі це тест на прийнятність: аудитор вивчає показники укупі, щоб визначити, наскільки розумним (прийнятним) виглядає їх взаємозв'язок.

Аналітичні процедури можуть виконуватися протягом кожного з етапів аудиту: планування, безпосереднього проведення аудиторської перевірки, завершення аудиту.

Певні аналітичні процедури варто виконувати на *стадії планування*, щоб аудитор мав можливість визначити характер, масштаби та строки майбутньої роботи. Застосування аналітичних процедур на етапі планування сприяє розумінню об'єкту, який перевіряється, виявленню областей потенційних ризиків, властивих даному об'єкту. Крім того, виявлення областей потенційних ризиків дозволяє вірно спланувати ресурси, що будуть необхідними, та дає можливість підвищити ресурсну забезпеченість за рахунок зменшення аудиторських ресурсів у областях з низьким ступенем ризику. При формуванні загального плану та програми аудиту застосування аналітичних процедур сприяє скороченню кількості та обсягу інших аудиторських процедур, дозволяє підвищити якість аудиту та скоротити витрати часу, допомагає ідентифікувати важливі моменти, які пізніше потребуватимуть особливої уваги.

Використовуючи результати тестів на відповідність системи внутрішнього контролю, внутрішньому аудиторові необхідно визначити,

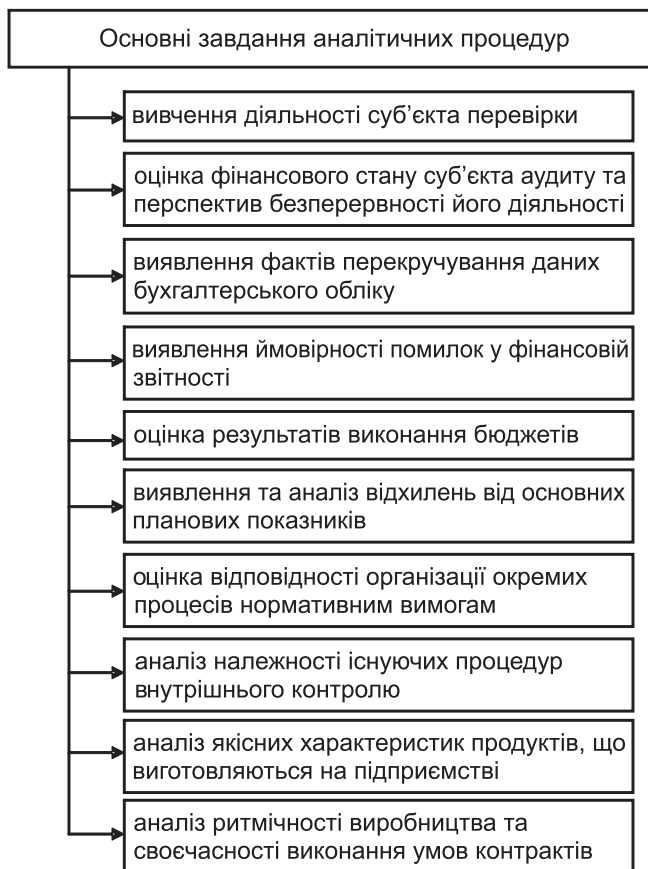


Рис. 7.14. Завдання аналітичних процедур

наскільки її функціонування і структура відповідають попередній оцінці ризику невідповідності внутрішнього контролю. Зроблена оцінка існуючих відхилень може привести аудитора до висновку про те, що визначений розмір ризику невідповідності внутрішнього контролю необхідно переглянути. У таких випадках аудиторів слід змінити характер, строки і масштаб виконання запланованих процедур аудиту.

Аналітичні процедури ґрунтуються на певних очікуваннях. Щоб тест дав коректні результати, необхідно правильно сформулювати очікування та встановити залежність між величинами. У ході виконання аналітичної процедури аудитор повинен визначити прийнятний

рівень розбіжностей між фактичними та очікуваними результатами та розслідувати причини відхилень від очікуваної величини, якщо такі мали місце.

Джерелами, що дозволяють аудитору сформулювати очікування щодо взаємних залежностей між величинами, є:

- фінансова інформація, що відноситься до порівнянних періодів (звичайний метод, який використовується у ході аналітичної процедури);
- очікувані результати (бюджет, план тощо) і прогнози у порівнянні з фактичними даними (цей метод є найбільш дієвим у тому випадку, коли бюджет сплановано правильно);
- взаємозв'язок між елементами фінансових даних;
- інформація про галузь об'єкта аудиторського завдання;
- взаємозв'язок між фінансовими та нефінансовими даними.

Вибір методу значно залежить від мети проведення процедури та визначається особисто аудитором.

До основних методів аналітичних процедур можна віднести:

- числові та відсоткові порівняння;
- коефіцієнтний аналіз;
- аналіз, заснований на статистичних методах;
- кореляційний аналіз;
- інші методи.

Застосовуючи дані методи, аудитор проводить:

1. Порівняння фактичних показників з плановими (бюджетними) (з обов'язковим врахуванням реальності плану, бізнес-плану). Дослідження найбільш важливих сфер (таких, де є можливими високовартісні або різкі відхилення фактичних показників від планових) може виявити місця потенційних помилок (їхня відсутність може говорити про малоймовірність помилок). Тут необхідно враховувати два моменти:

- a) наскільки можливо довіряти прогнозам підприємства: для отримання такого розуміння аудитор опитує персонал підприємства щодо процедур складання прогнозів;
- b) якою є ймовірність того, що поточну фінансову інформацію було змінено персоналом підприємства для відповідності її прогнозним розрахункам: для зведення ймовірності таких фактів до мінімуму аудитор оцінює ризики контролю та проводить детальне тестування фактичних даних.

2. Порівняння показників звітної періоду з показниками попередніх періодів. Різкі коливання повинні привернути увагу аудитора,

вони можуть бути пов'язаними зі зміною економічних умов або з похибками фінансової звітності, з її неналежною якістю.

3. Порівняння фактичних фінансових показників з прогнозними показниками аудитора. Для застосування процедури аудитор буде прогнозувати (або навіть прогнозувати баланс) для зіставлення його з фактичними даними. Суть процедури полягає у тому, що аудитор порівнює залишки за рахунками з іншими показниками залишків, обліковими даними щодо прибутків і збитків, оперативною звітністю складського господарства тощо, та, на основі наочних тенденцій, робить власні припущення та спостереження.

4. Обчислення коефіцієнтів фінансового стану підприємства та аналіз їхньої динаміки. На основі такого аналізу внутрішній аудитор робить важливі висновки щодо життєздатності підприємства.

5. Порівняння інформації з аналогічною інформацією інших підрозділів підприємства та інших підприємств, з середньогалузевими даними. У деяких випадках доцільно зробити більш деталізовані порівняння з показниками підприємств-аналогів. Значні відхилення мають бути дослідженими аудитором, при цьому необхідно враховувати:

- a) розбіжності у обліковій політиці підприємств;
- b) різницю у застосованих технологіях, яка, зазвичай, значно впливає на показники собівартості та рентабельності;
- c) можливу специфічність продукції підприємства;
- d) різницю в економічних умовах окремих підприємств.

6. Порівняння даних про підприємство з очікуваними результатами за допомогою нефінансових даних (наприклад, порівняння облікових витрат на виплату заробітної платні зі зміною середньої кількості працівників, кількість реалізованої продукції з відпрацьованим часом тощо). Тут є важливою впевненість у точності нефінансових даних.

7. Визначення взаємозв'язку елементів інформації (наприклад, коливання облікових витрат на виплату відсотків порівнюються з відповідними залишками непогашеної заборгованості за наданими кредитами).

8. Порівняння фактичних даних з даними, встановленими внутрішнім аудитором.

9. Рейтингу підприємства (порівняння з рейтингом за інший період та з рейтингом інших підприємств).

Деякі аудитори та користувачі аудиту помиляються, вважаючи, що термін «аналітичні процедури» означає аналіз фінансової звітності підприємства. Однак аналіз фінансової звітності доцільно робити вже

після закінчення безпосередньо виконання аудиторських завдань з перевірки достовірності фінансової звітності. Аналітичні процедури допомагають аудиторам в процесі виконання такого завдання.

Іншими словами, аналіз фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта починається там, де закінчується аудиторське дослідження, а отже, і аналітичні процедури. Разом з тим і аналітичні процедури аудиту, і фінансовий аналіз господарської діяльності базуються на методах економічного аналізу, тому містять багато загальних прийомів, через що фінансовий аналіз (аналіз фінансового стану) можна умовно віднести до заключних аналітичних процедур.

Аудитори використовують методи економічного аналізу й у інших випадках. Наприклад, при проведенні аудиту необхідно оцінити справедливість припущення щодо безперервності діяльності економічного суб'єкта, який перевіряється (чи зможе він продовжувати діяльність і виконувати зобов'язання протягом, як мінімум, 12 місяців після поточного періоду), що є типово аналітичним завданням і за формулюванням, і за методами виконання. Таким чином, аудитори, які значною мірою є підготовленими до проведення аналізу фінансово-господарської діяльності економічних суб'єктів (до того ж – добре знайомі з інформаційною базою), можуть здійснювати таку роботу не тільки у рамках аудиторської перевірки, але й, наприклад, у якості окремого аудиторського завдання. Це варто мати на увазі як керівництву служби внутрішніх аудиторів, так і керівництву підприємства.

Внутрішні аудитори можуть використовувати різні методи та способи проведення аналітичних процедур, відповідно до цілей та результатів, які вони мають намір отримати по їх закінченню.

Етап. Завершення виконання аудиторського завдання

Внутрішні аудитори повинні обговорити виявлені у процесі (документах тощо) відхилення з особами, що здійснюють відповідні процедури для з'ясування причин невідповідності. Усі відхилення та причини невідповідності мають бути зафіксованими в робочій документації, шаблон якої, рекомендований для використання фахівцями внутрішнього аудиту, подається у табл. 7.13. Крім того, інформацію про усі відхилення слід негайно довести до відома керівника аудиторського завдання.

Шаблон робочої документації по відхиленнях

Посилання на робочий документ: _____

Підготовлено (ПІБ, посада внутрішнього аудитора): _____

Дата, підпис: _____

Перевірено (ПІБ, посада керівника аудиторського завдання): _____

Дата, підпис: _____

Рейтинг виявленої невідповідності _____

| № з/п | Аудиторське судження | Коментарі керівника об'єкта аудиту: |
|-------|---|-------------------------------------|
| 1 | Короткий зміст невідповідності: | |
| 2 | Критерії оцінки: <i>(що і як повинно було бути)</i> | |
| 3 | Факти: <i>(що саме було виявлено)</i> | |
| 4 | Наслідки: <i>(до чого привела або може привести дана ситуація, – за можливості, з використанням кількісних і вартісних показників; за необхідності – з додаванням розрахунків, що обґрунтовують твердження)</i> | |
| 5 | Причина виникнення: <i>(чому склалася дана ситуація)</i> | |
| 6 | Рекомендації <i>(за можливості – зі вказівкою оцінних витрат на виконання рекомендацій, оцінки прямого/непрямого економічного ефекту від виконання рекомендацій у гривнях (за необхідності – з додаванням розрахунків, що обґрунтовують твердження)):</i> | |

(ПІБ, підпис керівника об'єкта аудиту)

Дата: _____

Оформлений за рекомендованим шаблоном, робочий документ по відхиленнях та виявлених недоліках повинен бути представлений керівництву об'єкта аудиту, яке має зайняти відповідну позицію –

підтвердити згоду або незгоду з твердженнями, зафіксованими у документі. У випадку відмови керівника об'єкта аудиту від підписання відповідної робочої документації, він зобов'язаний надати письмове обґрунтування своєї позиції протягом зазначеного строку.

Керівник аудиторського завдання повинен обговорювати всі критичні та значні виявлені недоліки з керівництвом об'єкта аудиту в міру їхнього виникнення та вести список відхилень у поточному аудиторському файлі (документі).

Рекомендації, надані щодо незначних відхилень, можливо – в усній формі (за узгодженням з керівником аудиторського завдання), також повинні бути зафіксованими у відповідній робочій документації.

При виконанні завдань внутрішні аудитори повинні завжди пам'ятати про цілі аудиторського завдання, виконуючи тільки обсяг робіт, необхідний для адекватного досягнення цілей. Тобто, фахівцям слід розвивати навички управління часом за допомогою встановлення пріоритетів і визначення терміну, необхідного для виконання поставлених завдань.

Керівник аудиторського завдання повинен здійснювати контроль за проведенням внутрішнього аудиту за допомогою моніторингу:

- 1) фактичних обсягів робіт порівняно до запланованих;
- 2) виконання аудиторського завдання відповідно до розрахункових витрат часу на проведення внутрішнього аудиту;
- 3) своєчасності виконання роботи, що повинна мати місце для уникнення будь-яких нестандартних ситуацій після завершення аудиту.

Таким чином, внутрішні аудитори повинні інформувати керівника аудиторського завдання та керівника СВА про всі проблеми та нестандартні ситуації, що мали місце під час виконання аудиторського завдання.

Аудиторська група повинна давати оцінку та відповідні рекомендації, спрямовані на вдосконалювання шляхів і методів підвищення ефективності корпоративного управління та обмеження ризиків корпоративної діяльності.

Проте слід зазначити, що, з огляду на те, що основним завданням внутрішнього аудиту є надання об'єктивних гарантій, фахівцям варто бути гранично акуратними у питанні збільшення частки консультативної роботи у діяльності СВА, щоб уникнути негативних впливів на наступну об'єктивність внутрішнього аудиту.

Аудиторський звіт

Після складання проекту аудиторського звіту, керівник аудиторського завдання або керівник служби внутрішнього аудиту організує та проводить зустріч із керівництвом об'єкта аудиту для обговорення змісту проекту аудиторського звіту та досягнення взаємного розуміння щодо нього та питань, не відображених у звіті, а також – для надання проекту аудиторського звіту.

Внутрішні аудитори повинні бути готовими до можливих конфліктних ситуацій у випадку, якщо аудиторський звіт містить серйозні зауваження. Внутрішні аудитори повинні вміти відстоювати свою точку зору, бути наполегливими та упевненими у власних думках і здатними негайно підтвердити факти та деталізувати результати аудиту.

Внутрішні аудитори повинні робити відповідні коригування на основі обговорень і представлених фактів, відноситися справедливо та об'єктивно до того, що є заснованим на фактах і представляється істотним, зберігаючи свою об'єктивність. Із цією метою внутрішні аудитори не повинні уникати змін, які роблять аудиторські звіти більше зрозумілими і точними та не відбиваються на об'єктивності аудиторського висновку. У випадку, якщо є істотні розбіжності у баченні проблеми та думках щодо неї, внутрішні аудитори повинні відобразити у аудиторському звіті власну думку, відобразивши також коментар відповідальних осіб об'єкта аудиту.

Аудиторський звіт повинен:

- визначати мету та масштаб аудиту, містити аудиторський висновок, який відображає результати виконаної роботи та ступінь досягнення мети;
- включати виявлені відхилення, відповідні рекомендації щодо їх усунення та, за необхідності, коментар керівництва об'єкта аудиту;
- містити загальний висновок про адекватність та ефективність перевірених систем внутрішнього контролю та управління ризиками;
- складатися у максимально лаконічній формі, втримується об'єктивність, конструктивність та повнота інформації – для надання можливості адресатам звіту швидкого ознайомлення з результатами внутрішнього аудиту;
- зберігати дипломатичну виваженість, з огляду на сприйнятливність адресатів звіту. Акцентувати слід необхідність

вдосконалень, не концентруючи критику щодо діяльності менеджменту та/або минулих подій.

Внутрішні аудитори, при оформленні аудиторського звіту, повинні керуватися наступними основними вимогами:

- 1) титульний аркуш має містити найменування аудиторського завдання та об'єкта аудиту, період аудиту; звіт датується числом завершення аудиторського завдання, тому що події та операції, які мали місце з дати закінчення внутрішнього аудиту до дати підписання аудиторського звіту, не піддаються внутрішньому аудиту і не є включеними у перевірку. Крім того, на титульному аркуші аудиторського звіту повинні бути вказаними адресати;
- 2) аудиторський звіт повинен включати мету аудиторського завдання та стисло інформацію про об'єкт аудиту;
- 3) аудиторський звіт повинен містити детальний розроблений розділ, приділений виявленим невідповідностям. Аудиторські зауваження мають включати наступні основні елементи: критерії оцінки, причини виникнення та наслідки відхилень (інші суттєві викладення, обумовлені змістом порушень).

Критеріями оцінки виступають стандарти, відповідно до яких повинні виконуватися процедури (функції, документи тощо), що перевірялися у ході внутрішнього аудиту. Правильне визначення критеріїв оцінки встановлює легітимність результатів внутрішнього аудиту. Прикладами критеріїв оцінки є політики та положення підприємства, відносно діяльності об'єкта аудиту.

Визначення причин виявлених відхилень і незадовільного стану об'єкту (процесу тощо) є необхідною передумовою для того, щоб рекомендації відносно заходів з виправлення ситуації були дійсно корисними. Причини можуть бути досить очевидними, або їх можна з'ясувати шляхом логічних міркувань для надання рекомендацій із вказівкою практичних шляхів для виправлення незадовільного стану. Зауважимо, що відсутність у аудиторському звіті висновку щодо причини виникнення проблемної ситуації може означати недостатність проведеної аудиторської роботи. Внутрішні аудитори не повинні припускати ситуації, коли, причини можуть бути не визначеними навмисно, для того, щоб уникнути прямої конфронтації з відповідальними особами об'єкта аудиту.

Наслідки являють собою ризики, пов'язані з діяльністю об'єкта аудиту. Наслідки можуть подаватися у кількісних показниках. Якщо

фактичні наслідки неможливо з'ясувати, то іноді може бути корисним визначити потенційні (можливі) або нематеріальні ризики для того, щоб показати важливість виявленої проблеми;

- 4) аудиторський звіт повинен надавати рекомендації, які керівництво об'єкту аудиту має виконати для виправлення відзначених відхилень. Рекомендації повинні вказувати, що саме необхідно змінити або виправити, які причини викликали незадовільний стан. Кожна рекомендація має адресуватися визначеній посадовій особі, яка має повноваження вживати необхідні дії, та містити опис конкретних фактів, сукупності яких і являє собою аудиторське зауваження.
- 5) до аудиторського звіту необхідно долучити коментар керівництва об'єкта аудиту щодо виявлених фактів, а також – запропонований керівництвом об'єкта аудиту план коригувальних та/або попереджувальних заходів, якщо такий був укладений. Якщо має місце план коригувальних дій керівництва об'єкта аудиту на попередній аудиторський звіт, тоді до звіту включається також оцінка виконання такого плану внутрішніми аудиторами.

Якщо керівництво об'єкта аудиту не вважає, що у плані коригувальних дій є необхідність, то слід забезпечити одержання від нього документального обґрунтування такої позиції.

Загалом, при складанні звіту, внутрішнім аудиторам необхідно дотримуватись певних якісних характеристик (табл. 7.14).

Не існує яких-небудь певних стандартів, що регламентували б форму, зміст і структуру переданої інформації. Тобто, стандартна форма «Аудиторський звіт» не є законодавчо визначеною. Тому даний робочий документ СВА формується аудитором за формою, розробленою безпосередньо на підприємстві. Проте, він повинен відповідати вимогам стандартів та містити якісні характеристики, наведені вище.

Зміст заключного звіту

Слід зазначити, що позитивно зарекомендувало себе на практиці виділення в «Аудиторському звіті» окремих тематичних блоків – вступної, описової та заключної частин (табл. 7.15):

У тому випадку, якщо в результаті виконання завдання з'ясується, що всі процеси, системи, процедури об'єкта функціонують належно, до заключного звіту слід внести позитивну оцінку.

Спостереження та рекомендації аудиту повинні базуватися на чотирьох атрибутах (рис. 7.15):

Таблиця 7.14

Характеристики повідомлень

| Характеристика | Склад |
|----------------------------|---|
| Точні повідомлення | вільні від помилок і перекручувань, правдиво описують відповідні факти |
| Об'єктивні повідомлення | є чесними, достовірними та безсторонніми, є результатом справедливої та збалансованої оцінки всіх прийнятних фактів та обставин. |
| Ясні повідомлення | є зрозумілими та логічними, послідовно викладеними, не використовують непотрібних технічних термінів, забезпечують користувача всією істотною та прийнятною інформацією |
| Короткі повідомлення | описують виключно передбачене коло питань, уникають непотрібних відступів, зайвої деталізації, надмірності, багатослів'я |
| Конструктивні повідомлення | допомагають суб'єктові аудиту та підприємству: там, де це є доречним, указують на необхідні поліпшення |
| Повні повідомлення | містять повні дані, важливі для цільової аудиторії, включають всю істотну та придатну інформацію та спостереження, необхідні для обґрунтування висновків і рекомендацій |
| Своєчасні повідомлення | представляються в необхідні та підходящі строки, що надає керівництву можливості вжити належних заходів з виправлення ситуації |

- 1) *Критерії* – це стандарти, вимірники або очікування, які можуть бути використані в якості еталонів того, як саме має бути.
- 2) *Умови* – це інформація про наявний стан речей, заснована на фактах, виявлених аудитором у ході виконання завдання.
- 3) *Причина* – це пояснення існуючих розходжень між тим, що насправді є, і тим що повинне бути.
- 4) *Ефект* – це ризик або загроза ризику, з якими стикається підприємство в результаті існування розходжень між фактичним та ідеальним положенням справ, тобто вплив розходження.

Слід зазначити, що висновки та пропозиції, підготовлені внутрішніми аудитором для включення в письмову форму аудиторсько-

Таблиця 7.15

Зміст заключного звіту

| Части-на | Зміст | Опис |
|-----------------|------------------------------|--|
| 1 | 2 | 3 |
| Вступна частина | Ціль аудиторського завдання | У цьому розділі звіту аудитор зобов'язаний коротко сформулювати мету аудиторського завдання, а також вказати причини та очікувані результати від проведення завдання |
| | Обсяг аудиторського завдання | У цьому розділі звіту перераховується інформація, перевірена в межах аудиторської перевірки, а саме: – напрямки та види діяльності, що стали об'єктом аудиту; – реквізити підприємства або структурного підрозділу, що перевірявся; – перелік посадових осіб (прізвища, ініціали, посади), відповідальних за ведення господарської діяльності, бухгалтерського обліку та складання звітності; – тривалість перевірки та границі перевіреного періоду; – вказівка на пов'язані з об'єктом аудиту напрямки або види діяльності, що не були перевірені в рамках завдання; зміст і масштаби виконаної роботи |
| | Склад аудиторської групи | Вказується склад групи служби внутрішнього аудиту з означенням прізвищ, ініціалів, посад, обов'язків щодо проведення поточного аудиту |
| | Строки проведення перевірки | Вказується дата початку та завершення аудиторського завдання |

Продовження табл. 7.15

| 1 | 2 | 3 |
|------------------|---|---|
| Описова частина | Спостереження. | Описова частина аудиторського звіту є найбільш об'ємним та інформативним блоком, що містить всі результати аудиту. Аудиторські спостереження є результатом зіставлення поточного (дійсного) та ідеального стану речей (того, що мало б бути). Спостереження – це відповідні заяви щодо фактів, виявлених у ході виконання завдання. Всі спостереження, важливі для розуміння висновків аудитора, повинні бути включені в дане повідомлення. Спостереження, що мають невисоке значення, можуть бути передані відповідним сторонам у неофіційній формі. |
| Заключна частина | Висновки Рекомендації та плани заходів | Являють собою оцінки, що їх дає внутрішній аудитор, відносно характеру та масштабів видів та напрямків діяльності, які були об'єктом аудиторського завдання. Висновки можуть містити заяви про те, чи працює певна служба як слід, чи дотримуються встановлені критерії контролю, чи досягнуто відповідних цілей та показників тощо Тези заключного звіту повинні: – оцінювати задовільність роботи систем та процесів об'єкта; – формулювати рекомендації з підвищення ефективності діяльності клієнта; містити опис необхідних коригувальних дій, що ґрунтуються на спостереженнях і висновках внутрішнього аудитора. Запропоновані коригувальні дії можуть бути гранично конкретними або носити загальний характер |

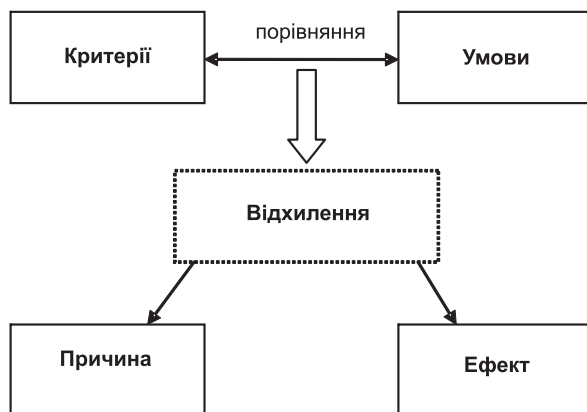


Рис. 7.15. Елементи для спостережень та рекомендацій

го звіту, доцільно обговорити з керівниками об'єкта перевірки до складання остаточної редакції звіту. Такі обговорення гарантують відсутність невірної розуміння та тлумачення ними описаних фактів та матеріалів. До обговорення зазвичай запрошуються керівники, які мають право санкціонувати початок операцій і є добре обізнаними з роботою об'єкта перевірки.

Необхідно відзначити випадок, коли в ході узгодження проекту аудиторського звіту досягти єдиної думки з менеджментом об'єкта аудиту не вдалося. В такому випадку аудиторський звіт має містити викладення думки керівництва з поясненням, чому такі заперечення не були прийняті аудитором.

Керівникові СВА необхідно домагатися, щоб органи управління підприємством за результатами проведеної внутрішнім аудитом перевірки давали чіткі письмові відповіді на зауваження та пропозиції, викладені у звіті, з вказівкою, які з них будуть реалізовані, а які – ні, та з якої причини.

При наступних аудиторських перевірках на том самому об'єкті, внутрішнім аудиторам необхідно давати оцінку та аналіз виконання або виправлення недоліків, виявлених попередніми перевірками.

Порядок підписання аудиторського звіту і доведення даних документів до зацікавлених осіб повинен бути регламентований внутрішніми аудиторськими стандартами, що регулюють організацію функції внутрішнього аудиту на підприємстві. Як правило, робочі документи перевірки авторизуються керівником служби внутрішнього аудиту, який ухвалює рішення щодо направлення даних документів всім

зацікавленим користувачам. Остаточна версія аудиторського звіту надається:

- замовнику аудиторської перевірки – особі, що ініціювала дану перевірку;
- керівнику бізнесу або підрозділу, який перевірявся;
- іншим зацікавленим особам на розсуд керівника СВА підприємства.

Слід зазначити, що направлення керівником СВА остаточної редакції аудиторського звіту зацікавленим особам є лише одним з етапів проведення аудиторської перевірки ефективності системи внутрішнього контролю бізнес-процесів. Тільки наступна спільна робота СВА та менеджменту підприємства може забезпечити належне формування та впровадження надійної системи внутрішнього контролю бізнес-процесів.

При формуванні постійних аудиторських файлів за результатами перевірки необхідно до аудиторського звіту додавати документи «Протокол розбіжностей за результатами аудиту» та «План коригувальних заходів щодо результатів аудиту».

Використання матеріалів аудиторського звіту

Роботу служби внутрішнього аудиту з матеріалами аудиту після затвердження та доведення остаточної редакції аудиторського звіту зацікавленим користувачам можна розділити на два типи:

- робота СВА з менеджментом підприємства з побудови та оптимізації системи внутрішнього контролю;
- робота СВА з матеріалами аудиту для потреб служби.

При наступних аудиторських перевірках об'єкту, внутрішнім аудиторам слід аналізувати виконання та надати оцінку повноті втілення рекомендацій або виправлення недоліків, виявлених попередніми перевірками.

Керівник служби повинен здійснити аналіз інформації аудиторського звіту на предмет її вичерпності та точності. Керівник завдання повинен ознайомити внутрішніх аудиторів, що приймали участь у його виконанні, з аудиторським звітом на предмет власної думки щодо вичерпності та об'єктивного розкриття у звіті аудиторських висновків. У випадку розбіжності професійних думок керівника СВА та керівника аудиторського завдання, та/або внутрішніх аудиторів із значних питань, має бути складеним відповідний документ, що разом з аудиторським звітом повинен представлятися наглядовій раді підприємства.

Аудиторський звіт повинен бути підписаний керівником аудиторського завдання, керівником служби внутрішнього аудиту та керівником об'єкта аудиту.

Таким чином, результатом діяльності внутрішніх аудиторів є аудиторський звіт. Аудиторський звіт та, особливо, пропозиції, рекомендації й зауваження, що містяться у ньому, повинні бути обґрунтованими, ясними для розуміння та не допускати подвійного тлумачення формулювань. Виконання службою внутрішнього аудиту цієї вимоги забезпечує більш об'єктивний розгляд звіту органами управління підприємства та полегшує прийняття конкретних рішень за звітом. Це загалом сприяє підвищенню результативності перевірок та зростанню авторитету служби внутрішнього аудиту.

7.5. Оцінка ефективності діяльності внутрішніх аудиторів. Моніторинг результатів роботи внутрішніх аудиторів.

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.

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 СВА та витрати служби у розрізі проектів. 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 СВА має у своєму розпорядженні достатньо співробітників, є можливість скорочувати чисельний склад, концентруючи увагу на областях високого ризику, підвищуючи таким чином показники продуктивності та ефективності служби);
- вартість утримання СВА: за умови підконтрольності ризиків та високої упевненості щодо нормального розвитку бізнесу, у керівництва неминуче з'являється бажання знижувати витрати на аудит. Тож керівнику СВА варто тримати на високому рівні ефективність служби, наприклад, оптимізуючи чисельний склад (див. вище). Якщо робота СВА 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 СВА 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 СВА рекомендується оцінювати діяльність очолюваної служби за більшим числом показників.

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.

Процес спостереження за розвитком діяльності та виконання необхідних коригувань є обов'язковим компонентом процесу виконання завдання внутрішнього аудиту і у спеціальній літературі позначається терміном «моніторинг». Під моніторингом слід розуміти сукупність прийомів спостереження, аналізу, оцінки та прогнозування соціально-економічних процесів, а також збирання та обробку інформації, підготовку рекомендацій і внесення необхідних коригувань у розвиток процесу. Найважливішими принципами моніторингу є:

- безперервність спостереження за об'єктами;

- додержання періодичності отримання інформації про зміни, що відбуваються;
- порівняння показників, які застосовуються для оцінки об'єктів;
- поєднання аналізу оцінки проміжних та кінцевих результатів об'єкту, а також – прогнозів щодо найближчих і віддалених наслідків соціально-економічного характеру;
- розвиток системи моніторингу шляхом збагачення методичного інструментарію, технічного оснащення, розширення кола процесів, що спостерігаються, збільшення кількості об'єктів.

Згідно з наведеним визначенням, моніторинг результатів аудиторського завдання внутрішнього аудиту слід розглядати як систему спостережень, оцінки та прогнозу стану динаміки виконання аудиторських рекомендацій з метою удосконалення діяльності підприємства.

Таким чином, моніторинг аудиторського завдання – це специфічний елемент діяльності внутрішніх аудиторів, результатом якого є отримання інформації необхідної для розвитку підприємства та внутрішнього аудиту.

Володіючи інформацією, керівник підприємства або підрозділу, що перевіряється, може здійснювати оцінку впливу рекомендацій, що надано за результатами внутрішнього аудиту та проводити моніторинг:

- ефективності діяльності після впровадження аудиторських рекомендацій;
- можливих втрат у разі відмови від них;
- ризиків, можливих у результаті не виправлення зауважень, узятих на свою відповідальність, та їх впливу на фінансово-господарську діяльність підприємства.

Внутрішні аудитори мають орієнтуватися не на виявлення невідповідностей у системі, а на постійне її поліпшення, підвищення результативності процесів. Можна заперечувати це, зауваживши, що виявлення невідповідностей і прийняття коригувальних дій і є тим самим поліпшенням, якого прагнуть внутрішні аудитори. На перший погляд, це так, однак тоді потрібно виходити з припущення невідповідностей у об'єкті перевірки і тому націлювати аудиторів на постійний пошук невідповідностей. Що саме собою є негативним налаштуванням

та заважає бачити у діяльності об'єкту позитивне. Крім того, якщо весь час шукати лише невідповідності, то це означатиме, що перевірки, на які внутрішні аудиторі так багато витрачають часу й коштів, є марними. Щороку фахівці знаходять цілий перелік невідповідностей, число їх не зменшується, незважаючи на численні коригувальні заходи. Слід виходити з того, що невідповідності знайдуться завжди, а формування позитивних зрушень заслуговує більшої уваги.

Поясненням тому, що порушення є завжди, може бути або сам процес внутрішнього аудиту – неефективний, формальний, невірно організований або той факт, що на результати внутрішнього аудиту не звертають відповідної уваги керівники об'єктів перевірки. Якщо все робиться вірно, число невідповідностей повинно знижуватися, тим більше, вони не повинні повторюватися.

Моніторинг результатів виконання аудиторського завдання та впровадження рекомендацій, наданих внутрішніми аудиторі являє собою механізм здійснення конкретного спостереження за втіленням найважливіших поточних результатів аудиторської діяльності. Зміна умов зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства спричиняє перегляд наданих рекомендацій. Необхідно буває перевірити наскільки оптимальними є сформульовані рекомендації щодо поліпшення систем та процесів діяльності підприємства у нових умовах. Слід упевнитися чи є необхідним для підприємства, з огляду на зміни, що відбулися, впровадження рекомендованих у минулому поліпшень, чи, можливо, для досягнення нових цілей підприємства, слід розробити нові рекомендації.

Внутрішні аудиторі, як правило, проводять так званий наступний контроль, щоб переконатися, що, по викладених у звіті фактах недоліків та порушень, вжито заходи, які забезпечують їхнє виправлення та усунення причин, що обумовили їхню появу. Можна сказати, що такий контроль – це дії внутрішніх аудиторів, за допомогою яких вони встановлюють адекватність, ефективність і своєчасність заходів, здійснених керівниками за результатами аудиторської перевірки.

На розуміння необхідності та організацію контролю найбільше впливають:

- важливість викладених у звіті недоліків і порушень;
- розмір зусиль і витрат, необхідних для виправлення положення;
- ризики, які можуть виникнути у випадку невдалого здійснення заходів з виправлення.

Якщо відхилення та порушення є істотними, служба внутрішнього аудиту є зобов'язаною тримати процес їхнього усунення під постійним контролем.

Зазвичай, за результатами аудиторського завдання, внутрішні аудитори складають звіт, де викладають основні моменти перевірки, у тому числі – недоліки та помилки й розроблені рекомендації з їх усунення. Відповідно до рекомендацій, посадовці підприємства можуть формувати план коригувальних дій за результатами аудиторської перевірки. Пропонована взірцева форма такого плану наводиться у табл. 7.16.

Кожен із заходів, передбачених планом коригувальних та/або попереджувальних дій, має задовольняти наступним вимогам:

- *обгрунтованості* – тобто, план повинен бути добре аргументованим, ґрунтуватися на об'єктивних закономірностях і переконливих доказах;
- *досяжності* – план повинен враховувати практичні можливості реалізації;
- *несуперечності* – план не повинен містити дій, несумісних або неузгоджених з іншими заходами;
- *адресності* – план має визначати конкретних виконавців відповідно до їх професіоналізму та компетенції;
- *конкретності у часі* – план повинен містити конкретні терміни реалізації;
- *своєчасності* – план повинен прийматися у належний час, не припускаючи відволікань та подальших ускладнень проблем;
- *результативності* – план повинен бути дієвим, передбачати визначені результати від реалізації;
- *ефективності* – план повинен передбачати прийнятне співвідношення між досягнутими результатами та витраченими ресурсами.

Моніторинг виконання рекомендацій повинен здійснюватися службою внутрішнього аудиту принаймні щоквартально за всіма суттєвими аудиторськими розкриттями. У якості прийомів наступного контролю можуть застосовуватися такі окремі дії:

- направлення витягів зі звіту внутрішнього аудиту, що містять виявлені недоліки, керівникам підприємства або структурних підрозділів, відповідальним за результативність заходів з виправлення цих недоліків;

Таблиця 7.16

План коригувальних дій за результатами аудиторської перевірки

| № з/п | Формулювання невідповідності | Рекомендації служби внутрішнього аудиту | Заплановані коригувальні або попереджувальні дії | Термін виконання запланованих коригувальних або попереджувальних дій | Примітки |
|-------|------------------------------|---|--|--|----------|
| 1 | | | | | |
| 2 | | | | | |

Таблиця 7.17

Інформація за результатами моніторингу виданих рекомендацій станом на « » 20 року

| № з/п | Найменування аудиторського завдання (аудиторського звіту) та терміни його виконання | Найменування операцій/процесу/процедури (питання) аудиторського завдання, відповідно до якого надано рекомендації | Найменування об'єкту аудиту – виконавця заходів | Склад рекомендацій | Оцінка виконання рекомендацій (аудиторського зауваження) | Примітки |
|-------|---|---|---|--------------------|--|----------|
| 1 | | | | | | |
| 2 | | | | | | |

Таблиця 7.18

Інформація про невиконання рекомендацій (коригувальних заходів) станом на « » 20 року

| № з/п | Найменування об'єкта аудиту – виконавця заходів | Найменування аудиторського завдання (аудиторського звіту) та терміни його виконання | Склад рекомендацій | Встановлений термін виконання (у разі його встановлення) | Причини невиконання | Рішення наглядової ради |
|-------|---|---|--------------------|--|---------------------|-------------------------|
| 1 | | | | | | |
| 2 | | | | | | |

- одержання відповідей керівників, розгляд відповідей з погляду ефективності заходів щодо усунення недоліків;
- поетапне, якщо таке вимагається, одержання від керівників підприємства або структурних підрозділів уточнених даних щодо ходу усунення недоліків, виявлених перевіркою.

За результатами наступного контролю складаються службова записка або звіт, що відображають своєчасність і повноту виконання заходів, передбачених наказами або розпорядженнями уповноважених осіб. Крім того зазначаються проблеми, що виникли в ході усунення виявлених внутрішніми аудиторами недоліків і порушень. Таку інформацію можливо рекомендувати укладати за формою, поданою у табл. 7.17.

Ціль моніторингу полягає у визначенні того, чи було внесено виправлення згідно до аудиторських зауважень, тобто, – чи вжито заходів із забезпечення зниження рівня виявлених ризиків або – заходів із запобігання ризикам. Результати моніторингу стану виконання рекомендацій внутрішнього аудиту підлягають перевірці керівником СВА.

Керівництво об'єкта аудиту відповідає за ухвалення рішення щодо заходів у відповідь на результати аудиту, відображені у звіті або інших документах, виданих за результатами проведення внутрішнього аудиту. Керівництво підприємства (іншого об'єкту перевірки) може вирішити прийняти ризик, пов'язаний з невиконанням рекомендацій, через їх високу вартість або інші фактори. У такому випадку позиція керівництва про прийняття виявлених ризиків повинна бути документально викладеною та доведеною до відома наглядової ради.

Керівництво об'єкта аудиту відповідає за достовірність інформації, яка надається службі внутрішнього аудиту. У випадку надання недостовірної, такої, що вводить у оману, некомпетентної, несвоєчасної та неповної інформації, фахівці СВА є зобов'язаними повідомити керівництво – комітет з аудиту та наглядову раду – про факти надання неналежної інформації для вживання відповідних заходів.

Здійснюючи моніторинг стану виконання рекомендацій, служба внутрішнього аудиту має ґрунтуватися на наявних ризиках, та, крім того, на ступені складнощів та суттєвості часу прийняття коригувальних дій.

Таким чином, є очевидним, що служба внутрішнього аудиту повинна мати графік наступного контролю усунення виявлених недоліків, який є складовою частиною річного плану роботи служби. Цей

графік формується з урахуванням потреб часу на усунення недоліків і порушень, а також – термінів отримання відповіді від керівників об'єкта перевірки.

До закінчення визначеного терміну – кварталу, року тощо – служба внутрішнього аудиту має спрямувати відповідальним особам підрозділів/ підприємства запит про виконання рекомендованих заходів, з рекомендаціями зовнішнього аудитора включно. Отримані відповіді повинні бути оціненими СВА та, за необхідності, мають бути проведені перевірки їх адекватності. Мається на увазі – перевірити, чи відповідає дійсності заява щодо прийнятих об'єктом аудиту (підприємством) заходів по зауваженнях, відображених у аудиторському звіті або інших відповідних документах.

Якщо керівництво підприємства (об'єкта аудиту) прийняло на себе ризик, що є неприйнятним для підприємства, або вжиті заходи контролю не є адекватними рівню ризику, рекомендації є невиконаними, керівник служби внутрішнього аудиту є зобов'язаним поінформувати наглядову раду підприємства про виявленні порушення. Таку інформацію рекомендується подавати за формою, наведеною у табл. 7.18.

Крім того, наглядова рада повинна бути поінформованою про рішення керівництва підприємства по всіх суттєвих результатах аудиту, включно з результатами моніторингу виконання наданих рекомендацій.

Інформація за результатами моніторингу виконання наданих рекомендацій використовується внутрішніми аудиторами при плануванні аудиторських завдань, а також – у інших необхідних випадках, наприклад, при підготовці висновків за проектами внутрішніх документів підприємства.

Вся інформація за результатами моніторингу виконання наданих рекомендацій, проведення необхідних заходів, з матеріалами рекомендацій включно, повинна вестися службою внутрішнього аудиту на окремому аудиторському файлі, роздільно по рекомендаціях, виданих внутрішніми аудиторами та зовнішніми аудиторами.

7.6. Відносини між внутрішнім аудитом та зовнішнім аудитором.

Згідно МСА 315 якщо суб'єкт господарювання має підрозділ внутрішнього аудиту, з метою визначення, чи є доречною для аудиту діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, аудитор повинен отримати розуміння такого:

- а) характер відповідальності підрозділу внутрішнього аудиту та як підрозділ внутрішнього аудиту вписується в організаційну структуру суб'єкта господарювання; і
- б) заходи, які вживаються або яких треба вжити підрозділом внутрішнього аудиту

Підрозділ внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання, ймовірно, буде важливим для аудиту, якщо характер його відповідальності та діяльності стосується фінансової звітності суб'єкта господарювання, і аудитор має намір використати роботу внутрішніх аудиторів для того, щоб модифікувати характер або строки чи зменшити обсяг запланованих для виконання аудиторських процедур. Якщо аудитор визначить, що підрозділ внутрішнього аудиту важливий для аудиту, застосовуються положення МСА 610.

Цілі підрозділу внутрішнього аудиту і, отже, характер його обов'язків та її статусу в межах організації значно варіюються і залежать від розміру та структури суб'єкта господарювання і вимог управлінського персоналу, а також, якщо це застосовно, вимог тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Відповідальність підрозділу внутрішнього аудиту може включати, наприклад, моніторинг внутрішнього контролю, управління ризиками та перевірку дотримання вимог законів і нормативних актів. З іншого боку, відповідальність підрозділу внутрішнього аудиту може обмежуватися, наприклад, оглядом економії, ефективності та результативності діяльності і відповідно може не бути пов'язана із фінансовою звітністю суб'єкта господарювання.

Якщо характер відповідальності підрозділу внутрішнього аудиту пов'язаний із фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, розгляд зовнішнім аудитором дій, що вже виконані або мають бути виконані підрозділом внутрішнього аудиту, може включати огляд плану аудиту

підрозділу внутрішнього аудиту за певний період у разі його наявності та обговорення цього плану з внутрішніми аудиторами.

Координація роботи із зовнішнім аудитором

Координація робіт із зовнішнім аудитом є необхідною для підприємства. Вірно спрямовані координаційні дії сприяють ефективності обох форм аудиту, знижують витрати на проведення зовнішнього аудиту. Співробітництво між зовнішніми та внутрішніми аудиторами здійснюється практично на всіх етапах роботи:

Етап 1: обговорення загального плану та програми аудиторської перевірки.

Зовнішній аудитор та керівництво підприємства, яке перевіряється, повинні дійти згоди відносно умов проведення зовнішнього аудиту. Погоджені умови необхідно відобразити документально в договорі про надання аудиторських послуг. У договорі також може бути зазначено, що співробітником, уповноваженим представляти виконавче керівництво підприємства під час проведення зовнішнього аудиту, є керівник служби внутрішнього аудиту.

На етапі планування аудиторської перевірки зовнішній аудитор повинен скласти загальний план і програму перевірки. При розробці загального плану аудиту зовнішньому аудиторіві слід прийняти до уваги наявність служби внутрішнього аудиту підприємства та її можливий вплив на процедури зовнішнього аудиту.

У процесі підготовки програми аудиту зовнішній аудитор враховує власні оцінки невід'ємних ризиків та ризиків засобів контролю, а також окреслює види допомоги, яку він припускає одержати від підприємства, наприклад, можливість користуватися результатами роботи внутрішнього аудиту при проведенні зовнішнього аудиту. Для підвищення ефективності перевірки зовнішній аудитор має право обговорювати окремі розділи загального плану зовнішнього аудиту та певні аудиторські процедури з працівниками (з внутрішніми аудиторами включно), а також з членами наглядової ради підприємства.

Зовнішній аудитор повинен сформулювати думку щодо діяльності служби внутрішнього аудиту підприємства, необхідну для планування майбутньої перевірки (МСА 610 «Використання роботи внутрішнього аудиту»). Для цього зовнішній аудитор розробляє програму оцінки діяльності служби внутрішнього аудиту, та відображає у робочій документації висновки, що стосуються роботи внутрішніх аудиторів, яку було тестовано, вивчено та оцінено.

Звичайно, ступінь взаємодії зовнішнього та внутрішнього аудиту залежить від позиції керівництва аудиторської фірми, що здійснює зовнішній аудит. Зовнішній аудитор не зобов'язаний вступати в прямий контакт з внутрішнім аудитором, обмежуючи спілкування письмовими запитами інформації, необхідної для формування думки та оцінки ефективності служби внутрішнього аудиту підприємства. Якщо така інформація зовнішнім аудитором не запитується, то це свідчить про прийняття зовнішнім аудитором рішення взагалі не оцінювати роботу служби внутрішнього аудиту, та не покладатися на її результати.

Етап 2: надання інформації для оцінки служби внутрішнього аудиту.

Зовнішній аудитор звичайно запитує інформацію про СВА на прояснення сторін діяльності, систематизованих у таблиці 7.19.

Таблиця 7.19

**Типовий склад інформаційного запиту
зовнішнього аудитора щодо СВА підприємства**

| Тип інформації | Склад інформації |
|-------------------------|--|
| Організаційний статус | Положення СВА в системі управління підприємством, її можливості та здатність дотримуватись об'єктивності та незалежності, наявність або відсутність інших обов'язків; обмеження внутрішнього аудиту, накладені керівництвом та (або) власниками підприємства |
| Компетентність | Професійна освіта, досвід роботи та навички аудиторів; умови найму, навчання та підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів, ступінь розуміння ними завдань і проблем |
| Професійний рівень | Стан планування, контролю та документування роботи служби внутрішнього аудиту; наявність і зміст відповідних внутрішніх стандартів аудиту, складання робочих програм та оформлення робочої документації |
| Функціональні обов'язки | Зміст та обсяг роботи, що виконує внутрішній аудит |
| Рівень значимості | Відношення до рекомендацій внутрішнього аудитора з боку виконавчого керівництва та (або) власників підприємства |

Інформація для зовнішнього аудитора може надаватися у вигляді копій документів внутрішнього аудиту (положень про внутрішній аудит, внутрішніх стандартів тощо) та/або у вигляді довідок.

Після попередньої оцінки діяльності служби внутрішнього аудиту на стадії планування, керівництво аудиторської фірми, яка здійснює зовнішній аудит, повинне вирішити, чи може бути використана робота внутрішніх аудиторів для цілей зовнішнього аудиту. У випадку позитивного рішення, підрядник визначає зміст, строки та обсяг перевірок практичної роботи служби внутрішнього аудиту. Такі перевірки можуть включати тестування об'єктів, вже перевірені внутрішнім аудитором, дослідження інших об'єктів, спостереження за процедурами внутрішнього аудиту, інші прийоми аналізу на розсуд зовнішнього аудитора.

Обсяг і вартість робіт з формування оцінки служби внутрішнього аудиту на стадії планування зовнішній аудитор враховує в договорі про надання аудиторських послуг (звичайно в складі робіт з виконання процедур оцінки аудиторського ризику). Додатковий кошторис (вартість додаткових робіт) представляється на розгляд комітету з аудиту та керівництва підприємства.

Зовнішній аудитор робить висновок про неможливість використання результатів внутрішнього аудиту для цілей зовнішнього аудиту, якщо:

- керівництво підприємства, що перевіряється, відмовилося надати інформацію про роботу служби внутрішнього аудиту (наприклад, прагнучи зберегти конфіденційність, не бажаючи нести додаткові витрати тощо);
- зовнішній аудит після проведення попередньої оцінки визнав організацію роботи служби внутрішнього аудиту недостатньо ефективною.

Етап 3: підготовка інформації для комітету з аудиту наглядової ради та виконавчого керівництва підприємства.

Якщо зовнішнім аудитором ухвалене рішення не використовувати роботу служби внутрішнього аудиту, то інформацію про це він направляє комітету з аудиту наглядової ради та виконавчому керівництву підприємства з поясненням причин, які призвели до такого рішення. Якщо в ході вивчення практичної роботи служби внутрішнього аудиту зовнішній аудитор виявив додаткові фактори, які можуть бути використані для підвищення ефективності та результативності роботи внутрішніх аудиторів у майбутньому, то відповідна інформація по-

винна бути надана комітету з аудиту та керівництву підприємства. У цьому випадку зовнішній аудитор виконує роль незалежного оцінювача організації роботи внутрішнього аудиту на підприємстві: комітет з аудиту та виконавче керівництво підприємства мають бути поінформовані про оцінку служби внутрішнього аудиту, виявлені факти для використання такого знання з метою підвищення ефективності та результативності роботи СВА в майбутньому.

Етап 4: подання робочих матеріалів внутрішнього аудиту.

Якщо зовнішній аудитор вирішив співпрацювати зі службою внутрішнього аудиту, а виконавче керівництво підприємства підтримує таке рішення, то зовнішній аудитор знайомиться з робочими документами внутрішнього аудиту. В ході знайомства зовнішній аудитор повинен переконатися в тому, що:

- відповідні програми та обсяг роботи внутрішніх аудиторів відповідають цілям зовнішнього аудитора;
- внутрішні аудитори працюють за планом, результати документально оформляються;
- висновки внутрішніх аудиторів є достатньо обґрунтованими та відповідають фактичним обставинам, а зміст звітів, підготовлених внутрішніми аудиторами, відповідає результатам виконаної ними роботи;
- зони підвищених ризиків, відомі співробітникам підприємства, враховуються при плануванні робіт і перевіряються внутрішнім аудитором;
- керівництво та власники підприємства конструктивно відносяться до зауважень, пропозицій і питань, підготовлених внутрішніми аудиторами, тобто приймаються відповідні рішення.

На даному етапі зовнішній аудит одержує доступ до планів і програм робіт, звітів внутрішніх аудиторів і може оцінити ефективність рішень виконавчого керівництва, прийнятих для усунення порушень, удосконалення систем внутрішнього контролю та управління ризиками підприємства. За результатами виконання завдань даного етапу зовнішній аудитор повинен сформулювати остаточну думку про можливість використання результатів роботи внутрішніх аудиторів для цілей зовнішнього аудиту.

Етап 5: організація спільних дій.

Для ефективного використання внутрішнього аудиту в ході перевірки, зовнішньому аудиторіві необхідно:

- розглянути план і результати роботи СВА за необхідний період і провести їх обговорення на якомога більш ранній стадії аудиту з метою визначення обсягу та змісту робіт, проведених внутрішніми аудиторами, переліку та причин виявлених порушень;
- установити періодичність і строки зустрічей з внутрішніми аудиторами з метою уточнень програми спільної роботи;
- визначити методологію та технологію проведення перевірок і програму участі внутрішніх аудиторів, а також порядок документального оформлення роботи внутрішніх аудиторів.

Зовнішній аудитор повинен заново оцінити аудиторський ризик з урахуванням ефективності роботи служби внутрішнього аудиту та аналізу звітів внутрішніх аудиторів за необхідний період. Чим вище ефективність роботи служби внутрішнього аудиту, тим нижчим буде рівень аудиторського ризику зовнішнього аудитора та відповідно менше процедур зовнішнього аудиту буде потребуватися для проведення перевірки.

На даному етапі зовнішньому аудиторі необхідно переглянути план і програму перевірки з урахуванням передбачуваного використання документів внутрішнього аудиту та/або особистої участі працівників внутрішнього аудиту в перевірці. Такі зміни в документах можливі, тому що перегляд в ході зовнішнього аудиту його плану і програми повинні уточнюватися в міру необхідності і це є нормальною практикою для даної послуги. Коригування плану своєї роботи здійснюється зовнішнім аудитором протягом усього часу виконання аудиторського завдання у зв'язку із загальною непевністю обставин завдань перевірки як таких, можливістю несподіваних результатів, отриманих в ході виконання аудиторських процедур тощо. Інформація про досягнуті домовленості по змінах плану та програми перевірки, а також про зміну вартості договору доводиться до відома членів комітету з аудиту підприємства.

У процесі взаємодії зовнішніх і внутрішніх аудиторів внутрішні аудитори придбавають корисні знання та навички. Зовнішні ж аудитори можуть краще зрозуміти особливості діяльності та господарських операцій підприємства, особливо великих холдингових структур, а також мінімізувати аудиторські ризики і кількість повторних аудиторських процедур у своїй роботі. Така практика є особливо корисною, наприклад, при регіональному розширенні

діяльності підприємства – утворенні філій, дочірніх підприємств, складанні консолідованої фінансової звітності.

Етап 6: допомога внутрішньому аудиту з боку зовнішнього аудитора.

У багатьох випадках робота зовнішнього аудитора приносить користь внутрішньому аудиторів. Коли виникає необхідність скористатися результатами праці зовнішніх аудиторів, КСВА покладається на якість їх досліджень за умови, що він є задоволеним такими результатами. Як такий факт, що роботу було виконано зовнішніми аудиторами ще не говорить про бездоганність отриманої від них інформації, що внутрішні аудитори повинні без усяких вагань покладатися на висновки зовнішнього аудитора. Внутрішній аудитор вправі аналізувати роботу зовнішнього аудитора та перевіряти зроблені ним висновки але тільки за згодою зовнішнього аудитора.

Однак, при координації робіт внутрішнього та зовнішнього аудитора необхідно пам'ятати, що робочі документи аудитора належать тому, хто їх підготував і без дозволу власника вони не можуть бути передані третій стороні (навіть якщо мова йде про філію в складі одного та того ж підприємства).

Про авторів

Каменська Тетяна Олександрівна.

Директор Національного Центру Обліку та аудиту, доктор економічних наук, завідувач НЦОА Національної Академії статистики, обліку та аудиту, сертифікований аудитор (сертифікат АПУ), сертифікований внутрішній аудитор (сертифікат ГПВАУ), DipIFR ACCA, віце-президент ВГПО «Гільдія професійних внутрішніх аудиторів України».

Редько Олександр Юрійович.

Доктор економічних наук, професор, академік Національної Академії статистики, обліку та аудиту, сертифікований аудитор (сертифікат АПУ), сертифікований внутрішній аудитор (сертифікат ГПВАУ) сертифікований фінансовий менеджер (сертифікат IPFM), Президент ВГПО «Гільдія професійних внутрішніх аудиторів», перший проректор Національної Академії статистики, обліку та аудиту.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Т.О. Каменська, О.Ю. Редько

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ І АУДИТ В УПРАВЛІННІ

(практичний посібник)

Комп'ютерна верстка та дизайн – Жабіної Н.І.

Підписано до друку 07.09.2015 р. Формат 60x84 ¹/₁₆.
Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 21,86. Обл.-вид. арк. 24,21.
Тираж 300 екз. Зам. № 55.

ДП «Інформаційно-аналітичне агентство»
01601, Київ-1, вул. Еспланадна, 4-6, оф. 419-2.
Тел./факс (044) 287-03-79

Свідоцтво
про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавництв, виготівників і
розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 2881 від 21.06.2007 р.