

ТЕМА 2.
КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ СТВОРЕННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СЛУЖБИ
ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВА

План

1. Функції служби внутрішнього аудиту в рамках СВК, її переваги перед зовнішніми аудиторами й консультантами.
2. Основні функції служби внутрішнього аудиту.
3. Структура внутрішнього стандарту «Положення про службу внутрішнього аудиту».
4. Основні принципи професійної етики внутрішнього аудитора.
5. Основні цілі міжнародних стандартів внутрішнього аудиту і їх класифікація.

Питання 1: Функції служби внутрішнього аудиту в рамках СВК, її переваги перед зовнішніми аудиторами й консультантами

Робота СВА, є діяльність з наданням гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалювання діяльності підприємства.

СВА в рамках СВК підприємства, як правило, виконує функції вибору об'єктів перевірки, їх попереднього вивчення, розробки загальних планів і програм проведення перевірок, формування команди перевіряючих із внутрішніх аудиторів і внутрішніх контролерів, узгодження напрямку та мети перевірки її «замовником», підготовки підсумкових матеріалів за результатами перевірки, складання плану наступного контролю над усуненням виявлених недоліків і перевірки ходу його виконання, інформування про це «замовника».

При обґрунтуванні доцільності створення СВА необхідно оцінити відносно конкретних умов підприємства ті вигоди, які підприємство одержить від створенні СВА.

У випадку створення ефективної СВА, підприємство одержує ефективно функціонуючу контрольну систему, яка допомагає керівництву підприємства вирішувати, наприклад, наступні проблеми, для підтримки конкурентоспроможності проблеми:

1. Раді директорів, що представляє інтереси власника, або вищому виконавчому органу управління підприємства налагодити діючий контроль над його структурними підрозділами;
2. виявляти невикористані внутрішні резерви для підвищення ефективності роботи;
3. забезпечувати виконання консультативних функцій відносно посадових осіб підприємства, його філій, представництв і дочірніх компаній;
4. вчасно виявляти недоліки у функціонуванні СВК підприємства та оцінку причин їх виникнення, розробляти заходи по їх усуненню.

Незважаючи на те, що основними цілями діяльності СВА є виявлення та нейтралізація ризиків і здійснення контрольних функцій, проведення СВА аналітичних процедур дає додаткову вигоду об'єктам внутрішнього аудиту. Вона полягає в одержанні інформації і перспективних напрямках підвищення ефективності бізнес-процесів і засобів внутрішнього контролю.

При ефективному вирішенні проблем створення СВА, виявляються її наступні переваги перед зовнішніми аудиторами та консультантами:

1. господарюючий суб'єкт несе менші витрати на створення і утримування СВА в порівнянні із зовнішніми консультантами, послуги яких у середньому на 30-50% дорожче;
2. оперативність СВА вище, тому що керівники підприємства можуть затребувати її послуги практично в будь-який момент, чого не можна сказати про зовнішніх аудиторів і консультантів;
3. співробітники СВА мають більш глибокі знання в області організаційної, економічної і фінансової ситуації саме на данному підприємстві;

4. у роботі СВА широко використовується потенціал висококваліфікованих фахівців інших структурних підрозділів підприємства;

5. СВА зацікавлена у виявленні і реалізації можливостей для підвищення ефективності діяльності підприємства, оскільки є його спеціалізованим структурним підрозділом і, тому, винна постійно доводити високу результативність своєї діяльності.

Питання 2: Основні функції служби внутрішнього аудиту

СВА слід формувати таким чином, щоб у процесі своєї діяльності вона успішно виконувала ряд функцій, які можна класифікувати в такий спосіб: контрольна функція; інформаційноаналітична функція; методологічна й консультаційна функції.

Контрольна функція:

- 1) вивчення, оцінка і моніторинг адекватності та ефективності СВК;
- 2) дотримання нормативної правової бази та нормативно закріпленого внутрішніми документами порядку санкціонування проведення фінансово-господарських операцій, у т.ч. в частині не перевищення повноважень;
- 3) дотримання законодавчих і нормативних вимог до ведення бухгалтерського обліку і формуванню фінансової звітності;
- 4) дотримання законодавчих і нормативних вимог до податкової звітності;
- 5) оцінка доцільності управлінських рішень, прийнятих за результатами перевірки;
- 6) перевірка наявності і схоронності активів;
- 7) виявлення резервів підвищення ефективності;
- 8) взаємодія із зовнішнім незалежним аудитом і зовнішніми контролюючими органами.

Аналітична функція:

- 1) інформування керівництва про виявлені обставини і тенденції;
- 2) експертиза розроблювальних управлінських рішень;
- 3) аналіз внутрішніх потоків матеріальних активів;
- 4) аналіз виконання планів і кошторисів.

Методологічна та консультаційна функції:

- 1) доля в розробці (аналізі) застосовуваних методик бухгалтерського обліку з урахуванням вимоги МСФЗ та П(С)БО;
- 3) доля в розробці (аналізі) ефективності роботи системи управлінського обліку;
- 4) доля в аналізі і розробці тарифної політики;
- 5) консультування за заявками підрозділів підприємства з питань, що входять у компетенцію СВА та при наявності відповідного досвіду з метою вдосконалювання управління ризиками, СВК і управління взагалі.

При наділенні СВА перерахованими вище функціями слід враховувати реально наявний у неї потенціал, багато в чому залежний від етапів розвитку.

На початковому етапі свого розвитку СВА, як правило, займається перевітками правильності складання звітності, а також виконують контрольну-ревізійні функції. Замовниками цієї роботи звичайно є лінійне (операційне) керівництво підприємства, наприклад, фінансовий директор.

Наступний етап розвитку СВА характеризується тим, що вона, поряд із завданнями першого етапу, займається оцінкою СВК у рамках підприємства. У цьому випадку замовником роботи СВА може стати вищий управлінський персонал підприємства.

На вищій стадії свого розвитку СВА може брати участь в удосконалюванні процесів управління ризиками, контролю і корпоративному управлінні. Основними замовниками такої роботи є Рада директорів (Комітет з аудиту при Раді директорів) і вищий управлінський персонал підприємства. На цій стадії СВА має повну незалежність від його лінійного керівництва.

У межах перелічених функцій СВА працює за такими основними напрямками внутрішнього аудиту, як:

- 1) аналіз і оцінка СВК, системи управління ризиками і системи корпоративного управління;
- 2) розслідування випадків розкрадань і зловживань;
- 3) участь (сприяння) у роботі незалежного зовнішнього аудиту;
- 4) надання в межах спеціальних завдань консультаційних послуг.

Найчастіше, в своїй діяльності СВА виконує такі **аудиторські завдання, як:**

1) **фінансовий аудит** – це аудит СВК роботи бухгалтерії і здійснення контрольних процедур правильності складання фінансової звітності. Він спрямований на підвищення ефективності обліково-контрольної системи і, відповідно, забезпечення достовірності фінансової звітності.;

2) **операційний аудит** – це аудит бізнес-процесів (операційної діяльності) підприємства, наприклад, процесів постачання, виробництва і збуту. Він спрямований на підвищення ефективності діяльності підприємства та підвищення його конкурентоспроможності.;

3) **аудит на відповідність (комплаєнс-аудит)** – перевірка дотримання підприємством вимог нормативно-правової бази, у т.ч. внутрішньої (політики, процедури, регламенти, стандарти, технічні умови і т.д.);

4) **аудит інформаційних технологій** – перевірка безпеки (захищеності) інформаційних систем підприємства, їх раціональності та ефективності використання.;

5) **аудит у галузі охорони навколишнього середовища** – перевірка виконання підприємством планових завдань по захисту навколишнього середовища від його небезпечного впливу, дотримання вимог по утилізації відходів і т.д.

Якщо, до уваги брати зарубіжний досвід, то майже половина перевірконого часу СВА витрачає на операційний аудит та чверті – на фінансовий аудит. Стійкими темпами зростає час на проведення аудиту інформаційних систем.

Знання всіх систем і процесів підприємства, уміння проаналізувати ситуацію в цілому роблять внутрішніх аудиторів найважливішим консультаційним ресурсом. Проте, до питання співвідношення між часом, який витрачається СВА на перевірки та часом проведення на консультацій треба підходити досить обережно. На цю тему в середовищі внутрішнього аудиту, на сьогодні, йдуть інтенсивні дискусії.

Питання 3: Структура внутрішнього стандарту «Положення про службу внутрішнього аудиту».

Внутрішнє регулювання роботи СВА здійснюється за допомогою внутрішніх стандартів, головним з яких є «Положення про СВА», структура і зміст якого визначається цілями, завданнями та функціями підприємства.

Структурно «Положення про СВА» може мати наступний вигляд:

1 розділ «Загальні питання» – зазначається мета і завдання СВА, функції і принципи діяльності її фахівців, статусність структурного підрозділу СВА, підпорядкованість, перелік нормативних документів, якими керуються фахівці СВА при здійсненні їх функцій.

2 розділ «Організація СВА» – зазначається склад і структура СВА, її основні завдання, права та обов'язки фахівців, об'єкти перевірки, методика організації перевірок.

Даний розділ доцільно поділити на підрозділи:

2.1 Завдання СВА – перелічуються завдання, що ставляться перед СВА по проведенню різних видів перевірок і наданню консультаційних послуг.

2.2 Структура СВА – визначаються складові структури (сектору, бюро, групи) і взаємозв'язки між ними, розподіляються обов'язки між фахівцями СВА, висуваються кваліфікаційні вимоги до її керівника та фахівцям, штат СВА та форма оплати праці.

3 розділ «Права і обов'язки співробітників СВА та об'єктів внутрішнього аудиту».

4 розділ «Комунікаційні зв'язки» фіксує якові інформацію й від кого одержує СВА й кому її передає. У нього включається перелік прав і обов'язків, який слід розробляти з урахуванням виконаних СВА функцій, положень міжнародних стандартів внутрішнього аудиту, а також досвіду зовнішніх аудиторів.

«Положення про СВА» має визначати права та обов'язки внутрішніх аудиторів і керівників об'єктів перевірок. З урахуванням практики зовнішнього аудиту доречно визначити їх типовий перелік.

Розділ «Положення про СВА», визначає комунікаційні зв'язки. Він фіксує, як саму інформацію і джерело її отримання СВА, а також напрями її використання.

Питання 4: Основні принципи професійної етики внутрішнього аудитора.

Кодекс професійної етики внутрішнього аудитора (далі Кодекс) розроблений Інститутом внутрішніх аудиторів (розташований у США) і використовується в різних країнах при формуванні аналогічних документів. Кодекс поширюється на фізичних осіб, які надають послуги з внутрішнього аудиту та представляє принципи діяльності внутрішнього аудиту і правила поведінки внутрішніх аудиторів.

Метою Кодексу є підтримка і поширення високих етичних стандартів професії внутрішнього аудитора. Кодекс має надзвичайно важливе значення для професії внутрішнього аудитора, оскільки в її основу покладена довіра до наданих ними об'єктивних гарантій якості виконаних перевірок.

Кодекс містить у собі два основні компоненти:

- 1) принципи до професії і практиці внутрішнього аудиту;
- 2) правила поведінки, які визначають норми поведінки внутрішніх аудиторів, допомагають їм інтерпретувати і застосовувати професійні принципи на практиці.

Слід пам'ятати, що той факт, що конкретний випадок не згадується у правилах поведінки, не виключає того, що він може бути не прийнятний для внутрішнього аудитора.

Відповідно до Кодексу внутрішні аудитори зобов'язані дотримуватися основних принципів та правил поведінки:

1. Незалежність – є фундаментальним принципом, на якому базується професія внутрішнього аудитора. Під незалежністю розуміється організаційна незалежність, яка характеризується в значній мірі рівнем підпорядкованості СВА.

2. Чесність – є фундаментом, на яким ґрунтується довіра до думки внутрішнього аудитора. Саме тому, внутрішні аудитори:

- бути чесними, сумлінними і відповідальними при виконанні роботи;
- працювати в рамках діючих нормативно-правових актів;
- не брати участі в акціях та заходах, що дискредитують професію внутрішнього аудитора, СВА або підприємство;
- поважати юридично та етично визнані цілі діяльності підприємства і робити все можливе для їх досягнення.

2. Об'єктивність – це індивідуальна якість внутрішнього аудитора, яка полягає в тому, що він неупереджений у своїх висновках і оцінках, зобов'язаний проводити зважену оцінку усіх обставин, які стосуються перевірки та у своїх судженнях не підпадати під вплив власних інтересів або інтересів третіх осіб. Саме тому внутрішні аудитори:

- не брати участь у будь-якій діяльності, яка могла б завдати шкоди їх об'єктивності або сприйматися, такою, що наносить таку шкоду;

- не приймати в подарунок нічого, що могло б вплинути на їх професійну думку, завдати шкоди їх об'єктивності або сприйматися, такою, що наносить таку шкоду;
- розкривати в підготовлюваних документах усі відомі їм факти, які, за умови їх не розкриття, можуть спотворити інформацію, яка міститься у звіті про об'єкт перевірки.

3. Конфіденційність – внутрішні аудитори мають поважно ставитися до конфіденційності отриманої інформації, яку отримують і аналізують у процесі своєї діяльності, і не розголошувати її без відповідних на то повноважень. У рамках цього правила внутрішні аудитори:

- зобов'язані дотримуватися конфіденційності у використанні і збереженні інформації, отриманої в ході виконання своїх обов'язків. Керівник СВА повинен розробити правила зберігання документів за наслідками виконання перевірок та надання консультативних послуг, а також правила передачі цих документів замовникам, третім особам та до архіву. Ці правила необхідно погоджувати із внутрішнім порядком, установленим на підприємстві, і нормами чинного законодавства України;
- не використовувати конфіденційну інформацію в особистих інтересах або в інтересах третіх осіб.

4. Професійна компетентність – вміння застосовувати знання, навички та досвід, необхідні для надання послуг з внутрішнього аудиту. Тому внутрішні аудитори мають:

- брати участь тільки в тих завданнях, для виконання яких мають достатні професійні знання, навички і досвідом;
- надавати послуги відповідно до Кодексу професійної практики внутрішнього аудитора;
- постійно підвищувати свою професійну майстерність, а також якість надаваних послуг.

Питання 5: Основні цілі міжнародних стандартів внутрішнього аудиту і їх класифікація

Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту (далі МСВА), як і Кодекс професійної етики, є складовою частиною «Концептуальної основи професійної практики», яка містить у собі «Визначення внутрішнього аудиту», «Кодекс етики», «Стандарти» і інші керівництва. Вони описують сутність внутрішнього аудиту, надають характеристики для його оцінки.

На базі цих міжнародних документів СВА розробляють внутрішні стандарти аудиторської діяльності, які визначають однакові вимоги до проведення аудиторських перевірок, оформленню результатів перевірок і консультативних послуг, до порядку підготовки підсумкових документів, до підготовки, перепідготовки та підвищенню кваліфікації внутрішніх аудиторів.

МСВА слід розуміти як загальні вказівки для розробки внутрішніх стандартів діяльності СВА підприємством, де створена відповідна служба.

Внутрішні стандарти аудиторської діяльності покликані забезпечити однозначне розуміння результатів перевірок фахівцями СВА і замовниками їх послуг, регламентувати порядок проведення аудиторських процедур і вимоги до них, знизити витрати на здійснення внутрішнього аудиту, підвищити його якість, а також надання фахівцям СВА методичної допомоги. Ці документи повинні відповідати її правовому та організаційному статусу, особливостям бізнесу конкретного підприємства.

Метою стандартів внутрішнього аудиту є:

- встановлення основних принципів практики внутрішнього аудиту;
- визначення нормативної бази, яка є основою широкого спектра послуг в області внутрішнього аудиту;
- створення основи для оцінки діяльності внутрішнього аудиту;
- сприяння вдосконалюванню систем і процесів внутрішнього аудиту.

Усі внутрішні стандарти діяльності внутрішніх аудиторів по класифікації Інституту внутрішніх аудиторів підрозділяються на три групи:

1. Стандарти якісних характеристик.
2. Стандарти діяльності.

3. Стандарти практичного застосування.

Стандарти якісних характеристик і стандарти діяльності розглядають характеристики сторін, що займаються внутрішнім аудитом, його сутність і критерії оцінки діяльності СВА; розробляються в єдиному варіанті. Вони надають, наприклад, поняття достатньої гарантії при внутрішньому аудиті визначають вимоги до взаємодії керівництва та фахівців об'єкта перевірки і внутрішніх аудиторів, компетенції штатного персоналу СВА, до методик підготовки та проведення перевірки.

Стандарти практичного застосування регламентують порядок проведення окремих видів аудиторських завдань. Наприклад, визначають вимоги до документування ходу і результатів внутрішнього аудиту, нагляд за його якістю, доступ до інформаційних ресурсів, поділу контрольних функцій, структури та змісту звіту, наступний контроль над усуненням виявлених недоліків.

Розглянемо зміст стандартів якісних характеристик і стандартів діяльності.

Група стандартів якісних характеристик 1000 «Цілі, повноваження та обов'язки», визначає ці параметри роботи внутрішніх аудиторів, а також характер послуг, що надаються ними. Зокрема, підкреслюється, що вони, повинні регламентуватися Статутом або Положенням, затвердженим представником власника.

Стандарт 1100 «Незалежність і об'єктивність», вимагає, щоб СВА була незалежна, а внутрішні аудитори об'єктивні при виконанні своїх обов'язків. З метою реалізації цих вимог керівник СВА має бути підзвітний власнику і / або керівнику підприємства відповідного рівня. Особливо підкреслюється, що втручання третіх осіб у процес визначення обсягу внутрішнього аудиту, проведення роботи і надання звіту про результати неприпустимо. Дотримання цих вимог у роботі внутрішніх аудиторів дозволяє їм бути неупередженими у своїй роботі, а також уникати конфлікту інтересів. Вони, наприклад, мають утримуватися від проведення перевірки на тих об'єктах, за роботу з якими внутрішні аудитори несли відповідальність протягом попереднього року.

Якщо ж, незважаючи на прийняті заходи незалежність внутрішнього аудитора, який виконує перевірку або консультування, зазнає тиску або може сприйматися третіми особами, як та що зазнає негативного впливу, то внутрішній аудитор зобов'язаний інформувати про такий факт повідомити відповідні осіб для прийняття відповідних заходів. Слід зазначити, що діяльність СВА щодо незалежності має оцінюватися стороною незалежною від виконання функції «внутрішній аудит».

Група стандартів 1200 «Компетентність і професійне виконання робіт» визначає, що внутрішні аудитори мають виконувати аудиторські завдання на високому професійному рівні, для цього їм слід володіти знаннями і навичками, необхідними для якісного виконання своїх персональних обов'язків. Допомога їм у виконанні цієї вимоги може надавати СВА, коли їй притаманні достатні колективні знання і навичками. Якщо цього немає, то керівник СВА звертається за консультаціями і роз'ясненнями до третьої сторони, або, якщо це неможливо, то доцільно відмовитися від проведення робіт.

Стандарт підкреслює, що внутрішні аудитори для досягнення високого рівня професіоналізму повинні мати достатні знання, що дозволяють виявити при проведенні перевірок ознаки шахрайства, а також знаннями основних ризиків і методів їх контролю в області інформаційних технологій. В той же час стандарт не припускає, що внутрішні аудитори мають у зазначених специфічних сферах високопрофесійні знання.

Вимога професіоналізму при проведенні перевірок не означає відсутності у внутрішнього аудитора права на помилку, оскільки якісне проведення контрольних процедур зовсім не гарантує виявлення всіх суттєвих ризиків. Професійне відношення до роботи внутрішнього аудитора проявляється при оцінці їм:

- обсягу роботи необхідного для досягнення цілей аудиторського завдання;
- відносної складності, суттєвості або значимості питань, у відношенні яких надаються аудиторські гарантії;
- адекватності та ефективності процесів управління ризиками, контролю і оперативного управління;

- імовірності суттєвих помилок, викривлень або недотримання законів, нормативних актів і внутрішніх процедур;

- витрат на надання аудиторських гарантій у порівнянні з потенційними вигодами.

Рівень професіоналізму підтверджується, зокрема, застосуванням комп'ютеризованих методів внутрішнього аудиту, а також інших сучасних методів аналізу одержуваної при перевірці інформації.

В основі професіоналізму покладена система безперервного підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів.

Група стандартів 1300 «Програма забезпечення і підвищення якості внутрішнього аудиту» присвячена організації системи внутрішнього контролю діяльності СВА і її фахівців. Вона вимагає, щоб керівник СВА розробив і виконав програму підвищення якості перевірок, у рамках якої охоплюються всі аспекти внутрішнього аудиту і на постійній основі відслідковується його ефективність. Програма має включати проведення періодичних внутрішніх і зовнішніх перевірок якості внутрішнього аудиту і процес поточного внутрішнього моніторингу на предмет відповідності внутрішнього аудиту стандартам і Кодексу етики.

Внутрішні перевірки, як це передбачене стандартом, включають: 1) поточний аналіз діяльності СВА; 2) періодичний аналіз, який проводять фахівці СВА шляхом самооцінки або іншими співробітниками підприємства, які володіють необхідними знаннями практики внутрішнього аудиту і стандартів.

Зовнішні оцінки проводяться, як мінімум, раз в 5 років кваліфікованим і незалежним аналітиком або групою аналітиків, що не є співробітниками підприємства. У випадку, якщо проведені перевірки якості внутрішнього аудиту підтверджують його здійснення у відповідності зі стандартами, тоді припустимі письмові запевнення внутрішніх аудиторів, що їх діяльність «виконується відповідно до Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту». При частковому не виконанні стандартів і Кодексу, коли це вплинуло на обсяг проведеної роботи або її якість, інформація про цей факт має бути доведена СВА до відомості керівництва підприємства.

Група стандартів 2000 «Управління функцією «внутрішній аудит» визначає, що керівник СВА має забезпечити максимальну корисність внутрішнього аудиту на підприємстві. Починається ця робота з планування, яке здійснюється на підставі проведеного аналізу ризиків, оцінка яких здійснюється не рідше одного разу на рік. Проекти планів роботи СВА формуються з урахуванням пропозицій Ради директорів підприємства (іншого аналогічного органу) і його вищогоуправлінського персоналу. У планові документи включаються завдання по консультуванню, якщо по оцінці керівника СВА є потенційна вигода по поліпшенню процесу управління ризиками і діяльності підприємства.

Проекти планів роботи СВА, що включають у собі відомості про необхідний обсяг ресурсів для їх виконання, а також інформацію про суттєві зміни плану у звітному періоді, надається для розгляду і затвердження Раді директорів і (або) вищомууправлінському персоналу підприємства. Оскільки одне з основних завдань керівника СВА – забезпечити наявність і ефективне використання трудових і фінансових ресурсів, то в процесі розгляду планів він має повідомити письмово або усно відповідним інстанціям про можливі наслідки від обмеження необхідних ресурсів.

МСВА 2040, 2050 і 2060 до обов'язків керівника СВА відносять розробку політики і створення процедур ефективного управління СВА і функцією внутрішній аудит в цілому по підприємству. Керівник СВА з метою мінімізації подвійної роботи має забезпечити координацію діяльності усіх внутрішніх і зовнішніх сторін, що здійснюють контрольні і консультаційні функції, а також доповідати про результати Раді директорів і вищому управлінському персоналу підприємства. Систематичні звіти повинні містити інформацію про повноваження і обов'язки СВА, а також про хід виконання плану роботи, про суттєві ризики, проблеми контролю і корпоративного управління, інші важливі для управління відомості.

Група стандартів 2100 «Сутність роботи внутрішнього аудиту» присвячена використанню систематизованого і послідовного підходу при оцінці функцією внутрішнього аудиту процесів управління ризиками і системи внутрішнього контролю.

В області управління ризиками цей стандарт підкреслює, що функція внутрішнього аудиту має оцінити ризикина предмет: 1) достовірності і повноти інформації про фінансово-господарську діяльність; 2) ефективності і результативності господарської діяльності; 3) збереження активів; 4) дотримання законів, нормативних актів і договірних зобов'язань.

В процесі виконання завдання з консультування внутрішні аудитори звертають увагу на ризик, обумовлений його цілями. Отримані знання про ризики при перевірках і консультуванні використовуються при виявленні, оцінюванні і корегуванні ризиків в межах підприємства.

У відповідності зі стандартами СВА при оцінці діяльності СВК має оцінювати її результативність і надавати допомогу керівництву підприємства в її постійному удосконалюванні. У процесі оцінювання виявляється наявність в системі чітко сформульованих оперативних і довгострокових цілей, а також завдань на їх відповідність цілям і завданням підприємства в цілому.

Необхідною умовою зазначеної роботи є наявність у підприємства сформульованих його менеджментом адекватних критеріїв, що дозволяють визначити, чи виконуються СВК поставлені перед нею цілі. У випадку виявлення неадекватності зазначених критеріїв СВА разом з менеджментом мають їх доробити і подати у встановленому пол підприємству порядку на затвердження.

СВА, як передбачено стандартами, дає оцінку і відповідні рекомендації з удосконалювання корпоративного управління в частині досягнення наступних цілей:

- просування етичних стандартів і цінностей у рамках підприємства, оцінка структури, рівня впровадження і ефективності заходів і програм, що відносяться до питань етики;
- забезпечення ефективного управління діяльністю і її оцінки;
- ефективне забезпечення інформацією з питань ризиків і контролю відповідних служб підприємства;
- ефективна координація діяльності і обмін інформацією між Радою директорів, зовнішніми і внутрішніми аудиторами.

Група стандартів 2200 «Планування аудиторського завдання» визначає, що внутрішні аудитори зобов'язані розробляти та документально оформлювати план роботи, що включає мету, обсяг, строки і розподіл ресурсів, для кожного аудиторського завдання.

Цей документ передбачає, що в ході планування необхідно розглянути:

- мету діяльності об'єкта аудиторського завдання, а також використовувані їм засоби контролю над їх досягненням;
- суттєві ризики, що ставляться до об'єкта аудиторського завдання, а також методи їх утримання у встановлених межах;
- адекватність і результативність систем контролю та управління ризиками об'єкта аудиторського завдання в порівнянні з найбільш прийнятною для нього моделлю контролю;
- можливості вдосконалювання системи контролю та управління об'єкта аудиторського завдання.

Слід підкреслити, що якщо користувачами результатів перевірки будуть зовнішні сторони щодо об'єкта аудиторського завдання, то з ними необхідно підписати письмову угоду про її цілі, обсяг обов'язків, а також інших інших особливостях, у т.ч. обмеженнях на поширення результатів цього завдання і доступу до робочої документації внутрішнього аудитора. Певну обережність слід проявляти також і при проведенні консультування. У цьому випадку доцільно погоджувати із замовниками мету, обсяг завдання, питання відповідальності, а також їх інші очікування.

Даний МСВА регламентує вимоги до процесу формування мети аудиторського завдання, яка має співвідноситися з результатами проведеної внутрішнім аудитором оцінки ризиків, що ставляться до об'єкта внутрішнього аудиту. Аналогічні вимоги повинні дотримуватися при

формуванні завдання з консультування. Обсяг внутрішнього аудиту має бути достатній для досягнення поставлених цілей.

Мета, обсяг і ресурси для виконання аудиторського завдання становлять основу плану проведення перевірки. На базі цього документа розробляється програма аудиторського завдання, яка оформляється документально. У ній встановлюються процедури збору, аналізу, оцінки і документування інформації при виконанні аудиторського завдання. Вона затверджується відповідно до встановленого на підприємстві порядку. Будьякі зміни програми повинні вчасно затверджуватися. Програми консультування за формою і змістом носять індивідуальний характер і визначаються характером завдання.

МСВА надають алгоритм процесу виконання аудиторського завдання. Відповідно до нього внутрішні аудитори повинні зібрати, проаналізувати, оцінити і оформити документально інформацію в достатньому обсязі для досягнення цілей аудиторського завдання. Ця інформація має бути доречною, і корисною для досягнення цілей аудиторського завдання.

На етапі аналізу та оцінки внутрішні аудитори зобов'язані формулювати висновки та представляти результати виконання аудиторського завдання на основі відповідного аналізу та оцінки інформації. **На етапі документування інформації** внутрішні аудитори повинні документально оформляти інформацію, необхідну для обґрунтування висновків і результатів аудиторського завдання.

Конкретні обов'язки покладені стандартами на керівника СВА або конкретної аудиторської перевірки:

- по-перше, він має контролювати доступ до документів, що відносяться до аудиторського завдання. Зовнішній стороні вони можуть передаватися тільки з дозволу вищого управлінського персоналу або юридичної служби підприємства.
- по-друге, керівник СВА зобов'язаний розробити правила зберігання документів, що відносяться до аудиторського завдання. Воно повинні узгоджуватися із внутрішніми вимогами підприємства та нормами чинного законодавства.
- по-третє, керівник СВА зобов'язаний організувати внутріфірмовий контроль за якістю виконання аудиторського завдання.

Група міжнародних стандартів внутрішнього аудиту 2400 «Надання звітності про результати» вимагає від внутрішніх аудиторів в обов'язковому порядку надати звіт за результатами виконання аудиторського завдання. До цього документа висуваються наступні вимоги:

- остаточний звіт має, якщо це необхідно, містити остаточну думку і /або висновок внутрішнього аудитора;
- якщо результати діяльності об'єкта внутрішнього аудиту задовільні, то внутрішнім аудиторам слід відобразити це в аудиторському звіті;
- при наданні результатів аудиторського завдання зовнішнім сторонам звіт має містити вказівки про обмеження в поширенні і використанні результатів;
- остаточний звіт має бути об'єктивним, яким, стислим, конструктивним, повним і своєчасним.

Звіти про хід виконання завдань з консультування можуть відрізнятися за формою і змістом відповідно до побажань замовника.

Стандарт підкреслює, що, якщо в остаточному варіанті звіту виявлена суттєва помилка, то керівник СВА або перевірки має довести виправлену інформацію до всіх осіб, що одержали первісний варіант звіту.

У випадку, якщо при виконанні аудиторського завдання виявлене недотримання вимог стандартів, то у звіт включаються наступні відомості: 1) найменування стандарту або стандартів, які були порушені; 2) причину порушення; 3) вплив виявленого факту на виконання аудиторського завдання.

Звіт за результатами перевірки керівник СВА має у мінімальний термін довести до відомих сторін, які можуть забезпечити, щоб результати були розглянуті з належною увагою.

Перед наданням звіту зовнішнім сторонам, якщо інше не передбачене законодавством і нормативною базою, необхідно: 1) оцінити потенційний ризик для об'єкта внутрішнього аудиту; 2) проконсультуватися відповідно до обставин з керівництвом об'єкта внутрішнього аудиту або його юридичною службою; 3) контролювати поширення результатів шляхом накладення обмежень на їх використання.

За результатами виконання завдань з консультування формується звіт, який має бути наданий замовнику. Якщо в ході виконання роботи будуть виявлені проблеми в області управління ризиками, контролю або корпоративного управління, то при їх суттєвості вони повинні бути доведені до відомості Ради директорів або вищого управлінського персоналу підприємства.

Завершується будь-яка перевірка наступним контролем над усуненням виявлених недоліків і роботою менеджменту в цьому напрямку. Систему такого контролю має встановити керівник СВА. Ця система має дозволяти переконатися в тому, що менеджмент вжив ефективні заходи по виконанню рекомендацій або проблему вирішує вищий управлінський персонал підприємства. Якщо на думку керівника СВА, управлінський персонал підприємства прийняв на себе ризик, який може виявитися неприйнятним для підприємства, то він має обговорити це питання з вищим управлінським персоналом підприємства. При відсутності взаєморозуміння питання слід передати для рішення Раді директорів підприємства.

Для підвищення практичної значимості стандартів внутрішнього аудиту необхідно, дотримуватися при їх розробці наступних системних вимог: 1) доцільність (практична користь, актуальність); 2) спадкоємність і несуперечливість (кожний наступний розроблений стандарт має базуватися на попередньому, відповідати діючим нормативним документам і бути пов'язаним з іншими стандартами, що вже діють); 3) логічна стрункість (чіткість формулювань і ясність викладу); 4) повнота і деталізація (повнота охоплення всіх значущих питань досліджуваного об'єкта); 5) єдність термінологічної бази.

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

- алгоритм застосування стандарту внутрішнього аудиту;
- опис технології виконання кожного етапу роботи;
- перелік запитань і аудиторських процедур;
- таблиці, схеми, робочі документи із цифровими прикладами по використанню методик і аудиторських процедур;
- систематизований перелік використаних при перевірці нормативних документів.