

Методичні рекомендації з організації внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах

1. Загальні положення

Метою Методичних рекомендацій з організації внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах (далі – Рекомендації) є надання методичної допомоги та практичних рекомендацій щодо організації роботи служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) в діяльності акціонерних товариств, крім інститутів спільного інвестування.

Для підготовки цих Рекомендацій були використані:

Закон України «Про акціонерні товариства»;

Принципи корпоративного управління України, затверджені рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України від 11 грудня 2003р. № 571;

Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг;

Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів.

2. Рекомендації щодо організації служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора)

2.1. Служба внутрішнього аудиту (або посада внутрішнього аудитора) (далі – СВА) може запроваджуватися відповідно до рішення наглядової ради акціонерного товариства або відповідно до рішення виконавчого органу товариства.

2.2. На прийняття рішення щодо кількісного складу СВА впливають наступні фактори:

- завдання, які будуть реалізовуватись СВА;
- ступінь впливу на діяльність товариства різноманітних зовнішніх та внутрішніх ризиків;
- кількість підрозділів і кількість бізнес-процесів у товаристві, необхідні витрати часу на аудит кожного з них;
- географічне розташування товариства та розгалуженість його структурних підрозділів.

2.3. СВА може створюватися як відокремлений підрозділ товариства, внутрішні аудитори є штатними працівниками підприємства, які працюють відповідно до трудового законодавства України.

2.4. В окремих випадках, для невеликих акціонерних товариств або товариств з постійними видами діяльності та типовими фінансово-господарськими операціями, виконання функцій внутрішнього аудиту може покладатися на зовнішніх консультантів. Однак при цьому, поєднувати

виконання функцій внутрішнього та зовнішнього аудиту аудитором товариства не рекомендується.

2.5. Керівник СВА, як правило, призначається наглядовою радою і є підпорядкованим та підзвітним безпосередньо одному з членів наглядової ради - голові комітету з питань аудиту (Зразкове положення про комітет з питань аудиту при наглядовій раді акціонерного товариства викладене в Додатку 1).

2.6. У випадку, якщо в товаристві відсутній комітет з питань аудиту, СВА безпосередньо може підпорядковуватися Голові наглядової ради.

2.6. Рекомендується до компетенції наглядової ради акціонерного товариства віднести вирішення таких питань функціонування СВА:

- затвердження положення про СВА;
- затвердження обсягу, програми та плану реалізації аудиторських завдань СВА;
- розгляд та затвердження звітів СВА та прийняття рішень щодо їх реалізації.

2.7. СВА організовується та виконує свої функції відповідно до затвердженого наглядовою радою Положення про службу внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) (далі – Положення), (Зразкове положення про службу внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) акціонерних товариств викладене у Додатку 2).

2.8. У Положенні регламентуються основні питання діяльності СВА. Рекомендується мати такі компоненти Положення:

- мета СВА;
- основні завдання та функції СВА;
- принципи діяльності СВА ;
- обов'язки СВА;
- повноваження СВА щодо доступу до документів товариства та можливості проведення опитувань і здійснення запитів до персоналу товариства;
- професійна компетенція та підбір кадрів СВА;
- координація роботи СВА з іншими службами товариства;
- підпорядкованість та підзвітність СВА;
- відповідальність та критерії оцінки ефективності роботи СВА.

2.9. Для організації ефективної роботи СВА рекомендується розробити окремі внутрішні документи - Положення про робочу політику та/або внутрішні Стандарти аудиту, в яких доцільно відобразити наступні концептуальні питання, що стосуються:

- типу, характеристик та правил застосування процедур внутрішнього аудиту;
- методик проведення аудиторських перевірок;
- календарних планів роботи СВА та її фахівців;
- рекомендацій з реалізації результатів проведених перевірок та моніторингу їх виконання;
- посадових інструкцій внутрішніх аудиторів.

- механізмів контролю якості внутрішнього аудиту та розрахунку ефективності роботи СВА;
- інших аспектів роботи СВА.

3. Мета служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора)

3.1. Основна мета СВА полягає у наданні необхідної допомоги наглядовій раді і виконавчому органу товариства у виконанні ними обов'язків з досягнення стратегічної мети акціонерного товариства. Іншими словами, метою діяльності СВА є надання наглядовій раді і виконавчому органу товариства незалежної і об'єктивної інформації для забезпечення ефективного управління акціонерним товариством шляхом формування системного підходу щодо управління ризиками, внутрішнього контролю та корпоративного управління.

3.2. Мету СВА можна сформулювати так:

- забезпечення більшої ефективності управління товариством, групою підприємств, які входять до складу товариства;
- оперативне виявлення проблем у діяльності окремого підприємства або групи підприємств в цілому;
- захист законних інтересів товариства та його власників, у тому числі спільних інтересів всіх учасників групи підприємств;
- допомога працівникам товариства в належному виконанні ними своїх обов'язків;
- оцінка надійності та ефективності системи внутрішнього контролю.

4. Основні завдання та функції служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора)

4.1. Основні функції та завдання СВА рекомендується обирати з нижче наведених, залежно від розміру товариства, обсягу операцій та інших чинників. Внутрішній аудит здатний і повинен виконувати різноманітні та масштабні функції, головними з яких в сучасних умовах є:

- оцінка системи внутрішнього контролю щодо достовірності інформації, дотримання законодавства, збереження активів, ефективності та результативності окремих функцій і діяльності підрозділів;
- проведення аналізу і оцінки ефективності системи управління ризиками та розробка пропозицій щодо зниження ризиків;
- оцінювання відповідності системи корпоративного управління товариства Принципам корпоративного управління України;

4.2 Завданнями СВА можуть бути наступні:

- оцінка ефективності системи внутрішнього контролю;
- сприяння керівництву підприємства в удосконаленні бізнес-процесів;
- допомога керівництву підприємства в реалізації обраної стратегії бізнесу;

- забезпечення наглядової ради достовірною інформацією та підготовка пропозицій щодо вдосконалення діяльності товариства за результатами здійснення внутрішнього аудиту;
- оперативне надання органам управління товариства якісних рекомендацій щодо усунення недоліків, які виявляються в процесі внутрішнього аудиту та здійснення контролю за усуненням цих недоліків;
- оцінка способів та методів, що застосовуються для складання звітності товариством;
- оцінка надійності інформаційних систем та систем контролю за їх функціонуванням, перевірка забезпечення комп'ютерної безпеки;
- оцінка достовірності, повноти, об'єктивності системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- оцінка дотримання товариством вимог законодавства України і оцінка адекватності систем і процедур, які створені і застосовуються для забезпечення відповідності цим вимогам (комплаєнс-контроль);
- оцінка ефективності використання ресурсів товариства та системи і методів (способів) забезпечення збереження майна акціонерного товариства;
- оцінка вдосконалення процесу корпоративного управління в товаристві;
- методологічне забезпечення роботи СВА в дочірніх (асоційованих) підприємствах товариства.
- здійснення внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності товариства шляхом проведення об'єктивної та неупередженої перевірки і оцінки фінансової, операційної та інших систем і процедур товариства;
- оцінка економічної ефективності діяльності товариства, включаючи перевірку не фінансових методів контролю;
- аналіз дотримання обраної товариством політики, внутрішніх положень та інших внутрішніх процедур;
- оцінка ефективності виконання виконавчим органом та працівниками товариства покладених на них обов'язків та підготовка рекомендацій щодо її підвищення.
- ефективна взаємодія із зовнішніми аудитором відповідно до законодавства України.

5. Принципи діяльності служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора).

Головними принципами, на яких базується робота СВА, є:

- Незалежність;
- Об'єктивність;
- Чесність;
- Конфіденційність;

Професійна компетентність;
 Професійний скептицизм і самостійність мислення;
 Ділові професійні відносини з користувачами аудиторських послуг.
 Акціонерним товариствам при організації роботи СВА рекомендується дотримуватися цих принципів.

6. Незалежність та об'єктивність служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора)

6.1. СВА повинна бути незалежною від тих осіб, роботу яких вона перевіряє; результати перевірки, проведеної СВА, повинні оцінюватися як менш об'єктивні, якщо оплата праці працівників СВА якимсь чином залежить від підсумків діяльності, яка є об'єктом перевірки СВА.

6.2. СВА не повинна вимагати виконання своїх рекомендацій (пропозицій), а також не повинна бути відповідальною за організацію та наслідки їх впровадження.

6.3. З метою дотримання принципів об'єктивності та незалежності у процесі виконання своїх функцій, працівники СВА не повинні залучатися до будь-якої діяльності, яка згодом може піддаватися внутрішнього аудиту, а також займатися аудитом діяльності та/або функцій, що здійснювалися ними протягом періоду, який підлягає аудиту.

6.4. СВА повинна опиратися на підтримку органів управління товариства, а керівник СВА повинен мати постійну взаємодію з наглядовою радою для вирішення всіх необхідних питань діяльності СВА.

6.5. Рівень об'єктивності СВА збільшується, якщо вона надає рекомендації працівникам товариства щодо застосування стандартів контролю та перевіряє відповідні процедури їх застосування.

6.6. Допмагаючи керівництву в організації або поліпшенні процесів управління ризиками, СВА повинні утримуватися від безпосередньої участі в управлінні ризиками в товаристві.

6.7. Незалежність та об'єктивність внутрішнього аудиту забезпечується:

- підзвітністю СВА безпосередньо комітету з питань аудиту або наглядовій раді;
- забезпеченням відповідного рівня компетентності та професіоналізму працівників СВА;
- неможливістю виконавчому органу товариства встановлювати будь-які обмеження або обов'язкові вимоги щодо завдань, функцій, повноважень та обов'язків СВА;
- відсутністю можливості виконавчого органу товариства призначати або звільняти з посади керівника СВА без згоди наглядової ради товариства;
- встановленням обсягів, планів, програм та періодичності здійснення перевірок СВА виключно наглядовою радою товариства;
- недопущенням конфлікту інтересів СВА і членів наглядової ради та виконавчого органу товариства.

7. Права, обов'язки та відповідальність служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора)

СВА для реалізації основних завдань і здійснення своїх функцій в установленому порядку може мати такі повноваження:

7.1. Право доступу до інформації незалежно від носія, стадії формування або проходження, у тому числі до інформації щодо проектів документів, довідок, розрахунків тощо, а також право доступу до всієї документації і будь-якої іншої інформації, яка потрібна під час проведення внутрішньої перевірки, у тому числі до відомостей та інформації, що становлять комерційну та службову таємницю товариства.

7.2. Право доступу до інформаційної бази облікових даних (комп'ютерної програми бухгалтерського обліку) на постійній основі в пасивному режимі, тобто без права внесення інформації та її корегування. Рекомендується надати СВА також право безперешкодного входження в усі службові приміщення, каси, склади, комори, цехи, ділянки тощо, призначені для зберігання цінностей, а також право їх опечатувати і вимагати проведення інвентаризації.

7.3. Право звертатися із запитами і отримувати матеріали, в тому числі, проекти документів, що виносяться на затвердження загальними зборами акціонерів, наглядовою радою, виконавчим органом товариства та одержувати всі протоколи (накази) зазначених органів управління товариства.

Структурні підрозділи товариства зобов'язані створювати СВА умови для своєчасного та повного проведення перевірок, надавати документи відповідно до поданого переліку, давати на запит СВА пояснення та відповіді в усній та письмовій формі.

Фахівці підрозділів, що підлягають перевірці, зобов'язані сприяти в проведенні аудиту, оперативно усувати виявлені порушення, не допускати обмеження кола питань, що підлягають аудиторській перевірці. Порядок дій СВА при одержанні інформації від співробітників інших підрозділів рекомендується регламентувати для того, щоб СВА не перешкоджала і не заважала виконанню цими співробітниками своїх посадових обов'язків.

7.4. Встановлювати відповідність дій та операцій, що здійснюються працівниками товариства, вимогам чинного законодавства України, нормативним актам та рішенням керівних органів товариства, які визначають її політику та стратегію, процедури прийняття і виконання рішень, організацію обліку та звітності.

7.5. При виявленні грубих порушень чинного законодавства, випадків шахрайства, допущених працівниками товариства, надавати рекомендації органам управління товариства щодо прийняття відповідних рішень стосовно цих подій та працівників.

7.6. Належним чином оцінювати достатність та ефективність системи внутрішнього контролю, ступінь потенційного ризику в різних сферах

діяльності товариства, а також відповідність процедурам і методикам, що застосовуються в товаристві.

7.7. Залучати для розробки планових заходів внутрішнього аудиту і виконання окремих завдань за дорученням наглядової ради товариства, працівників інших структурних підрозділів, а також фахівців інших юридичних осіб.

7.8. Проводити консультації з комітетом з питань аудиту або наглядовою радою, іншими структурними підрозділами товариства з питань, що входять до її компетенції.

7.9. Вносити пропозиції наглядовій раді щодо вдосконалення процедур і методів внутрішнього аудиту, змін у системі контролю та управлінській політиці товариства.

7.10. Брати участь у підготовці та реалізації програм і проектів товариства за напрямками діяльності СВА.

7.11. Брати участь у програмах, спрямованих на навчання, перепідготовку, підвищення кваліфікації працівників товариства, і програмах сертифікації внутрішніх аудиторів.

7.12. Проводити операційний (управлінський) аудит з метою виявлення можливостей підвищення продуктивності праці та усунення факторів неефективності.

7.13. Інші повноваження відповідно до покладених на СВА завдань, що не суперечать законодавству України, статуту товариства, Положення про службу внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) та інших внутрішніх документів товариства.

СВА зобов'язана:

7.14. При здійсненні внутрішнього аудиту дотримуватись вимог Положення про службу внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) та інших нормативно-правових актів.

7.15. Складати звіти відповідно до вимог, визначених Положенням.

7.16. Дотримуватися конфіденційності інформації, отриманої при здійсненні внутрішнього аудиту.

7.17. У разі виявлення фактів, що свідчать про заподіяння товариству збитків його посадовими особами та іншими працівниками, негайно повідомляти про це наглядову раду товариства і здійснювати відповідний запис в аудиторському звіті.

7.18. Брати участь у проведенні інвентаризації активів і контролі за своєчасністю її здійснення в установленому законодавством порядку.

7.19. СВА може мати і інші обов'язки відповідно до законодавства внутрішніх документів підприємства.

Відповідальність СВА:

7.20. СВА несе відповідальність за своєчасне і якісне виконання покладених на неї функцій і завдань, а також за допущені нею перекручення фактів та невідповідність результатів проведених аудиторських перевірок реальному стану речей; недотримання режиму конфіденційності інформації,

що становить комерційну таємницю товариства, яка була надана СВА або стала відома їй у зв'язку з виконанням своїх обов'язків.

7.21. СВА відповідає за збереження та повернення отриманих для перевірки документів.

7.22. СВА відповідає за оцінку вжитих заходів з усунення порушень, виявлених в процесі аудиторської перевірки.

Наглядова рада товариства періодично заслуховує звіт СВА про результати перевірок та вживає заходи щодо усунення виявлених недоліків та підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності товариства.

Керівник СВА в установленому порядку несе персональну відповідальність за якість і своєчасність виконання функцій і завдань, покладених на СВА відповідно до Положення, законодавства України, трудового договору, посадових інструкцій та інших внутрішніх документів товариства.

Працівники СВА в установленому порядку несуть персональну відповідальність за якість і своєчасність виконання покладених на них функцій відповідно до посадових інструкцій, трудових договорів і законодавства України.

За порушення трудової дисципліни, невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків за рішенням наглядової ради до керівника і працівників СВА у встановленому порядку можуть застосовуватися дисциплінарні стягнення.

Матеріальна відповідальність керівника та працівників СВА і порядок відшкодування завданої ними шкоди (за наявності такої), а також процедури щодо накладення дисциплінарних стягнень здійснюються відповідно до законодавства України та внутрішніх документів акціонерного товариства.

8. Рекомендації щодо кваліфікаційних вимог та професійної компетентності служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора)

8.1. Штатну чисельність (кількісний склад) і штатний розпис СВА рекомендується затверджувати рішенням наглядової радою акціонерного товариства і включати до штатного розпису товариства.

СВА очолює її керівник.

8.2. Термін повноважень СВА, призначення її керівника та працівників, а також дострокове припинення їхніх повноважень, розмір і умови оплати праці і преміювання керівника та працівників СВА рекомендується визначати також наглядовою радою. Соціальна підтримка, гарантії і компенсаційні виплати для працівників СВА здійснюються відповідно до внутрішніх документів акціонерного товариства.

8.3. Посадові обов'язки, права і відповідальність керівника та працівників СВА визначаються відповідними посадовими інструкціями, які розробляються на підставі Положення, трудових договорів, внутрішніх документів акціонерного товариства і затверджуються головою наглядової

ради або, за його дорученням, головою комітету з питань аудиту наглядової ради товариства.

8.4. Керівник СВА має бути відповідальним за:

- розробку Положення про службу внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) та внутрішні документи щодо проведення внутрішнього аудиту, в яких визначаються правила та процедури, відповідно до яких проводиться аудиторська перевірка;
- здійснення контролю за досягненням акціонерним товариством мети та реалізацією стратегічних завдань товариства, які ґрунтуються на стабільності, надійності, платоспроможності та ліквідності;
- роботу внутрішніх аудиторів, спрямовану на досягнення загальної мети та виконання завдань, що поставлені перед акціонерним товариством;
- організацію роботи СВА з виконання покладених на неї завдань;
- підготовку та надання не менше одного разу на рік, а також на вимогу правління та наглядової ради акціонерного товариства звіту про діяльність СВА, пропозицій, рекомендацій та проектів розпоряджень з питань вдосконалення системи внутрішнього контролю в акціонерному товаристві;
- надання звітів про роботу СВА, в яких відображаються виявлені в ході аудиторських перевірок недоліків у діяльності товариства та відповідні рекомендації щодо їх усунення;
- розробку програм проведення аудиторських перевірок з метою забезпечення дотримання працівниками СВА відповідних стандартів, а також належного виконання ними функціональних обов'язків;
- ефективне та раціональне використання коштів, що передбачені для утримання СВА;
- щорічну підготовку для затвердження виконавчим органом товариства та/або наглядовою радою товариства планів (графіків) проведення аудиторських перевірок, проектів штатного розпису та планування кошторису витрат СВА, а також контроль за їх виконанням;
- періодичну оцінку актуальності та адекватності завдань і функцій СВА для досягнення мети її діяльності;
- внесення пропозицій наглядовій раді щодо визначення кількісного складу, терміну повноважень СВА, призначенням працівників СВА, а також дострокового припинення їх повноважень, порядку роботи СВА, розміру і умов оплати праці та преміювання працівників, організаційно-технічного забезпечення СВА;
- складання програми відбору і підвищення професійного рівня працівників СВА;
- періодичне або у разі доцільності проведення ротації обов'язків працівників СВА з метою попередження конфлікту інтересів, а також забезпечення обміну досвідом роботи;
- ініціювання скликання засідання наглядової ради та/або комітету з питань аудиту з підстав, що входять до компетенції СВА;
- підтримку зв'язків із зовнішніми аудиторами;

- координацію роботи СВА та зовнішніх аудиторів для забезпечення максимального охоплення аудитом всіх напрямів діяльності товариства та попередження випадків дублювання аудиторських перевірок;
- надання інформації за вимогою зовнішніх аудиторів щодо методів, способів та результатів діяльності служби, які використовуються СВА;
- застосування в діяльності СВА єдиних принципів та процедур внутрішнього аудиту, затверджених (рекомендованих) наглядовою радою або комітетом з питань аудиту товариства;
- організацію та проведення тестування та контролю якості роботи СВА;
- прийняття рішень з усіх питань, що входять до компетенції СВА.

8.5. Кваліфікаційні вимоги щодо професійної підготовки працівників СВА встановлюються Положенням про службу внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) та можуть бути закріплені у відповідному внутрішньому стандарті СВА. Для працівника СВА рекомендується отримати кваліфікаційний сертифікат внутрішнього аудитора та щорічно удосконалювати свої професійні знання через систему підвищення кваліфікації.

Для внутрішнього аудитора важливо володіти знаннями у трьох напрямках управлінських та суміжних галузей:

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

8.6. До працівників СВА акціонерного товариства, як правило, можуть висуватися певні вимоги в частині наявності додатково до вищої освіти спеціальної підготовки.

Співробітники СВА можуть додатково мати:

- диплом в галузі внутрішнього аудиту (Certified Internal Auditor, CIA) Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів;
- сертифікат присяжного бухгалтера (Association of Certified Chartered Accountants, ACCA), та/або диплом DipIFR (рус) (Diploma in International Financial Reporting).

Якщо при проведенні аудиту виникає необхідність знань в якій-небудь складній або специфічній галузі, аудитори можуть залучити зовнішніх фахівців, наприклад, професійних оцінювачів, актуаріїв, статистиків, інженерів, будівельників, геологів.

Перелік видів аудиторських завдань, виконання яких вимагає наявності спеціальних знань, включає (але не обмежується ними) такі:

- оцінка активів (матеріальних і нематеріальних),
- визначення розмірів ризиків бізнесу,

- викриття та доведення фактів підозри у шахрайстві,
- інтерпретація правових питань або питань оподаткування,
- проведення актуарних розрахунків,
- злиття та поглинання.

8.7. У всіх випадках залучення зовнішніх фахівців керівнику СВА рекомендується забезпечити адекватну оцінку навичок і репутацію таких фахівців, які запрошуються для виконання аудиторського завдання. Таку оцінку керівник СВА може проводити особисто.

Якщо існує ймовірність того, що керівник СВА не буде впевнений у кваліфікації зовнішнього фахівця, який запрошується, він надає відповідну інформацію до наглядової ради товариства та повідомляє посадову особу товариства, яка наймає такого фахівця для участі в аудиторському завданні.

8.8. У процесі оцінки кваліфікації та репутації зовнішнього фахівця, який запрошується для участі в аудиторському завданні, керівник СВА, серед іншого, може перевірити та врахувати наступні фактори:

- наявність відповідних сертифікатів професійної підготовки фахівця;
- наявність у фахівця досвіду виконання робіт в аналогічних ситуаціях;
- репутацію фахівця;
- рівень освіти та професійної підготовки фахівця, що залучається, в галузях і сферах діяльності, які є об'єктом аудиторського завдання;
- знання фахівцями специфіки бізнесу товариства і базових технологій галузі.

8.9. Керівнику СВА рекомендується оцінювати незалежність та об'єктивність зовнішніх фахівців стосовно конкретного аудиторського завдання.

Недостатня об'єктивність або незалежність може не стати перешкодою для залучення зовнішнього фахівця, однак керівник СВА повинен врахувати такі фактори при оцінці результатів роботи та висновків, зроблених цим фахівцем.

8.10. Якщо зовнішній фахівець є зовнішнім аудитором, то керівник СВА має бути впевнений, що аудиторське завдання цього фахівця не буде включати перевірку фінансової звітності цього підприємства, щоб недостатня незалежність фахівця не позначилася на об'єктивності його зовнішньої оцінки фінансової звітності підприємства.

8.11. У цілому, будь-які послуги, надані зовнішнім фахівцем, будуть оцінюватися або керівником СВА, або іншою посадовою особою підприємства, яка має достатній досвід і знання у сфері проведення аудиту.

Від керівника СВА не вимагається, щоб він мав спеціальні навички в певній галузі такого ж рівня, що і зовнішній фахівець. Однак керівник СВА має бути в змозі визначити ступінь завершеності роботи фахівця, розумність зроблених ним аудиторських висновків і повноту охоплення питань, які підлягали перевірці в рамках аудиторського завдання.

9. Планування діяльності служби внутрішнього аудиту

(внутрішнього аудитора)

9.1. Керівнику СВА рекомендується скласти ризик-орієнтований план, який би визначав пріоритети внутрішнього аудиту відповідно до мети товариства. План роботи СВА ґрунтується на формалізованій оцінці ризиків функціонування підприємства, проведеній принаймні один раз на рік.

9.2. Керівнику СВА, розглядаючи доцільність прийняття аудиторського завдання, рекомендується оцінювати вплив цього завдання на поліпшення процесу управління ризиками та удосконалення діяльності товариства. Прийняті до виконання аудиторські завдання рекомендується включати до поточного плану роботи СВА.

9.3. Керівник СВА подає на розгляд та затвердження наглядової раді плани роботи СВА із зазначенням ресурсів, необхідних для його виконання, у тому числі повідомляє про суттєві зміни планів, що відбулися протягом звітного періоду.

9.4. Плани СВА рекомендується складати досяжними в рамках існуючої організаційної структури товариства та такими, що піддаються кількісному виміру. Не маючи можливості здійснювати кількісний вимір проміжних (кінцевих) результатів роботи СВА, керівник СВА (так само як і наглядова рада або комітет з питань аудиту) не зможуть адекватно оцінити хід виконання роботи та її цінність для товариства.

9.5. Формування плану внутрішніх аудиторських перевірок на поточний рік, як правило складається з таких етапів:

- визначення напрямів діяльності товариства, які перевірятимуться;
- оцінка рівня ризику за кожним напрямом діяльності;
- аналіз інформації, яка є в розпорядженні СВА за даними напрямками діяльності товариства, зокрема стосовно якості системи внутрішнього контролю, що забезпечують зниження рівня ризику;
- формування пропозицій щодо обсягів, періодичності та послідовності перевірок.

9.6. Графік виконання аудиторських завдань складається керівником СВА.

9.7. Одним з 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 товариством, не будуть виконані. Власне міркування, які стосуються ризиків товариства, закладається в основу визначення пріоритетів у плануванні аудиторських завдань.

Крім ризиків, є й інші фактори, які рекомендується враховувати керівнику СВА, а саме:

- тривалість періоду часу, що пройшов з моменту виконання аудиторського завдання в даній сфері (підрозділі, напрямку діяльності);
- наявність запитів щодо перевірки даного об'єкту з боку менеджерів, комітету з питань аудиту або інших органів управління товариства;
- взаємозв'язок аудиторських завдань із зовнішнім аудитом;

- зміни обставин в бізнесі товариства, операціях, системах або окремих елементах контролю;
- зміни ситуації в сфері ризиків або в процедурах контролю за роботою підрозділів;
- потенційні вигоди, що можуть бути отримані за допомогою виконання аудиторського завдання;
- зміни в характері навичок працівників СВА, оскільки такі зміни можуть дозволити проводити нові види аудиторських завдань.

9.8. Керівнику СВА, крім поточного або короткострокового планування роботи СВА, рекомендується розробляти стратегічний або довгостроковий план аудиторських завдань, оскільки довгостроковий план забезпечить проведення аудиторських перевірок (принаймні, на періодичній основі) у всіх сферах і напрямках бізнесу. В тих сферах, де спостерігаються високі рівні ризиків, встановлюється необхідність проведення аудиторських перевірок раз на рік або навіть частіше. В інших сферах буде достатньо проводити аудит один раз на два-три роки.

9.9. Після затвердження обсягів, періодичності та послідовності перевірок керівник СВА призначає для їх проведення працівників СВА, які є професійно підготовленими для виконання завдання та у яких не виникає конфлікту інтересів при виконанні завдання. При розподілі аудиторських завдань між працівниками СВА керівник СВА враховує такі фактори:

- складність завдання;
- обсяг ресурсів, наявних у розпорядженні СВА;
- досвід (рівень професіоналізму) працівників СВА;
- потребу в додатковому навчанні для виконання конкретного завдання;
- прагнення до кар'єрного росту працівників, про що відомо керівнику СВА.

9.10. Крім планових перевірок, внутрішній аудит може проводитись:

- за рішенням наглядової ради або комітету з питань аудиту ради товариства про проведення аудиту певних напрямів діяльності, навіть якщо притаманні їм ризики оцінюються як невисокі;
- на запит регулюючих чи контролюючих органів товариства.

9.11. Проведення позапланових перевірок та всі інші зміни до раніше затвердженого річного плану роботи СВА погоджуються наглядовою радою товариства.

10. Рекомендації щодо звітності за результатами діяльності служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора), який надається наглядовій раді та виконавчому органу товариства

10.1. Керівник СВА періодично надає звіти наглядовій раді та виконавчому органу товариства щодо мети, повноважень та обов'язків СВА, а також про хід виконання планів роботи СВА.

10.2. Звіт може містити інформацію про суттєві ризики, включаючи ризики шахрайства, проблеми контролю та корпоративного управління, інші

відомості, необхідні наглядовій раді та виконавчому органу товариства. Регулярність подання та зміст звітів визначаються під час обговорення наглядовою радою та залежать від важливості інформації, що повинна повідомлятися, терміновості відповідних дій, необхідних з боку наглядової ради та виконавчого органу товариства.

10.3. Звіти СВА складаються за формою, розробленою безпосередньо СВА та погодженою з комітетом з питань аудиту або наглядовою радою, а у загальному випадку такі звіти, крім оформлення необхідних реквізитів, можуть містити:

- акцентування уваги на найбільш істотних спостереженнях, зроблених у процесі виконання аудиторських завдань, зокрема, на спостереженнях, які можуть впливати на діяльність товариства в цілому;
- рекомендації за результатами виконання аудиторських завдань;
- зіставлення запланованих аудиторських завдань з фактично виконаними; з приводу запланованих, але не виконаних завдань у звітах рекомендується зазначити причини невиконання;
- порівняння фактичних результатів роботи СВА з планами робіт;
- порівняльний аналіз фактичних витрат і наявного бюджету; у звітах можуть бути надані пояснення щодо значних розбіжностей між фактичними та запланованими витратами і визначені необхідні заходи щодо запобігання перевищенню витрат або обґрунтовано необхідність інших заходів;
- інформацію щодо інших заходів (робіт), проведених СВА за звітний період (результати позапланових аудиторських завдань та моніторингу рекомендацій зовнішніх аудиторів, власних рекомендацій, інформацію про участь у тренінгах тощо);
- висновок за результатами аудиторської діяльності щодо сфери аудиту з узагальненням результатів аудиторської діяльності за звітний період;

Звіти СВА подаються відповідному органу управління товариства в письмовій формі.

10.4. Крім цього, звіти також можуть 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 діяльність товариства;
- рекомендації з усунення даних відхилень;
- оцінку даних рекомендацій у розрізі їх можливого впливу на діяльність товариства;
- пропозиції (за наявності) з удосконалення аспектів функціонування товариства, що стосуються проведеної роботи.

10.5. Суттєвими спостереженнями, отриманими в ході виконання аудиторського завдання, вважаються такі, які відповідно до професійного судження керівника СВА можуть впливати на стан справ у товаристві.

До таких спостережень відносяться випадки невідповідності діючої практики правилам і процедурам, встановленим в товаристві, незаконні дії працівників, помилки, випадки неефективного використання ресурсів, високий відсоток браку, конфлікти інтересів та недоліки в системі внутрішнього контролю.

Відразу ж після виявлення таких випадків керівнику СВА рекомендується обговорити такі суттєві спостереження з виконавчим органом та надати інформацію з висновками і рекомендаціями до наглядової ради товариства незалежно від того, чи були усунуті на даний момент зазначені недоліки та помилки, чи ні.

10.6. Якщо, на думку керівника СВА, рівень залишкового ризику, на який погоджується виконавчий орган товариства, може бути неприйнятним для товариства, керівнику СВА рекомендується обговорити це питання з представником виконавчого органу товариства. Якщо питання, пов'язане із залишковим ризиком, як і раніше залишається невирішеним, керівник СВА має передати це питання на розгляд наглядовій раді товариства.

10.7. Керівник СВА розглядає питання про доцільність інформування керівників підприємства з приводу суттєвих спостережень і рекомендацій, підготовлених у відповідних звітах за попередні періоди, якщо за результатами розгляду органи управління товариства прийняли на себе ризик залишити ситуацію не виправленою.

10.8. Керівник СВА регулярно забезпечує наглядову раду інформацією щодо здійснення виконавчим органом координації та нагляду за іншими управлінськими функціями (ризик-менеджмент, внутрішній контроль, безпека, безперервність бізнесу, зовнішній аудит тощо)

10.11. Наглядова рада розглядає звіти за результатами діяльності СВА та приймає рішення відповідно до встановленого регламенту роботи ради товариства.

11. Рекомендації щодо робочої документації

11.1. Робоча документація - це документи і матеріали, підготовлені СВА або отримані нею та які зберігаються СВА у зв'язку з проведенням внутрішнього аудиту. Робоча документація може бути представлена у вигляді даних, зафіксованих на папері, в електронному вигляді або в іншій формі.

11.2. Робоча документація використовується:
при плануванні і проведенні внутрішнього аудиту;
при здійсненні поточного контролю та перевірки виконаної СВА роботи;
для фіксування аудиторських доказів, одержаних з метою підтвердження аудиторських висновків, що відображаються в аудиторському звіті.

11.3. Інформація, яка включається в робочу документацію, має бути достатньою, обґрунтованою, істотною, корисною та забезпечувати основу для формування думки аудитора та надання ним рекомендацій.

11.4. Робоча документація складається при плануванні і виконанні кожного аудиторського завдання та оформляється у вигляді аудиторського файлу (папки). При виконанні однотипних аудиторських завдань протягом ряду років деякі аудиторські файли (папки) можуть бути віднесені до категорії постійних, які оновлюються у процесі надходження додаткової інформації, але залишаються як і раніше значущими, на відміну від поточних аудиторських файлів (папок), які містять інформацію, що стосується в основному поточного аудиту.

11.5. Робоча документація має бути складена та систематизована таким чином, щоб відповідати обставинам кожного конкретного аудиторського завдання і потребам СВА під час його виконання.

Обсяг аудиторського файлу (папки) має бути таким, щоб у випадку, якщо виникне необхідність передати роботу іншому внутрішньому аудитору, він зміг би виключно на основі даної робочої документації зрозуміти виконану роботу і обґрунтованість висновків внутрішнього аудитора, який ці документи формував.

10.6. Аудиторський файл (папка) робочої документації може включати наступні робочі документи:

- 1) загальну інформацію, що стосується об'єкта аудиту, а саме:
 - плани рахунків;
 - організаційні структури;
 - довгострокові контракти;
 - боргові угоди;
 - документи, призначені для працівників: положення, інструкції тощо;
 - статут та реєстраційні документи;
 - копії, витяги з документів довгострокового характеру;
 - фінансова інформація за попередні періоди;
 - управлінська звітність;
- 2) інформацію, яка відображає процес планування аудиторського завдання, включаючи аудиторську програму і всі зміни та доповнення до неї, а також розрахунок витрат часу на проведення внутрішнього аудиту;
- 3) меморандум про планування аудиторського завдання;
- 4) аудиторське завдання;
- 5) перелік аудиторських зауважень;
- 6) проекти і остаточний варіант аудиторського звіту;
- 7) при необхідності, копії документів об'єкта аудиту для підтвердження висновків внутрішнього аудитора;
- 8) план коригувальних дій з боку керівництва об'єкта аудиту;
- 9) анкету контролю якості роботи внутрішнього аудитора;
- 10) анкету з оцінки якості роботи внутрішнього аудитора за об'єктом аудиту;
- 11) листування щодо здійснення аудиторського завдання.

11.7. Робоча документація використовується внутрішніми аудиторами при плануванні наступних аудиторських завдань, враховуючи, що аудиторські завдання можуть повторюватися, розширюватися.

Використання робочої документації сприяє:

- скороченню часу, що витрачається на розуміння характеру діяльності об'єкта аудиту;
- визначенню сфери ризику;
- поліпшенню якості складання розрахунків витрат часу на проведення внутрішнього аудиту шляхом визначення з більшою точністю необхідного часу та трудових ресурсів.

11.8. Керівнику СВА рекомендується забезпечувати розробку типових форм робочої документації, вимог щодо їх складання, зберігання і захисту (із створенням архівних копій), вимог щодо до доступу зовнішніх фахівців до робочої документації, а також включати ці форми та вимоги в правила з організації внутрішнього аудиту, що приймаються в товаристві.

11.9. Незалежно від виду робочих документів, вони мають відповідати наступним вимогам:

- 1) містити інформацію, повну і деталізовану, для того, щоб інші аудитори та зацікавлені особи мали можливість зрозуміти сутність виконаних робіт;
- 2) документи мають складатися в ході перевірки; не рекомендується документування перевірки після її завершення та підготовки аудиторського висновку;
- 3) формуючи робочі документи, аудитор має враховувати не тільки інформацію, що відноситься до поточного періоду перевірки, але і дані попереднього періоду, які могли мати вплив на інформацію, яка стосується поточного періоду перевірки;
- 4) документи мають обов'язково відображати істотні факти, за якими аудитору потрібно висловити думку, та охоплювати важливі напрями перевірки, завдання, поставлені і вирішені аудитором;
- 5) дозволяти оцінити інформацію, фінансову та іншу звітність відповідно до встановлених критеріїв і ознак;
- 6) відображати стан і оцінку системи внутрішнього контролю на підприємстві, ступінь довіри до неї;
- 7) фіксувати проведені під час перевірки аудиторські процедури, оцінку систем обліку, дотримання обраної облікової політики, відповідність бухгалтерського обліку встановленим принципам, стандартам, вимогам та законодавству;
- 8) бути складені чітко, розбірливо;
- 9) мати реквізити:
 - місце і дату складання документа;
 - прізвище аудитора, його підпис;
 - номер документа, порядковий номер сторінки в робочій документації;
- 10) навести джерела інформації, дані про її походження.
- 11) робоча документація має містити інформацію щодо всіх перевірених документів, операцій, фактів, а не тільки щодо тих, за якими зроблені зауваження.

11.10. По закінченню роботи керівник СВА перевіряє порядок оформлення документації у електронному вигляді, а саме: факти архівування та створення резервної копії; у тому числі:

- наявність та розміщення документів;
- повноту документів, що стосуються виконання аудиторського завдання;
- наявність і правильність нумерації сторінок;
- наявність перехресних посилань на інші робочі документи (за необхідності).

Після виконаної роботи внутрішній аудитор зобов'язаний здати постійну та поточну папки на зберігання до електронного архіву СВА.

11.11. Робоча документація аудиторської перевірки відноситься до конфіденційної інформації і зберігається в спеціально обладнаних приміщеннях.

11.12. Аудитор використовує відповідні процедури для забезпечення конфіденційності та збереження робочих документів.

Термін зберігання документації визначається як практикою аудиторської діяльності, так і терміном позовної давності. Виходячи з цього, мінімальний термін зберігання документації рекомендується встановлювати не менше, ніж три роки.

11.13. Керівник СВА контролює доступ до документів, які відносяться до аудиторського завдання. Перед тим, як передавати документи зовнішнім фахівцям, керівник СВА одержує дозвіл комітету з питань аудиту та/або юридичного підрозділу товариства, якщо це є необхідним.

11.14. СВА здійснює належний контроль за збереженням робочих документів. Особи без відповідного дозволу не повинні мати доступу до робочих документів. На підприємстві мають бути встановлені окремі правила доступу до робочих документів СВА.

Затвердження правил доступу до робочих документів аудиторського завдання залишається за керівником СВА.

Робочі документи аудиторської перевірки можуть бути видані працівникам СВА за необхідності проведення наступної перевірки або уточнення окремих питань попередньої перевірки при наявності дозволу керівника СВА.

12 . Рекомендації щодо виконання аудиторських завдань

12.1. При прийнятті аудиторського завдання працівнику СВА рекомендується звернути увагу на обставини цього завдання та усвідомити, що відповідні етичні вимоги, такі як незалежність та можливість проявити професійну компетентність, ним будуть дотримані.

12.2. Елементи впевненості складаються з:

- тристоронніх відносин між внутрішнім аудитором, відповідальною стороною та користувачем;
- предмету завдання;
- відповідних критеріїв;

достатніх та відповідних доказів;
письмового звіту, що відображає результати аудиторського завдання.

12.3. Відповідальна сторона - це особи (особа), які при виконанні аудиторського завдання є відповідальними за предмет завдання.

Відповідальна сторона звичайно надає аудитору письмове підтвердження оцінки або виміру (у відповідних критеріях) предмету, які можна надати користувачу як підтвердження.

12.4. Користувачем є особа або група осіб, для яких внутрішній аудитор готує звіт за результатами аудиторського завдання. Відповідальна сторона може бути одним, але не єдиним користувачем. У тих випадках, коли це можливо, висновок щодо впевненості адресується всім користувачам.

12.5. Коли завдання призначено для конкретних користувачів або певного предмета, внутрішній аудитор може у звіті за результатами аудиторського завдання встановити обмеження щодо кола користувачів або предмета.

12.6. Предмет та інформація про предмет аудиторського завдання може мати різну форму:

- фінансові показники або умови, для яких інформація про предмет може бути у вигляді: визнання, оцінки, подання та розкриття, представлена у фінансовій звітності;

- нефінансові показники або умови, для яких інформація про предмет може бути ключовими показниками продуктивності та ефективності;

- фізичні характеристики, для яких інформація про предмет може бути документом, що містить специфікацію, перелік тощо;

- системи та процеси, для яких інформація про предмет може бути твердженням щодо їх ефективності;

- поведінка об'єкту, для якого інформація про предмет може бути звітом про відповідальність або звітом про ефективність.

12.7. Критерії – це контрольні показники, які використовуються для оцінки або виміру предмету, включно з показниками подання та розкриття там, де це прийнятно.

12.8. Критерії можуть бути або вже існуючими (встановленими), або спеціально розробленими:

існуючі критерії - це критерії, описані законодавчо та у нормативних документах, або такі, що видані уповноваженими або загальноновизнаними організаціями експертів, та сприяють прозорості належно впливають на правові процедури;

спеціально розроблені критерії - це критерії, які розроблені для цілей завдання.

12.9. Доступність критеріїв для користувачів забезпечується одним з наступних способів:

- їх оприлюдненням;

- чітким та зрозумілим описом при подання інформації щодо предмету завдання;

- чітким та зрозумілим викладенням у звіті за результатами завдання

щодо впевненості;

- загальним розумінням.

Критерії можуть бути доступними тільки деяким користувачам. Коли критерії доступні тільки деяким користувачам або дійсні тільки для певної мети, використання висновку щодо впевненості буде обмежене тільки такими користувачами або такою метою.

12.10. Докази – це підтверджуючі дані щодо того, що інформація стосовно предмету завдання не має суттєвих перекручень. Внутрішній аудитор планує та виконує аудиторське завдання з професійним скептицизмом, розуміючи, що можуть існувати обставини, які можуть призвести до істотних перекручувань інформації щодо предмету.

Достатність – це кількісний критерій доказів. Відповідність – це якісна оцінка доказів, тобто їх прийнятності та достовірності. На кількісний критерій доказів впливає ризик істотного перекручування інформації щодо предмету і невідповідної якості таких доказів. Таким чином, достатність і відповідність доказів перебувають у взаємній залежності.

12.11. На достовірність доказів впливають їх джерела та характер; переконливість доказів залежить від конкретних обставин одержання доказів. Можна зробити певні узагальнення щодо переконливості різних типів доказів, однак такі узагальнення матимуть наступні важливі винятки:

- докази є більш надійними, коли вони отримані з незалежних та зовнішніх стосовно товариства джерел;
- докази, які генеруються усередині товариства, є більш надійними, коли відповідні аспекти внутрішнього контролю товариства є ефективними;
- докази, отримані внутрішнім аудитором безпосередньо (з документів, опитувань, спостережень), є більш надійними, ніж докази, отримані опосередковано або гіпотетично;
- докази є більш надійними, якщо вони зафіксовані у документальному вигляді на папері, в електронному або іншому вигляді;
- докази, отримані у вигляді оригінальних документів, є більш надійними, ніж докази у вигляді фотокопій, факсимільних копій тощо.

12.12. Внутрішній аудитор надає письмовий звіт, який містить думку, що підтверджує його впевненість щодо інформації стосовно предмету завдання. Звіт не може бути прийнятним у випадку істотних обмежень обсягу роботи внутрішнього аудитора, тобто коли:

- обставини не дають аудитору можливості одержати докази для зменшення ризиків аудиторського завдання до прийнятного рівня;
- відповідальна сторона або замовник обмежують можливість одержати докази, необхідні для зменшення ризиків аудиторського завдання до прийнятного рівня;
- після прийняття завдання з'ясується, що критерії є неприйнятими, або предмет завдання не стосується аудиторського завдання.

13. Рекомендації з планування аудиторського завдання

13.1. При плануванні аудиторського завдання внутрішніми аудиторами рекомендується брати до уваги наступне:

аналіз напрямку діяльності та засоби внутрішнього контролю, які використовуються в рамках цього напрямку;

суттєві ризики, пов'язані з даним напрямом діяльності, його завданнями, ресурсами та операціями, а також засоби, за допомогою яких величина ризику (можливий матеріальний збиток) підтримуються на прийнятному рівні;

адекватність та дієвість систем управління ризиками і внутрішнього контролю, які використовуються при аналізі цього напрямку діяльності, порівняно з контрольними зразками або моделями;

значні невикористані резерви щодо вдосконалення систем управління ризиками та внутрішнього контролю при проведенні аналізу цього напрямку діяльності.

13.2. Відповідає за планування роботи СВА, як і за проведення аудиторського завдання, керівник СВА. У процесі планування аудиторського завдання керівник СВА також визначає, кому буде направлятися звіт про виконання завдання та у якій формі. Він також визначає тривалість і строки завершення аудиторського завдання.

13.3. При розробці загального плану аудиту рекомендується враховувати в ньому обсяг проведення аудиторської перевірки. Деталізація загального плану аудиту сприятиме розробці програми аудиту. При цьому його форма і зміст залежать:

від розміру об'єкта, що перевіряється ;

складності аудиторської перевірки;

конкретних методик, які передбачається застосовувати при аудиті.

13.4. Розробляючи загальний план аудиту рекомендується брати до уваги наступні аспекти:

відомості про бізнес-процеси об'єкта, що перевіряється, зокрема внутрішні й зовнішні фактори, що впливають на бізнес, а також результати фінансово-господарської діяльності об'єкта;

розуміння систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;

визначення та оцінка ступеня надійності системи внутрішнього контролю;

визначення стратегії аудиту;

визначення критичних сфер та питань, важливих для аудиту;

ризик та суттєвість;

характер, строки та обсяг процедур;

можливість координації, нагляду та аналізу роботи зовнішніх фахівців;

визначення можливості застосування для цілей аудиту комп'ютерних методів обробки даних;

визначення статей і показників фінансової звітності, які необхідно розглянути та пояснити;

інші аспекти, зокрема ті, які передбачають, що допущення про безперервність діяльності економічного суб'єкта може виявитися сумнівним.

13.5. За результатами аналізу інформації щодо об'єкта, який перевіряється, розробляється стратегія аудиту тобто, що саме повинно бути перевірене і яким чином. Визначаються сфери, важливі для аудиту, а також ті бухгалтерські рахунки та операції, які відсутні в підрозділі, що перевіряється, або, за попередніми враженнями, вважаються малозначущими (неістотними) для аудиту і можуть не перевірятися.

Для значущих сфер визначаються прийоми і методи їх перевірки, а саме:

у яких випадках передбачається проводити аудиторські процедури в принципі, а також детальні тести, аналітичні процедури;

у яких випадках передбачається довіряти засобам внутрішнього контролю й провести тести засобів контролю;

До сфер, які є значущими для аудиту, відносяться насамперед ті, за якими величина залишків (сальдо) і оборотів на рахунках бухгалтерського обліку найбільша порівняно з обраним рівнем суттєвості.

До сфер малозначущих (неістотних) для аудиту можуть бути віднесені ті, операції за якими відсутні або які мають вкрай незначний обсяг, а також ті, за якими величина залишків (сальдо) і оборотів на рахунках бухгалтерського обліку незначна порівняно з обраним рівнем суттєвості.

13.6. При визначенні способів проведення аудиторського завдання та методів збору аудиторських доказів необхідно пам'ятати, що аудиторські докази одержують в результаті проведення комплексу тестів контролю, тестів оцінки ризиків і процедур аудиторської перевірки. Внутрішній аудитор самостійно на свій розсуд обирає необхідні аудиторські процедури, їх обсяг та час проведення, виходячи з конкретних умов аудиторського завдання та особливостей об'єкту перевірки.

13.7. Програма внутрішнього аудиту – це документально оформлений план реалізації певних контрольних заходів, який містить їх мету та завдання, об'єкти контролю, джерела інформації, послідовність та строки здійснення, а також передбачає необхідні ресурси, виконавців, порядок дій. Підготовка програми аудиту конкретного суб'єкта здійснюється на підставі загального плану аудиту і представляє собою детальний перелік змісту аудиторських процедур, необхідних для реалізації плану аудиту. Програма схвалюється до початку її виконання.

13.8. Програма завдання має:

містити формулювання мети даного завдання;

визначати масштаби та аналітичні процедури, які будуть потрібні для досягнення мети даного завдання на кожній його фазі (кожному етапі);

ідентифікувати технічні елементи, ризики, операції та процеси, які будуть перевірятися в процесі виконання завдання;

містити формулювання змісту і масштабів необхідного тестування (аналітичних процедур);

бути підготовленою до початку робіт з виконання завдання та зміненою у встановленому порядку в процесі виконання завдання.

13.9. Обсяг програми залежить від обсягу аудиторського завдання і масштабів запланованих робіт. Програма містить інформацію щодо мети того напряму діяльності або підрозділу, які є об'єктами аудиту, а також виклад наявної у них системи контролю та тих контрольних процедур, які необхідні для даного виду діяльності або підрозділу для досягнення обраної мети.

Програма може бути складена на основі програм попередніх аудиторських завдань. Кожного разу при виконанні завдання може виникнути необхідність змінити або розширити початкову програму залежно від результатів аудиту. Якщо аудитор дійде висновку про необхідність збільшення обсягу робіт, то варто більш уважно вивчити причини додаткової роботи, щоб переконатися в тому, що ці причини не пов'язані з проблемами або недоліками в наявній системі внутрішнього контролю.

13.10. Зміст програми аудиторського завдання має бути відомим невеликій кількості працівників товариства. З метою ознайомлення з програмою рекомендується провести нараду за участю працівників тієї служби або підрозділу, які стануть об'єктами аудиторської перевірки, та розглянути наступні питання:

- мета й обсяг запланованого аудиторського завдання;
- строки виконання завдання;
- кандидатури фахівців, які будуть виконувати завдання;
- комунікативний процес у ході виконання завдання, включаючи методи, строки і осіб, відповідальних за забезпечення комунікацій;
- бізнес-умови і поточний стан виду або напряму діяльності, що є предметом аудиторського завдання, які включають останні зміни в складі працівників або основних бізнес-системах;
- зацікавленості та прохання (якщо такі є) керівників, відповідальних за дані напрями або види діяльності;
- зацікавленості внутрішніх аудиторів щодо тем, що викликають у них особливий інтерес у рамках майбутнього завдання;
- опис процесів звітності при завершенні завдання і впровадження заходів щодо результатів цього завдання.

13.11. У процесі аудиту можуть виникнути підстави для перегляду окремих положень загального плану аудита. Внесені в план зміни, а також причини змін, відображаються в робочих документах.

14. Рекомендації щодо повідомлення про результати аудиторської перевірки

14.1. Внутрішні аудитори повідомляють про результати виконання аудиторського завдання. Повідомлення містять опис мети, обсягу та змісту завдання, а також відповідні висновки, рекомендації та план дій за результатами виконання аудиторського завдання.

При наданні результатів аудиту зовнішнім фахівцям, повідомлення містить застереження щодо обмеження поширення та використання таких результатів.

14.2. Зміст заключного звіту рекомендується викладати за наступною структурою:

1) вступна частина, яка описує мету, обсяг аудиторського завдання, склад аудиторської групи, термін проведення перевірки;

2) описова частина, в якій наводиться інформація щодо основних спостережень під час проведення аудиторського завдання;

3) заключна частина, яка складається з висновків внутрішніх аудиторів та розроблених рекомендацій щодо усунення недоліків.

14.3. У вступній частині звіту коротко формулюється мета аудиторського завдання, а також вказуються причини та очікувані результати від проведення аудиту.

В цій частині звіту відображається інформація, перевірена в межах аудиторської перевірки, а саме:

- напрям 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, дати її початку і завершення;
- інформація про пов'язані з об'єктом аудиту напрями або види діяльності, що не були перевірені в рамках завдання;
- зміст та масштаби виконаної роботи.

Також вказується склад групи СВА (прізвища, ініціали, посади) та обов'язки щодо проведення аудиту.

14.4. Описова частина аудиторського звіту є найбільшою за обсягом інформації. Вона містить аудиторські спостереження, які є результатом зіставлення поточного (дійсного) та можливого стану речей (того, який мав би бути). Всі спостереження, важливі для розуміння висновків аудитора, викладаються в цій частині звіту. Спостереження, що мають неістотне значення, можуть бути передані відповідним фахівцям у неофіційній формі усно або письмово.

14.5. Заключна частина - це висновки, які містять оцінки, що дає внутрішній аудитор, відносно характеру, масштабів, видів та напрямів діяльності, які були об'єктом аудиторського завдання. Висновки можуть містити думку про те, чи працює певна служба як слід, чи дотримуються встановлених критеріїв контролю, чи досягнуто відповідної мети та показників тощо.

Тези заключної частини звіту мають:

- давати оцінку роботі систем та процесів об'єкта;
- давати рекомендації з підвищення ефективності роботи об'єкта, що перевіряється;

- містити опис необхідних коригувальних дій, що ґрунтуються на спостереженнях і висновках внутрішнього аудитора. Запропоновані коригувальні дії можуть бути конкретними або носити загальний характер.

Якщо в результаті виконання завдання з'ясовується, що всі процеси, системи, процедури об'єкта функціонують належно, у заключній частині звіту слід викласти позитивну оцінку об'єкту аудиту.

Для того, щоб звернути увагу керівництва товариства на найбільш важливі проблеми, виявлені аудитом, а також для спрощення процесу формування звіту СВА рекомендується відокремити:

- найбільш суттєві висновки щодо недоліків в організації роботи об'єкту аудиту, його процесів та системи внутрішнього контролю;
- рекомендації аудитора з усунення причин і зменшення впливів найбільш високих ризиків, властивих даному об'єкту.

Для зручності сприйняття результатів аудиту зацікавленими особами доцільно дотримуватися наступної схеми подання інформації:

- опис предмета перевірки;
- опис та оцінка ризиків, властивих даному об'єкту перевірки;
- опис причин, що обумовлюють наявність ризиків;
- опис та оцінка фактично здійснених впливів на ризики;
- результати тестування здійснених впливів на ризики;
- опис та оцінка наслідків спроб нівелювання ризиків;
- рекомендації аудитора щодо управління ризиками за рахунок побудови та оптимізації системи внутрішнього контролю підприємства або підрозділу.

14.6. Висновки та пропозиції, підготовлені внутрішніми аудитором до аудиторського звіту, доцільно обговорити з керівниками об'єкта перевірки до складання остаточної редакції звіту. Такі обговорення гарантують відсутність невірних розуміння та тлумачення ними описаних фактів та матеріалів.

14.7. Необхідно звернути увагу на те, що трапляються випадки, коли в ході узгодження проекту аудиторського звіту досягти єдиної думки з керівництвом об'єкта аудиту не вдається. В такому випадку аудиторський звіт має містити викладення думки керівництва з поясненням, чому такі заперечення не були прийняті аудитором. При формуванні постійних аудиторських файлів за результатами перевірки рекомендується до аудиторського звіту додавати документи, які будуть описувати розбіжності в поглядах на результати аудиту СВА та керівництва об'єкта перевірки та плани коригувальних заходів щодо результатів аудиту.

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

14.9. Порядок підписання аудиторського звіту і доведення його до зацікавлених осіб має бути регламентований внутрішніми документами (положеннями), що регулюють організацію внутрішнього аудиту у товаристві. Як правило, керівник СВА ухвалює рішення щодо направлення

звіту всім зацікавленим особам. Остаточна версія аудиторського звіту надається:

- замовнику аудиторської перевірки - особі, що ініціювала дану перевірку;

- керівнику об'єкта або підрозділу, який перевірявся;

- іншим зацікавленим особам на розсуд керівника СВА.

Звіти, складені СВА за результатами виконання аудиторських завдань, які вказують на випадок неправомірних дій (бездіяльності) працівників товариства, надаються до наглядової ради товариства відразу після їх виявлення.

14.10. За результатами проведених перевірок окремих напрямів діяльності формуються відповідні звіти:

а) звіт про результати перевірки процесу виконання планів фінансово-господарської діяльності товариства, який має містити:

- аналіз кількісних і якісних показників виконання планів;

- опис виявлених причин у разі невиконання планів, опис зовнішніх та внутрішніх факторів впливу, в разі необхідності, з переліком винних посадових осіб;

- рекомендації щодо негайного усунення причин невиконання;

б) звіт про результати перевірки дотримання принципів корпоративного управління, який має містити:

- аналіз результативності прийнятих рішень органами управління товариства, дотримання законних прав та інтересів його учасників (акціонерів);

- опис фактів порушення законодавства у сфері корпоративного управління (статуту товариства, порядку скликання та проведення загальних зборів, а також засідань органів управління товариства, порядку нарахування та своєчасність виплати дивідендів тощо);

в) звіт про результати перевірки стану бухгалтерського обліку та фінансової звітності товариства, який має містити:

- оцінку дотримання встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відповідно до законодавства;

- опис виявлених порушень встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності, ризику та вплив на прийняття рішень виконавчим органом товариства;

- рекомендації щодо усунення недоліків та рекомендації щодо удосконалення процедур внутрішнього контролю процесів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

г) звіт про результати перевірки правильності обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів, який має містити:

- оцінку правильності складання та подання у відповідні органи розрахунків податків та інших обов'язкових платежів;

- опис фактів порушення встановленого порядку обчислення та сплати податків та інших обов'язкових платежів, відхилень при визначенні бази оподаткування;

- рекомендації щодо усунення недоліків та рекомендації щодо удосконалення процедур внутрішнього контролю процесів розрахунку податків та обов'язкових платежів;
- д) звіт про результати перевірки дотримання товариством законодавства при здійсненні фінансово-господарських операцій, який має містити:
- оцінку відповідності здійснених підприємством фінансово-господарських операцій діючому законодавству;
 - опис виявлених в ході внутрішнього аудиту невідповідностей законодавству здійснених підприємством фінансово-господарських операцій;
 - рекомендації щодо удосконалення процедур внутрішнього контролю операцій, які мають значний вплив на можливість виникнення в ході діяльності товариства фактів недотримання нормативно-правових актів;
- е) звіт про результати перевірки стану активів, який ґрунтується на даних інвентаризації активів та має містити:
- відомості про рух активів, фактичну наявність та способи їх збереження;
 - опис виявлених недоліків в системі внутрішнього контролю обліку та збереження активів, опис факторів внутрішнього та зовнішнього впливу на стан активів та можливість виникнення певних ризиків;
 - рекомендації щодо удосконалення існуючої системи внутрішнього контролю активів та рекомендації щодо вдосконалення заходів внутрішнього контролю та відповідності їх діючим вимогам;
- є) звіт про результати перевірки стану внутрішнього контролю, який має містити:
- опис системи внутрішнього контролю, її окремих елементів, процедур контролю, що розроблені для об'єкту перевірки, та наявних в її функціонуванні недоліків;
 - дані про стан виконавської дисципліни в структурних підрозділах підприємства, наявних недоліках в роботі конкретних його співробітників;
 - рекомендації щодо удосконалення існуючих засобів контролю та рекомендації щодо впровадження нових заходів і процедур внутрішнього контролю.

14.11. Рекомендації з усунення та запобігання недоліків і порушень, за їх наявності, які викладені у звіті СВА та затверджені наглядовою радою або комітетом з питань аудиту акціонерного товариства, є обов'язковими для виконання виконавчим органом та структурними підрозділами акціонерного товариства. Виконавчий орган товариства має вживати необхідних заходів щодо виконання затверджених наглядовою радою рекомендацій СВА.

15. Моніторинг виконання рекомендацій, наданих службою внутрішнього аудиту (внутрішнім аудитором)

15.1. Рекомендується здійснювати моніторинг виконання виданих СВА рекомендацій на постійній основі. Мета моніторингу полягає у визначенні

того, чи були аудиторські зауваження адекватно сприйняті, тобто чи було вжито належних заходів, що забезпечують зменшення рівня виявлених ризиків.

СВА встановлює контроль за своєчасним і належним виконанням заходів щодо усунення порушень, виявлених в ході перевірки, а також з підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності товариства в цілому.

15.2. Керівник СВА має здійснювати постійний контроль за результатами моніторингу виконання рекомендацій.

15.3. Рекомендується в Положенні про службу внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) передбачити для керівників об'єкту аудиту відповідальність за достовірність інформації, що надається СВА. У випадку надання недостовірної, несвоєчасної і неповної інформації, СВА повідомляє комітет з питань аудиту та наглядову раду для прийняття відповідних заходів реагування стосовно керівника об'єкта аудиту.

Бажано також передбачити відповідальність керівництва за ухвалення рішень щодо відповідних дій за результатами аудиту, відображених в аудиторському звіті або інших документах, виданих за результатами внутрішнього аудиту.

Керівництво товариства може вирішити прийняти ризик, пов'язаний з невиконанням рекомендацій, у зв'язку з великими витратами або іншими чинниками. У цьому випадку, позиція керівництва товариства щодо прийняття ним виявлених ризиків для товариства, повинна бути документально викладена і доведена до відома наглядової ради товариства.

15.4. При моніторингу виконання виданих рекомендацій СВА має ґрунтуватися на наявних ризиках, ступені труднощів та строках прийняття рішень щодо усунення виявлених недоліків або заходів з впровадження рекомендацій.

15.5. У відповідний строк, який визначено внутрішніми документами товариства, СВА має запросити інформацію від відповідальних підрозділів або осіб товариства про виконання рекомендованих СВА заходів, включаючи рекомендації зовнішнього фахівця.

15.6. Інформацію за результатами моніторингу виконання наданих рекомендацій використовується внутрішніми аудиторами при плануванні аудиторських завдань, а також в інших необхідних випадках, наприклад, при підготовці висновків щодо проектів внутрішніх документів товариства.

15.7. Інформацію за результатами моніторингу виконання виданих рекомендацій, включаючи і самі рекомендації, рекомендується зберігати в окремому аудиторському файлі відокремлено від рекомендацій, виданих внутрішніми аудиторами та зовнішніми фахівцями.

16. Оцінка та підвищення якості внутрішнього аудиту

16.1. Керівнику СВА рекомендується розробити програму забезпечення роботи внутрішнього аудиту, підвищення його якості, постійного нагляду за його ефективністю.

16.2. Програма розробляється для того, щоб забезпечити оцінку відповідності роботи СВА завданням внутрішнього аудиту та прийнятим стандартам, а також оцінити ступінь дотримання внутрішніми аудиторами етичних принципів. Програма також спрямована на оцінку ефективності та економічності внутрішнього аудиту, виявлення можливостей для поліпшення бізнес-процесів.

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

Кожен компонент програми може сприяти:

- удосконаленню операцій, що здійснюються СВА;
- забезпеченню впевненості стосовно відповідності внутрішнього аудиту стандартам та кодексу професійної етики;
- забезпеченню додаткової корисності для товариства.

16.4. Програма внутрішніх і зовнішніх оцінок призначена для того, щоб акціонери товариства, а також виконавчий орган, комітет з питань аудиту, зовнішні аудитори почували себе впевнено, отримуючи послуги, які надаються товариству внутрішнім аудитом.

16.5. Внутрішні оцінки здійснюється на основі аналітичної роботи, тобто постійного аналізу та періодичного аналізу діяльності СВА.

Постійний аналіз здійснюється за допомогою:

- нагляду за роботою внутрішнього аудиту в процесі виконання ним аудиторського завдання;
- аналізу заходів та інструментів контролю за виконанням процедур, які були запропоновані внутрішніми аудиторами;
- зворотнього зв'язку зі споживачами аудиторських послуг, представниками акціонерів та зацікавленими сторонами;
- аналізу основних кількісних показників операційної діяльності СВА;
- дослідження проектів бюджетів, даних обліку і контролю робочого часу та виконання аудиторських планів.

16.6. Система контролю якості роботи внутрішніх аудиторів ґрунтується на стандартних процедурах, а також на професійній думці керівника СВА та керівника аудиторського завдання і передбачає:

- 1) дотримання внутрішніми аудиторами стандартів незалежності, чесності, об'єктивності, конфіденційності та професійної етики;
- 2) відповідність процедур і методик внутрішнього аудиту та підготовленої за його результатами робочої документації Положенню про службу внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора), прийнятому у товаристві;
- 3) доведення до відома керівника аудиторського завдання та керівника СВА основних результатів внутрішнього аудиту, які можуть вплинути на зміст аудиторських висновків;

4) прийняття необхідних заходів щодо внутрішніх аудиторів у випадках невиконання або неналежного виконання ними покладених на них обов'язків.

16.7. Періодичний аналіз проводиться з метою визначення відповідності роботи СВА Положенню про службу внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора), професійним стандартам діяльності внутрішніх аудиторів, кодексу професійної етики, а також з метою дослідження ефективності та дієвості СВА.

Періодичний аналіз може:

- містити додаткові інтерв'ю та опитування серед представників груп замовників та користувачів;

- здійснюватися самими працівниками СВА товариства (внутрішня оцінка);

- здійснюватися керівником СВА або іншими фахівцями в сфері аудиту, які на момент проведення аналізу є працівниками будь-якого підрозділу товариства;

- бути синтезом внутрішньої оцінки та підготовки внутрішніми аудиторами матеріалів для наступного аналізу керівником СВА або іншими фахівцями в сфері аудиту;

- містити бенчмаркінг поточної діяльності внутрішнього аудиту та її основних результатів для порівняння, використовуючи приклади кращої практики роботи СВА.

16.8. Зовнішні оцінки, такі як перевірка якості внутрішнього аудиту, рекомендується проводити, як мінімум, один раз на три роки кваліфікованим і незалежним експертом або групою експертів, які не є співробітниками товариства. Керівнику СВА у цьому випадку рекомендується обговорити з наглядовою радою:

- періодичність проведення зовнішніх оцінок;

- кваліфікацію та незалежність зовнішнього експерта або групи експертів;

- можливі конфлікти інтересів.

16.9. Кваліфікований незалежний зовнішній експерт або група експертів — це експерти, компетентні в питаннях професійної практики внутрішнього аудиту та зовнішньої оцінки діяльності СВА. Висновок щодо оцінки компетентності зовнішніх експертів ґрунтується на професійному судженні, яке враховує професійний досвід у сфері внутрішнього аудиту та підтверджену професійну кваліфікацію осіб, обраних для проведення перевірки.

Оцінка кваліфікації визначає компетентність фахівців з урахуванням величини товариства, що перевіряється, а також знань експертів про конкретний виробничий сектор, галузь або їх технічних чи технологічних знань. Незалежність експерта або групи експертів передбачає принципову відсутність фактичного або можливого конфлікту інтересів. Незалежні експерти не можуть бути працівниками або перебувати під контролем підприємства, функцію внутрішнього аудиту якого вони перевіряють.

16.10. Керівник СВА інформує про результати відповідності роботи СВА завданням внутрішнього аудиту, стандартам та кодексу етики. Результати зовнішніх і періодичних внутрішніх оцінок повідомляються після завершення таких оцінок. Результати безперервного моніторингу повідомляються принаймні щорічно.

16.11. Система контролю якості роботи внутрішніх аудиторів також сприяє отриманню керівником СВА необхідної інформації для подальшого планування професійного навчання внутрішніх аудиторів з метою підвищення якості їхньої роботи і для більш ефективного використання професійних навичок внутрішніх аудиторів при плануванні і виконанні ними аудиторських завдань.

17. Оцінка ефективності внутрішнього аудиту

17.1. Для визначення ефективності роботи СВА рекомендується утворити певну систему показників. На практиці достатньо важко оцінити ефективність внутрішнього аудиту у зв'язку з тим, що:

- результат не завжди можна виміряти кількісно;
- ефективність роботи залежить не тільки від самих внутрішніх аудиторів, але, значною мірою, від дій замовників аудиторського завдання;
- замовники аудиторського завдання суб'єктивно оцінюють отримані результати.

17.2. Для аналізу ефективності аудиту можуть використовуватися якісні та кількісні показники. Такі показники мають визначати динаміку виконання річного плану СВА та витрати СВА у розрізі окремих аудиторських завдань.

До показників ефективності діяльності внутрішнього аудиту можна віднести:

- кількість завершених аудитів порівняно із затвердженим планом;
- кількість проведених за період аудитів одного аудитора;
- кількість аудитів, проведених відповідно до бюджету;
- відсоток виконаних аудиторських рекомендацій;
- кількість повторних аудиторських рекомендацій;
- пряме скорочення витрат (економія) за результатами виконання рекомендацій аудита;
- наявність та кількість оскаржень аудиторських висновків.

17.3. Кожне товариство самостійно визначає критерії ефективності діяльності СВА.

17.4. Оцінка ефективності роботи СВА може проводитись в два етапи. На першому етапі оцінюється якість планування, якість проведення аудиту, дотримання встановлених строків виконання аудиторських завдань, а також ділових якостей внутрішніх аудиторів, при цьому:

- 1) оцінка якості роботи внутрішніх аудиторів здійснюється керівником завдання за підсумками аудиторського завдання;

2) оцінка якості роботи керівника завдання здійснюється за результатами оцінки матеріалів аудиторського завдання керівником СВА.

17.5. На другому етапі проводиться розрахунок показника якості роботи СВА за певний період як зважена сукупність показників повноти виконання плану роботи, оцінки якості планування, оцінку якості проведення аудиту та ділових характеристик внутрішніх аудиторів, а також результатів щорічного тестування внутрішніх аудиторів.

Критеріями оцінки, наприклад, можуть бути:

- 1) охоплення щорічними перевітками більше 80% об'єктів аудиту з високим рівнем ризику порівняно із загальною кількістю загальної кількості перевірок у поточному році;
- 2) ступінь виконання рекомендацій (виконання 80% рекомендацій і вище);
- 3) оцінка очікувань об'єкта аудиту від проведеної аудиторської перевірки (проводиться керівником об'єкта аудиту шляхом заповнення спеціально розробленої анкети).
- 4) навчання внутрішніх аудиторів (не менше 40 годин на рік).

17.6. Також керівник СВА для обґрунтування необхідності існування СВА у товаристві може використовувати показник впливу внутрішнього аудиту на фінансові показники товариства. В абсолютному виразі результат діяльності внутрішнього аудиту може бути представлений у вигляді суми економії витрат, яку досягнуто завдяки функціонуванню СВА. Розрахунок ефективності може визначатися як різниця між витратами товариства в умовах відсутності СВА та витратами при наявності СВА. Економія товариства від впровадження СВА визначається як різниця між результатом функціонування СВА та вартістю функціонування СВА.

Заключні положення

Дотримання акціонерним товариством цих Методичних рекомендацій при створення та організації роботи Служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) є показником впровадження найкращої практики ефективної діяльності акціонерного товариства.