

УДК 657.6:657.37:336.717.16

Проскуріна Н.М.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

У статті досліджуються методичні аспекти щодо використання незалежними зовнішніми аудиторами під час аудиту фінансової звітності роботи внутрішніх аудиторів у відповідності з встановленими професійними стандартами вимог. Визначено чинники впливу на оцінку зовнішнього аудитора щодо об'єктивності та компетентності підрозділу внутрішнього аудиту та розкрито їх зміст. Розроблено алгоритм прийняття рішення щодо використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту та запропоновано послідовність дій аудитора з метою використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту для цілей аудиту фінансової звітності. Розглянуто чинники впливу на визначення достатності роботи внутрішніх аудиторів для цілей аудиту та визначено склад аудиторської документації щодо оцінки конкретної роботи підрозділу внутрішнього аудиту.

Ключові слова: аудит, процедури аудиту, внутрішні аудитори, служба внутрішнього аудиту, внутрішній контроль.

Постановка проблеми. В економічно розвинених зарубіжних країнах внутрішньому аудиту приділяється така ж пильна увага як і зовнішньому (створення аудиторських комітетів є обов'язком кожної компанії, акції яких котируються на біржі). Проте, якщо становлення зовнішнього аудиту в Україні відбулося, то вітчизняний внутрішній аудит і в професійному, і в законодавчому, і в інституціональному аспектах сьогодні перебуває ще в «зародковому» стані [1]. На сьогоднішній день в Україні відсутня достатня кількість наукових та методичних розробок, присвячених внутрішньому аудиту. У той же час на практиці підсилюється взаємодія зовнішнього та внутрішнього аудиту. Основною причиною такого зближення є необхідність у виконанні вимог професійних стандартів зовнішніми аудиторами при проведенні аудиту фінансової звітності, а саме переглянутий у 2013 році МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» (далі МСА 610).

Арнольд Шилдер, професор, голова IAASB зазначає, що «Стандарти і правила внутрішнього аудиту продовжують розвиватися, поряд із взаємини внутрішніх і зовнішніх аудиторів. Підтримка відповідності глобальної аудиторської практики цим змінам завжди йде на користь і самим аудиторам, і компаніям, що займаються підготовкою звітності. Ми сподіваємось, що з переглянутою версією МСА 610 зовнішні аудитори будуть краще підготовлені до оцінки всіх можливостей для найбільш ефективного обміну інформацією із внутрішніми перевіряючими» [2]. У зв'язку із цим виникає необхідність розробки системи критеріїв оцінки останнього.

Актуальність цієї теми обумовлена й тим, що з кожним роком зростає прагнення вітчизняних підприємств, для яких проведення аудиту є обов'язковим, знизити витрати на проведення зовнішнього аудиту шляхом створення ефективної системи внутрішнього аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вирішення питань, що стоять перед внутрішнім аудитом в Україні, неможливе без наукового підходу до всього різноманіття проблем – форм, організації, методики проведення. Одним з основних орієнтирів у розвитку вітчизняного внутрішнього аудиту є досвід, втілений у працях Т.М. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, І.К. Дрозд, Т.О. Каменської, М.Д. Корінько, В.П. Пантелєєва, В.С. Рудницького, О.Ю. Редько та ін. Останнім часом в Україні і за рубежом активізувалися дослідження із проблем внутрішнього аудиту. У цьому плані заслуговують на увагу роботи: С.В. Бардаша, В.П. Бондарь, В.В. Бурцева, Ю.М. Воропасової, К.О. Назарової, Л.В. Сотнікової, О.В. Філозопа, В.В. Щербакова і ін.

Вивчення літературних джерел свідчить, що науковці приділяють в основному увагу дослідженню теоретичних аспектів діяльності та питанням організації служби внутрішнього аудиту на підприємствах. Проте сьогодні існує низка невирішених проблем, які потребують подальшого вивчення і стосуються методичних та практичних аспектів діяльності служби внутрішнього аудиту, а саме оцінки її якості, надійності та ефективності використання зовнішніми аудиторами роботи внутрішніх аудиторів при проведенні аудиту фінансової звітності відповідно до вимог МСА. Широта й неоднозначність різних питань цієї проблеми визначили вибір автором теми дослідження, його ціль, завдання й структуру.

Методологія дослідження. В процесі дослідження застосовувались такі методи наукового

© **Проскуріна Неля Миколаївна**, доктор економічних наук, професор кафедри обліку та аудиту Запорізького національного університету, e mail: profaudit@ukr.net

пізнання: аналізу, конкретизації, логічний, наукової абстракції, моделювання, порівняльно-правовий, синтезу, наукового узагальнення, угруповання.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є визначення основних підходів до організації та методики проведення зовнішнім аудитором оцінювання роботи внутрішніх аудиторів для цілей аудиту фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах ринку змінюються економічні та організаційні умови функціонування підприємств, що приводить до виникнення об'єктивних факторів, які викликають ускладнення завдань управління. Умовою ефективного управління підприємствами є забезпечення органів управління потрібною інформацією для прийняття оптимальних економічних рішень. Система внутрішнього аудиту повною мірою може виконати це завдання.

Внутрішній аудит – це спосіб незалежної оцінки ефективності діяльності організації й органів її керування [3].

Значна кількість підприємств створюють підрозділи внутрішнього аудиту як частину струк-

тур внутрішнього контролю та управління. Цілі та обсяг діяльності підрозділу (відділу, служби) внутрішнього аудиту (далі СВА), характер його відповідальності та його організаційний статус, враховуючи повноваження і підзвітність підрозділу, широко варіюються та залежать від розміру і структури суб'єкта господарювання і вимог управлінського персоналу та стосовно тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

У суб'єкта господарювання можуть бути працівники, які виконують процедури, подібні до тих, що здійснюються СВА. Проте, якщо вони не виконуються об'єктивним і компетентним підрозділом підприємства, який повинен застосувати систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості, такі процедури вважатимуться процедурами внутрішнього контролю і отримання доказів стосовно ефективності цих заходів контролю буде частиною дій аудитора у відповідь на оцінені ризики, визначені МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».

МСА висувають відповідні вимоги до аудиторів, які наводимо в табл. 1.

Таблиця 1

Вимоги МСА щодо використання роботи внутрішніх аудиторів

Вимога	Зміст	Параграф
Оцінка підрозділу внутрішнього аудиту	Визначити, чи можна використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту для цілей аудиту, оцінюючи: а) обсяг, в якому організаційний статус і відповідні політики та процедури підрозділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів (див. параграфи Д5-Д9); б) рівень компетентності підрозділу внутрішнього аудиту (див. параграфи Д5-Д9); в) чи застосовує підрозділ внутрішнього аудиту систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості	Д10-Д14
Визначення характеру та обсягу, в якому можна використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту	Розглянути (як основу для визначення ділянок та обсягу, в якому можна використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту) характер і обсяг виконаної роботи або роботи, яку планується виконати підрозділом внутрішнього аудиту, та її доречність для загальної стратегії та плану аудиту Здійснити всі значущі судження в завдання з аудиту і, щоб не допустити неналежного використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту; планувати не значне використання роботи підрозділу, а більше роботи безпосередньо зовнішнім аудиторам.	Д15-Д17
	Оцінити, чи приведе в сукупності використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту в запланованому обсязі до достатньої участі зовнішнього аудитора в аудиті, за умови його одноособової відповідальності за висловлену аудиторську думку	Д15-Д22
	Повідомити, як аудитор планує використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту в межах повідомлення тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про загальний огляд запланованого обсягу та часу аудиту відповідно до МСА 260	Д23

Цілі зовнішнього аудитора, якщо у суб'єкта господарювання є СВА і зовнішній аудитор планує використати її роботу для модифікації характеру, часу чи зменшення обсягу процедур аудиту, які має виконувати безпосередньо зовнішній аудитор, такі:

а) визначити, чи можна використати роботу СВА, якщо так, то на яких ділянках і в якому обсязі;

б) визначити, чи є робота достатньою для цілей аудиту у разі використання роботи СВА.

Аудиторська фірма при проведенні зовнішнього аудиту повинна сформулювати судження про

діяльність внутрішнього аудиту, що необхідне для планування, ефективного проведення аудиторської перевірки, належної організації і визначення послідовності аудиторських процедур, створення передумов для наступного контролю за процесом аудиту. Тобто, зовнішній аудитор повинен отримати достатнє розуміння функціонування системи внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання з метою забезпечення якісного планування і розробки ефективного аудиторського підходу та створення необхідних умов для висловлення об'єктивної незалежної думки аудитора щодо перевіреної ним фінансової звітності [5]. Для оцінки доцільності використання результатів роботи внутрішніх аудиторів необхідно усвідомлювати різницю між аудитом незалежним і аудитом внутрішнім, та що в них є спільного.

Стосунки між внутрішнім і зовнішнім аудиторами полягають у тому, що, незважаючи на розбіжності у цілях та відповідальності, деякі способи

досягнення цілей часто подібні, а отже, аспекти внутрішнього аудиту можуть виявитися корисними при визначенні характеру, розрахунку часу та обсягу зовнішніх аудиторських процедур. У ході щорічної аудиторської перевірки внутрішні аудитори під контролем зовнішнього аудитора можуть виконувати окремі роботи, однак відповідальність за висновки, висловлені за результатами перевірки, повністю лежать на незалежних аудиторах.

Зовнішній аудитор повинен визначити, чи можна використати роботу СВА для цілей аудиту. Оцінюванню підлягають певні аспекти, визначені безпосередньо МСА 610. Оцінювання об'єктивності внутрішніх аудиторів полягає у здатності виконувати завдання, не допускаючи упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу інших осіб з метою нехтування професійними судженнями. Чинники, які можуть впливати на оцінку зовнішнього аудитора щодо об'єктивності, та їх зміст полягає в наступному (рис. 1):

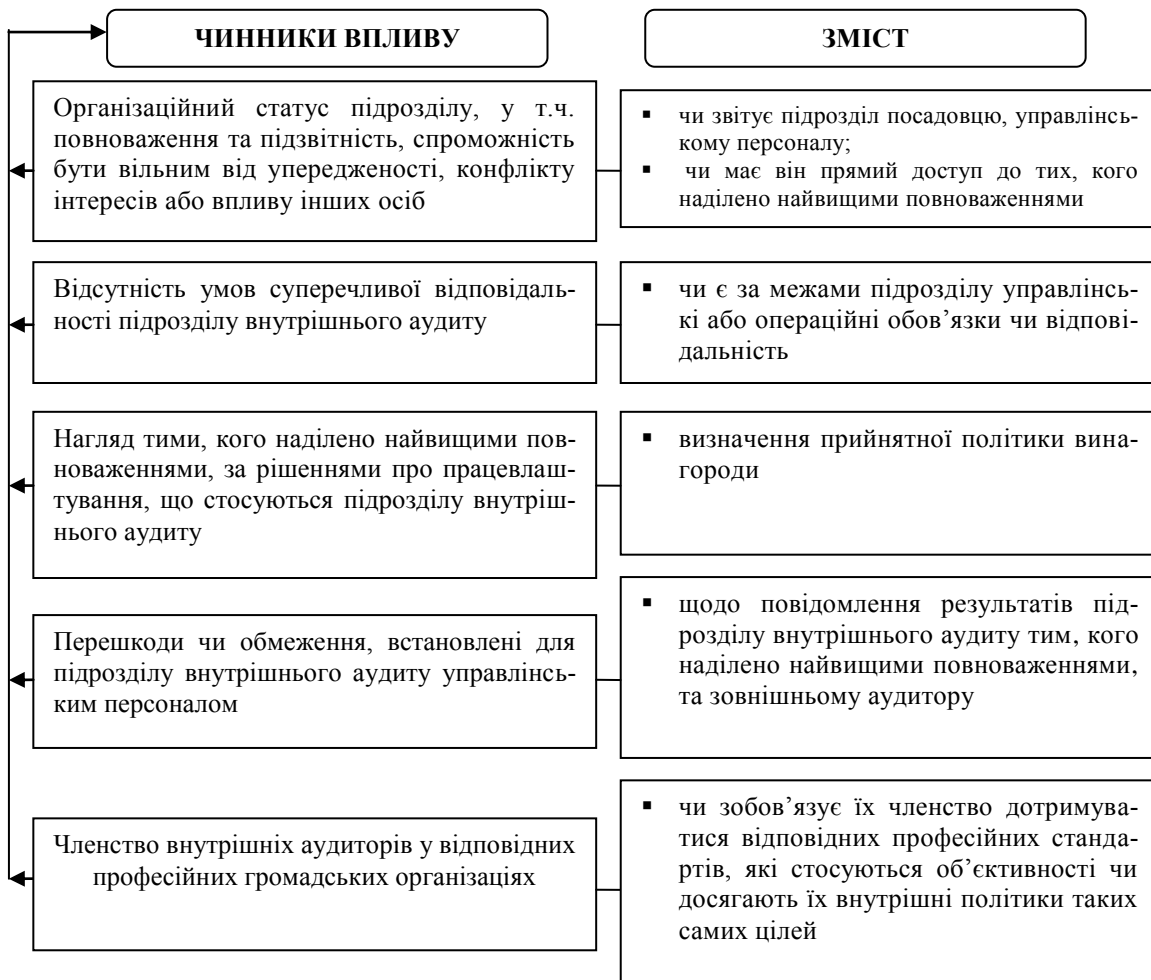


Рис. 1. Чинники впливу на оцінку зовнішнього аудитора щодо об'єктивності СВА

Оцінювання рівня компетентності СВА проводиться в межах набуття та підтримання знань і навичок підрозділу в цілому на рівні, потрібному для забезпечення можливості виконувати доручені завдання ретельно і відповідно до застосованих професійних стандартів. Чинники, які можуть

впливати на визначення зовнішнім аудитором, та деякі доречні критерії зображено на рис. 2.

Варто усвідомлювати, що організаційний статус і відповідні політики та процедури, які надають вагоме підтвердження об'єктивності внутрішніх аудиторів, не можуть компенсувати відсутність достатньої компетентності підрозділу внут-

рішнього аудиту. Однаковою мірою високий рівень компетентності не може компенсувати недостат-

ність сприяння організаційного статусу та політик і процедур об'єктивності.

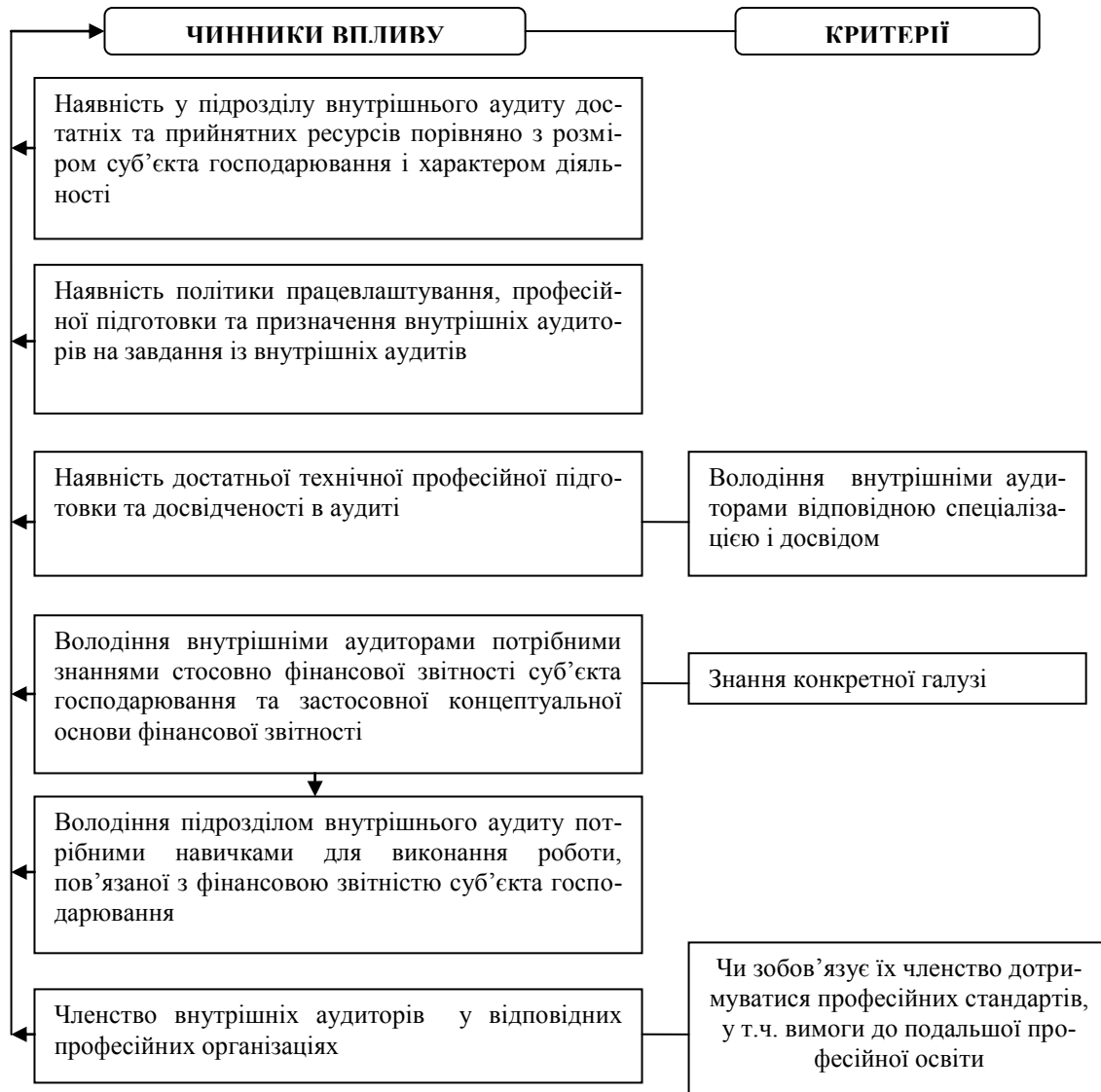


Рис. 2. Чинники впливу на оцінку зовнішнього аудитора щодо компетентності СВА

Чинники, які впливають на оцінку зовнішнього аудитора, чи застосовує підрозділ внутрішнього аудиту систематичний та дисциплінований підхід:

- наявність, достатність і використання документованих процедур внутрішнього аудиту чи рекомендацій, які охоплюють такі питання, як оцінка ризиків, робочі програми, документація та звітність;
- чи має СВА прийнятні політики і процедури контролю якості, наприклад, такі, як політики і процедури в МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності а також інших завдань з надання впевненості і

супутні послуги», які застосовуються до СВА (керівництво, людські ресурси, виконання завдання) або вимоги до контролю якості в стандартах, установлених відповідними професійними організаціями для внутрішніх аудиторів.

Зовнішній аудитор не повинен використовувати роботу СВА, якщо він визначає, що організаційний статус і відповідні політики та процедури СВА недостатньо сприяють об'єктивності внутрішніх аудиторів; підрозділ немає достатньої компетентності або підрозділ не застосовує систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості (рис. 3).

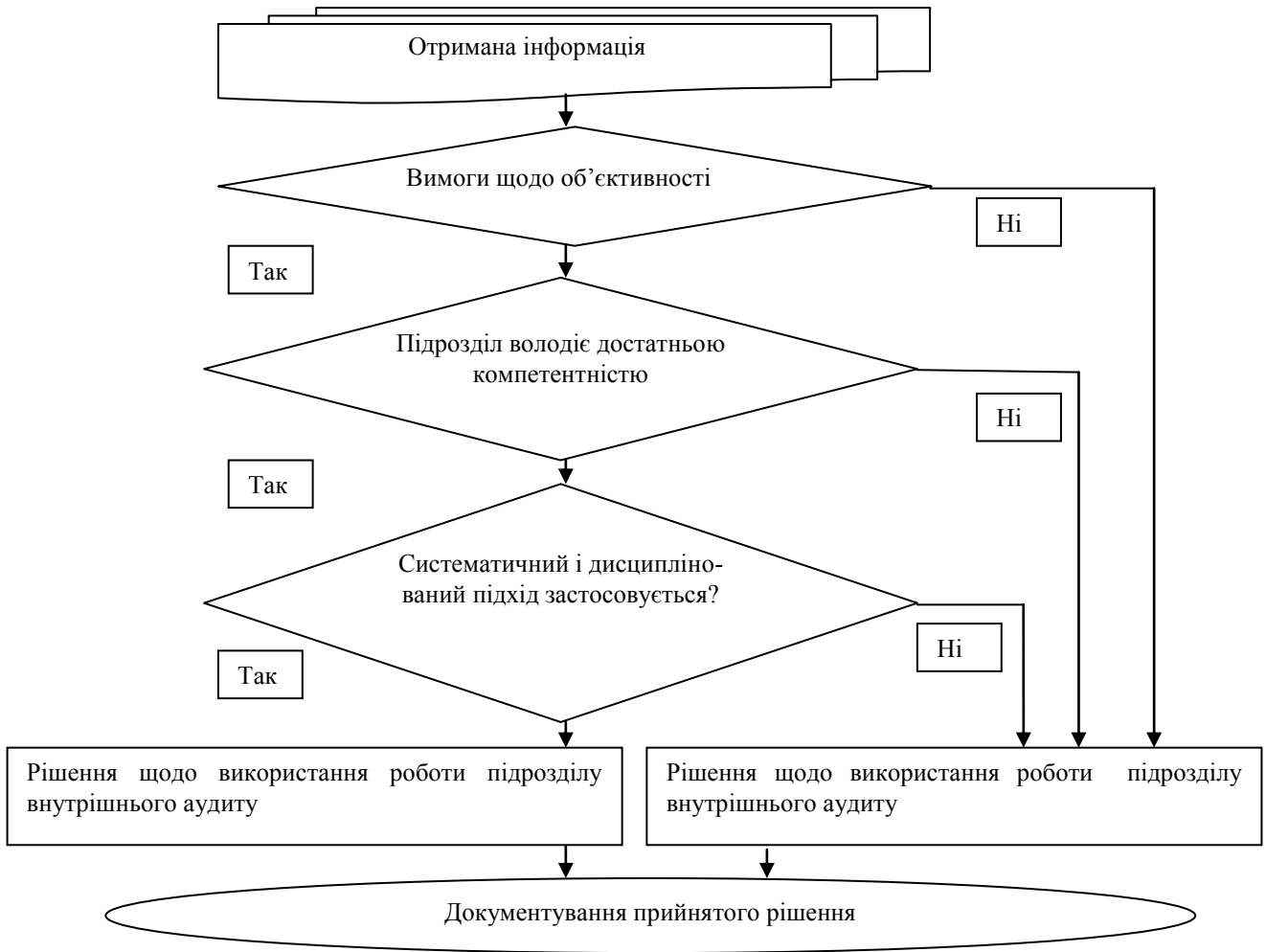


Рис. 3. Алгоритм прийняття рішення щодо використання роботи СВА для цілей аудиту

Дійшовши висновку щодо доцільності використання роботи СВА, аудитор має визначити характер та обсяг цього використання. По-перше слід з'ясувати, чи відповідає запланований характер і обсяг роботи СВА загальній стратегії та плану аудиту, які розробив зовнішній аудитор. Також слід враховувати, що значні ризики вимагають особливого аудиторського розгляду і тому спроможність зовнішнього аудитора використовувати роботу СВА щодо значних ризиків обмежуватиметься процедурами, які передбачають обмежене судження. Якщо ризик суттєвого викривлення не є низьким, то використання лише роботи СВА недоречно, бо це не дасть змоги зменшити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня. Тобто, деякі процедури необхідно виконувати безпосередньо зовнішнім аудиторам.

Таким чином більшість процедур, які потребують професійного судження, має виконувати безпосередньо зовнішній аудитор, виходячи з того, що саме він несе відповідальність за висловлену аудиторську думку. До них належать:

- оцінка ризиків суттєвого викривлення;
- оцінка достатності виконаних тестів;

- оцінка прийнятності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності;
- оцінка суттєвих облікових оцінок;
- оцінка достатності розкриття інформації в фінансовій звітності та інших питань, які впливають на звіт аудитора.

Приклади процедур, що можуть виконувати внутрішні аудитори в межах аудиту фінансової звітності, наведено в МСА 610:

- тестування ефективності функціонування заходів контролю;
- процедури по суті, які стосуються обмеженого судження;
- спостереження за інвентаризацією;
- простеження операцій в інформаційній системі, доречній для фінансової звітності;
- тестування дотримання регуляторних вимог;
- аудити чи огляди фінансової інформації дочірніх підприємств, які не є компонентом, значущим для групи (з урахуванням вимог МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)») [4].

Використання зовнішнім аудитором роботи внутрішнього аудитора передбачає тісну взаємодію

між ними. Послідовність дій у межах такої співпраці може бути такою (рис. 4):

- обговорення проводяться через визначені інтервали часу протягом усього періоду;
- зовнішній аудитор поінформований про відповідні внутрішні аудиторські звіти і має доступ до них та обізнаний із будь-якими суттєвими питаннями, які стали відомі внутрішнім аудиторам і які можуть вплинути на роботу зовнішнього аудитора;
- зовнішній аудитор інформує внутрішніх аудиторів про будь-які суттєві питання, які можуть вплинути на діяльність підрозділу внутрішнього аудиту.

Ефективна співпраця зовнішніх аудиторів із внутрішніми передбачає безпосереднє спілкування та обмін інформацією. МСА визначає певні риси такого спілкування:

- робота внутрішніх аудиторів певним чином впливає на характер, час та обсяг процедур зовнішнього аудитора, тому для координації відповідної діяльності необхідно попередньо узгодити з внутрішніми аудиторамі: час роботи; характер виконаної роботи; обсяг аудиту; суттєвість фінансової звітності в цілому (та, якщо це доцільно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації) і суттєвість результатів; запропоновані методи формування вибірки (відбору статей та обсяги вибірки); документування виконаної роботи; процедури огляду та обліку;

- процедури аудиту зовнішнього аудитора щодо основної роботи СВА в цілому, які він планує використати, надають основу для оцінки загальної якості роботи СВА та об'єктивності її виконання [4].

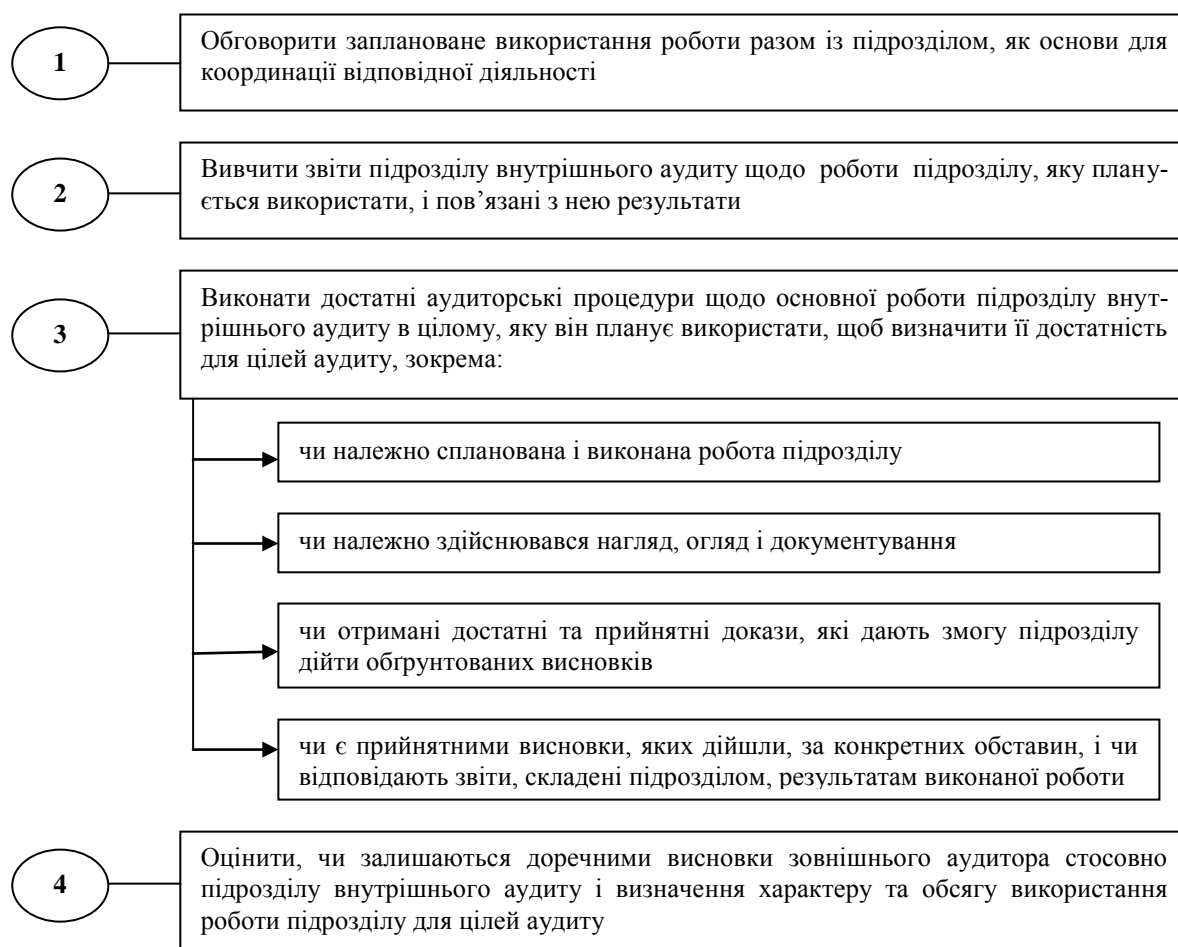


Рис. 4. Дії аудитора з метою використання роботи СВА

Якщо зовнішній аудитор прийняв рішення використати результати конкретної роботи внутрішніх аудиторів, то необхідно визначити її достатність для цілей зовнішнього аудитора. Чинники впливу на визначення достатності роботи внутрішніх аудиторів для цілей аудиту узагальнюють оцінку СВА та результатів проведеної роботи (рис. 5).

Процедури, які може виконати зовнішній аудитор для оцінки якості виконаної роботи і висновків, отриманих СВА, крім повторного виконання,

охоплюють таке: 1) запити відповідним працівникам підрозділу внутрішнього аудиту; 2) спостереження процедур, виконуваних підрозділом внутрішнього аудиту; 3) огляд робочих програм і робочих документів підрозділу.

Характер, час та обсяг виконаних процедур аудиту щодо конкретної роботи внутрішніх аудиторів залежатимуть від судження зовнішнього аудитора про ризик суттєвого викривлення, оцінки діяльності СВА підрозділу та оцінки конкретної роботи

внутрішніх аудиторів. Такі процедури аудиту можуть містити: 1) аудит уже перевірених внутрішніми аудиторами статей (повторне виконання);

2) перевірку інших подібних статей; 3) спостереження за виконанням процедур внутрішніми аудиторами.

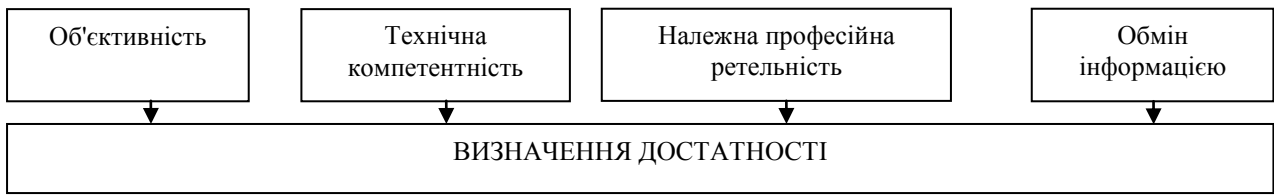


Рис. 5. Чинники впливу на визначення достатності роботи внутрішніх аудиторів для цілей аудиту

Повторне виконання являє собою незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю підприємства [4].

Мета такої процедури – одержати підтвердження (виявити відхилення) раніше отриманого менеджментом результату (висновку, рішення), використовуючи ті ж вихідні дані. Одночасно з підтвердженням (не підтвердженням) результату проводиться й перевірка самої процедури (алгоритму) розрахунків. Ця процедура має досить високий ступінь доказовості, особливо у разі виявлення невідповідностей, відхилень, обману або помилки. За допомоги повторного проведення процедур аудиту, що застосовувалися під час складання й подання фінансової звітності, а також звірки споріднених типів та шляхів застосування однієї й тієї самої інформації, аудитор може визначити, чи облікові записи внутрішньо послідовні та чи узгоджуються вони із фінансовою звітністю.

Процедура повторного виконання доречна з метою підтвердження правильності висновків, здійснених СВА. Зазвичай проводять перевірки статей, вже перевірених СВА. Повторне виконання

надає переконливіші докази стосовно достатності роботи СВА порівняно з іншими процедурами, які зовнішній аудитор може виконувати. Якщо це неможливо виконати, такої самої мети можна досягти шляхом перевірки достатньої кількості інших статей, фактично неперевірених СВА.

МСА рекомендує зосередити повторне виконання на тих аспектах, щодо яких СВА застосовував більше суджень під час планування, виконання та оцінки результатів аудиторських процедур, та на аспектах підвищеного ризику суттєвого викривлення. Закономірності полягають у такому (рис. 6):

Зовнішній аудитор повинен документально оформити результати тестування та дати свою оцінку діяльності СВА. Оцінка конкретної роботи СВА включає також аналіз адекватності змісту цієї роботи (табл. 2).

Результати внутрішнього аудиту мають значення для підвищення конкурентоспроможності господарюючих суб'єктів та ефективності їх бізнесу; впровадження ефективного менеджменту та контролю; розвитку інвестиційних процесів; забезпечення впевненості та підвищення довіри інвесторів [6].



Рис. 6. Чинники впливу на кількість процедур, які будуть виконувати зовнішні аудитори

Узагальнення аналізу результатів роботи внутрішнього аудитора

№ з/п	Досліджуване питання	Документальне підтвердження
1	Об'єктивність	
	Чи достатньо підтверджують організаційний статус і відповідні політики та процедури підрозділу внутрішнього аудиту об'єктивність внутрішніх аудиторів	Положення про підрозділ внутрішнього аудиту, Посадові інструкції працівників, регламенти щодо звітності т.і.
2	Компетентність	
	Чи виконується робота особами, що мають відповідну професійну технічну підготовку та досвід роботи внутрішніми аудиторами	Анкети співробітників підрозділу внутрішнього аудиту, накази про їх призначення, копії дипломів, витяги з трудових книжок
3	Контроль якості	
	Чи належним чином здійснюються нагляд, перевірка та документування роботи асистентів	Перелік досліджених робочих документів внутрішніх аудиторів, або копії цих документів
4	Достатність роботи внутрішніх аудиторів	
	Чи отримані достатні відповідні аудиторські докази для аргументованого обґрунтування сформульованих висновків	Опис отриманих доказів та висновок аудитора щодо їх достатності та відповідності
	Чи є отримані висновки доречними в сформованих обставинах, чи відповідають всі підготовлені звіти результатам виконаної роботи	Копії звіту, узагальнюючих документів та оцінка зовнішнім аудитором адекватності висновків внутрішніх аудиторів
	Чи вирішені належним чином винятки (відхилення від встановлених правил) або незвичайні питання, виявлені внутрішнім аудитом	Перелік відхилень та незвичайних питань; результати їх вирішення та оцінка цих дій зовнішнім аудитором
5	Аудиторські процедури, виконані зовнішнім аудитором	
	Аудиторські процедури, виконані зовнішнім аудитором для оцінки достатності використаної роботи	Програма щодо роботи з підрозділом внутрішнього аудиту та робочі документи, що передбачені програмою (тести, анкети тощо)

Висновки і перспективи подальших досліджень. Ефективно діюча СВА підприємства підвищує ступінь надійності системи внутрішнього контролю підприємства та є важливим фактором при оцінці зовнішніми аудитором аудиторського ризику та системи внутрішнього контролю, що в свою чергу впливає на суттєве зменшення обсягу процедур аудиту, які мають бути виконані зовнішніми аудитором. Правильно сплановані підходи до

проведення цих робіт дозволять зменшити трудомісткість затрачуваного часу та професійно обґрунтувати думку зовнішнього аудитора стосовно оцінки роботи внутрішніх аудиторів.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямі є розробка процедурного забезпечення аудиту в контексті застосування МСА щодо використання зовнішнім аудитором роботи підрозділу внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- Бурцев В. В. Внутрішній аудит компанії: питання організації й керування / В. В. Бурцев [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.finman.ru/articles/2003/4/697.html>
- IAASB переглянув МСА по використанню роботи внутрішнього аудитора [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.intalev.ru/agregator/press/id_56220/
- Бусина Т. Десять кроків для створення відділу внутрішнього аудиту / Т. Бусина // Аудиторські відомості. – 1997. – № 4-5, – С. 81–84.
- Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2013 року, частина 1: пер. з англ. О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, Т.Ц. Шарашидзе. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2014. – 976 с.
- Проскуріна Н. М. Формалізація дії механізмів організаційно-функціональної оптимізації внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління / Н.М. Проскуріна // Інвестиції: практика та досвід. – 2010. – № 21. – С.11–14.
- Каменська Т. О. Внутрішній аудит: методологія та організація: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / Т. О. Каменська; Держ. служба статистики України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2011. – 40 с.