

Пилипчук Н.М.

## МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО ОРГАНІЗАЦІЇ АНАЛІТИЧНОЇ РОБОТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ДОХОДІВ ВІД ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*Підвищення якості аудиторських послуг припускає реалізацію комплексу заходів, пов'язаних, перш за все, з плануванням і організацією аудиторської діяльності. Складність і різноманітність процесу аудиторської діяльності породжує необхідність нових підходів до її планування. Розроблено методичний підхід до організації аудиту доходів від основної діяльності, що розглядається як поетапний процес, дає можливість поліпшити його реалізацію через уточнення процедур внутрішнього аудиту доходів основної діяльності, притаманних цим процесам, що спричинюватиме зниження непродуктивних витрат та зростання ефективності діяльності підприємства.*

**Ключові слова:** внутрішній аудит; дохід; аналітичні процедури; основна діяльність; методика; організація.

**Постановка проблеми.** В умовах глобалізації та інтеграції до світового економічного простору, поглиблення ринкових перетворень та подолання наслідків фінансово-економічної кризи розвиток економіки України вимагає підвищення якості інформаційно-аналітичного забезпечення підприємств. Важливість удосконалення управління господарськими процесами зумовлює критичний перегляд інструментів підготовки комплексної інформації. Ці фактори посилюють значення внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит на сучасному етапі розвитку – це сукупність контрольних процедур, спрямованих на певний напрям діяльності економічного об'єкта. Організація проведення аудиторського завдання та його методичне забезпечення повинні знаходитися на високому рівні та базуватися на науково обгрунтованому підході.

У зв'язку з цим зростає науковий та практичний інтерес до обгрунтування методичного підходу до організації аналітичної роботи внутрішнього аудиту доходів, що сприятиме комплексному вирішенню проблем менеджменту та зниженню непродуктивних витрат та зростанню ефективності діяльності підприємства.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Розгляд проблематики організації аудиторського процесу на підприємствах знайшов своє відображення у наукових працях вітчизняних вчених та закордонних фахівців, таких, як: О.А.Петрик, В.П.Пантелєєв, І.І.Пилипенко, Н.І.Дорош, Г.М.Давидов, В.П.Бондарь, В.С.Рудницький, М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, Л.П.Кулаківська, Ю.В.Піча, О.Ю.Редько, С.М.Бичкова, Я.В.Соколов, В.І.Подольський, П.І.Камишанов та ін. Проте в динамічних економічних умовах виникає необхідність у розгляді деяких аспектів внутрішнього аудиту у контексті забезпечення стабільності суб'єкта господарювання у кризовій ситуації.

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

За допомоги аналітичних процедур внутрішні аудитори одержують аудиторські докази. Термін «аналітичні процедури» у міжнародних аудиторських стандартах використовується для опису економічного аналізу показників і тенденцій [1].

При виконанні аудиторських процедур проводиться збір аудиторських доказів та їх документування. Аудитор отримує аудиторські докази, виконавши одну або кілька таких процедур: перевірка, спостереження, запити та підтвердження, підрахунок та аналітичні процедури. Тривалість виконання аудиторських процедур залежить від часу, протягом якого будуть отримуватися аудиторські докази. Вибір обсягу й способу застосування аудиторських процедур здійснюють в залежності від генеральної сукупної вибірки інформації. Чим більший обсяг документів, тим більш узагальненою може бути вибірка.

Проте необхідно зазначити, що, на відміну від зовнішнього аудиту, внутрішній аудит не має обмежень за часом, відповідно термін проведення внутрішнього аудиту на торговельному підприємстві може визначатись у відповідності до потреб отримання впевнених та неупереджених доказів, але разом з тим, він не повинен перетворитись лише на процедури внутрішнього контролю.

Вибір обсягу й способу застосування аудиторських процедур здійснюють в залежності від генеральної сукупної вибірки інформації, яка надходить від системи об'єктів внутрішнього аудиту по операціях з товарними запасами при їх придбанні, зберіганні та реалізації. Чим більший обсяг документів, тим більш узагальненою може бути вибірка.

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

© Пилипчук Наталія Миколаївна, асистент кафедри фінансового аналізу і контролю Київського національного торговельно-економічного університету, м.Київ, e-mail: ngolub@inbox.ru

Специфіка діяльності підприємств роздрібно-торгівлі, обсяг і складність аудиторської перевірки товарних операцій потребують чіткої послідовності етапів при проведенні аудиту. Підвищення якості аудиторських послуг припускає реалізацію комплексу заходів, пов'язаних, перш за все, з плануванням і організацією аудиторської діяльності. Складність і різноманітність процесу аудиторської діяльності породжує необхідність нових підходів до її планування.

На нашу думку, організація аналітичної роботи аудиту доходів основної діяльності складається з наступних етапів, побудованих у послідовності, наведеній на рисунку 1.

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

Певні аналітичні процедури варто виконувати на стадії планування, щоб аудитор мав можливість визначити характер, масштаби та строки майбутньої роботи. Застосування аналітичних процедур на етапі планування сприяє розумінню об'єкта, який перевіряється, виявленню областей потенційних ризиків, властивих цьому об'єкту. Крім того, виявлення областей потенційних ризиків дозволяє вірно спланувати ресурси, що будуть необхідними, та дає можливість підвищити ресурсну забезпеченість за рахунок зменшення аудиторських ресурсів у областях з низьким ступенем ризику.

Визначення мети аналітичної процедури	Незалежна об'єктивна оцінка економічних, організаційних та інформаційних характеристик підприємств з метою висловлення думки щодо їх відповідності та адекватності, розробка рекомендацій щодо їх удосконалення, а також підвищення доходів від основної діяльності
Розробка загальних засад і порядку проведення аналізу	Узгодження з керівництвом програми аудиту, визначення основних аудиторських процедур, що будуть використовуватися, обговорення критеріїв порівняння, враховуючи економічну ситуацію
Конкретне поетапне планування аудиторських процедур	Встановлення доходу від реалізації товарів чи послуг; визначення відрахувань з доходу; оцінка обсягів товарів на складі; аналіз повернення та надання відтермінованих платежів тощо
Підбір інформації та проведення аудиторських процедур	Формування цільової бази первинних документів для аудиту, проведення статистичної вибірки, здійснення аудиторських процедур, оцінка розбіжностей
Формування висновків та розробка пропозицій	Формування аудиторського звіту з описанням фактів потенційного росту доходу від основної діяльності, потенційних ризиків та конкурентних переваг
Моніторинг запровадження пропозицій та коригування наслідків діяльності	Не менш важливий етап, ніж попередні, оскільки без врахування висновків аудиторських процедур у безпосередній діяльності не відбудеться позитивна динаміка доходів підприємства, а отже не буде виконана ключова мета здійснення аудиторських процедур

Рис. 1. Методичний підхід до організації аналітичної роботи аудиту доходів основної діяльності

При формуванні загального плану та програми аудиту застосування аналітичних процедур сприяє скороченню кількості та обсягу інших аудиторських процедур, дозволяє підвищити якість аудиту та скоротити витрати часу, допомагає ідентифікувати важливі моменти, які пізніше потребуватимуть особливої уваги.

Використовуючи результати тестів на відповідність системи внутрішнього контролю, внутрішньому аудиторі необхідно визначити, наскільки її функціонування і структура відповідають попередній оцінці ризику невідповідності внутрішнього контролю. Зроблена оцінка існуючих відхилень може переконати аудитора, що визначений розмір ризику невідповідності внутрішнього контролю необхідно переглянути. У таких випадках аудиторі слід змінити характер, строки і масштаб виконання запланованих процедур аудиту.

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

Для обґрунтування своєї думки про достовірність бухгалтерської звітності внутрішній аудитор повинен одержати достатні та надійні аудиторські докази.

Аудиторські докази одержують в результаті тестування засобів внутрішнього контролю і необхідних процедур перевірки по суті. Для отримання доказів аудиторі використовують різні методичні прийоми (методи) і способи аудиту. Внутрішні аудиторі можуть використовувати різні методи та способи проведення аналітичних процедур, відповідно до цілей та результатів, які вони мають намір отримати по їх завершенні.

Розглянемо можливі варіанти аналітичних процедур. Фінансова політика підприємства у найбільш вузькому сенсі – це сукупність рішень і дій (процедур) у сфері грошових відносин підприємства (при продажу продукції та послуг, при розподілі доходів, виплаті дивідендів та відсотків, при випуску та розміщенні цінних паперів, при залученні зовнішніх джерел фінансування тощо), що виникають на всіх стадіях його створення, діяльності, реорганізації та ліквідації.

Для внутрішнього аудиту досліджуваними параметрами тут можуть бути: рівень і динаміка фінансових результатів, які дозволяють судити про оптимізацію діяльності підприємства; високий ступінь прибутку; високий ступінь капіталізації прибутку (умовний показник), тобто частка прибутку, спрямована на створення фондів накопичення, і нерозподілена частка суми чистого прибутку, яка залишається у розпорядженні підприємства (свідчить про можливість розвитку та зростання позитивних фінансових результатів у майбутньому).

Основні показники, які використовуються для аналізу: виручка, доходи, витрати, результати (прибуток, збиток) основної діяльності. У рамках цього блоку аудиту також необхідно проаналізувати (у динаміці за кілька періодів) і оцінити: рівень доходів і витрат підприємства, склад, структуру, механізми формування, використовувати методіку розрахунку таких показників; дотримання вимог законодавства щодо формування обов'язкових резервів.

Крім того, для отримання комплексного уявлення про стійкість фінансових результатів доцільно розраховувати та оцінити «запас фінансової міцності» (різницю між фактичним та критичним обсягами продажів).

У рамках аудиту платоспроможності може бути побудований баланс, що включає такі показники: 1) склад та розмір неплатежів (за видами); 2) причини неплатежів; 3) джерела, що послаблюють фінансову напруженість (банківські кредити на тимчасове поповнення обігових коштів тощо).

Аналіз рівня та динаміки фінансових результатів діяльності та ефективності діяльності базується на даних аналітичного балансу з використанням методів горизонтального та вертикального аналізу.

При цьому необхідно порівняти поточні дані: з даними попередніх періодів; з даними планів і прогнозів; з нормативними (або оптимальними) значеннями; з середніми галузевими даними, а також – порівняти вищевказані фінансові коефіцієнти з нефінансовими показниками діяльності підприємства.

Проведення фінансового аналізу для внутрішніх аудиторів є найбільш поширеною практикою, однак використання інших методів аналізу повинно стати звичною практикою внутрішніх аудиторів для отримання необхідних результатів за різними аспектами діяльності підприємства.

Кваліфікований аналіз зовнішнього середовища дає внутрішнім аудиторам можливість оцінки перспективи своєчасного укладання планів з урахуванням ймовірних непередбачуваних обставин. З метою здійснення стратегічної діагностики зовнішнього середовища використовуються відомі технології: SWOT-аналіз, модель конкурентних сил за Портером, «метод п'яти сил», GAP-аналіз, STEP-аналіз.

Для оцінки адекватності визначення стратегічних цілей підприємства та напрямів їх досягнення внутрішній аудитор може здійснювати управлінське обстеження внутрішніх факторів підприємства. Мета такого аналітичного обстеження – визначення того, чи володіє підприємство внутрішніми здатностями скористатися зовнішніми можливостями, а також – виявлення слабких сторін, які можуть ускладнити використання можливостей і подолання зовнішніх небезпек. Управлінське обстеження являє собою послідовну оцінку функціональних зон підприємства, призначену для виявлення її стратегічно сильних і слабких сторін.

Аналіз організації фінансової діяльності та обліку – другий напрям управлінського обстежен-

ня. Минула та теперішня фінансова діяльність підприємства, особливо з погляду уявлень власників або керівництва про те, якою вона повинна бути, вивчається для того, щоб оцінити, наскільки добре йдуть фінансові справи підприємства. Один із способів зробити це полягає у застосуванні методу аналізу фінансових коефіцієнтів. Такі способи аналізу є корисними для визначення доступності ресурсів для стратегічних заходів, а також – для визначення поточної ефективності використання активів підприємства.

У процесі аналізу фінансової ситуації у центрі аналізу перебуває звіт про прибутки, бухгалтерський баланс та аналіз грошового потоку, а також використовуються фінансові коефіцієнти та інші аналітичні засоби. Творче завдання полягає у виході за межі стандартних коефіцієнтів, у застосуванні фінансового аналізу для виявлення прихованих ресурсів і фінансово несталих сторін діяльності, а тоді вже – у розробці влучного плану викорінення або/та використання недоліків.

Третій напрям управлінського аналізу – оцінка виробництва, або аналіз операцій підприєм-

ства у сфері його основної діяльності. Аналіз ланцюжка створення цінності є одним з найбільш дієвих інструментів дослідження механізму корисності та вартісного диференціювання, а також виявлення зв'язків між ними. Аналіз ланцюжка створення цінності підказує напрям зусиль у галузі, які дадуть змогу збільшити ступінь задоволення споживачів без надмірних витрат.

Отже, ціль застосування аналітичних процедур полягає у наданні допомоги аудитору щодо формування ним обґрунтованої та компетентної думки. Така попередня діагностика в аудиті, як і в інших сферах людської діяльності, має бути якомога простішою та дешевшою, не втрачаючи своєї точності та надійності.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Розробка методичного підходу до організації аудиту доходів від основної діяльності, що розглядається як поетапний процес, дає можливість поліпшити його реалізацію через уточнення процедур внутрішнього аудиту доходів основної діяльності, притаманних цим процесам, що спричинюватиме зниження непродуктивних втрат та зростання ефективності діяльності підприємства.

#### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / [редкол. С. О. Столярова (координатор проекту) та ін.] ; пер. з англ. О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик та ін. – К. : ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2007. –1164 с.