УДК 657.6:006.39

Мултанівська Т. В.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри контролю і аудиту
Харківського національного економічного
університету Ім. Семена Кузнеця
Горяєва М. С.
старший викладач кафедри
бухгалтерського обліку
Харківського національного економічного
університету Ім. Семена Кузнеця

ЗАСТОСУВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ РОБОТИ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Уточнено теоретичні підходи до формулювання поняття внутрішнього аудиту. Визначені функції та сформовано коло завдань служби внутрішнього аудиту. Розглянуто можливості застосування служби внутрішнього аудиту клієнта для підвищення якості отриманих аудиторських доказів при проведенні аудиту фінансової звітності.

Ключові слова: контроль, внутрішній аудит, зовнішній аудит, якість аудиторських доказів, ступінь довіри, професіоналізм.

Мултанівська Т. В., Горяєва М. С. ПРИМЕНЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ РАБОТЫ ВНУТРЕННИХ АУДИТОРОВ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Уточнены теоретические подходы к формулированию понятия внутреннего аудита. Определены функции и сформулирован круг задач службы внутреннего аудита. Рассмотрены возможности применения службы внутреннего аудита клиента для повышения качества полученных аудиторских доказательств при проведении аудита финансовой отчетности.

Ключевые слова: контроль, внутренний аудит, внешний аудит, качество аудиторских доказательств, степень доверия, профессионализм.

Multanivska T. V., Goryaeva M.S. APPLICATION OF THE WORK OF INTERNAL AUDITORS TO CONDUCT THE AUDIT OF THE FINANCIAL STATEMENTS

Sophisticated theoretical approaches to the formulation of the notion of internal audit. Defined functions and formulated the tasks of the internal audit service. Considered the possibility of applying the internal audit service of the client to improve the quality of audit evidence obtained during the audit of the financial statements.

Keywords: control, internal audit, external audit, quality audit evidence, the degree of confidence, professionalism.

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання значно збільшуються потоки економічної інформації на зовнішньому та внутрішньому рівнях, яка для користувачів є базою для прийняття управлінських рішень. При цьому існує певний інформаційний ризик, і тому значно збільшується потреба в дієвому контролі за повнотою та вірогідністю економічної інформації. Одним з видів такого контролю є аудит.

Більша частина роботи аудитора при формуванні аудиторської думки полягає в отриманні й оцінці аудиторських доказів.

Аудиторські докази є кумулятивними за своєю природою і можуть бути отримані, перш за все, в результаті аудиторських процедур, виконаних в ході аудиту. Вони також можуть включати інформацію, отриману з інших джерел, таких як попередні аудити, результати роботи експерта, підтвердження від третіх осіб, а також звіти внутрішнього аудитора клієнта.

На сьогодні динамічно зростає роль внутрішнього аудиту в прийнятті оптимальних управлінських рішень, що потребує постійного вдосконалення науково обґрунтованої системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Внутрішній контроль підприємств в тому стані, в якому він знаходиться сьогодні, не відповідає інформаційним потребам користувачів і не забезпечує адекватних прямих та зворотних зв'язків у системі управління. Тому він вимагає серйозної модернізації та вдосконалення на базі розвитку внутрішнього аудиту, впровадження якого є не самоціллю, а об'єктивною необхідністю для підвищення ефективності управління суб'єкта господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Підставою для обґрунтування методологічної основи сутності і природи внутрішнього аудиту, як складової внутрішнього контролю послужили праці західних авторів, а саме Р. Адамса, А. Аренса, Р. Доджа, Дж. К. Лоббека, Дж. Робертсона тощо. Ці положення отримали подальший розвиток у працях вітчизняних та російських науковців, таких як Андрєєв В. Д., Бичкова С. М., Богомолова А. М., Бурцев В. В., Бутинець Ф. Ф., Дорош Н. І., Корінько М. Д., Пантелєєв В. П., Пугачов В. В., Редько О. Ю., Савченко В. Я., Соколов Я. В., Суйц В. П. та інші. При значній глибині та кількості робіт з теоретичного та науково-методичного забезпечення діяльності внутрішнього аудиту на сьогодні недостатньо уваги приділено застосуванню результатів роботи внутрішніх аудиторів в процесі зовнішнього аудиту.

Внутрішній аудит повинен бути не тільки контролюючою та констатуючою ланкою управління суб'єкта господарювання, що підтверджує історичну інформацію для потреб управлінського персоналу, але й джерелом інформації як для внутрішнього менеджменту, так і для незалежного аудитора про повноту та ефективність існуючої системи внутрішнього контролю.

В економічній літературі неодноразово згадується, що результати роботи внутрішнього аудитора можуть бути підґрунтям для аудиторських доказів.

Однак у практиці вітчизняного аудиту це не знайшло широкого застосування. Наш досвід аудиторської роботи свідчить, що використання результатів роботи внутрішніх аудиторів дає економічний ефект у вигляді скорочення часу на проведення всіх аудиторських процедур самим зовнішнім аудитором, а також в отриманні додаткової впевненості в достатності та

надійності наданої клієнтом інформації.

Постановка завдання. Метою дослідження є подальший розвиток теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо застосування роботи внутрішнього аудиту для підвищення якості отримання аудиторських доказів при проведенні зовнішнього аудиту фінансової звітності.

Для досягнення мети поставлені такі завдання:

узагальнити теоретичні підходи до формулювання поняття внутрішнього аудиту та його функцій;

сформувати коло завдань служби внутрішнього аудита суб'єкта господарювання;

розглянути можливості застосування роботи внутрішніх аудиторів для підвищення якості аудиторських доказів з метою формулювання незалежної аудиторської думки в ході зовнішнього аудиту.

Виклад основного матеріалу. Поняття «внутрішній аудит» широко використовується в науковій літературі та аудиторській практиці, разом з тим питання про його сутність досі залишається дискусійним. Так, Р. Адамс надає таке поняття: «внутрішній аудит – незалежна оцінка діяльності, яка здійснюється всередині організації в якості надання їй послуги. Це контроль, який здійснюється шляхом перевірки та оцінки адекватності та ефективності інших видів контролю» [1, с.26]. За В. І. Подільським «внутрішній аудит – це незалежна діяльність організації по перевірці та оцінці її роботи в інтересах керівників» [2, с.14]. В. В. Пугачов надає визначення внутрішнього аудиту як процесу контролю за забезпеченням достовірною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів та за ефективністю використання матеріально-грошових та трудових ресурсів організацій [3, с. 18]. Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors, США) визначає внутрішній аудит як «діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, що направлені на удосконалення діяльності організацій. Внутрішній аудит допомагає досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки та підвищення ефективності

процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління» [4]. За С. І. Жминько «внутрішній аудит – організована на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентована його внутрішніми документами система контролю над дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та надійності функціонування системи внутрішнього контролю [5, с. 15]. О. Ю. Редько дає наступне визначення: система внутрішнього аудиту – це спеціальна система (суб'єкт контролю) в системі управління, який певною мірою незалежний від структурних підрозділів у системі управління і здійснює заходи з попередження, прогнозування та усування ризиків для бізнесу в інтересах власників компаній (підприємства) [6, с. 48]. Р. А. Алборов зазначає: «внутрішній аудит здійснюється спеціальною службою організації або її працівниками (спеціалістами), безпосередньо підлеглими керівництву господарського суб'єкту. внутрішній аудит – це фактично внутрішньо-господарський контроль, але за змістом і методами проведення він має багато спільного із зовнішнім аудитом» [7, с. 13].

Наведені визначення дозволяють стверджувати, що на даний момент не існує чітко сформульованого визначення поняття «внутрішній аудит», але усі вони зводяться до того, що внутрішній аудит – це вид фінансового контролю, який діє всередині підприємства, в його інтересах та від його імені.

Виходячи з вищевказаного, на нашу думку, можна надати наступне розуміння цього поняття, а саме, внутрішній аудит – це діяльність з контролю за функціонуванням суб'єкта господарювання, що здійснюється його спеціальними структурними підрозділами або працівниками, з метою допомоги тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу в управлінні суб'єктом господарювання.

Функції внутрішнього аудиту та їх наповнення конкретним змістом визначає управлінський персонал суб'єкта господарювання залежно від діючої системи управління, а також змісту, специфіки та обсягів його господарсько-економічної діяльності.

Можна відокремити ряд функцій, притаманних внутрішньому аудиту і

відмінних від функцій зовнішнього аудиту, незалежно від особливостей діяльності підприємства, зокрема:

1) вивчення стану бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, їх моніторинг та розробка рекомендацій щодо їх удосконалення;

2) перевірка дотримання законів та інших нормативних актів, а також положень облікової політики, інструкцій, рішень і вказівок тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу суб'єкта господарювання;

3) аналіз бухгалтерської й оперативної інформації, складання на її підставі фінансової звітності та вивчення окремих її статей;

4) оцінка ефективності механізму внутрішнього контролю, вивчення й оцінка контрольних процедур у структурних підрозділах суб'єкта господарювання;

5) участь в проведенні інвентаризації майна з метою підтвердження його наявності, стану і забезпечення збереження;

6) зменшення ризиків у здійсненні операцій, пов'язаних з ефективним використанням ресурсів;

7) участь у спеціальних проектах підприємства з метою контролю за їх фінансовою складовою;

8) спеціальні службові розслідування окремих випадків за завданням управлінського персоналу;

9) складання та надання висновків і звітів при проведенні конкретних завдань внутрішнього аудиту;

10) розробка і подання пропозицій щодо усунення виявлених недоліків в здійсненні бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю та підвищення ефективності управління;

11) координація своєї діяльності з діями зовнішнього аудитора під час проведення аудиту.

Слід зазначити, що дані функції виконуються ефективно тільки при наявності висококваліфікованого персоналу в службі внутрішнього аудиту

(професійна підготовка, досвід, навички роботи, участь у професійних організаціях), який до того ж на системній основі обов'язково проходить регулярне підвищення кваліфікації.

Перед службою внутрішнього аудиту в процесі виконання ним своїх функцій ставляться певні завдання. Коло завдань залежить від розуміння їх значимості, фінансових та організаційних можливостей, інших умов та особливостей бізнесу суб’єкта господарювання. Насамперед служба внутрішнього аудиту повинна здійснювати періодичний контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємства. Вона повинна перевіряти інформацію, надану у звітах підрозділів і всього підприємства в цілому.

Одним із завдань є фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства і участь у розробці його фінансової стратегії. Це дає змогу підвищити ефективність роботи окремих підрозділів та підприємства в цілому, сприяє виконанню основної мети, поставленої перед внутрішнім аудитом.

Консультації окремих структурних підрозділів та працівників фінансової служби підприємства з питань бухгалтерського обліку і оподаткування, а також у питаннях права є також важливим завданням внутрішнього аудиту. Діяльність служби внутрішнього аудиту повинна виявляти недоліки у бухгалтерському обліку та сприяти їх усуненню для впровадження на підприємстві ефективної та дієвої системи управління.

Внутрішній аудит приносить користь організації (і зацікавленим сторонам), коли він надає об'єктивні і компетентні гарантії та сприяє підвищенню ефективності та результативності процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління. Серед найбільш важливих знань внутрішніх аудиторів є знання галузі, основ законодавства, управлінського обліку, принципів управління суб’єкта господарювання і Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту. В результаті якісного функціонування служби внутрішнього аудиту підприємство буде краще підготовлено до зовнішнього аудиту та до перевірок іншими органами зовнішнього контролю. Її наявність підвищує довіру з боку зовнішніх аудиторів

до звітності клієнта, оскільки вони вже заздалегідь передбачають наявність ефективної системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, здатної перешкоджати виникненню порушень.

Часто існують і певні труднощі в роботі підрозділу внутрішнього аудиту, до яких можна віднести: недостатня забезпеченість кадрами та досить невисокий рівень їх професіоналізму; великі витрати часу на отримання інформації; відсутність реальної незалежності від управлінського персоналу та недостатня підтримка з його боку; недостатність забезпеченості фінансовими ресурсами; обмежені повноваження працівників підрозділу; низький ступінь співробітництва з іншими підрозділами. Усе це впливає безпосередньо на процес організації внутрішнього аудиту, який починається з моменту надання результатів діяльності окремих підрозділів підприємства.

У зв'язку з посиленням стратегічної ролі внутрішнього аудиту обов'язковою умовою його функціонування стає інвестування в розвиток персоналу, який здійснює внутрішній аудит.

В теперішній час поступово посилюється взаємодія внутрішнього та зовнішнього аудиту. Незважаючи на те, що цілі внутрішнього аудиту та зовнішнього аудиту різні, деякі способи їх досягнення можуть бути подібними.

Взагалі цілі внутрішнього аудиту визначаються управлінським персоналом будь-якого суб’єкта господарювання або тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Головною метою внутрішніх аудиторів є забезпечення контролю за створенням достовірної інформації, у тому числі фінансової звітності, шляхом нагляду за системою внутрішнього контролю та її удосконаленням, що не суперечить меті зовнішнього аудитора. А як відомо, метою зовнішнього аудитора є підвищення ступеня довіри користувачів до фінансової звітності шляхом висловлення думки стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною суб’єктом господарювання концептуальною основою фінансової звітності.

Використання роботи внутрішніх аудиторів клієнта є реальною допомогою у вирішенні проблем, що виникають у зовнішніх аудиторів за умови

отримання позитивної оцінки її достатності. На це також орієнтує аудиторів і МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», який передбачає, що робота внутрішнього аудиту (внутрішніх аудиторів) клієнта може бути використана зовнішнім аудитором при висловленні аудиторської думки стосовно фінансових звітів в якості аудиторських доказів у тому разі, якщо характер відповідальності та діяльності підрозділу внутрішнього аудиту стосується фінансової звітності суб'єкта господарювання. Необхідність і ступінь використання роботи внутрішніх аудиторів визначає сам зовнішній аудитор. При цьому зовнішній аудитор несе виняткову відповідальність за висловлену аудиторську думку, яка не зменшується при використанні ним роботи внутрішніх аудиторів [8, с 671].

Плануючи аудиторську перевірку, зовнішній аудитор повинен мати правильне уявлення і розуміння про напрями та обсяги діяльності внутрішніх аудиторів суб'єкта господарювання та про достовірність результатів здійснених ними перевірок. Під час прийняття рішення щодо доцільності та обсягу використання конкретної роботи внутрішніх аудиторів відповідно до вимог МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» зовнішній аудитор визначає, чи є ця робота достатньою для цілей аудиту [8, с. 86]. Для цього необхідно підтвердити відповідність планів та обсягів роботи внутрішніх аудиторів, програм їх перевірки меті зовнішнього аудиту, а також провести попередню оцінку того, чи залишиться без змін попереднє уявлення зовнішнього аудитора про діяльність служби внутрішнього аудиту. Також необхідно визначити об'єктивність внутрішнього аудиту, його технічну компетентність, професійну ретельність та можливість ефективного спілкування з ним в процесі аудиту. Звичайно, зовнішній аудитор оцінює ризик внутрішнього контролю (рівень власної довіри до ефективності його діяльності). Він несе відповідальність за роботу внутрішніх аудиторів, якщо було визначено, що вона є доречною для аудиту.

Згідно з МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень

через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» результати роботи служби внутрішнього аудиту можуть бути використані зовнішнім аудитором для того, щоб модифікувати характер або строки чи зменшити обсяг запланованих для виконання аудиторських процедур [8, с. 321].

Приймаючи рішення про проведення аудиту фінансової звітності зовнішній аудитор на попередньому етапі перевірки в ході ознайомлення з бізнесом клієнта ретельно перевіряє наявність внутрішнього аудиту і ступінь своєї довіри до результатів його роботи. Про це він повинен детально описати при плануванні перевірки в загальній стратегії аудиту.

Якщо рішення про можливість застосування роботи внутрішніх аудиторів клієнта прийнято, зовнішній аудитор повинен протестувати та документально оформити результати тестування у робочому документі, а також надати свою оцінку діяльності служби внутрішнього аудиту клієнта (табл. 1).

Таблиця 1

Робочий документ «Тест служби внутрішнього аудиту»

Питання	Відповідь (так, ні)	Примітки
1. Чи мають особи, що проводять внутрішній аудит, рівень професійної освіти, досвід і компетенцію		
2. Чи контролюється робота помічників внутрішнього аудитора належним чином		
3. Чи аналізується і документально оформлюється результати контролю роботи помічників внутрішнього аудитора		
4. Чи отримані необхідні аудиторські докази для формування на достатній підставі висновків внутрішнього аудитора		
5. Чи здійснені адекватні висновки внутрішнім аудитором, виходячи з конкретних обставин		
6. Чи реально висвітлює результати фактично виконаних робіт звіт внутрішнього аудиторів		
7. Чи вивчені внутрішнім аудитором та належним чином вирішені кожні складні питання		

Власна аудиторська практика авторів свідчить про те, що робота внутрішніх аудиторів у значній мірі скорочує обсяг та час проведення аудиторських процедур при аудиті фінансової звітності. Одним з проблемних питань зовнішнього аудиту завжди є отримання надійних доказів щодо реальності залишків за рахунками бухгалтерського обліку на початок року, одержаних на підставі річної інвентаризації. В існуючих умовах зовнішній аудитор не має можливості взяти участь у проведенні інвентаризації, так як укладання договору на аудит відбувається в період після її проведення. Це, як правило, служить підставою для модифікації аудиторського думки. В даному випадку може допомогти інформація, отримана від внутрішніх аудиторів, які включаються до складу постійно діючої інвентаризаційної комісії суб'єкта господарювання. В ході проведення інвентаризації внутрішні аудитори не тільки виявляють відповідність між даними бухгалтерської звітності і фактичною наявністю активів та розрахунків, але й проводять глибокий аналіз системи внутрішнього контролю. Дані інвентаризації за участі внутрішніх аудиторів можуть бути використані в якості достатніх та прийнятних аудиторських доказів при підтверджені початкових залишків, що є необхідним за вимогами МСА 510 «Перше завдання з аудиту – залишки на початок періоду» [8, с. 454].

За нашим розумінням, робота внутрішніх аудиторів буде вкрай корисна в якості аудиторських доказів при ідентифікації подальших подій, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту і вимагають коригування або розкриття у фінансовій звітності. Також зовнішній аудитор не буде перевіряти облікову інформацію після дати балансу. А це означає, що помилки у поточному бухгалтерському обліку, зроблені в цей період, залишаться без виправлення на момент аудиторської перевірки. Вирішити цю проблему допомагає використання роботи внутрішнього аудиту, оскільки вона може постійно контролювати правильність ведення поточного бухгалтерського обліку та вірогідність податкових та інших розрахунків після дати балансу.

За результатами дослідження можна зробити висновки: конкретна робота внутрішніх аудиторів, що застосовується в якості достатніх та прийнятних аудиторських доказів, допоможе зовнішньому аудитору для формулювання думки незалежного аудитора. Таким чином, співпрацюючи з внутрішніми аудиторами, зовнішній аудитор може значно підвищити ефективність своїх перевірок.

Бібліографічний список:

1. Адамс Р. Основи аудита : Пер. с англ./ под ред. Я. В. Соколова.-М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398с.

2. Подольский В. И. Аудит. Учебник для вузов / В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин, Л. В. Сотникова. Под ред. проф. В. И. Подольского. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 432 с.

3. Пугачев В. В. Внутренний аудит и контроль / В. В. Пугачев – М. : Дело и сервис, 2010. – 224 с.

4. Определение внутреннего аудита [Електронний ресурс] – режим доступу :http://www.iia-ru.ru/inner_auditor/definition_of_internal_audit/

5. Жминько С. И. Внутренний аудит / С. И. Жминько, О. И. Швырева, М. Ф. Сафонова. – Ростов н/д : Феникс, 2008. –316 с.

6. Редько О. Ю. Аудит та безпека бізнесу. Практ. Посібник. / О. Ю. Редько, О. Б. Рижакова, К. О. Редько. – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агенство». 2007. – 177 с.

7. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. – М.: Изд. «Дело т сервис», 1998. – 464 с.

8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2012 року. Частина I / Пер. з англ. – Київ, Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2013. – 1018 с.