

ПЛАНУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПРОМИСЛОВОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

Розглянуто основні завдання та етапи складання плану та програми внутрішнього аудиту

Постановка проблеми. Оскільки аудит завжди обмежений у часі, великого значення набуває процес його планування, який сприяє виконанню поставлених перед аудитором завдань і забезпечує його ефективність та оперативність. Проблеми організації та планування внутрішнього аудиту залишаються невивченими. Існує ряд не вирішених та недосліджених питань, які вимагають наукового обґрунтування, спеціальної точки зору та розробки практичних рекомендацій.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням удосконалення процесу планування внутрішнього аудиту на підприємстві свої праці присвятили І.Н. Богатая [1], Н.А. Голощапов, А.А. Соколов [2]; Н.П. Дробішевський, Д.Т. Солодкий [4], О.І. Кіреєв, Н.П. Шульга, О.С. Полетаєва [6]; Ю.Ю. Кочинев [7], Т.П. Павлович, Є.Г. Павлович [8], В.П. Пантелєєв, М.Д. Корінько [9]; Н.Л. Шкіря, Т.Г. Нікульникова, Н.В. Запізняк [10]. Відмітимо, що в працях вищезазначених вчених основна увага зосереджена на теоретичних проблемах планування внутрішнього аудиту. Вважаємо за доцільне здійснити дослідження даної проблеми з практичної точки зору, а також розробити порядок складання загального плану та програми, враховуючи теоретичні напрацювання наших попередників.

Мета дослідження полягає у виявленні основних завдань, які постають перед внутрішніми аудитором в ході планування внутрішнього аудиту та розробці етапів складання плану та програми внутрішнього аудиту.

Викладення основного матеріалу дослідження. Проведення внутрішнього аудиту є складним процесом, який можна представити наступними етапами:

- 1) підготовчий (планування);
- 2) поточний (проведення перевірки);
- 3) результативний (формування та оформлення результатів перевірки, підготовка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків).

Ці етапи взаємопов'язані між собою, проте успішність двох останніх залежить від вдалого планування.

Оскільки метою створення служби внутрішнього аудиту є удосконалення діяльності всього підприємства шляхом аналізу діяльності окремого підрозділу та надання рекомендацій щодо управління ним, то внутрішній аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб своєчасно та якісно виконати завдання, яке перед ним ставиться.

Планування внутрішньоаудиторської перевірки повинно здійснюватись з дотриманням принципів даної перевірки, що є передумовою підвищення якості аудиторської перевірки.

Більшістю авторами в працях, присвячених теоретичним проблемам планування аудиту, виділяються наступні принципи планування внутрішнього аудиту:

– *принцип комплексності*, що передбачає розробку плану та програми аудиторської перевірки так, щоб забезпечити охоплення всіх складових об'єкта перевірки;

– *принцип оптимальності*, який передбачає обрання максимально ефективного методу проведення аудиторської перевірки з мінімальною затратою часу для отримання необхідного результату;

– *принцип безперервності*, який виражається в ув'язці етапів планування перевірки за термінами її проведення;

– *гнучкості* – означає, що при плануванні слід брати до уваги ймовірні події, тобто план може доповнюватися або уточнюватися, виходячи з конкретних обставин.

При плануванні слід уникати шаблонного підходу, враховуючи, що діяльність кожного підрозділу є індивідуальною.

Дотримання даних правил дасть змогу внутрішнім аудиторам організувати перевірку на високому рівні, охоплюючи всі суттєві моменти, та надати об'єктивні результати перевірки управлінському персоналу підприємства.

Вважаємо, що для забезпечення ефективності планування внутрішнього аудиту, весь процес планування необхідно розділити на два етапи (рис. 2).



Рис. 2. Етапи планування внутрішнього аудиту

Охарактеризуємо етапи, наведені на рисунку 2.

1. Підготовка до планування. Даний етап полягає у:

– вивченні діяльності конкретного підрозділу (наприклад, діяльність виробничого підрозділу регламентована та не змінюється протягом тривалого періоду. Проте, перед проведенням внутрішнього аудиту слід перевірити, чи не відбулося ніяких змін у його діяльності, які можуть бути суттєвими при здійсненні внутрішнього аудиту). В залежності від специфіки діяльності підрозділу джерелом інформації для його вивчення можуть бути технологічні карти, внутрішні розпорядчі документи щодо його діяльності, а також установчі документи підприємства, наказ про облікову політику та графік документообігу підприємства, які містять інформацію про діяльність підрозділу та його працівників;

– оцінці ризику (в результаті вивчення діяльності окремого підрозділу внутрішньому аудитором необхідно виявити ті ділянки, на яких можливі зловживання та порушення). Результат дослідження проблемних

ділянок діяльності певного підрозділу буде основою для оцінки аудиторського ризику та причиною поглибленого їх дослідження.

При оцінці ризику внутрішньому аудитором слід враховувати суттєвість окремих операцій, які здійснюються певним підрозділом та впливають на діяльність підприємства в цілому. Поділяємо точку зору І.Н. Богатої, суттєвість слід розглядати з двох сторін [1, с. 84]:

– *якісної* – використання аудитором його професійного судження з метою визначення того, наскільки суттєвими є виявлені відхилення від діючих норм законодавства;

– *кількісної* – оцінка, яку дає аудитор відносно того, чи перевищують виявлені відхилення рівень суттєвості.

Рівень суттєвості впливає на витрати проведення аудиту окремого підрозділу, людських та матеріальних ресурсів: чим він вищий, тим більше затрат буде понесено на аудит. У зв'язку з тим, що під час аудиту застосовується вибіркового метод дослідження, аудитор знову ж таки стикається з таким поняттям, як ризик. Відстоюємо позицію, що при плануванні аудиту слід

найбільше звертати увагу на операції, які впливатимуть на діяльність окремого підрозділу та підприємства в цілому, оскільки вони є найбільш суттєвими для нього.

Богата І.Н. виділяє три рівні суттєвості [1, с. 85-86].

– перший – помилки та пропуски, суми яких настільки малі і незначні, що ніяк не можуть вплинути на рішення користувача даної звітності. Такі помилки вважаються несуттєвими;

– другий – матеріальні помилки та пропуски, які впливають на прийняття користувачем рішень. Проте, зовнішня звітність в цілому об'єктивно відображає реальну дійсність та є корисною. В такій ситуації рівень суттєвості буде середнім. У висновку аудитор повинен вказати про ступінь достовірності фінансової звітності із зазначенням того об'єкта, за яким сума не відповідає реальній ситуації;

– третій – помилки та пропуски в обліку та зовнішній звітності, які ставлять під питання достовірність та об'єктивність всієї звітної інформації в цілому. Спираючись та таку викривлену інформацію користувачі можуть прийняти неправильні рішення. В такому випадку рівень суттєвості буде високим, а висновок про стан обліку та звітності – негативним.

2. *Власне планування.* Даний етап включає:

– розробку і затвердження плану внутрішнього аудиту, що полягає в описі характеру та обсягу запланованих до виконання в ході аудиту робіт. Варто пам'ятати, що план внутрішнього аудиту не може бути стандартизований в межах одного підприємства або підрозділу, оскільки перед внутрішніми аудитором кожного разу ставляться нові завдання, спрямовані на здійснення різних за складністю та характером перевірок;

– розробку і затвердження програми внутрішнього аудиту, що передбачає формування переліку аудиторських процедур, які плануються застосувати під час здійснення перевірки, а також обсягів, термінів та виконавців конкретних процедур. Слід зазначити, що програма внутрішнього аудиту може дещо змінюватись у ході здійснення перевірки, оскільки, навіть при найдетальнішому плануванні внутрішнього аудиту, досить важко передбачити абсолютно всі необхідні для здійснення процедури.

При складанні плану внутрішнього аудиту слід визначати обсяг процедур, оскільки від їх набору залежатиме тривалість перевірки внутрішніми

аудиторами: без врахування даного фактору, перевірка може продовжуватись невизначений термін, а інформація, отримана в результаті її здійснення, буде неактуальною.

Отже, попереднє планування надає можливість аудитору здійснити перевірку на високому рівні, надати керівнику оперативну інформацію щодо діяльності підрозділу та розробити пропозиції удосконалення його діяльності. Слід зазначити, що зміни в план та програму аудиту можуть вноситися в процесі здійснення перевірки. Дана ситуація пояснюється тим, що під час аудиту можуть виникати питання щодо об'єктів, які не передбачені планом та програмою внутрішнього аудиту, але їх необхідно дослідити, оскільки вони пов'язані з основним об'єктом перевірки.

Зуважимо, що службі внутрішнього аудиту доцільніше на початку перевірки скласти робочу програму, оскільки в процесі аудиту можуть виникати додаткові питання, на які не можливо не звернути увагу під час здійснення внутрішнього аудиту та які потребують додаткових затрат часу на їх вирішення. Кінцевий варіант програми аудиторської перевірки доцільно затверджувати після здійснення перевірки із зазначенням та об'ґрунтуванням всіх об'єктів, що перевірялися. Звичайно, на практиці проведення внутрішнього аудиту ніхто цього не робить, оскільки це дає змогу керівникам підприємства занижувати заробітну плату внутрішнім аудиторам.

Продовженням плану є програма внутрішнього аудиту, яка є його деталізацією.

На думку Л.М. Калістратова, в програмі аудиту повинні бути наведені наступні моменти:

- перелік аудиторських процедур за розділами аудиту;
- характер перевірки (суцільна, вибіркова);
- метод перевірки (фактичний, документальний);
- закріплення обов'язків за кожним аудитором;
- термін виконання робіт;
- склад робочих документів [5, с. 89].

Програма внутрішнього аудиту, з одного боку, дозволяє внутрішньому аудитору здійснити перевірку на високому рівні, а з іншого боку, контролювати керівником служби внутрішнього аудиту за сумлінним виконанням обов'язків зі здійснення перевірок його підлеглими. Етапи складання плану та програми внутрішнього аудиту наведені в таблиці 1 і 2 відповідно.

Таблиця 1. Етапи складання плану внутрішнього аудиту

№ з/п	Етапи	Характеристика етапів
1	Визначення особи, відповідальної за планування внутрішнього аудиту	В структуру служби внутрішнього аудиту слід ввести посаду плановика, в обов'язки якого включити допомогу керівнику служби внутрішнього аудиту здійснювати планування внутрішньоаудиторських перевірок
2	Визначення об'єкта перевірки	Відповідно до завдання керівника або річного плану перевірок служби внутрішнього аудиту визначається об'єкт, який підлягатиме перевірці, наприклад, певний структурний підрозділ
3	Постановка завдань перед службою внутрішнього аудиту	Видача наказу керівника підприємства, який визначає або конкретизує об'єкт перевірки та є підставою для проведення перевірки
4	Визначення кола осіб, які проводитимуть перевірку	Виходячи з об'єкта перевірки керівник служби внутрішнього аудиту формує аудиторську групу відповідно, враховуючи спеціалізацію підрозділу, що підлягає перевірці та затверджує її відповідним наказом керівника. Будь-які зміни в складі аудиторської групи повинні оформлюватись додатковим наказом
5	Визначення керівника аудиторської групи	Після визначення аудиторської групи керівник служби внутрішнього аудиту призначає керівника такої групи, який відповідатиме за якісне та оперативне здійснення внутрішнього аудиту
6	Визначення ризику та суттєвості	Виходячи з об'єкта дослідження, аудиторській групі слід здійснити попереднє дослідження об'єкта перевірки шляхом тестування системи внутрішнього контролю підрозділу, який підлягає перевірці, та визначити рівень ризику та суттєвості
7	Визначення періоду перевірки	Виходячи з вище зазначених показників, а саме зі складності завдання та запланованого ризику і суттєвості, необхідно визначити термін, за який цю перевірку можливо виконати з мінімальними затратами часу та трудових ресурсів
8	Затвердження плану внутрішнього аудиту	Даний етап полягає в погодженні з керівником та підписанні плану внутрішнього аудиту, відповідно до якого аудиторській групі слід скласти програму внутрішнього аудиту

Джерело: власна розробка автора

Як бачимо складання плану перевірки – це досить відповідальний етап у процесі здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві, оскільки від нього залежить процес здійснення внутрішнього аудиту. Слід зазначити, що при відсутності хоча б одного з етапів план внутрішнього аудиту не матиме свого змістовного наповнення, про що свідчать назви етапів складання плану внутрішнього аудиту.

Враховуючи весь процес планування внутрішнього аудиту, вважаємо за необхідне звернути особливу увагу на перший етап, оскільки на ньому визначається особа, відповідальна за складання плану внутрішнього аудиту з огляду на документування всіх процедур, які передбачаються виконати в ході здійснення внутрішнього аудиту.

Оскільки, програма внутрішнього аудиту є розширеним продовженням плану внутрішнього аудиту, то цілком логічно, що програму внутрішнього аудиту повинні складати члени аудиторської групи, що призначені для перевірки. Вони, маючи перед собою конкретне завдання матимуть можливість врахувати всі суттєві аспекти для здійснення перевірки та одержання максимального ефекту від її здійснення за короткий проміжок часу. Етапи складання програми внутрішнього аудиту наведені в табл. 2.

В програмі внутрішнього аудиту рекомендуємо передбачити перелік робочих документів аудитора, в яких слід відображати результати здійсненої перевірки. Програму внутрішнього аудиту пропонуємо подавати керівникові служби внутрішнього аудиту після здійснення перевірки для контролю діяльності аудиторської групи, а перед початком перевірки доцільно скласти попередню програму внутрішнього аудиту.

Таблиця 2. Етапи складання програми внутрішнього аудиту на підприємстві.

№ з/п	Етапи	Характеристика
1	Визначення ризику і суттєвості	Оцінка системи внутрішнього контролю (СВК) шляхом анкетування працівників певного підрозділу щодо: – здійснення контролю окремих операцій всередині підрозділу особами, старшими за званням; – здійснення контролю роботи обладнання перед початком виробничого процесу; – здійснення контролю якості сировини, призначеної для виробництва; – здійснення контролю збереженості сировини і матеріалів, призначених для процесу виробництва Оцінка системи бухгалтерського обліку шляхом: – визначення особи, яка веде облік у виробничому цеху; – аналіз облікової політики на звітний період; – ведення обліку сировини, яка надійшла у виробничий цех; – застосування графіку документообігу між виробничим підрозділом та іншими підрозділами підприємства
2	Визначення набору процедур	За результатами оцінки СВК та СБО внутрішній аудитор визначає, наскільки він може довіряти даним бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, що впливатиме на набір та кількість процедур, необхідних для здійснення перевірки, та термін здійснення перевірки
3	Визначення відповідальних осіб на кожному етапі перевірки	Обсяг процедур, які необхідно виконати, слід розподілити між певними особами, які здатні перевірити їх на такому рівні, щоб аудиторська перевірка мала максимальний ефект. Даний етап дає змогу встановити персональну відповідальність окремого аудитора за перевірку довіреної йому ділянки
4	Визначення робочих документів аудитора	Кожен з членів аудиторської групи, перевіряючи довірену йому ділянку складає документ, який є підставою для довіри про дійсність проведеної перевірки, а також для висловлення думки щодо перевіреного об'єкта
5	Визначення терміну проведення перевірки	Враховуючи характер перевірки (термінова або планова) внутрішньому аудиторі слід об'єктивно оцінити час, за який ця перевірка може бути здійснена

Джерело: власна розробка автора

Виходячи з описаних етапів складання плану та програми внутрішнього аудиту, можемо сказати, що якісне планування внутрішнього аудиту на підприємстві забезпечує результативність внутрішнього аудиту.

Отже, належне планування внутрішнього аудиту сприяє:

- якісному здійсненню перевірки;
- постійному підвищенню кваліфікації працівників служби внутрішнього аудиту;
- ефективному функціонуванню підрозділів підприємства та підприємства в цілому.

В процесі складання програми аудиту слід визначити її мету та завдання, що надасть можливість аудиторі визначити ефективність проведення перевірки.

Дослідивши праці вітчизняних вчених з проблематики планування аудиту, нами виявлено, що жоден з авторів

визначає мету та завдання складання програми. На нашу думку, дане питання є досить важливим при плануванні аудиту, оскільки тільки в результаті його вивчення внутрішній аудитор може поставити перед собою завдання, які необхідно вирішити в процесі здійснення перевірки. Ми вважаємо, що метою складання програми внутрішнього аудиту є забезпечення комплексності проведення внутрішнього аудиту.

Для забезпечення досягнення мети складання програми внутрішнього аудиту необхідно визначити завдання, в результаті вирішення яких аудитор зможе в повному обсязі скласти програму, не пропустивши жодного моменту, необхідного для здійснення перевірки (рис. 3).

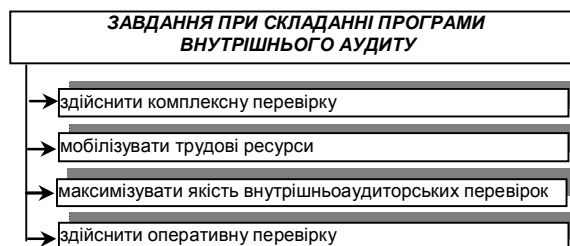


Рис. 3. Завдання складання програми внутрішнього аудиту

Джерело: власна розробка автора

Зупинимось більш детально на кожному завданні, що ставиться при складанні програми внутрішнього аудиту:

1) здійснити комплексну перевірку, тобто складати програму внутрішнього аудиту необхідно таким чином, щоб вона охоплювала всі сторони поставленого завдання;

2) мобілізувати трудові ресурси означає залучити до перевірки фахівців необхідної кваліфікації та спеціалізації та розподілити між ними функціональні обов'язки;

3) максимізувати якість внутрішньоаудиторської перевірки. Передбачити певне поєднання суб'єктів внутрішнього аудиту разом з технічним і матеріальним

забезпеченням та об'єктів внутрішнього аудиту таким чином, щоб в результаті їхньої взаємодії управлінець або власник отримав максимальний результат перевірки у вигляді висновку про фактичний стан діяльності певного структурного підрозділу та пропозицій щодо її удосконалення. На нашу думку, це завдання є основним не лише при складанні програми, а й в діяльності служби внутрішнього аудиту в цілому, оскільки удосконалення діяльності підприємства забезпечується шляхом якісного здійснення аудиторських перевірок;

4) оперативність проведення перевірки, перш за все, зумовлюється необхідністю отримання своєчасної інформації щодо діяльності певного структурного підрозділу. Вона передбачає використання таких прийомів і методів здійснення перевірки та залучення таких фахівців, щоб за короткий проміжок часу управлінець міг отримати необхідну інформацію для прийняття правильного управлінського рішення.

Вирішення внутрішнім аудитором вищеописаних завдань є передумовою складання програми внутрішнього аудиту на високому рівні та з мінімальними затратами часу, матеріальних та трудових ресурсів.

Аналіз результатів аналізу діяльності великих підприємств, здійснений Міжнародною фінансовою корпорацією [3], дав змогу зробити висновок про те, що більшість компаній, в межах яких функціонує служба внутрішнього аудиту, здійснюють планування перевірок, а це підтверджує тенденцію до усвідомлення управлінців та власників необхідності отримання достовірних та оперативних результатів перевірки.

Звичайно, практика складання річного плану внутрішнього аудиту є позитивною. Однак, те ж саме дослідження говорить про те, що основою для розробки річного плану є вказівки управлінського персоналу (рис. 5).

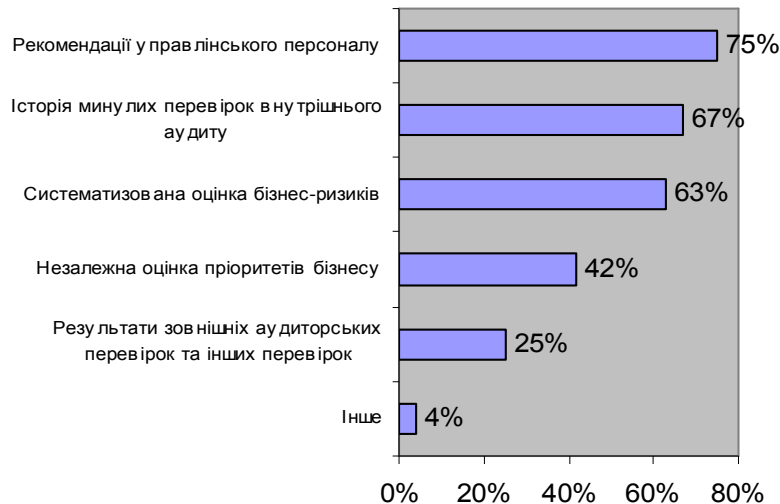


Рис. 5. Підстави для складання річного плану та програми внутрішнього аудиту [3]

Дана ситуація може негативно впливати на планування аудиторських перевірок, оскільки перевірка, спланована за вказівками керівника, не завжди може надати необхідну та реальну інформацію про господарську діяльність підприємства. Вважаємо, що найоптимальнішим випадком є складання плану перевірок із врахуванням результатів попередніх перевірок та пріоритетів бізнесу, оскільки:

а) при аналізі результатів попередніх перевірок внутрішній аудитор має змогу перевірити наскільки усунені недоліки, виявлені попередніми перевірками та враховані пропозиції працівників служби внутрішнього аудиту щодо удосконалення управління даним об'єктом шляхом здійснення аналізу поточної діяльності підрозділу, який підлягає перевірці;

б) враховуючи пріоритети бізнесу, внутрішній аудитор, плануючи перевірку, приділяє увагу тому об'єкту, який має найбільший вплив на господарську діяльність підприємства.

Висновки і перспективи подальших досліджень. В ході дослідження практичних аспектів планування внутрішнього аудиту ми дійшли до наступних висновків:

1. Планування внутрішнього аудиту включає в себе два етапи: складання плану та програми внутрішнього аудиту, що забезпечує ефективну роботу працівників служби внутрішнього аудиту.

2. Для вдалого планування запропоновано поетапне складання плану та програми внутрішнього аудиту, що дасть можливість внутрішнім аудиторам уникати помилок при безпосередньому здійсненні внутрішнього аудиту.

3. Наведено перелік завдань планування внутрішнього аудиту, виконання яких допоможе здійснити комплексну перевірку протягом короткого часу із застосуванням найкращої комбінації працівників служби внутрішнього аудиту для досягнення максимальної користі від перевірки.

4. При здійсненні внутрішнього аудиту значну увагу необхідно приділяти складанню плану та програми внутрішнього аудиту.

5. Вивчивши праці вітчизняних авторів з проблематики планування аудиту, нами визначено, що в нашій країні не достатньо розглядається питання порядку складання плану та програми внутрішнього аудиту. Вважаємо, що дане питання є важливим,

оскільки застосування правильної методики складання плану і програми внутрішнього аудиту є основою для складання такого плану та програми аудиторської перевірки, здійснення яких дало б змогу керівнику підприємства отримати оперативні дані про діяльність певного підрозділу та пропозиції щодо удосконалення щодо його діяльності.

Список використаної літератури:

1. Богатая І.Н. Аудит для студентов вузов / И.Н. Богатая. – 4-е изд., перераб. и доп. – Ростов н/Д: Феникс, 2008. – 282 с.
2. Голощапов Н.А. Контроль и ревизия / Н.А. Голощапов, А.А. Соколов. – М.: Издательство "Альфа-Пресс", 2007. – 284 с.
3. Дослідження внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні (Опитування українських компаній і банків про стан внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю) // Міжнародна фінансова корпорація. – 2008 (червень). – [Електронний ресурс].
4. Дробышевский Н.П. Ревизия и аудит: [учеб. пособие] / Н.П. Дробышевский, Д.Т. Солодкий. – 2 изд., перераб. и доп. – Минск: ООО "Мисанта", 2009. – 336 с.
5. Калистратов Л.М. Аудит: [учеб. пособ.] / Л.М. Калистратов. – М.: Издательско-торговая корпорация "Дашков и К", 2007. – 256 с.
6. Кіреєв О.І. Внутрішній аудит у комерційному банку: [навч. посіб.] / О.І. Кіреєв, Н.П. Шульга, О.С. Полетаєва. – К.: КНТЕУ, 2001. – 295 с.
7. Кочинев Ю.Ю. Аудит: теория и практика / Ю.Ю. Кочинев [4-е изд., обновл. и доп.]. – СПб.: Питер, 2009. – 432 с.
8. Павлович Т.П. Аудит и ревизия: ответы на экзаменационные вопросы / Т.П. Павлович, Е.Г. Павлович. – Минск: ТетраСистемс, 2009. – 240 с.
9. Пантелеев В.П. Внутрішній аудит: [навч. посіб.] / В.П. Пантелеев, М.Д. Коринько / За ред. д.е.н., проф. Шевчука В.О. – К., 2006. – 247 с.
10. Шкіря Н.Л. Аудит: [навчальний посібник] / Н.Л. Шкіря, Т.Г. Нікульникова, Н.В. Залізник. – Львів: "Магнолія 2006", 2008. – 224 с.

ФІЛОЗОП О.В. – здобувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– питання організації і методики внутрішнього аудиту