

**ПЛАНУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

*Наведено підходи до організації планування контрольного процесу, запропоновано послідовність планування внутрішнього аудиту бюджетних установ*

**Постановка проблеми.** Сучасні тенденції реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні відповідно до європейських стандартів передбачають функціонування підрозділів централізованого та децентралізованого внутрішнього аудиту в державному секторі. Забезпечення ефективної діяльності таких служб є неможливим без здійснення планування – як їх діяльності в цілому, так і планування окремої перевірки.

Вагомий внесок у дослідження даної проблеми здійснений провідними вітчизняними вченими Рудницьким В.С., Бутинцем Ф.Ф., Петрик О.А., Давидовим Г.М., Максимовою В.Ф., Калюгою Є.В., Левицькою С.О., Корінька М.Д. та ін. Фундаментальні основи аудиту, і, відповідно, планування аудиторської перевірки, викладені в працях зарубіжних вчених Р. Адамса, Е. Аренса, Р. Доджа, Дж.К. Лоббека, Р. Монтгомері та ін.

Однак специфічні умови аудиту саме в державному секторі зумовлюють особливості контрольного процесу, а отже і необхідність подальших досліджень за даним напрямком.

**Метою статті** є дослідження організації планування діяльності служб внутрішнього аудиту в державному секторі.

**Визначення поняття “планування”** в аудиті сформульоване в Міжнародних стандартах аудиту. Так, відповідно до МСА 300, “планування” означає розробку загальної стратегії і детального підходу до очікуваного характеру, термінів і масштабу аудиторської перевірки [5].

Зарубіжні та вітчизняні дослідники трактують поняття “планування аудиту” наступним чином.

Планування в аудиті – це визначення засобів для досягнення цілей в аудиті [1, с.112].

Планування – це процес здійснення рішень аудиторської стратегії [3, с.148].

Планування – це процес, який дає можливість найбільш раціонально виконати аудит і одночасно зменшити ризик виявлення найсуттєвіших моментів діяльності клієнта [6].

Основні принципи, якими слід користуватись аудиторю під час планування аудиторської перевірки, на наш погляд, найбільш повно розкриті проф. Петрик О.А.,

яка виділяє серед них цілісність (комплектність), неперервність, доречність, ефективність та оптимальність, гнучкість, контроль [7, с. 94-95].

Автори монографії “Внутрішній аудит” доречно зауважують, що планування аудиторської діяльності доцільно розмежовувати на два види: планування аудиторської діяльності як одного із видів бізнесу; планування аудиту та інших видів послуг як конкретне виконання робіт для того чи іншого суб’єкта господарської діяльності [8, с. 80].

Застосовуючи даний підхід до внутрішнього аудиту в державному секторі, вважаємо, слід розмежовувати планування діяльності служб і відділів внутрішнього аудиту та планування окремих робіт в процесі проведення конкретного аудиту певної установи.

При цьому планування діяльності служб і відділів внутрішнього аудиту необхідно здійснювати у розрізі стратегічного і поточного планування. А планування конкретної аудиторської перевірки бюджетної установи здійснюється у процесі оперативного планування. Зміст стратегічного, поточного і оперативного планування наведений на рис. 1.

Стратегічне планування – це систематизовані та більш-менш формалізовані зусилля усієї організації, спрямовані на розробку стратегій, оформлення їх у вигляді стратегічних планових документів різного типу, організацію виконання цих стратегічних планів, проектів і програм [11].

Процес стратегічного планування діяльності служб внутрішнього аудиту в установах державного сектора складається із ряду етапів.

Так, на початковому етапі необхідно провести аналіз стратегій і за його результатами виділити стратегічні цілі і завдання діяльності служби аудиту. Конкретизація стратегічних цілей і завдань здійснюється в стратегічних планах і програмах, де визначаються конкретні терміни виконання, відповідальні виконавці за певний напрямок дій. У процесі виконання планів і після їх виконання здійснюється контроль і аналіз з метою визначення переваг і “слабких місць” тих чи інших стратегічних напрямків, а також можливостей підвищення ефективності діяльності. За результатами такого аналізу проводиться коригування стратегічних планів.



Рис. 1. Групування видів планування діяльності служб внутрішнього аудиту

Поточне планування охоплює річний період і включає сукупність усіх планів за різними видами діяльності підприємства [10].

У системі організації діяльності служб внутрішнього аудиту поточне планування включає розробку поточних планів за всіма напрямками діяльності, контроль і аналіз

їх виконання, а також їх поточне коригування у зв’язку із певними змінами зовнішніх чи внутрішніх факторів і умов.

Оперативне планування внутрішнього аудиту передбачає планування конкретної аудиторської перевірки. У найбільш загальному вигляді таке планування повинно включати виконання підготовчих

процедур, розробку плану і програми перевірки, аналіз і коригування плану, а також контроль за його виконанням.

Щодо процесу планування окремої перевірки погляди вчених-дослідників у даній сфері не завжди збігаються.

Зарубіжними вченими визначено наступні етапи планування аудиту:

- 1) попереднє планування;
- 2) збір даних про суб'єкта, що підлягає аудиту;
- 3) збір інформації про правові зобов'язання суб'єкта;
- 4) оцінка суттєвості похибки та ризику;

5) ознайомлення з системою внутрішньогосподарського контролю та оцінка ризику контролю;

6) розробка загального плану аудиту та програми проведення аудиту [2, с. 192].

За Р. Монтгомері, на фазі планування аудиту слід:

- скласти попередню думку про суттєвість та оцінити рівень ризику;

- визначити, чи слід перевіряти ефективність політики і методики структури контролю;

- вибрати і зареєструвати відповідну стратегію аудиту для кожного рахунка чи групи рахунків [3, с. 33].

Проф. Петрик О.А. визначає такі стадії планування аудиту:

- укладення договору на проведення аудиту;

- попереднє планування аудиту;

- складання загального плану аудиту;

- розробка програми аудиторської перевірки;

- зміна і коригування плану і програми аудиту в процесі перевірки;

- контроль виконання плану і програми аудиту [7, с. 97].

Автори монографії "Внутрішній аудит" [8] притримуються підходу, що застосовується в міжнародній практиці, згідно з яким планування конкретної аудиторської перевірки містить вісім етапів: визначення об'єктів аудиту і обсягу робіт, отримання допоміжної інформації про об'єкти перевірки, визначення необхідних для аудиту ресурсів, повідомлення всіх зацікавлених сторін, попередній огляд, написання програми аудиту, визначення порядку представлення результатів аудиту, затвердження плану внутрішнього аудиту.

У міжнародних стандартах внутрішнього аудиту передбачено, що керівник внутрішнього аудиту повинен скласти ризик-орієнтований план, що визначає пріоритети внутрішнього аудиту відповідно до цілей організації [4].

При цьому підготовка планування процесу аудиту включає:

- вивчення аудитором бізнесу клієнта;

- розуміння систем обліку і внутрішнього контролю;

- визначення ризиків і суттєвості;

- визначення виду, часу і повноти процедур, що мають планування;

- забезпечення координації, керівництва, супроводження і нагляду;

- узгодження інших питань (внесення додаткових питань у план ходу перевірки, контроль особливих умов і обставин тощо);

- підбір групи аудиторів;

- визначення бюджету часу [7, с. 97].

Розглядаючи наведені підходи з позицій проведення внутрішнього аудиту в бюджетних установах, слід зазначити наступне:

по-перше, функціонування служби внутрішнього аудиту всередині чи бюджетної установи, чи певного міністерства або відомства передбачає наявність відомостей про сферу діяльності установи, особливості її фінансування тощо;

по-друге, укладення договору на проведення аудиту та надсилання листа-зобов'язання є необхідними етапами при здійсненні незалежного аудиту; внутрішній аудит таких етапів не вимагає.

Враховуючи вищенаведені підходи, вважаємо, що етап планування внутрішнього аудиту бюджетних установ має містити наступні стадії:

#### 1) стадія підготовки до планування:

- дослідження особливостей бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;

- оцінка суттєвості;

- оцінка рівня ризику;

#### 2) стадія планування:

- складання загального плану аудиту;

- розробка програми аудиторської перевірки;

- зміна і коригування плану і програми аудиту в процесі перевірки;

- контроль виконання плану.

На основі результатів дослідження особливостей бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю бюджетної установи проводиться оцінка суттєвості та рівня ризику.

Державному аудиту на стадії підготовки до планування аудиту господарської діяльності бюджетної установи слід максимально достовірно оцінити рівні властивого ризику та ризику контролю і відповідно врегулювати рівень ризику невиявлення. Від того, наскільки достовірно буде оцінена система внутрішнього контролю залежить обсяг контрольних процедур на наступному етапі аудиту – проведення поточних аудиторських процедур. Проте не слід ігнорувати той факт, що кількість тестів контролю повинна бути обґрунтованою і затрати часу та ресурсів на їх проведення будуть повністю компенсовані зменшенням часу та ресурсів на проведення поточних процедур аудиту.

Оцінка рівня аудиторського ризику досить тісно пов'язана із оцінкою рівня суттєвості помилок під час проведення аудиту. Зазначимо, що суттєвість є одним із принципів бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Під суттєвістю розуміється те, що у фінансових звітах має відбиватися уся істотна інформація, корисна для прийняття рішень керівництвом. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може вплинути на економічні рішення користувачів звітності [9, с. 65].

Досить чітко поняття суттєвості висвітлено в МСА 320 "Суттєвість в аудиті". У Стандарті наголошується на тому, що певні викривлення в обліку та звітності можуть мати як якісний, так і кількісний характер. До того ж, рівень суттєвості слід розглядати як на рівні фінансової звітності в цілому, так і стосовно окремих сальдо по рахунках, класів операцій і додаткових відомостей.

У державному секторі, як зазначено в МСА 320, при оцінці суттєвості, окрім висловлення професійної думки, аудитор зобов'язаний враховувати будь-які законодавчі чи нормативні акти, які можуть вплинути на таку оцінку. У державному секторі поняття суттєвості також ґрунтується на "формі та змісті" статті і включає, наприклад, порядок із вартістю "моральне значення". "Моральне значення" пов'язане із великою кількістю питань, у тому числі – узгодженість із органами влади, дотримання законодавства і суспільні інтереси [5, с. 125].

Досить чітко, на наш погляд, розкрито питання визначення суттєвості при здійсненні аудиту підприємств проф. Петрик О.А. [7, с. 165-172]. Автор наводить обґрунтування рівнів суттєвості помилок, факторів, що на них впливають, методики визначення рівня суттєвості на основі систематизації вітчизняного та зарубіжного досвіду дослідження даного питання.

Рівень суттєвості в бюджетних установах, як і для суб'єктів підприємницької діяльності слід визначати як на рівні фінансової звітності, так і на рівні окремих залишків по рахунках. Базами для розрахунку рівня суттєвості можуть бути обсяги фінансування установи, вартість майна, загальна сума видатків тощо.

Безпосередньо стадія планування повинна включати розробку плану та програми аудиторської перевірки. У процесі виконання плану можуть виникати різні фактори, що впливають на необхідність, послідовність і обсяг дій аудитора. Тому план і програма можуть підлягати коригуванню.

При розробці загального плану аудиту, відповідно до МСА 300, слід приймати до уваги такі питання, як знання бізнесу, розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, ризик і суттєвість, характер, терміни і обсяг процедур, координація, напрямки роботи, нагляд за нею і її аналіз; інші аспекти [5].

Загальний план внутрішнього аудиту, як правило, складається з переліку питань основних напрямів аудиторської перевірки, а програма аудиту містить конкретні завдання і процедури [8, с. 86].

Аудитору слід розробити і задокументувати програму аудиту, що визначає характер, терміни і обсяг запланованих аудиторських процедур, що необхідні для виконання загального плану аудиту [5].

При формуванні плану та програми аудиту слід передбачати виконання таких п'яти видів тестів: процедури досягнення розуміння системи внутрішньогосподарського контролю, тести контрольних моментів, перевірка господарських операцій по суті, аналітичні процедури і перевірки по суті окремих елементів сальдо [2, с. 301].

Процес розробки плану ат програми аудиту, а також визначення обсягу окремих аудиторських процедур при проведенні незалежного аудиту детально охарактеризований у класичній праці з аудиту зарубіжних авторів Арренса А, Лоббека Дж. [2]. Разом з програмою аудиту розробляється також бюджет часу на виконання робіт. Ретельно сформований бюджет часу дозволяє мінімізувати дублювання робіт, максимально раціонально їх розподілити, а отже, скорити затрати часу на проведення аудиторської перевірки.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Планування внутрішнього аудиту господарської діяльності бюджетних установ вимагає максимально зваженого підходу, врахування особливостей функціонування бюджетної установи та оцінки рівня ризиків. На сучасному етапі існує необхідність подальших досліджень з метою удосконалення планування такого аудиту, оскільки від цього багато в чому залежить ефективність роботи підрозділів внутрішнього аудиту.

#### **Список використаної літератури:**

1. *Адамс Р.* Основы аудита / Адамс Р.; [Пер. с англ.] – М.: ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. *Аренс А.* Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек; [Пер.с англ.]; Гол. редактор серії проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
3. Аудит Монтгомери / [Дефлиз Филип Л., Дженик Генри Р., О Рейлли Винсент М., Хирш Маррей Б.]; пер. С.М. Бычкова. – М. : Аудит, 1997. – 542 с.
4. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита / [Перевод Некоммерческого партнерства "Институт внутренних аудиторов"] [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.iaa-ru.ru/international\\_professional\\_standards](http://www.iaa-ru.ru/international_professional_standards).
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / [Н.І. Гаєвська (редкол.), О.В. Селезньов (пер.з англ.)]. – К. : Аудиторська палата України, 2006. – 1146 с.
6. *Давидов Г.М.* Аудит: теорія і практика: [Монографія] / Г.М. Давидов. – Кіровоград: ТОВ "Імекс-ЛТД", 2006. – 323 с.
7. *Петрик О.А.* Аудит: методологія і організація: [Монографія] / О.А. Петрик. – К., 2003. – 260 с.
8. *Рудницький В.С.* Внутрішній аудит [Текст]: Монографія / В.С. Рудницький, І.Д. Лазаришина, Г.М. Шеремета, В.О. Хомедюк. – Рівне: УДУВГП, 2003. – 163 с.
9. *Свірко С.В.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст]: Монографія / С.В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.
10. *Степанова Г.Н.* Стратегический менеджмент. Планирование на предприятии: [Учебное пособие] / Г.Н. Степанова. – М.: Издательство МГУП, 2001. – 136 с.
11. *Шершньова З.Є.* Стратегічне управління: [Підручник] / З.Є. Шершньова. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2004. – 699 с.

ДОРОШЕНКО Олена Олександрівна – асистент Національного університету водного господарства і природокористування