

УДК: 336.225.674
JEL Classification: M 42
doi: 10.31767/nasoa.1-2.2019.06

С. В. СЕЛИЩЕВ,
кандидат економічних наук,
доцент Національного центру обліку та аудиту,
Національна академія статистики, обліку та аудиту;
ORCID: 0000-0001-6242-6048

Використання роботи внутрішніх аудиторів при оцінці здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі

В статті досліджено та систематизовано стратегічні аспекти методики використання роботи внутрішніх аудиторів при оцінці здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Сформульовано основні принципи перевірки роботи внутрішніх аудиторів. Проведено дослідження та подальше розроблення методичних та методологічних підходів до прямого використання роботи внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання при проведенні процедур щодо визначення адекватності застосування управлінським персоналом принципу безперервності діяльності при підготовці фінансових звітів.

Ключові слова: аудит, внутрішній аудит, оцінка, ознаки, процедури, безперервність діяльності, суб'єкт господарювання.

С. В. СЕЛИЩЕВ,
кандидат экономических наук,
доцент Национального центра учета и аудита,
Национальная академия статистики, учета и аудита

Использование работы внутренних аудиторів при оценке способности субъекта ведения хозяйства продолжать свою деятельность на непрерывной основе

В статье исследованы и систематизированы стратегические аспекты методики использования работы внутренних аудиторів при оценке способности субъекта хозяйствования продолжать свою деятельность на непрерывной основе. Сформулированы основные принципы проверки работы внутренних аудиторів. Проведены исследование и дальнейшая разработка методических и методологических подходов к прямому использованию работы внутреннего аудита субъекта хозяйствования при проведении процедур по определению адекватности применения управленческим персоналом принципа непрерывности деятельности при подготовке финансовых отчетов.

Ключевые слова: аудит, внутренний аудит, оценка, признаки, процедуры, непрерывность деятельности, субъект хозяйствования.

S. V. SELISHCHEV,
PhD (Economics), Assistant Professor,
National Center for Accounting and Auditing,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

Using the Work of Internal Auditors in the Assessment of the Business Entity's Ability for Doing Business as a Going Concern

The article explores and systematizes the strategic aspects of the methodology of using the work of internal auditors when assessing the entity's ability for doing business as a going concern. The main principles of the internal auditors' work are formulated.

© С. В. Селищев, 2019

Methodological and methodological approaches to the direct use of the internal audit of a business entity during the conduct of procedures to determine the adequacy of the use of the going concern principle by management personnel when preparing financial statements are further elaborated.

Studies devoted to assessing the risk of activity termination in conducting external audit procedures using the results of internal audit or the internal audit work can significantly reduce the scopes of audit procedures without affecting their quality.

The assessment of the application of the going concern principle as one of the key phases of the audit, in particular in the aspect of internal audit, requires further consideration and adaptation to current practice.

The purpose of the article is to study and develop methodological and methodological approaches to use of internal auditors' work in assessing the entity's ability for doing business as a going concern.

A characteristic feature of the audit of doing business as a going concern is large scopes of information and issues that need to be investigated separately or jointly in order to adequately assess the appropriateness of applying the assessment of the entity's ability for doing business as a going concern by management personnel, which requires the use of the work of internal auditors when assessing the entity's ability for doing business as a going concern.

It is argued that the recommendations on the use of internal audit work in the aspect of testing going concern, provided by international auditing standards, require clarification of the task statement and the nature of work that can be done with internal audit.

Keywords: *audit, internal audit, assessment, features, procedures, going concern, entity.*

Постановка проблеми. Процес управління суб'єктом господарювання зумовлює побудову відповідного процесу внутрішнього контролю. Ці два процеси є взаємообумовленими і взаємопов'язаними. Зміни процесу управління автоматично призводять до змін внутрішнього контролю, що, у свою чергу, впливає на загальну систему управління. Отже, виникає необхідність у постійно діючому елементі забезпечення ефективності внутрішнього контролю, який би входив до системи управління і був її невід'ємною частиною. Забезпечення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, оцінка ефективності господарської діяльності та ідентифікація ризиків – це завдання, покладені на службу внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання.

З погляду на вищезазначене, дослідження процесу оцінки ризиків припинення діяльності при проведенні процедур зовнішнього аудиту, використання результатів роботи або безпосередньо роботи внутрішнього аудиту може суттєво зменшити обсяг аудиторських процедур без втрачання їх якості. Це є достатньо актуальною проблемою в аспекті оптимізації аудиту в цілому.

Аналіз досліджень і публікацій. Вивченню питань внутрішнього аудиту приділяли увагу як вітчизняні, так і зарубіжні науковці [1–5; 7–10], але слід зазначити, що питання оцінки застосування принципу безперервності як одного з ключових та системоутворюючих етапів аудиторської перевірки, зокрема в аспекті внутрішнього аудиту, вимагає подальшого розгляду та адаптації до умов поточної практики.

Метою статті є дослідження та подальше розроблення методичних та методологічних підходів до використання роботи внутрішніх аудиторів при оцінці здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Виклад основного матеріалу. Цілі внутрішнього аудиту, розмір відділу внутрішнього аудиту, характер його відповідальності та організаційний статус дуже різняться залежно від бізнесу клієнта. Аудитор має оцінити доречність заходів внутрішнього аудиту з точки зору цілей зовнішнього аудиту. Крім того, зовнішній аудитор не зобов'язаний використовувати роботу внутрішніх аудиторів.

Аудитору необхідно визначити наявність регламенту і правил функціонування внутрішнього аудиту, а також та оцінити їх адекватність характеру бізнесу суб'єкта господарювання в аспекті фінансових, операційних та інших показників безперервності

діяльності. Обов'язки діяльності внутрішнього аудиту з питань оцінки адекватності застосування управлінським персоналом принципу безперервності при підготовці фінансових звітів можуть включати оцінку ризиків, ефективність функціонування системи внутрішнього контролю, моніторинг системи внутрішнього контролю, оцінку ефективності економічної діяльності. При звертанні до внутрішнього аудитора із запитом можна отримати розуміння характеру обов'язків внутрішнього аудиту.

Зовнішньому аудитору необхідно визначити можливість використання внутрішнього аудитора для зменшення обсягів перевірки виходячи з оцінки адекватності ресурсів відповідно до розміру суб'єкта господарювання та характеру його діяльності, а також надати свої звіти безпосередньо тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Налагодження обміну інформацією між внутрішнім та зовнішнім аудиторами щодо ідентифікації та усунення ризиків припинення діяльності може призвести до того, що завдяки зовнішньому аудитору внутрішній аудитор може самостійно ідентифікувати інформацію, яка свідчить про наявність суттєвого викривлення. У таблиці наведено робочий документ, який відображає алгоритм оцінки доречності використання внутрішнього аудиту щодо оцінки адекватності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності відповідно МСА 315, п. 23 A113–A120.

Таблиця

Оцінки доречності використання внутрішнього аудиту (приклад)

№	Назва показника ідентифікації ризику припинення діяльності	Оцінка від 1 до 10	Коментар
1	2	3	4
1.	Адекватність регламенту та правил функціонування відділу аудиту характеру бізнесу суб'єкта господарювання: – ідентифікація намірів управлінського персоналу ліквідувати суб'єкт господарювання або припинити його діяльність; – втрата ключового управлінського персоналу без його заміни; – поява дуже успішного конкурента.	5	
2.	Обов'язки діяльності внутрішнього аудиту можуть включати оцінку ризиків, ефективність функціонування системи внутрішнього контролю, моніторинг системи внутрішнього контролю, оцінку ефективності економічної діяльності, зокрема: – від'ємні грошові потоки від операційної діяльності, про які свідчить фінансова звітність за попередні періоди або прогнозна фінансова звітність; – негативні ключові фінансові коефіцієнти. – значні операційні збитки або значне зменшення вартості активів, що використовуються для генерування грошових потоків.	1	
3.	Обов'язки діяльності внутрішнього аудиту включають оцінку ризиків припинення діяльності суб'єкта господарювання в осяжному майбутньому.	2	
4	Обов'язки діяльності внутрішнього аудиту включають оцінку ефективності функціонування системи внутрішнього контролю щодо ідентифікації перевищення зобов'язань над активами або перевищення поточних зобов'язань над поточними активами.	4	
5.	Обов'язки діяльності внутрішнього аудиту включають моніторинг системи внутрішнього контролю.	8	

**ВИКОРИСТАННЯ РОБОТИ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ ПРИ ОЦІНЦІ ЗДАТНОСТІ СУБ'ЄКТА
ГОСПОДАРЮВАННЯ ПРОДОВЖУВАТИ СВОЮ ДІЯЛЬНІСТЬ НА БЕЗПЕРЕРВНІЙ ОСНОВІ**

Продовження табл.

1	2	3	4
6.	Можливість здійснення запиту до відділу аудиту щодо інформації про: – зміни у законах чи нормативних актах або урядовій політиці, які, за очікуванням, негативно вплинуть на суб'єкт господарювання; – відсутність страхування чи недостатнє страхування від катастроф у разі їх настання.	3	
7.	Адекватності ресурсів внутрішнього аудиту відповідно до розміру суб'єкта господарювання та характеру його діяльності	1	
8.	Ефективність системи обміну інформацією між зовнішнім і внутрішнім аудитом.	5	
	РАЗОМ КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ:	29	

Джерело: [6]

Дослідження поточної практики дозволяє стверджувати, що у разі, коли кількість балів оцінки менше 60, використання внутрішнього аудиту є недоречним. В нашому випадку вона становить 29 балів, тобто результат негативний.

Аудитору необхідно оцінити рівень об'єктивності та компетентності працівників відділу внутрішнього аудиту.

Аудитор має ідентифікувати “автентичність” внутрішнього аудиту (ВА), тобто функціональні відмінності співробітників ВА від працівників, що виконують функції, схожі з функціями ВА, шляхом застосування параметрів: “об'єктивність, компетентність, систематичний і дисциплінований підхід, контроль якості” в аспекті оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансових та нефінансових даних, пов'язаних з такими подіями:

- недотримання вимог до рівня капіталу або інших законодавчих чи нормативних вимог, наприклад вимог до платоспроможності чи ліквідності для фінансових установ;
- незавершені судові або регуляторні провадження проти суб'єкта господарювання, які в разі їх задоволення можуть призвести до претензій, які суб'єкт господарювання з великою вірогідністю не зможе задовольнити;
- зміни у законах чи нормативних актах або урядовій політиці, які, за очікуванням, негативно вплинуть на суб'єкт господарювання;
- відсутність страхування чи недостатнє страхування від форс-мажорних обставин у разі їх настання [6].

Від аудитора вимагається, щоб він отримав згоду управлінського персоналу стосовно того, що він визнає і розуміє свою відповідальність за систему внутрішнього контролю. Необхідно оцінити розуміння побудови системи внутрішнього контролю з боку управлінського персоналу.

Цілі роботи зовнішнього аудитора при використанні оцінки ВА щодо адекватності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність:

- 1) визначити можливість використання роботи внутрішніх аудиторів, в тому числі їх прямої допомоги, на яких ділянках і в якому обсязі;
- 2) визначити достатність роботи внутрішнього аудиту для цілей зовнішнього аудиту;
- 3) визначити можливість забезпечення прямого керівництва та контролю за роботою ВА.

Цілі й обсяги роботи відділу внутрішнього аудиту щодо забезпечення дотримання принципу безперервності діяльності:

- діяльність, пов'язана з оцінкою процесу управління та повідомлення інформації про ризики, оцінка ефективності обміну інформацією про зміни

ключового персоналу, появи дуже успішного конкурента, труднощів з робочою силою;

- оцінка та управління ризиками припинення діяльності;
- виявлення шахрайства при підготовці фінансових звітів з щодо дотримання принципу безперервності діяльності;
- оцінка та моніторинг системи внутрішнього контролю;
- перевірка фінансової та операційної інформації щодо боргів або припинення виплати дивідендів, неможливості вчасно платити кредиторам; неможливості виконувати умови угод про позики;
- огляд економічності та результативності;
- огляд нормативних актів та визначення змін у законах чи нормативних актах або урядовій політиці, які, за очікуванням, негативно вплинуть на суб'єкт господарювання.

Відділ внутрішнього аудиту може виконувати аудиторські процедури зовнішнього аудиту, зокрема:

- для отримання інформації про ризики суттєвого викривлення та шахрайство (для цього зовнішній аудит повинен отримати розуміння характеру відповідальності внутрішнього аудиту, його статусу та діяльності);
- зовнішній аудитор може використовувати певну частину роботи внутрішнього аудиту в якості аудиторських доказів;
- зовнішній аудитор може використовувати внутрішніх аудиторів для виконання аудиторських процедур під своїм керівництвом.

Можливість використання роботи внутрішнього аудитора є питанням професійного судження аудитора.

Аудитору необхідно оцінити об'єктивність і рівень компетентності відділу внутрішнього аудиту.

Чинники, що впливають на оцінку зовнішнього аудитора:

- 1) організаційний статус;
- 2) наявність суперечливої відповідальності;
- 3) нагляд за кадровими рішеннями внутрішнього аудиту;
- 4) наявність членства внутрішніх аудиторів в професійних організаціях.

Чинники, що визначають компетентність внутрішнього аудитора:

- 1) достатність ресурсів у порівнянні з розміром суб'єкта господарювання та характером бізнесу;
- 2) якість професійної підготовки;
- 3) наявність відповідної спеціалізації та досвіду (достатня технічна та професійна підготовка);
- 4) знання фінансової звітності та концептуальної основи;
- 5) членство у професійних організаціях.

Об'єктивність і компетентність відділу внутрішнього аудитора не є взаємозамінними якостями.

Приклади роботи відділу внутрішнього аудиту, яку може використати зовнішній аудитор:

- тестування ефективності здійснення заходів контролю за дебіторською та кредиторською заборгованістю;
- процедури по суті, що передбачають застосування обмеженого судження щодо ідентифікації значних операційних збитків або значного зменшення вартості активів, використовуваних для генерування грошових потоків;
- спостереження за інвентаризацією активів та зобов'язань;
- спостереження за операціями а інформаційній системі, які включаються до фінансових звітів;
- тестування дотримання регуляторних вимог та своєчасне виявлення змін у законах чи нормативних актах або урядовій політиці, які, за очікуванням, негативно вплинуть на суб'єкт господарювання;
- за деяких обставин аудити чи огляди фінансової інформації дочірніх підприємств, які не є компонентом, значущим для групи.

Аудитору необхідно запобігати надмірному використанню роботи внутрішнього аудиту, а більше працювати самостійно.

Аудитору потрібно здійснювати суттєві судження щодо:

- оцінювання ризиків суттєвого викривлення ключових фінансових коефіцієнтів;
- оцінювання достатності виконаних тестів безперервності діяльності;
- оцінювання прийнятності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності;
- оцінювання суттєвих облікових оцінок зобов'язань та активів у аспекті перевищення поточних зобов'язань над поточними активами;
- оцінювання достатності розкриття інформації у фінансовій звітності щодо дотримання принципу безперервності діяльності та інших питань, які впливають на звіт аудитора.

Аудитор має використовувати власну роботу внутрішнього аудитора пропорційно рівню ризику.

Чим вище значення оцінки ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень, тим більше оціночних суджень потрібно зробити аудитору і тим більше роботи йому необхідно виконати безпосередньо.

Аудитор повинен повідомити тих, кого наділено найвищими повноваженнями, як він планує використовувати роботу внутрішнього аудиту.

Чинники, що обумовлюють існування загроз об'єктивності судження працівників служби внутрішнього аудиту:

- 1) організаційний статус підприємства, політика та процедури контролю дотримання принципу безперервності;
- 2) сімейні та особисті відносини осіб, які мають стосунок до об'єктів діяльності внутрішнього аудиту;
- 3) пов'язаність із відділом або департаментом, який перевіряється;
- 4) фінансові інтереси суб'єкта господарювання.

Оцінка зовнішнім аудитором існування та значущості загроз об'єктивності внутрішніх аудиторів повинна включати запит до внутрішніх аудиторів щодо інтересів і зв'язків, які можуть створити загрозу їх об'єктивності.

Висновки. Однією з найбільш характерних особливостей аудиту безперервності діяльності є великі масиви інформації та перелік питань, які необхідно дослідити окремо або в сукупності, з метою адекватної оцінки правильності застосування оцінки безперервності діяльності суб'єкта господарювання з боку управлінського персоналу, що вимагає використання роботи внутрішніх аудиторів при оцінці здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Визначено, що рекомендації стосовно використання роботи внутрішнього аудиту в аспекті перевірки безперервності, які надаються міжнародними стандартами аудиту, потребують уточнення постановки завдання та характеру роботи, яку можна доручити внутрішньому аудиту.

Список використаних джерел

1. Данилевский Ю. А., Шапигузов С. М., Ремизов Н. А. и др. Аудит: учеб. пособ. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 544 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навч. посіб. Житомир: ПП "Рута", 2001. 416 с.
3. Гончарук Я. А., Рудницький В. С. Аудит: навч. посіб. Львів: Світ, 2002. 296 с.
4. Давидов Г. М. Аудит: підруч. К.: Ліга, 2004. 336 с.
5. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту: підруч. К.: Каравела, 2009. 544 с.
6. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності: [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної ради України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_010
7. Петрик О. А. Аудит: методологія та організація: моногр. К.: КНЕУ, 2003. 260 с.
8. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: моногр. К.: ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2011. 739 с.

9. Редько А. Ю. Аудит в Україні. Морфологія: моногр. К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2008. 493 с.
10. Савченко В. Я. Аудит: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2002. 322 с.

References

1. Butynets F. F. (2001). *Audyt i reviziya pidpriyemitskoyi diyalnosti [Audit and revision of enterprises:]*. Zhytomyr: PP “Ruta” [in Ukrainian].
2. Danilevskiy Yu. A., Shapiguzov S. M., Remizov N. A. et al. (2000). *Audit [Auditing]*. Moscow: ID FBK-PRESS [in Russian].
3. Honcharuk Y. A. (2002). *Audyt [Auditing]*. Lviv: Svit [in Ukrainian].
4. Davidov G. M. (2004). *Audyt [Auditing]*. Kyiv: Liga [in Ukrainian].
5. Mizhnarodni standarty bukhhalterskoho obliku i finansovoi zvitnosti [International Accounting Standards and Financial Reporting Standards]. Official Website of the Verkhovna Rada of Ukraine. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_010 [in Ukrainian].
6. Kulakovska L. P., Picha Yu. V. (2009). *Orhanizatsiya i metodyka audytu [Organization and methods of auditing]*. Kyiv: Karavela [in Ukrainian].
7. Petrik O. A. (2003). *Audyt: metodolohiya ta orhanizatsiya [Auditing: methodology and organization]*. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
8. Proskurina N. M. (2011). *Protsedurne zabezpechennya audytu. Teoriya ta praktyka [Procedural software of auditing: Theory and practice]*. Kyiv: DP “Inform.-analit. ahentstvo” [in Ukrainian].
9. Redko A. Yu. (2008). *Audyt v Ukrayini. Morfolohiya: [Audit in Ukraine. Morphology]*. Kyiv: DP “Inform.-analit. ahentstvo” [in Ukrainian].
10. Savchenko V. Ya. (2002). *Audyt [Audit]* Kyiv: KNEU [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Селіщев С. В. Використання роботи внутрішніх аудиторів при оцінці здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.. 2019. №1-2. С. 52-58.