УДК 001.8:[005.334.658.15:657.635]
DOI: 10.31891/2307-5740-2019-276-6-165-168

СЕЛІЩЕВ С. В.
Національна академія статистики, обліку та аудиту

СТРАТЕГІЧНЕ ПЛАНУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ

Стаття містить результати дослідження та подальшого розроблення підходів до стратегічного планування внутрішнього аудиту безперервності діяльності підприємства. У статті розглянуто економічну сутність та розуміння внутрішнього аудиту з боку управлінського персоналу підприємства. Особливу увагу приділено систематизації основних факторів, які мають бути враховані внутрішнім аудитом та запропоновано окремі підходи щодо узгодження загальної стратегії управління зі стратегією внутрішнього аудиту безперервності діяльності без суттєвих втрат його ефективності.

Ключові слова: внутрішній аудит, зовнішній аудит, міжнародні стандарти аудиту, припущення про безперервність, стратегія, аудиторський ризик, система управління.

SELISHCHEV S.
National Academy of Statistics, Accounting and Auditing

STRATEGIC PLANNING OF INTERNAL AUDIT OF CONTINUOUS ACTIVITY

The article contains the results of research and further development of approaches to strategic planning of internal audit of the continuity of the enterprise. The article deals with the economic nature and understanding of internal audit by management personnel of the enterprise. Particular attention is paid to the systematization of the main factors that should be taken into account by internal audit and some approaches are proposed to align the overall management strategies with the internal audit strategy of business continuity without significant loss of its effectiveness. The purpose of the article is to research and further develop approaches to building an internal audit strategy for the termination of an enterprise. The analysis of current practice shows that in modern enterprises internal audit is understood by management as a relatively new and ambiguous tool for financial control. This ambiguity is manifested by the lack of knowledge of management in the theoretical and practical principles of internal audit. Because of this, there are attempts to manipulate internal audit, on the part of management, based on their own subjective vision of the audit goals and functions. Thus, the auditor's attention may be focused on classes of operations that are not essential to the viability of the enterprise as a whole. This situation causes a significant increase in the risk of termination of the enterprise. We systematize the main factors that need to be taken into account by internal audit and propose separate approaches to align overall management strategies with the internal audit strategy without significantly losing its effectiveness while maintaining adequate volume. We will consider further steps in the organization and planning of the Business Continuity Audit in future studies.

Keywords: internal audit, external audit, international auditing standards, continuity assumptions, strategy, audit risk, management system.

Постановка задачі. Ряд переваг внутрішнього аудиту змушує представників як українського бізнесу, так і працівників державного сектору звернути свою увагу на цей вид діяльності. Інтерес зростає, тому що даний вид аудиту є доступним і ефективним ресурсом, який дозволить з мінімальними ризиками збільшувати ефективність діяльності підприємств.

Аналіз діючої практики свідчить, що на сучасних підприємствах внутрішній аудит розуміється управлінським персоналом як відносно новий і неоднозначний інструмент фінансового контролю. Така неоднозначність проявляється через необізнаність управлінського персоналу в теоретичних та практичних засадах внутрішнього аудиту.

Аналіз досліджень та публікацій. Актуальності у цьому сенсі набувають дослідження, спрямовані на подальший розвиток та адаптацію загальнонаукових підходів, висвітлених у працях вітчизняних та зарубіжних вчених [1–6, 8–10], до побудови стратегії внутрішнього аудиту припинення діяльності підприємства.

Виділення невирішених частин. В даному аспекті існує ряд прогалин у теоретичній базі та методичному інструментарії внутрішнього аудиту безперервності діяльності підприємств. Подальшої розробки вимагають питання планування, програми, процедурного забезпечення та внутрішніх стандартів та правил, які б змогли надати впевненість прийнятного рівня ризику припинення діяльності.

Метою статті є дослідження та подальше розроблення підходів до побудови стратегії внутрішнього аудиту припинення діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу

Аналіз діючої практики показав, що стратегія внутрішнього аудиту, як правило, розробляється здебільшого без втручання управлінського персоналу та аудиторських комітетів за їх наявності, що, в свою чергу, призводить до неузгодженості аудиторських процедур, та бізнес-процесів, що відбуваються на підприємстві. Це дуже знижує ефективність внутрішнього аудиту та утворює враження у персоналу всіх рівнів, що система внутрішнього контролю заважає в цілому, а процедури внутрішнього аудиту взагалі викликають «алергічну реакцію». Зокрема, це дуже ярко проявляється під час проведення внутрішнього аудиту безперервності діяльності підприємства, який стосується, перш за все, критичних значень економічних показників або бізнес-процесів, які характеризуються найбільшим ризиком припинення

діяльності, тобто реалізуються на межі економічних можливостей через що необхідне узгодження стратегії контролю зі стратегією управління.

Основні якісні та кількісні фактори, які впливають на стратегію внутрішнього аудиту, нами систематизовано у таблиці 1.

Таблиця 1

Фактори стратегічного планування внутрішнього аудиту

№	Назва фактора	Форма впливу	
		Кількісна	Якісна
1	Узгодження стратегії контролю зі стратегією управління	+	+
2	Строки планування	+	
3	Ресурси	+	
4	Очікування управлінського персоналу		+
5	Складність системи менеджменту		+
6	Обізнаність управлінського персоналу щодо основних засад теорії та практики внутрішнього аудиту		+
7	Стандартизація оцінки ефективності внутрішнього аудиту з боку управлінського персоналу	+	+
8	Рівень розвитку корпоративної культури		+
9	Структура керівництва		+
10	Неформальні комунікації в системі управління		+
11	Стандартизація інформації між підрозділами	+	+

*Джерело: розроблено автором.

Стратегії внутрішнього аудиту мають передбачати як мінімум два шляхи розвитку бізнес-процесів підприємства, тобто мають бути розроблені стратегії оперативні: короткострокові – до одного року та довгострокові – від одного до п’яти років. Основним фактором, який має бути врахований – це здатність стратегії до суттєвих змін бізнес процесів та фінансового стану підприємства в цілому. Тобто існує необхідність здатності внесення окремих коригувань.

Інший фактор, який є другим за ступенем важливості – це ресурси. Зокрема, слід зазначити, аналіз діючої практики свідчить, що бюджетування внутрішнього контролю для більшості підприємств не постає першочерговим завданням, так як не впливає напряму на ефективність бізнес-процесів. Також, якщо підприємство знаходиться у стані, коли існують суттєві ризики припинення діяльності в осяжному майбутньому, то тут буде характерна перша економія на внутрішньому аудиті. Так як людські та фінансові ресурси будуть завжди обмеженими, це викликає обмеження функцій внутрішнього аудиту, тобто проявляється так звана межа контрою, на приклад, це суттєвість визначених сум або кількість операцій, що має бути перевірена. Тобто бюджетна стратегія підприємства напряму впливає на обсяг та якість запланованих внутрішнім аудитом завдань. Наприклад, серед загроз припинення діяльності можуть бути виділені тільки фінансові ризики, а операційні та інші ігноруватимуться.

Внутрішній аудит є відносно новим бізнес-процесом, що породжує ще одну проблему – узгодження стратегічних завдань між керівником служби внутрішнього аудиту та управлінським персоналом підприємства. Тобто тут проявляються два моменти:

– управлінський персонал прагне багато внутрішнього аудиту за невеликі гроші;

– управлінський персонал прагне такого узгодження стратегії та програми, щоб вона у більшій мірі залежала від них.

Зокрема, управлінський персонал може прийняти стратегію скорочення та скрити інформацію від внутрішнього аудиту з метою введення в оману зовнішнього аудиту.

Перший елемент впирається в межу контролю, тобто за наявності визначеного бюджету можна реалізувати або не всі завдання, або поверхнево всі завдання. Так як бюджет завжди обмежений, внутрішній аудитор має пояснити управлінському персоналу, чому увагу треба звернути на окремі об’єкти.

Під час організації ефективного внутрішнього аудиту на підприємстві необхідно отримати розуміння обізнаності управлінського персоналу щодо теорії внутрішнього аудиту та його функцій, визначити очікування управлінського персоналу та бюджет, який управлінський персонал збирається витрачати. У випадку суттєвих розбіжностей ефективну систему внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту побудувати буде неможливо.

Окремо, в ході узгодження стратегічних завдань внутрішнього аудиту необхідно визначити вимірники, за якими управлінський персонал збирається оцінювати ефективність внутрішнього аудиту – кількісні або якісні. Практика свідчить, що досить розповсюдженим випадком є розуміння внутрішнього аудиту як служби, яка має ідентифікувати випадок шахрайства або корупції, ідентифікувати винну особу та притягнути її до відповідальності. У випадку, якщо, на приклад, за рік жодного випадку такого притягнення не відбулось, то це означає неефективність служби внутрішнього аудиту.

Такий підхід призводить до того, що внутрішній аудит переключає свою увагу з дослідження показників життєздатності підприємства, які є основною базою оцінки ризику припинення діяльності на виявлення фактів шахрайства за класами операцій, обсяг яких є не суттєвим для вирішення стратегічних господарських завдань підприємства.

Ігнорування з боку управлінського персоналу ризик-орієнтованої моделі контролю. В такому випадку від внутрішнього аудиту вимагається тотальна перевірка всіх облікових результатів господарських процесів. Як правило, зрозумілий для управлінського персоналу бюджет контролю не може покрити витрати ресурсів та часу внутрішніх аудиторів.

Рівень розвитку корпоративної культури підприємства також є одним з основних факторів стратегічного планування внутрішнього аудиту. Так, важливо оцінити систему менеджменту, зокрема в аспекті внутрішніх комунікацій. Тут можна виділити наступні елементи:

1. Легкість доступу до інформації та комунікації між працівниками внутрішнього аудиту з іншими підрозділами підприємства та управлінським персоналом. Так, А.Ю. Редько та Т.О. Каменська пропонують такі складові інформаційної системи: «Інформаційна система, що відповідає цілям фінансової звітності, яка включає систему обліку, складається з процедур і записів, розроблених та встановлених для того, щоб:

– ініціювати, реєструвати, обробляти та вести облік операцій суб'єкта господарювання (а також подій і умов), а також пов'язаних активів;

– виправляти некоректну обробку операцій, наприклад виконання автоматизованих файлів і процедур по незавершених операціях з метою своєчасного їх завершення;

– обробляти та вести облік блокування системи або обходу заходів контролю;

– переносити інформацію із систем обробки операцій до Головної книги;

– реєструвати інформацію, важливу для фінансової звітності, щодо подій та умов, крім операцій, таких як знос та амортизація активів і зміни у можливості стягнення дебіторської заборгованості; забезпечувати збір, запис, обробку, узагальнення й належне внесення до фінансової звітності інформації, яку потрібно розкривати відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Бізнес-процеси суб'єкта господарювання – це дії, спрямовані на розробку, придбання, виробництво, продаж і поширення продукції та послуг суб'єкта господарювання; забезпечення дотримання вимог законів і нормативних актів; обробка інформації, включаючи облікову та звітну фінансову інформацію» [4, с. 185].

2. Швидкість виконання дій з контролю, ініційованих внутрішнім аудитом:

– своєчасність та точність виконання розпоряджень;

– притягнення порушників до дисциплінарної відповідальності (у вигляді догани або звільнення);

– наявність нормальних умови праці для співробітників, що дозволяють останнім виконувати доручення (накази).

Виходячи із зазначеного, нами запропоновано наступний тест оцінки рівня розвитку корпоративної культури підприємства внутрішнім аудитором.

У випадку, якщо з реалізацією таких елементів проявляються складності, пропорційно план заходів внутрішнього аудиту зростає за обсягом, результативні показники підвищуються в аспекті суттєвості (табл. 2).

Таблиця 2

Оцінка рівня розвитку корпоративної культури підприємства внутрішнім аудитором*

№	Критерій	Оцінка – так/ні
1	Наявність регламентованої системи обміну інформацією	так
2	Форма обміну інформацією цифрова	ні
3	Форма обміну інформацією змішана	ні
4	Релевантність інформації	так
5	Точність інформації	так
6	Достовірність інформації	ні
7	Узгодженість інформації	ні
8	Порівнянність інформації	так
9	Вірогідність інформації	так
10	Своєчасність інформації	ні
11	Плинність кадрів інформації	ні
12	Співвідношення чисельності працівників.	так
13	Надійність роботи персоналу	так
14	Рівномірність завантаження персоналу	ні
15	Рівень трудової дисципліни	ні
16	Укомплектованість кадрового складу.	так

*Джерело: розроблено автором.

Зокрема можуть траплятись випадки, коли управлінський персонал є одночасно власниками підприємства, між якими існує певний конфлікт інтересів. В такому випадку єдина ціль бізнесу – отримання прибутку – може розумітися їм одностайно, але шляхи досягнення в екстраполяції до даного підприємства можуть суттєво відрізнятись. Це, у свою чергу, накладає відбиток на стратегію внутрішнього аудиту, строки її узгодженості та придає їй більш уніфікований характер зі здвигнутими кутами зору на локалізацію об’єктивних проблем бізнесу в бік узгодженості різних суб’єктивних позиці власників.

Чим більша система менеджменту, тим більш складно та суб’єктивно там приймаються управлінські рішення, що, у свою чергу, має бути враховано під час планування. Складність може бути як в отриманні необхідної для внутрішнього аудиту інформації, тобто пошуку відповідальних осіб, узгодженні надання такої інформації, так і в очікуванні на неї.

В умовах існування на пострадянських підприємствах зарегульованості та бюрократизації господарських процесів і як наслідок неефективної системи обміну інформацією необхідно додатково при плануванні приймати до уваги неформальні комунікації та складність ідентифікації реальних центрів відповідальності. Складність комунікацій та звіту центрів відповідальності призводить до того, що система управління функціонує не як одне ціле, а як ряд розрізнених елементів. В такому випадку цілісна стратегія контролю має включати час на стандартизацію даних, для порівняння, отриманих з різних центрів відповідальності. В цілому, чим нижчий рівень розвитку системи управління, тим вищій ризик системи контролю. Наведений перелік факторів стратегії внутрішнього аудиту не є вичерпним, аналіз інших факторів та особливостей стратегічного планування внутрішнього аудиту безперервності діяльності підприємства нами буде розглянуто у подальших дослідженнях.

Висновки. Аналіз діючої практики свідчить, що на сучасних підприємствах внутрішній аудит розуміється управлінським персоналом як відносно новий і неоднозначний інструмент фінансового контролю. Така неоднозначність проявляється через необізнаність управлінського персоналу в теоретичних та практичних засадах внутрішнього аудиту. Через це спостерігаються спромоги маніпулювання внутрішнім аудитом з боку управлінського персоналу, виходячи з власного суб'єктивного бачення цілей та функцій аудиту. Таким чином увага аудитора може бути зосереджена на класах операцій, які не суттєві для забезпечення життєдіяльності підприємства в цілому. Така ситуація спричиняє суттєве підвищення ризику припинення діяльності підприємства.

Нами систематизовано основні фактори, які мають бути враховані внутрішнім аудитом, та запропоновано окремі підходи до узгодження загальної стратегій управління зі стратегією внутрішнього аудиту без суттєвих втрат його ефективності при збереженні адекватного обсягу.

Література

1. Бутинець Ф. Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності : навч. посіб. / Бутинець Ф. Ф. – Житомир : ПП "Рута", 2001. – 416 с.
2. Давидов Г. М. Аудит : підруч. / Давидов Г. М. – К. : Ліга, 2004. – 336 с.
3. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль в системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
4. Каменська Т. О. Внутрішній контроль і аудит в управлінні : практ. посіб. / Т.О. Каменська, О.Ю. Редько ; Наук. шк. аудиту, Нац. Центр обліку та аудиту. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. – 375 с.
5. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : підруч. / Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. – К. : Каравела, 2009. – 544 с.
6. Максімова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : монографія / В. Ф. Максімова. – К. : АВРІО, 2005. – 264 с.
7. Міжнародні стандарти якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: нормативне виробничо-практичне видання (2016–2017 роки) // Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України. URL : https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontrolu-yakosti-2016-2017
8. Петрик О. А. Аудит: методологія та організація : моногр. / Петрик О. А. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
9. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика : моногр. / Проскуріна Н. М. – К. : ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2011. – 739 с.
10. Редько А. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : моногр. / Редько А. Ю. – К. : ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2008. – 493 с.

References

1. Butynets F. F. Audyt i reviziia pidpryiemnytskoi diialnosti : navch. posib. / Butynets F. F. – Zhytomyr : PP "Ruta", 2001. – 416 s.
2. Davydov H. M. Audyt : pidruch. / Davydov H. M. – K. : Liha, 2004. – 336 s.
3. Kaliuha Ye. V. Finansovo-hospodarskyi kontrol v systemi upravlinnia : monohrafiia / Ye. V. Kaliuha. – K. : Elha, Nika-Tsentr, 2002. – 360 s.
4. Kamenska T. O. Vnutrishnii kontrol i audyt v upravlinni : prakt. posib. / T.O. Kamenska, O.Iu. Redko ; Nauk. shk. audytu, Nats. Tsentr obliku ta audytu. – K. : DP «Inform.-analit. ahentstvo», 2015. – 375 s.
5. Kulakovska L. P. Orhanizatsiia i metodyka audytu : pidruch. / Kulakovska L. P., Picha Yu. V. – K. : Karavela, 2009. – 544 s.
6. Maksimova V. F. Vnutrishnii kontrol ekonomichnoi diialnosti promyslovoho pidpryiemstva – systemnyi pidkhid do rozvytku : monohrafiia / V. F. Maksimova. – K. : AVRIO, 2005. – 264 s.
7. Mizhnarodni standarty yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh: normatyvne vyrobnycho-praktychne vydannia (2016–2017 roky) // Ofitsiinyi veb-sait Audytorskoi palaty Ukrainy. URL : https://www.apu.net.ua// component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontrolu-yakosti-2016-2017
8. Petryk O. A. Audyt: metodolohiia ta orhanizatsiia : monohr. / Petryk O. A. – K. : KNEU, 2003. – 260 s.
9. Proskurina N. M. Protsedurne zabezpechennia audytu. Teoriia ta praktyka : monohr. / Proskurina N. M. – K. : DP "Inform.-analit. ahentstvo", 2011. – 739 s.
10. Redko A. Yu. Audyt v Ukraini. Morfolohiia : monohr. / Redko A. Yu. – K. : DP "Inform.-analit. ahentstvo", 2008. – 493 s.

Рецензія/Peer review : 21.11.2019 Надрукована/Printed : 08.01.2020
Рецензент: д. е. н., доц. Лубенченко О. Е.