

УДК 657.633

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ЯК ФАКТОР ЗНИЖЕННЯ АУДИТОРСЬКИХ РИЗИКІВ

ОЛЕГ СТОЯН,*аспірант кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Державної академії статистики, обліку та аудиту (м. Київ), заступник директора АФ "Ніка-аудит" (м. Донецьк)*

У статті розглянуто систему внутрішнього контролю, спрямованого на зниження аудиторських ризиків при здійсненні аудиторських перевірок, розкрито підходи до визначення аудиторського ризику згідно з міжнародними стандартами аудиту редакції 2010 року. Виокремлено основні етапи процедур, що використовуються аудиторами при здійсненні аудиторських перевірок. Визначено напрями поліпшення процесу оцінки ризиків під час аудиторської перевірки.

Ключові слова: аудиторські перевірки, ризик, аудиторський ризик, аудиторські процедури, внутрішній контроль, система внутрішнього контролю, ризик суттєвих викривлень.

Постановка проблеми. Процеси, що відбуваються в економіці України, потребують зростання якості вітчизняного аудиту до європейських вимог. Забезпечення якості аудиторських послуг необхідне для зміцнення позицій аудиту на внутрішньому й зовнішньому ринках, зростання конкурентоспроможності. Якісна складова аудиторських послуг дасть змогу збільшити корисність та ефективність аудиту для економіки країни.

Гостра проблема вдосконалення контролю фінансово-господарської діяльності комерційних організацій не може бути вирішена без формування й розвитку інституту аудиту. Сучасний аудиторський підхід ґрунтується на оцінці ризику, розраховуючи який, аудитор чи аудиторська компанія має можливість обрати оптимальну схему проведення аудиторських процедур і тим самим скоротити затрати в часі та коштах на проведення аудиторської перевірки.

Аудиторській діяльності як виду підприємницької діяльності притаманний ризик, який має багато проявів і справляє значний вплив на результати фінансово-господарської діяльності.

Разом із тим, способи розрахунку аудиторського ризику та засоби його зниження - тема, яка не отримала належного розвитку передусім через те, що в практиці аудиторської діяльності широко застосовується інтуїтивна оцінка ризику, яка має високий рівень суб'єктивності.

Аналіз досліджень і публікацій з проблеми. Питання оцінювання аудиторського ризику й ризиків аудиторської діяльності досліджували такі українські та зарубіжні вчені, як Р. Адамс [3], М. А. Азарська та Л. Н. Растамханова [4], Н. І. Гаєвська [5], Т. Г. Гайдук [6], О. С. Григор'єва [8] та ін. Проте аналіз робіт указаних та інших авторів показує, що на часі розвиток нових методів та способів оцінки рівня аудиторського ризику, які дозволять підвищити відповідальність аудитора за результати аудиторських перевірок.

Мета роботи полягає в аналізі окремих підходів до визначення аудиторських ризиків при аудитор-

ській перевірці згідно з вимогами міжнародних стандартів аудиту (надалі МСА) в редакції 2010 року.

Виклад основного матеріалу. Сьогодні аудит фінансової звітності виконує важливу функцію відносно достовірності та реалістичності інформації для користувачів, на основі якої вони зможуть прийняти правильне управлінське рішення. Завдяки аудиту фінансової звітності забезпечується суттєве зменшення ризиків, пов'язаних із прийняттям рішень, підвищується довіра до підприємства з боку партнерів, відображається позитивний імідж підприємства. Для підвищення якості аудиту фінансової звітності, перш за все, необхідно постійно підвищувати кваліфікацію аудитора, по-друге, створювати ефективні системи внутрішнього контролю на підприємствах, а також здійснювати нагляд та контроль за роботою на всіх рівнях.

При проведенні перевірки аудитор несе відповідальність за свою думку про фінансову звітність клієнта. Висновок про звітність складається на основі професійного судження аудитора щодо отриманих під час перевірки доказів. Тому, при збиранні доказів аудитор повинен бути ретельним (тобто повинен спланувати свою роботу так, щоб усі суттєві аспекти, які можуть вплинути на рішення користувачів фінансової звітності, були перевірені), а при оцінці доказів - об'єктивним. Ризик того, що аудитор складе неправильну думку про фінансову звітність у тих випадках, коли вона містить суттєві викривлення, які можуть вплинути на рішення користувачів фінансової звітності, називається аудиторським ризиком.

Ризик проведення аудиторської перевірки - це ризик аудитора, пов'язаний із підготовкою неправильного висновку за фінансовими звітами.

Згідно з МСА 315 "Розуміння суб'єкта і його оточення і оцінка ризиків істотного спотворення" внутрішній контроль є процесом, який формують і в який задіюють осіб, наділених керівними повноваженнями, та інший персонал, щоб забезпечити упевненість щодо надійності бухгалтерської (фінансової) звітності й результативності операцій і відповідності їх чин-

№ 1 (115) січень-лютий 2012 р.

ним законам і нормам. Мета внутрішнього контролю - виявлення бізнес-ризиків, які загрожують досягненню цілей економічного суб'єкта, і запобігання їм.

Таким чином, формування **внутрішнього контролю** спрямоване на створення можливості для керівників економічного суб'єкта знижувати з його допомогою бізнес-ризиків і готувати надійну бухгалтерську (фінансову) звітність, що відповідає чинним законам та іншим нормативним актам.

У процесі аудиту економічного суб'єкта аудиторіві необхідно постійно аналізувати існуючу систему внутрішнього контролю. Одночасно із цим, МСА 315 вимагає пов'язувати аналіз **системи внутрішнього контролю** з оцінкою аудиторського ризику й аудиторські процедури по оцінених ризиках.

З уведенням МСА 315 зазнала зміни й класифікація складових частин системи внутрішнього контролю. Вона містить такі елементи:

- інформаційні системи, пов'язані з цілями бухгалтерської (фінансової) звітності;
- контрольне середовище;
- контрольні дії;
- процес оцінки ризику аудитором;
- моніторинг засобів контролю.

Згідно з МСА 315 аналіз внутрішнього контролю необхідно здійснювати в розрізі п'яти вказаних компонент. Водночас оцінка системи внутрішнього контролю повинна поєднувати оцінку якості процедур контролю й ефективності їх застосування. При цьому аудитор повинен оцінювати систему внутрішнього контролю на основі свого професійного судження з точки зору ризику істотного спотворення бухгалтерської (фінансової) звітності.

Аудитор повинен зважати на всю специфіку внут-

рішнього контролю, здійснюваного за допомогою систем, заснованих на застосуванні обчислювальної техніки й відповідних технологій.

У процесі аналізу системи внутрішнього контролю аудитор повинен отримати достатнє розуміння всіх контрольних дій, щоб адекватно оцінити ризики істотних спотворень на рівні керівництва економічного суб'єкта, підготовки бухгалтерської (фінансової) звітності й розробити аудиторські процедури, що враховують оцінені ризики.

Під час розгляду засобів внутрішнього контролю, що запобігають ризикам суттєвого викривлення, аудиторам рекомендується використовувати процедуру, що включає такі етапи:

- 1) виявлення ризиків суттєвого викривлення (PCB);
- 2) розгляд характеру діючих щодо PCB засобів контролю;
- 3) розгляд застосування засобу контролю;
- 4) документування застосування відповідних засобів контролю.

Розглянемо ці етапи більш детально.

Етап 1. Виявлення ризиків суттєвого викривлення

Завдання аудитора на цьому етапі полягає в тому, щоб установити, чи діють в організації засоби контролю щодо PCB. Тут аудитор слід розглядати як PCB по звітності в цілому, так і специфічні ризики - щодо певних передумов підготовки звітності або її розділів. При цьому передбачається, що аудитор виявляє й розглядає винятково ризики, які мають відношення до аудиту. Що стосується цих ризиків у системі внутрішнього контролю (СВК) організації, повинні існувати засоби контролю, спрямовані на їх зниження (табл. 1).

Таблиця 1. - Укрупнені приклади засобів контролю, які діють щодо PCB

Вид ризику	Джерела ризику	Засоби контролю, що знижують ризик
Ризик, пов'язаний з усією звітністю в цілому (підготовка ненадійної фінансової звітності)	Зовнішні галузеві фактори. Природа організації. Облікова політика. Цілі й завдання організації. Функціонування СВК. Несумлінність	Засоби контролю на рівні організації в цілому й основних бізнес-процесів. Загальний ІТ-контроль. Контрольні засоби щодо операцій
Ризик, пов'язаний з усією звітністю (використання під час процесу підготовки звітності неправильних передумов)	Бухгалтерські оціночні значення. Допущення керівництва. Облікова політика. Наявність операцій, що не відповідають характеру діяльності організації, занадто складних операцій тощо. Внесення неналежних правок у бухгалтерську документацію. Інформація, необхідна для деталізації звітності	Засоби контролю на рівні організації. Загальний ІТ-контроль. Контрольні засоби щодо операцій
Специфічні операційні ризики (наявність у звітності невідображених або неточно відображених операцій)	Виявлення (запис) авторизованих операцій. Класифікація операцій. Вимірювання, відображення в належному періоді. Наявність активів	Засоби контролю щодо операцій. Прикладний ІТ-контроль. Специфічні засоби контролю на рівні організації

Після того, як аудитор підготував перелік PCB в розрізі основних бізнес-процесів організації, необхідно:

- перевірити, чи розглянуто всі передумови підготовки фінансової звітності;
- з'ясувати, чи існують додаткові ризики (на рівні операцій або організації в цілому), які можуть призвести до істотного викривлення фінансової звітності, якщо їх не усунути.

Етап 2. Розгляд характеру діючих щодо PCB засобів контролю

Оцінка адекватності розробки керівництвом контрольних засобів, які діють щодо PCB, включає оцінку того, чи зможе цей засіб контролю (розглянути окремо або в сукупності з іншими засобами) скоротити відповідний ризик суттєвого викривлення. При цьому необхідно враховувати, що засоби контролю поділяються на дві категорії:

- превентивні, тобто ті, що запобігають появі суттєвих спотворень;
 - виявляють та корегують суттєві спотворення, якщо вони мають місце.
- Засоби контролю зазвичай виявляються в ході обговорень (інтерв'ю) з персоналом, який відпові-

дальний за управління ризиками конкретного бізнес-процесу. Для малих організацій це часто може бути інтерв'ю з власником-керівником або зі старшим керівником. Типовий підхід до виявлення засобів контролю показаний у табл. 2.

Таблиця 2. - Основні процедури розгляду засобів контролю

Дія	Опис
Виявлення РСВ	Виявити РСВ для звітності в цілому й специфічні (на рівні операцій) ризики, які повинні бути знижені або шляхом запобігання появі спотворень, або шляхом їх виявлення та корегування
Проведення опитування за процедурами СВК щодо РСВ	Опитати відповідальну особу або власника-керівника про те, які процедури СВК існують для зниження кожного ризику. Документувати виявлені в ході опитування засоби контролю. Після того, як під час опитування виявлено достатні для скорочення конкретного ризику засоби контролю (достатність визначається на основі професійного судження), можна припинити опитування. Немає необхідності перераховувати всі інші засоби контролю, які можуть існувати для зниження цього ризику, якщо це спеціально не обумовлено.
Документування результатів	Виявлені засоби контролю можуть документуватися різними способами: для кожного РСВ, до якого належать, або у вигляді матриці засобів контролю, пов'язаних з усіма РСВ. Головне – документувати зв'язок РСВ та належних до них контрольних засобів, що дозволить оцінити, чи знижують виявлені засоби контролю відповідні ризики. Якщо використовується матриця засобів контролю, необхідно: <ul style="list-style-type: none"> • записувати виявлені процедури СВК прямо в матрицю й указувати, чи є вони превентивними або такими, що виявляють і виправляють спотворення; • розглянути, чи може певний засіб контролю знижувати й інші ризики. Цілком імовірно, що деякі процедури СВК можуть застосовуватися щодо декількох факторів ризику. Якщо стосовно РСВ не виявлені засоби контролю, аудитор повинен негайно поінформувати керівництво організації про слабкість СВК

Оцінку адекватності засобів контролю рекомендується починати із засобів контролю щодо спотворення звітності в цілому. Ці види засобів контролю формують основу для функціонування специфічних засобів контролю, які діють щодо операцій і передумов підготовки звітності.

Існує два загальновизнаних підходи до розгляду аудитором засобів контролю - це підходи, орієнтовані на розгляд засобів контролю щодо:

- 1) РСВ, які призводять до спотворення звітності в цілому;
- 2) специфічних операційних РСВ на рівні передумов підготовки фінансової звітності.

Перший підхід полягає в тому, що:

- кожен ризик розглядається окремо;

- аудитор ідентифікує всі засоби контролю, які належать до кожного окремого ризику.

У рамках другого підходу розробляється так звана матриця ризиків, яка дозволяє аудитору виявити:

- взаємозалежності, що існують між ризиками й засобами контролю;
- області, для яких внутрішній контроль сильний;
- області, для яких внутрішній контроль слабкий;
- ключові засоби контролю щодо багатьох ризиків (передумов), які повинні тестуватися на ефективність функціонування.

У рамках підходу, орієнтованого на розгляд засобів контролю щодо РСВ, які призводять до спотворення звітності в цілому, опис засобів контролю, як правило, може будуватися так, як показано в табл. 3.

Таблиця 3. - Опис засобів контролю щодо ризиків на рівні звітності в цілому

Ризик (мета) контролю	Передумова	Засоби контролю
Ризик 1	С	1) контрольна процедура А 2) контрольна процедура В 3) контрольна процедура С 4) контрольна процедура D
Ризик 2	ЕА	5) контрольна процедура Е 6) контрольна процедура F 7) контрольна процедура G 8) контрольна процедура H
Ризик 3	А	9) контрольна процедура I 10) контрольна процедура J 11) контрольна процедура K 12) контрольна процедура L
Ризик 4	СА	13) контрольна процедура M 14) контрольна процедура N 15) контрольна процедура O 16) контрольна процедура P

Примітка: С, Е, А - передумови керівництва щодо підготовки фінансової звітності, де С - передумова щодо повноти; Е - передумова щодо існування і А - передумова щодо точності.

Аудитор розглядає функціонування контрольного середовища організації як основи зниження ризиків викривлення фінансової звітності в цілому. Мета контрольного середовища полягає в необхідності для керівництва та представників власника створити й підтримувати культуру чесної й етичної поведінки. Деякі засоби контролю, які звичайно використовуються керівництвом щодо цього ризику, можуть включати:

- послідовну демонстрацію керівництвом прихильності до високих етичних стандартів;
- зниження керівництвом такого роду стимулів, які могли б спонукати працівників до нечесних або неетичних дій;

- наявність кодексу поведінки, який установлює етичні та моральні стандарти;

- наявність чіткого розуміння персоналом того, яка поведінка вважається прийнятною (непринятною) і що вони повинні зробити, якщо стикаються з непринятною поведінкою;

- виробничі дисциплінарні заходи у випадку неприйнятної поведінки.

Аудитор спочатку повинен сформулювати мету контролю й потім визначити, чи існують будь-які засоби контролю, що знижують ризики. У результаті процедур перевірки може готуватися робоча документація (табл. 4).

Таблиця 4. - Зразок робочої документації з оцінки засобів контролю

Компонент СВК	Ризик	Виявлений засіб контролю	Коментар аудитора про проведені процедури
Контрольне середовище: етичні принципи	Наявні високі етичні стандарти	Персонал щорічно підписується під кодексом поведінки, яка передбачає дисциплінарні заходи	Ознайомився з корпоративним кодексом, і в ньому підкреслена прихильність до високих етичних стандартів
Контрольне середовище: якість персоналу	Можуть бути найняті некомпетентні співробітники	У посадових обов'язках для кожної позиції містяться вимоги до кваліфікації персоналу	Перевірив посадові інструкції по ключових позиціях, у тому числі ведення обліку, і вони є прийнятними
Управління ризиком	Керівництво часто не готове до непередбачуваних подій	Ділові ризики виявлені й щорічно оцінюються під час планування	Перевірив бізнес-план, у якому перераховані ризики, він оновлений і ризики оцінені

Після того як засіб контролю виявлено, аудитор на основі професійного судження робить висновок, чи є їх характер достатнім для зниження відповідних РСВ, тобто чи вони адекватні. Формулюючи висновок про контрольне середовище, аудитор повинен оцінити:

- чи створена керівництвом під наглядом представників власника культура чесності й етичної поведінки;

- чи створює сукупність елементів контрольного середовища належний фундамент для інших ком-

понентів внутрішнього контролю й чи не підриваються ці та інші компоненти слабкістю елементів контрольного середовища.

Такий висновок може суттєво вплинути на оцінку аудитором ризику для фінансової звітності в цілому.

Розглянемо підхід, орієнтований на розгляд засобів контролю щодо специфічних РСВ на рівні передумов підготовки фінансової звітності. Цей підхід, як правило, застосовується на рівні бізнес-процесу й може бути наочно проілюстрований такою матрицею (рис. 1).

Бізнес-процес: продажі						
Істотні фактори ризику		Ризик А	Ризик В	Ризик С	Ризик D	Ключові засоби контролю
	Передумови	С	ЕА	АС	СЕ	
Засоби контролю	Компоненти СВК					
Процедура 1	Контрольне середовище	ВІ				
Процедура 2	Інформаційні системи	ВІ				
Процедура 3	Контрольні процедури	П	П		П	Так
Процедура 4	Моніторинг	ВІ				
Процедура 5	Контрольні процедури		П		П	Так
Процедура 6	Контрольні процедури					
Процедура 7	Інформаційні системи	ВІ	ВІ		ВІ	
Чи є засоби контролю належними, тобто скорочують чинники ризику?		Так	Так	Ні	Так	

Примітка: С, Е, А - передумови керівництва щодо підготовки фінансової звітності; С - передумова щодо повноти; Е - передумова щодо існування; А - передумова щодо точності; П - превентивні засоби контролю (спрямовані на недопущення спотворень); ВІ - виявляють і виправляють засоби контролю.

Рис. 1. Матриця засобів контролю.

Виявлення слабкості внутрішнього контролю на підставі наведеної матриці відбувається таким чином:

- за кожним стовпцем ризику необхідно визначи-

ти, які контрольні процедури діють для його зниження - якщо існують достатні засоби контролю, то слабкості контролю немає;

- якщо для оцінки ризику недостатньо процедур або вони взагалі відсутні, може мати місце істотна слабкість СВК (це, наприклад, ризик С, щодо якого засоби контролю не виявлені й для якого має місце суттєва слабкість внутрішнього контролю). У такій ситуації від аудитора вимагається:

запитати про наявність будь-яких інших процедур СВК, у тому числі компенсуючих; якщо таких немає, може мати місце істотна слабкість СВК, про яку слід повідомити керівництво й представників власника якомога раніше, щоб можна було вжити корегувальні заходи;

розглянути, чи потрібні подальші аудиторські процедури, спричинені виявленим ризиком.

Компенсуючі процедури контролю - це такі процедури, які можуть бути пов'язані з певним ризиком опосередковано. Так, ризик відправлення готової продукції замовнику без оформлення документів може бути виявлений менеджером із продажу під час щоквартальної перевірки обсягів продажів. Однак очевидно, що така контрольна процедура сама по собі не є достатньою для зниження цього ризику.

Ключові засоби внутрішнього контролю - це засоби, що діють одночасно щодо кількох РСВ. Для їх виявлення слід розглянути матрицю засобів контролю й виявити ті процедури, які працюють щодо кількох факторів ризику. Наприклад, процедура 3 належить до трьох ризиків і трьох передумов, що є ознакою ключового засобу контролю, який за умови його надійності може тестуватися на операційну ефективність, особливо коли таке тестування здатне привести до зниження обсягу детальних тестів.

Якщо в аудитора виникають будь-які сумніви в тому, що виявлені засоби контролю дійсно застосовуються, йому слід переходити до оцінки й документування функціонування засобів контролю лише після того, як він переконається, що ці засоби контролю застосовуються на практиці.

Останній момент в оцінці засобів контролю - це формулювання аудитором висновку про те, чи знижують виявлені засоби контролю конкретні РСВ. Така оцінка потребує застосування професійного судження. Для кожної передумови або РСВ аудитору слід розглянути, чи є реакція на нього керівництва достатньою для зниження ризику до прийнятного рівня.

Коли аудитор використовує матрицю засобів контролю, то нижній ряд матриці може застосовуватися для документування висновку про належний характер засобів контролю для зниження кожного з факторів ризику.

Якщо аудитор вважає, що характер засобів контролю не є адекватним, немає необхідності йти далі й оцінювати операційну ефективність. Цілком імовірно, що вже має місце істотна слабкість СВК.

Етап 3. Розгляд застосування засобу контролю

Для визначення того, чи застосовуються на практиці виявлені засоби контролю, аудитору недостатньо провести тільки опитування персоналу. Пояснюється це тим, що люди, як правило, можуть сподіватися на те, що передбачений СВК засіб контролю дійсно застосовується, але на практиці це не так. Документально описаний засіб контролю, що не застосовується на практиці, або не працює належним чином, або при застосуванні не має цінності для аудиту.

Оцінка фактичного застосування засобів контролю може проводитися за допомогою:

- опитування персоналу;
- спостереження або повторного виконання процедури;

- інспектування документів і звітів;
- простежування всередині інформаційної системи підготовки звітності відображення однієї або більше операцій (простежування не є тестом операційної ефективності засобу контролю).

Існує декілька причин для проведення спостережень за функціонуванням СВК. Це:

- зміна бізнес-процесів - із часом бізнес-процеси змінюються через перехід до виробництва нових продуктів (надання нових видів послуг), змін у персоналі або переходу на нові ІТ-програми;

- неправильний опис - персонал організації може пояснювати аудитору, як система повинна працювати, а не те, як вона працює насправді;

- брак інформації - деякі аспекти системи можуть бути ненавмисно недостатньо вивчені при створенні СВК.

Перевірка застосовності засобів контролю показує, що певний засіб було застосовано в певний момент часу, але не розглядає операційної ефективності цього засобу. Підтвердженням операційної ефективності (якщо це передбачено стратегією аудиту та аудиторським підходом) будуть отримані під час проведення тестів контролю факти, які містять докази дії засобу протягом певного періоду часу, наприклад, року.

Тільки після того, як установлено, що засоби контролю, які мають відношення до аудиту, правильно розроблені й застосовуються на практиці, розглядається:

- які тести операційної ефективності засобів контролю дозволять скоротити обсяг тестування по суті;

- які засоби контролю потрібно тестувати, оскільки немає іншого способу отримати достатні належні аудиторські докази.

Оцінка адекватності та застосовності засобів контролю принципово відрізняється від проведення тестування операційної ефективності засобів контролю. Так, щодо:

- адекватності засобів контролю аудитор повинен визначити, чи розроблені в організації засоби контролю, спрямовані на зниження РСВ;

- застосовності засобів контролю аудитор повинен з'ясувати, чи діють на практиці розроблені засоби контролю, причому процедури щодо застосування засобів контролю з метою виявлення змін у СВК повинні проводитися для кожного періоду аудиту;

- тестування операційної ефективності засобів контролю аудитор дає відповідь на питання, чи діють засоби контролю ефективно протягом певного періоду часу. При цьому в аудитора немає обов'язку проводити тестування ефективності засобів контролю, крім тих випадків, коли немає іншого способу отримати достатні належні аудиторські докази (тобто для високоавтоматизованих або бездокументарних систем обліку);

Таким чином, ухвалення рішення про перевірку операційної ефективності засобів контролю є питанням професійного судження аудитора.

Для повторних аудитів рекомендується почати розгляд засобів контролю з їх застосовності з метою зрозуміти, що змінилося в СВК організації. При цьому як відправну точку слід використовувати отриману по аудитах за минулі періоди документацію про характер засобів контролю.

Якщо стратегія аудиту передбачає, що аудитор

покладається на операційну ефективність засобів контролю й мали місце зміни в СВК, то аудиторю рекомендується простежити хід операцій, які мали місце до й після внесених змін.

У процесі оновлення робочих документів по СВК аудиторю слід ретельно розглянути зміни в превентивних засобах контролю на рівні організації. Ці зміни можуть істотно вплинути на ефективність операційних засобів контролю та на реагування аудитора на оцінені ризики.

Так, рішення керівництва про наймання висококваліфікованого фахівця для підготовки фінансової звітності може знизити ризики помилок у фінансовій інформації та підвищити ефективність засобів контролю щодо операцій, які раніше не були враховані. І навпаки, нездатність керівництва замінити некомпетентного менеджера з ІТ або направити істотні ресурси на скорочення ризиків, пов'язаних із ІТ-системами, може привести до зниження ефективності інших контрольних процедур. У будь-якому випадку ці моменти приведуть до значних змін характеру реагування аудитора на оцінені ризики.

Етап 4. Документування застосування відповідних засобів контролю

Документація щодо застосування засобів контролю допоможе аудиторю:

- зрозуміти природу функціонування й контекст (хто використовує засіб контролю, де, як часто і яка є документація про це), у якому застосовуються виявлені засоби контролю;

- визначити їх рівень надійності та ефективності.

Якщо відповідь на останнє питання буде позитивною, то засоби контролю можна тестувати під час відповідних процедур на оцінені ризики. Документація про тестування також допоможе аудиторю розробити конкретний тест, тобто визначити вибірку сукупності, обсяг вибірки, які додаткові засоби контролю будуть тестуватися, хто виконує контрольну процедуру.

Обсяг документування визначається професійним судженням аудитора. Найбільш поширеними формами документації, що готується керівництвом для аудитора, є:

- описові матеріали або меморандуми по СВК;
- блок-схеми;
- поєднання описових матеріалів і блок-схем;
- запитальники та перевірочні листи.

Обсяг і характер необхідної документації - предмет судження аудитора. При визначенні цього обсягу слід урахувувати:

- природу, величину й складність організації та її СВК;
- доступність інформації від організації;
- методологію аудиту та використовувані під час аудиту технології.

Обсяг документування може відображати також досвід і можливості аудиторської групи. Аудит, проведений менш досвідченою групою, потребує підготовки більш детальної документації, ніж у випадку, коли група складається з професіоналів.

Як уже зазначалося, при плануванні поточного аудиту аудитор може використовувати документацію, підготовлену в ході попередніх аудитів. Оновлення такої документації вимагатиме:

- зробити копії робочих документів з СВК за минулі періоди для їх подальшого оновлення;
- якщо нічого не змінилося, спочатку розглядається застосування засобів контролю;

- якщо засіб контролю дійсно застосовувався і ризик не змінювався, то характер засобу контролю можна вважати належним;

- оновити перелік факторів ризику, які повинні знижуватися за допомогою СВК;

- виявити зміни в СВК на рівні організації та операцій під час процедур перевірки застосування засобів контролю;

- визначити, чи є виявлені нові засоби контролю належними та чи застосовуються вони;

- оновити опис відповідності засобів контролю РСВ;

- оновити висновок про ризик контролю.

Таким чином, у разі належного підходу до побудови процесу оцінки ризиків аудитор може використовувати цей процес для визначення ризиків істотних спотворень. Якщо ні, то аудиторю необхідно зробити керівництву економічного суб'єкта зауваження або рекомендації для поліпшення процесу оцінки ризиків. Якщо керівництво економічного суб'єкта ніяк не реагує на побажання аудитора або реагує неналежно, він повинен проінформувати про це власників економічного суб'єкта.

Висновок

Аудиторський ризик являє собою вірогідність прийняття неправильного рішення аудиторською організацією, тобто ризик того, що аудитор не зможе достовірно оцінити фінансову звітність організації. Важливим фактором зниження такого ризику є оцінка аудитором системи внутрішнього контролю організації, що включає оцінку ризиків неналежного керівництва нею та неналежного ведення бухгалтерської (фінансової) звітності.

Перспективою подальших досліджень є розробка методики кількісного і якісного визначення найбільш вагомих факторів, що впливають на величину аудиторського ризику та дають можливість його прогнозувати, управляти нам та визначати стратегію проведення аудиту.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 1 ; [пер. з англ. Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зеніна О. О., Бендер С. Г.]. - К., 2010.
2. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затв. рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/3 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr2_3230-07.
3. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс ; [пер. Ю. А. Ариненко]. - М. : Аудит : Изд. об-ние "ЮНИТИ", 1995. - 398 с.
4. Азарская М. А. Оценка риска средств контроля в ходе аудита / М. А. Азарская, Л. Н. Растамханова // Экономические науки. - 2007. - № 12. - С. 369-372.
5. Гаевская Н. И. Контроль качества - залог реальной цены на аудиторские услуги / Н. И. Гаевская // Аудитор України. - 2007. - № 20. - С. 19-23.
6. Гайдук Т. Г. Ризики в аудиторській діяльності, їх особливості та аналіз / Т. Г. Гайдук, О. Т. Олендії // Фінансовий контроль. - 2007. - № 4. - С. 55-64.
7. Гільдія професійних внутрішніх аудиторів України. Практика побудови системи внутрішнього контролю згідно з вимогами закону Сарбейнс-Окслі [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.gildia.kiev.ua/index.php?option=com_content&task=view&id=14&Itemid=14.
8. Григор'єва О. С. Аудиторський ризик: сутнісний аналіз / О. С. Григор'єва, О. А. Кондратова, Л. О. Сухарева // Бухгалтерский учет и аудит. - 2007. - № 8.

O. Stoyan

INTERNAL CONTROL AS FACTOR REDUCING THE AUDIT RISK

In the article the system of internal controls designed to reduce audit risk in carrying out audits disclosed approaches to audit risk in accordance with international auditing standards version 2010. Separate the main stages of the procedures used by auditors in carrying out audits. The ways of improving the process of risk assessment in the audit.

Key words: audit, risk, audit risk, audit procedures, internal control, internal controls, risk of material misstatement.

© О. Стоян

Надійшла до редакції 18.01.2012

УДК 658.8: 338.45

УРАХУВАННЯ РЕФЛЕКСИВНИХ ЕФЕКТІВ У ПЛАНУВАННІ ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

ІРИНА СТРЕБЛЯНСЬКА,

аспірант Інституту економіки промисловості НАН України

У статті запропоновано підхід до планування обсягів збуту продукції підприємства, заснований на методах статистики і економетрії, який дозволяє враховувати систематичні ефекти, викликані рефлексивним управлінням споживачами.

Ключові слова: рефлексивне управління споживачами, планування збуту, прогнозування збуту, методи прогнозування.

Постановка проблеми. Протягом усього періоду розвитку економічних стосунків обсяги попиту значно перевершували виробничі можливості підприємств, тому на першому місці завжди знаходилася проблема збільшення обсягів виробництва продукції, а збутова діяльність була похідним і допоміжним завданням. Проте останній період розвитку економіки характеризується кризою надвиробництва, насиченням ринку і посиленням конкуренції. У цих умовах уже не виробничі можливості визначають обсяг збуту продукції, а, навпаки, можливості збуту диктують, скільки яких видів продукції необхідно виробляти. Крім того, переваги споживачів із часом змінюються, еволюціонують. Те, що раніше вважалося ексклюзивною й конкурентною пропозицією (умовою), уже за рік може сприйматися споживачем як абсолютна норма, необхідний мінімум, який він розраховує отримати. У результаті підприємство змушене розробляти запобіжні заходи зі стимулювання збуту, відстежувати реакцію ринку на них, уміти передбачати реакцію клієнтів, здійснюючи тим самим рефлексивне управління споживачами, і враховувати відповідну зміну попиту у своїх стратегічних і тактичних планах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Рефлексивне управління споживачами досліджували Р. Лепа [1-2], Т. Таран [3], М. Мальчик [4], Д. Новиков [5], В. Лефевр [6], Г. Саймон [7] та ін. Разом із тим, актуальною й недостатньо вивченою є проблема спостереження й урахування ефектів від рефлексивного управління споживачами, ідентифікація

їх реакції на ті чи інші заходи підприємства щодо стимулювання збуту.

Мета роботи - розробка науково обґрунтованого підходу до планування обсягів збуту продукції підприємства, який дозволив би враховувати систематичні ефекти, викликані рефлексивним управлінням споживачами.

Виклад основного матеріалу. Рефлексивне управління в плануванні збутової діяльності підприємства може відрізнитися певною специфікою залежно від того, до якого типу ринку належить його продукція: ринку масового й багатосерійного виробництва, або ж індивідуалізованого та дрібносерійного.

На ринку індивідуалізованого й дрібносерійного виробництва планування здійснюється, як правило, на основі замовлень: підприємство обробляє заявку потенційного клієнта й приймає рішення про її задоволення, що впливає на планування виробництва відповідної продукції (рис. 1).

З рис. 1 видно, що рефлексивне управління в системі збуту (представлене пунктирними стрілками) здійснюється через маркетингову діяльність підприємства, зокрема, через систему стимулювання попиту та просування продукції. При цьому маркетингова політика й виробничі можливості підприємства взаємообумовлені: з одного боку, підприємство не може запропонувати на ринку те, що не може виробити, з іншого боку, вивчення потреб ринку може привести до того, що мають передбачатися й зміни виробничих можливостей. У процесі над-

№ 1 (115) січень-лютий 2012 р.