

УДК 657.471

Козаченко Ярослав

здобувач третього (освітньо-наукового) рівня
Центральноукраїнський національний технічний університет
м. Кропивницький, Україна

**ВИЗНАЧЕННЯ ХАРАКТЕРУ ТА ОБСЯГУ РОБОТИ,
ЯКУ МОЖНА ДОРУЧИТИ ВНУТРІШНЬОМУ АУДИТОРУ
В ПРОЦЕСІ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ
З АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ**

При наявності ефективної, результативної служби внутрішнього аудиту, діяльність якої відповідає вимогам міжнародних стандартів, зовнішні аудитори в процесі виконання завдань з аудиту фінансової звітності можуть використовувати її роботу відповідно до МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» [2]. Співробітництво з такою службою може відбуватися в двох напрямках: по-перше, робота відділу внутрішнього аудиту, а точніше – її результати, може бути використана для отримання аудиторських доказів, по-друге, зовнішній аудитор може залучати внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги. Термін «пряма допомога» означає використання внутрішніх аудиторів для виконання аудиторських процедур під керівництвом та наглядом зовнішнього аудитора з подальшою перевіркою ним їхньої роботи.

Слід враховувати, що МСА 610 визначає, що у деяких юрисдикціях законодавчі або нормативні акти можуть забороняти або деякою мірою обмежувати використання зовнішнім аудитором роботи відділу внутрішнього аудиту або використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги, а МСА не мають переважної сили над законодавчими чи нормативними актами, які регулюють аудит фінансової звітності. Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [1] такі вимоги не регламентовані, отже обмеження щодо використання зовнішнім аудитором відділу внутрішнього аудиту відсутні.

Разом із тим, до того, як використовувати внутрішніх аудиторів для надання прямої допомоги для цілей аудиту, зовнішній аудитор повинен: отримати письмову згоду уповноваженого представника суб'єкта господарювання на дозвіл внутрішнім аудиторам виконувати інструкції зовнішнього аудитора, а сам суб'єкт господарювання не буде втручатись у роботу, яку внутрішній аудитор виконує для зовнішнього аудитора; отримати від внутрішніх аудиторів письмове підтвердження, що вони зберігатимуть конфіденційність конкретних питань відповідно до інструкцій зовнішнього аудитора та інформуватимуть його щодо будь-яких загроз для їх об'єктивності.

Відмінність в плануванні взаємовідносин з внутрішнім аудитором під час надання ними прямої допомоги полягає в тому, що зовнішній аудитор має оцінити, по-перше, існування та значущість загроз об'єктивності, а також рівень компетентності внутрішніх аудиторів, які надаватимуть таку допомогу,

по-друге, характер та обсяг роботи, яку він планує доручити внутрішнім аудиторам, по-третє, характер, час і обсяг керівництва, нагляду і перевірки їх роботи. Отже, для зовнішнього аудитора важливо визначитися, в який спосіб відбуватиметься нагляд та перевірка роботи внутрішнього аудитора, оскільки першочерговим є забезпечення контролю якості виконання завдання з аудиту фінансової звітності.

Важливою вимогою МСА 610 є повідомлення про цей факт тим, кого наділено найвищими повноваженнями (відповідно до МСА 260 «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»), а саме: характер та обсяг запланованого використання внутрішніх аудиторів для отримання від них прямої допомоги для забезпечення взаємного розуміння, що подібне використання не є надмірним за обставин завдання.

МСА 610 містить чіткий перелік ситуацій (а точніше – процедур), коли внутрішні аудитори не повинні використовуватися зовнішнім аудитором для надання йому прямої допомоги. Це такі процедури, які передбачають використання значних суджень під час аудиту; стосуються більш значних оцінених ризиків суттєвого викривлення, коли застосування судження, необхідного під час виконання доречних аудиторських процедур або оцінці отриманих аудиторських доказів, є вкрай обмеженим; стосуються роботи, якою займалися внутрішні аудитори, звіт щодо якої вже було надано чи буде надано ними управлінському персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, чітко зазначається, що роботи, для яких недоречно використовувати внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги, це завдання які стосуються обговорення ризиків шахрайства та проведення процедур, пов'язаних з виявленням шахрайства, проведення зовнішніх підтверджень.

Крім того, рекомендується доцільний поділ роботи зовнішнім аудитором. Наприклад, за обставин, якщо дебіторська заборгованість розглядається як зона підвищеного ризику, зовнішній аудитор може доручити внутрішньому аудитору, який надає пряму допомогу, перевірити дотримання строків погашення. Проте оскільки оцінка адекватності резерву, що створюється на основі даних про строки сплати, потребує більш ніж обмеженого використання судження, доручити таку процедуру внутрішньому аудитору, який надає пряму допомогу, буде неприйнятним.

Така пряма допомога, дійсно, може оптимізувати роботу зовнішнього аудитора, але в МСА застерігається, що надмірне використання внутрішніх аудиторів для надання ними прямої допомоги може негативно вплинути на сприйняття незалежності під час виконання завдання із зовнішнього аудиту.

Література:

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 26.11.2023)
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018 року, частина I. URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=3482 (дата звернення 26.11.2023)