

5. Технический анализ [Электронный ресурс]. – Электрон. текстовые данные – Режим доступа: <<http://ru.wikipedia.org/wiki/>>.
6. Волновая теория Эллиота [Электронный ресурс]. – Электрон. текстовые данные. – Режим доступа: <http://www.forekc.ru/28/index_5.htm>.
7. MetaStock [Электронный ресурс]. – Электрон. текстовые данные. – Режим доступа: <<http://brokerkf.ru/offer/metastock/>>.
8. Гужва В.М. Інформаційні системи в міжнародному бізнесі: навч. посібник / В.М. Гужва, А.Г. Постевой. – К.: КНЕУ, 1999. – 164 с.

УДК 336.225.674:006.44

Шухман М.Е., канд. екон. наук (ДонНУЕТ, Донецьк)

МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ЩОДО СТАНДАРТИЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

У статті представлено методичний підхід до розробки та класифікації стандартів внутрішнього аудиту. Цей підхід сприяє прийнятності стандартів внутрішнього аудиту стосовно міжнародних стандартів внутрішнього аудиту та дає можливість комплексно охоплювати об'єкти внутрішнього аудиту і процес аудиторської діяльності.

Ключові слова: *стандарти внутрішнього аудиту, міжнародні стандарти внутрішнього аудиту, служба внутрішнього аудиту, корпоративне управління, корпорація.*

Служба внутрішнього аудиту (СВА) в умовах корпоративного управління здійснює діяльність з надання незалежних і об'єктивних гарантій та консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності корпорації. Вона допомагає досягти поставленої мети, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки й підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління.

Забезпечення високої якості внутрішнього аудиту (ВА) може бути досягнуте за умови дотримання принципових підходів до формування та розробки стандартів внутрішнього аудиту (СтВА).

Серед авторів, що звертають увагу на необхідність стандартизації внутрішнього аудиту, слід відзначити В. Д. Андреєва, А.А. Архипова, Ф.Ф. Бутинця, В.В. Бурцева, А.П. Висоцького, О.П. Горячева, І.М. Дмитренко, Н.І. Дорош, О. Нетікшу, В.І. Подольського, Г.Б. Полісюк, В.С. Рудницького, Д.Н. Хорохордіна. Однак у наукових працях досі не існує методичного підходу до розробки та класифікації СтВА, що утруднює можливість комплексного і взаємопов'язаного уявлення про їхнє призначення та інші характеристики.

Метою статті є розробка методичних положень щодо стандартизації внутрішнього аудиту з погляду на визначення принципів та логіки їхньої побудови.

Розробкою професійних вимог на міжнародному рівні займається декілька організацій, зокрема Міжнародний IBA (The Institution of internal Auditors,

ПА), в якому є підрозділ, відповідальний за розробку міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (МСВА) [1; 2].

МСВА характеризують загальні вимоги й умови проведення аудиту. Отже, такі стандарти треба сприймати як деякі загальні вказівки щодо організації ВА в корпораціях, вибору об'єктів, цілей і методів проведення перевірки.

Оскільки вітчизняні СтВА відсутні, істотного значення набуває стандартизація СВА в корпорації. Під час розробки СтВА необхідно керуватися положенням із СтВА, виданим міжнародним ІВА, оскільки вітчизняні внутрішні аудитори повинні котируватися і визнаватися рівноправними за кордоном, а також враховувати національні особливості регулювання ВА і бухгалтерського обліку в Україні, організаційно-правову форму і сферу діяльності корпорації.

До передумов формування системи СтВА належить їхня класифікація. Щодо класифікації СтВА існують різні точки зору. Так, наприклад, на базі міжнародних стандартів в Україні розроблено і затверджено національні стандарти внутрішнього аудиту для комерційних банків [3, с. 163], які передбачають:

- керівництво службою внутрішнього аудиту;
- незалежність;
- професійну компетентність;
- обсяг роботи;
- планування і виконання аудиторської перевірки;
- складання аудиторського звіту.

До основних стандартів внутрішнього аудиту Д.Н. Хорохордін і А.А. Архипов [160, с. 23] відносять:

- мету й основні принципи внутрішнього аудиту;
- документування внутрішнього аудиту;
- планування внутрішнього аудиту;
- докази внутрішнього аудиту;
- контроль якості проведення внутрішнього аудиту;
- оцінку ризиків внутрішнього аудиту;
- події, що відбулися після подання звіту внутрішнього аудитора;
- застосовність допущення безперервності діяльності економічного суб'єкта.

При цьому вважають, що можливі два варіанти розробки вказаних СтВА: орієнтованих на умови виробничо-господарської діяльності економічного суб'єкта й адаптованих до специфічних умов діяльності підприємства.

В.Д. Андреев пропонує такі напрямки розробки груп стандартів [9, с. 38]:

- за аналізом законів і нормативних актів, оцінкою економічності й ефективності використання ресурсів, аналізом результатів програм;
- за регулюванням технології проведення аудиту (планування, вивчення й оцінка контролю, регламентація отримання аудиторських доказів, використання роботи фахівців тощо);
- за організацією роботи відділу внутрішнього аудиту й управління ним, контролем якості аудиторської діяльності;
- за спеціальними аудиторськими перевітками й консультаційними послугами;

– за професійними вимогами (права, обов'язки, відповідальність) і взаєминами з іншими службами і фахівцями під час проведення аудиторської перевірки конкретної ділянки обліку або підрозділу.

СтВА, дотримуючись вимог і рекомендацій МСВА, мають доводити їх до рівня конкретних методик і вказівок до співробітників СВА. Водночас стандарти не повинні повністю регламентувати зміст діяльності внутрішніх аудиторів, бути цілком деталізовані, оскільки це може перетворити ВА на механічний процес, не підкріплений професійними думками.

СтВА виступають складовою частиною системи внутрішніх регламентів діяльності СВА корпорації, тому до них висуваються особливі вимоги в питаннях розкриття їхнього змісту, зокрема: чіткого і повного формулювання мети і завдань стандарту; встановлення конкретних обов'язків посадових осіб щодо виконання стандарту; визначення сфери застосування стандарту; нормативного і методичного забезпечення стандарту та ін. Така деталізація дозволяє врахувати специфіку підходу СВА до проведення й оформлення аудиту.

Під внутрішньокорпоративними СтВА слід розуміти документи, які деталізують і встановлюють єдині вимоги до здійснення й оформлення ВА, прийняті і затверджені керівником СВА, аудиторським комітетом і схвалені наглядовою радою корпорації з метою забезпечення ефективності роботи СВА.

Наявність системи СтВА і її методологічного супроводу служить показником професіоналізму працівників СВА. СтВА є інтелектуальною власністю СВА, тому працівники не повинні розголошувати їхній зміст і використовувати СтВА поза діяльністю служби. Стандарти можуть передбачати відповідальність за невиконання фахівцями служби певних вимог.

Застосування СтВА дозволить СВА:

- забезпечувати високу якість аудиту і сприяти зниженню ризиків діяльності корпорації;
- сприяти впровадженню в аудиторську практику нових наукових досягнень і технологій;
- визначати стратегію у спірних ситуаціях;
- забезпечувати інформованість працівників служби;
- регулювати професійну поведінку внутрішніх аудиторів відповідно до етичних норм аудиту;
- технологію перевірки і організацію проведення внутрішнього аудиту зробити більш раціональною, знизити трудомісткість аудиторських робіт щодо перевірок окремих ділянок (за рахунок розроблених робочих таблиць, анкет), забезпечити додатковий контроль за роботою внутрішніх аудиторів;
- неухильно дотримуватись вимог чинних СтВА.

Розробка і впровадження СтВА – трудомістка і тривала робота, націлена на перспективу і забезпечення ефективної діяльності СВА. Для розробки СтВА враховується структура служби, описуються внутрішні зв'язки, можливі події, включаються визначені зведення права, положень і стандартних ситуацій, що виникли під час проведення ВА.

Існує декілька варіантів формування системи стандартів ВА. Перший варіант полягає в придбанні СтВА великими СВА, які реалізують власні розроб-

ки. Слід врахувати, що швидше за все придбані стандарти потребуватимуть певного коректування й адаптації, пов'язаної з власним баченням процесу перевірки, що не завжди укладається в запропоновані схеми, специфіку напрямків діяльності корпорації, яку не можна врахувати під час розробки системи стандартів, надмірність або недостатність набутих методичних розробок.

Другий варіант припускає використання розробок інших внутрішніх аудиторів, відомості про яких з'являються в періодиці або інформаційних базах і доопрацювання їх відповідно до власного бачення.

Відповідно до третього варіанта пропонується розробка власними силами тих стандартів і методик ВА, які, на думку керівництва СВА, є найбільш важливими.

Процес розробки СтВА має спиратися на такі методологічні підходи, як послідовність, комплексність, забезпечення якості ВА та розвитку і вдосконалення.

ВА відноситься до загальносистемних функцій управління, тому до розробки стандартів доцільно адаптувати підходи, використовувані у створенні систем управління (у тому числі й автоматизованих), які викладені у відповідних джерелах спеціальної літератури [1-5].

Вимогам спадкоємності і несуперечності, повноті і деталізації СтВА відповідає системний підхід до їхньої розробки, заснований на комплексному вивченні досліджуваного об'єкта як сукупності взаємозв'язаних елементів, з одного боку, і як єдиного цілого з урахуванням зовнішніх зв'язків, з другого.

Системним підходом передбачається не тільки виявлення ролі кожного стандарту в забезпеченні процесу ВА, але й врахування взаємозв'язків між СтВА. Застосування положень одних стандартів під час розробки інших стандартів відповідає нормативному підходу до їхнього формування. Поєднання системного і нормативного підходів, що дозволяють взяти до уваги взаємозв'язок між стандартами аудиту, дає можливість сформулювати низку СтВА.

Для формування СтВА доцільно використовувати системний підхід не тільки в поєднанні з нормативним, але і процесним, заснованому на виділенні етапів процесу системи. Використання процесного підходу припускає групування СтВА за етапами процесу внутрішнього аудиту.

Практичному втіленню системного, нормативного і процесного підходів до формування СтВА сприяє модульність їхньої структури. При цьому склад модулів, як відособлених елементів в сукупності СтВА відповідає класифікації цих стандартів. Наприклад, інструментальні правила доцільно скомпонувати з модулів груп і видів стандартів, відповідних етапів процесу ВА і об'єктів стандартизації ВА. Модульний принцип розробки СтВА, єдність термінологічної бази, раціональне інформаційне забезпечення СВА є необхідними умовами забезпечення не тільки логічної стрункості, але й гнучкості системи СтВА. Вимогу доцільності припускає визначення актуальності і пріоритетності в розробці СтВА.

Представлені авторами [6-9 та ін.] блоки системи СтВА є дещо деталізованими і громіздкими та вимагають, на нашу думку, деякого об'єднання своїх блоків і формування верхнього рівня класифікації, який уявляється у вигляді чотирьох модулів:

1. Загальні стандарти внутрішнього аудиту.
2. Робочі стандарти внутрішнього аудиту.
3. Стандарти звітності.
4. Стандарти процедур внутрішнього аудиту за окремими об'єктами.

Висновки. Таким чином, застосування системного, нормативного та процесного підходів до розробки стандартів внутрішнього аудиту корпорацій сприяє прийнятності цих стандартів стосовно міжнародних стандартів внутрішнього аудиту, дозволяє задати певний якісний рівень всім можливим аспектам прояву внутрішнього аудиту та надає можливість комплексно охоплювати об'єкти внутрішнього аудиту і процес аудиторської діяльності.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямку є класифікація СтВА, яка полягає в їхній систематизації за відповідними групами за ознакою охоплення всіх етапів процесу внутрішнього аудиту та відповідних об'єктів.

Список літератури

1. Professional Goldenseal – Standards and Guidance [Electronic resource] // The Institution of internal Auditors. – Electronic text data. – Florida: [s.l.], 2009. – Mode of access: <<http://www.theiia.org/guidance/>>.
2. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита [Электронный ресурс]: [пер. с англ.] / Ин-т междунар. аудиторов (Флорида, США) // Институт внутренних аудиторов. – М.: AuditNET. 2001-2009. – Режим доступа: <http://www.iaa-ru.ru/international_professional_standards/>.
3. Методичні вказівки щодо застосування стандартів внутрішнього аудиту в комерційних банках України: [Затв. постановою Правління НБ України від 02.07.99 р., № 358 зі змінами та допов.] // Законодавчі і нормативні акти з банківської діяльності. – 1999. – Вип. 8. – С. 13-18.
4. Коллинз Г. Структурные методы разработки систем: от стратегического планирования до тестирования / Г. Коллинз, Дж. Блей. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 263 с.
5. Модин А.А. Основы разработки и развития АСУ / А.А. Модин. – М.: Наука, 1981. – 279 с.
6. Мыльник В.В. Системы управления: учеб. пособие / В.В. Мыльник, Б.П. Титаренко, В.А. Волочиенко. – М.: Экономика и финансы, 2004. – 384 с.
7. Сыроежкин И.М. Системный анализ экономической информации / И.М. Сыроежкин, Т.Т. Попова, Ю.Н. Эйсер. – Л., 1978. – 212 с.
8. Чучалов Е.А. Приемы экономического анализа / Е.А. Чучалов, Н.Н. Бессонов. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 79 с.
9. Андреев В.Д. Внутренний аудит: учеб. пособие / В.Д. Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
10. Внутрішній аудит у банках: навч. посіб. / О.С. Любань [та ін.]. – К.: Центр навч. л-ри, 2006. – 220 с.
11. Хорохордин Д.Н. Актуальные вопросы разработки стандартов внутреннего аудита / Д.Н. Хорохордин, А.А. Архипов // Аудитор. – 2004. – № 7. – С. 21-23.
12. Нетикша О. Стандарти внутрішнього аудиту підприємства / О. Нетикша // Бухгалт. облік і аудит. – 2003. – № 8. – С. 43-50.