

приємство заборгувало на даний момент. А те, що перший розділ пасиву називається "Власний капітал", не означає, що цей капітал належить підприємству, зменшуючи суму його зобов'язань. Він належить суб'єктам, які є власниками підприємства.

Література

1. Василюк О.Д. Теорія фінансів: Підручник. – К.: НІОС, 2000. – С. 84.
2. Фінансова діяльність підприємства: Підручник/ Бандурка О.М., Коробов М.Я., Орлов П.І., Петрова К.Я. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь, 2002. – С. 17.
3. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 161.
4. Белолипецкий В.Г. Финансы фирмы. Курс лекций. – М.: ИНФРА, 1998. – С. 64.

УДК 65.012.12

Асист. Л.І. Дяченко – УкрДЛТУ

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ: СТАНДАРТИ ПРОФЕСІЙНОЇ ПРАКТИКИ

Розглядається проблема стандартизації вимог до здійснення внутрішнього аудиту. Подано характеристику Стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, розроблених міжнародним Інститутом внутрішніх аудиторів. Запропоновано класифікацію Положень про стандарти внутрішнього аудиту. Обґрунтовано необхідність застосування нагромадженого у світі досвіду для формування методичного забезпечення внутрішніх аудиторів в Україні.

Assist. L.I. Dyachenko – USUFWT

Internal audit: standards of professional practice

The article deals with the problem of standardization of internal auditors' activities. The characteristic of Standards for the Professional Practice of Internal Auditing is presented. The classification of Statements on Internal Auditing Standards is proposed. The necessity of the international experience introduction into formation of methodical support of internal auditors in Ukraine is grounded.

Відсутність в Україні професійного органу внутрішніх аудиторів гальмує розвиток методології внутрішнього аудиту. За кордоном Інститут внутрішніх аудиторів організований у 1941 році як координаційний центр для підвищення професійної освіти внутрішніх аудиторів. У більш, ніж 180 його відділах в усьому світі працює 32 тис. чол. Інститут бере активну участь в організації навчальних семінарів, конференцій, наукових досліджень, опублікуванні книг і періодичних видань у сфері внутрішнього аудиту. Міжнародна рада директорів інституту та інші комісії визначають його політику і напрями діяльності. Керівник професійної практики Інституту відповідає за підготовку, проведення і оцінку кваліфікаційного екзамену в межах вимог, визначених Правлінням і Радою директорів Інституту, за результатами якого присвоюють звання "дипломованого внутрішнього аудитора" (certified internal auditor). Серед досягнень Інституту внутрішніх аудиторів – формування етичного кодексу, розробка професійних стандартів внутрішнього аудиту.

Кодекс етики містить 11 норм, що регламентують дії внутрішніх аудиторів. Зарубіжні вчені вказують на спільні риси Кодексу етики внутрішніх аудиторів і Кодексу професійної поведінки для зовнішніх аудиторів, зокрема,

вимог й об'єктивності, чесності і компетентності, конфіденційності інформації, уникнення дискредитуючих дій і проведення аудиту відповідно із професійними стандартами. Істотною відмінністю Кодексу етики внутрішнього аудиту є розгляд питання вірності внутрішнього аудитора організації, в якій він працює. Така особливість Кодексу етики відображає специфіку взаємовідносин внутрішнього аудитора і організації, штатним працівником якої він є і, в той же час, діяльність якої перевіряє.

На середовище внутрішнього аудиту впливають фактори зовнішнього і внутрішнього характеру. До зовнішніх чинників належать: специфіка законодавства різних країн і відмінності у традиціях контрольної діяльності. Внутрішніми факторами впливу на умови проведення даного виду аудиту є розмір і структура підприємства. Дія вказаних чинників обумовлює відмінності в організації і методиці внутрішнього аудиту в різних країнах. Назріла необхідність уніфікації підходу до здійснення внутрішнього аудиту в міжнародному масштабі з допомогою розробки відповідних стандартів.

Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) призначені для забезпечення розуміння ролі і обов'язків внутрішніх аудиторів на всіх рівнях управління підприємств, визначення основи для оцінки здійснення внутрішнього аудиту; удосконалення практики внутрішнього аудиту.

Розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів 25 стандартів поділені на п'ять категорій: незалежність; професіоналізм – а) відділ внутрішнього аудиту, б) внутрішній аудитор; сфера аудиту; здійснення аудиторської перевірки, управління відділом внутрішнього аудиту.

Перший блок стандартів внутрішнього аудиту присвячений концепції незалежності внутрішніх аудиторів. З огляду на поширену точку зору щодо відсутності у внутрішніх аудиторів незалежності внаслідок трудових взаємовідносин із підприємством, у стандартах вказано на не менш важливе значення даного принципу у внутрішньому аудиті порівняно з зовнішнім. Визначено два фактори, які посилюють незалежність: організаційний статус відділу внутрішнього аудиту і об'єктивність внутрішніх аудиторів. Стосовно організаційного статусу, внутрішні аудитори повинні мати підтримку верхньої ланки управління і здійснювати перевірки в умовах тісної співпраці з персоналом підприємства. У закордонній практиці така підтримка забезпечується постійним обміном інформації між керуючим відділу внутрішнього аудиту і радою директорів. Звітування внутрішніх аудиторів тільки вищому керівництву створює умови для реалізації наданих за результатами аудиторських перевірок рекомендацій.

Професіоналізм у стандартах внутрішнього аудиту розглядається на двох рівнях: на рівні окремого внутрішнього аудитора і відділу внутрішнього аудиту в цілому. Компетентність внутрішніх аудиторів підвищує якість аудиторських перевірок, що вимагає комплектації штату відділу внутрішнього аудиту працівниками з відповідними знаннями і професійними навичками. Крім того, представники даної професії повинні керуватися Кодексом етики внутрішніх аудиторів і виконувати свої обов'язки з належною ретельністю. Як і у загальноприйнятих стандартах зовнішнього аудиту (GAAS) належна

ретьність у стандартах внутрішнього аудиту визначена як рівень вміння, очікуваного від компетентного професіонала.

Третій блок стандартів до сфери внутрішнього аудиту включає аудит фінансової звітності, вивчення і оцінку структури внутрішнього контролю, аудит відповідності і операційний аудит.

Згідно з наступним блоком стандартів "Здійснення аудиторської перевірки", робота внутрішніх аудиторів поділяється на 4 етапи: планування аудиту, перевірка і оцінка інформації, узагальнення результатів аудиту, нагляд за виконанням рекомендацій. Процедури планування внутрішнього аудиту включають визначення мети, отримання необхідної інформації, розробку аудиторської програми і схвалення керівництвом плану аудиту. На другому етапі внутрішній аудитор повинен перевірити і оцінити інформацію. Аналогічно вимогам GAAS, згідно зі стандартами внутрішнього аудиту інформація також має бути достатньою, компетентною, релевантною і корисною, для забезпечення правильності аудиторських висновків і рекомендацій. Узагальнення інформації здійснюється в робочих документах внутрішнього аудитора, на основі яких складається аудиторський звіт. Згодом робочі документи внутрішніх аудиторів перевіряє менеджер відділу внутрішнього аудиту. Звіт внутрішнього аудиту повинен містити результати перевірки, судження аудитора (в разі потреби) і обов'язково рекомендації. Четвертий етап – контроль впровадження результатів перевірки, властивий тільки внутрішньому аудиту.

Сфера відповідальності керівного персоналу відділу внутрішнього аудиту регламентується вимогами п'ятого блоку стандартів: "Управління відділом внутрішнього аудиту". У цих стандартах сформульовані 3 основні обов'язки керуючого відділу внутрішнього аудиту:

- забезпечення відповідності роботи служби внутрішнього аудиту цілям, визначеним керівництвом відділу і схваленим керуючим органом підприємства,
- сприяння раціональності та ефективності використання ресурсів відділу внутрішнього аудиту;
- дотримання відповідності роботи відділу внутрішнього аудиту існуючим стандартам.

Вказані цілі досягають з допомогою належного планування аудиту, продуманої, програми кадрової політики і розвитку, координування співпраці внутрішніх і зовнішніх аудиторів, визначення і дотримання програми контролю якості.

Інститут внутрішніх аудиторів періодично публікує Положення про стандарти внутрішнього аудиту (Statements on Internal Auditing Standards) для роз'яснень окремих питань. З липня 1983 року до грудня 1997 опубліковано 18 положень. Кожне положення має однакову структуру: номер; назва; дата прийняття; зміст; введення; передмова; резюме; основна частина, яка крім нових директив, часто містить інтерпретації (роз'яснення) існуючих вимог; висловлення подяки експертам, залучених до розробки положення; склад членів Комітету з професійних стандартів і відповідальності Інституту внутрішніх аудиторів, які безпосередньо брали участь у розробці даного положення.

У контексті вивчення Положень про стандарти внутрішнього аудиту пропонуємо їх сукупність поділити за змістом на 3 категорії: загально-методологічні, організаційні і технологічні. До положень, які мають загальний ме-

тодологічний характер належать: №1 "Контроль: концепції і відповідальність", №3 "Попередження, виявлення, розслідування і повідомлення про шахрайство", №5 "Взаємовідносини внутрішніх і зовнішніх аудиторів", №10 "Оцінка досягнення визначеної мети операцій або програм", №14 "Глосарій", №16 "Аудит відповідності політиці, планам, процедурам, законам, нормативам і контрактам", №17 "Оцінка діяльності зовнішніх аудиторів", №18 "Використання роботи зовнішніх експертів".

Положення №4 "Підтвердження якості", №7 "Зв'язок з радою директорів", №9 "Оцінка ризику", №12 "Планування аудиту", №15 "Нагляд" стосуються питань організації внутрішнього аудиту. До окремої категорії необхідно віднести положення, які регламентують технологію процесу внутрішнього аудиту. Причому технологічні положення доцільно класифікувати у розрізі стадій процесу внутрішнього аудиту: 4 початкова – №8 "Аналітичні аудиторські процедури", дослідна – №6 "Робочі документи аудитора", завершальна – №2 "Представлення результатів", №11 "1992 Узагальнений звіт", №13 "Впровадження результатів аудиту". Стосовно положення про аналітичні аудиторські процедури такий поділ досить умовний, оскільки ці процедури активно застосовуються внутрішніми аудиторами не тільки у процесі планування, а й для оцінки аудиторських доказів. Вимоги положень, власне, як і стандарти внутрішнього аудиту, мають рекомендаційний характер.

Факт створення і впровадження постійних Національних нормативів аудиту і Кодексу професійної етики, що визначають основні засади аудиту і етичні вимоги до представників аудиторської професії в Україні свідчить про значні досягнення у розробці методичного забезпечення аудиторської діяльності. На жаль, у сфері внутрішнього аудиту успіхи значно менші. На сьогодні, крім "Положення про організацію внутрішнього аудиту у комерційних банках України" фактично відсутні нормативно-методичні документи у галузі внутрішнього аудиту. Така ситуація не сприяє розвитку даного виду аудиторського контролю. У процесі розробки Національних нормативів внутрішнього аудиту логічно використати нагромаджений у світі досвід, а саме стандарти професійної практики внутрішнього аудиту, розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів.

Література

1. **Auditing** theory and practice/ Roger H. Hermanson, Jerry R. Strawser, Robert H. Strawser. – USA: – IBWIN, 1993. – 907 p.
2. **Auditing** theory and practice. Study Guide./ Roger H. Hermanson, Jerry R. Strawser, Robert H. Strawser. – USA: – IBWIN, 1993. – 118 p.
3. **Codification** of Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. – USA: – The Institute of Internal Auditors, 249 Maitland Avenue, Altamonte Springt, Florida 32701, 1993. – 99 p.
4. **Statement** on Internal Auditing Standards № 1 – Control: concepts and responsibilities USA- The Institute of Internal Auditors. 249 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701, 1985. – 11 p.
5. **Statement** on Internal Auditing Standards № 2 – Communicating results. – USA: – The Institute of Internal Auditors, 249 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701, 1985. – 8 p.
6. **Statement** on Internal Auditing Standards № 3 – Deterrence, detection, investigation and reportine of fraud. – USA: – The Institute of Internal Auditors, 249 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701, 1985. – 12 p.