

Внутрішні стандарти аудиторського підприємства: сутність та необхідність розробки

В роботі обґрунтована необхідність створення системи внутрішніх стандартів аудиторського підприємства. Визначено принципи їх створення та вимоги, яким вони повинні відповідати. Запропоновано можливий перелік внутрішніх стандартів аудиторського підприємства та напрямки їх використання на різних етапах аудиту.

аудиторська діяльність, аудит, стандарти аудиту, внутрішні стандарти аудиторського підприємства

Основною гарантією забезпечення інтересів користувачів аудиторського висновку є чітке встановлення в законодавчих документах основних характеристик, які висуваються до аудиту з врахуванням інтересів таких користувачів. Чіткі критерії необхідні оскільки в усіх системах регулювання аудиторської діяльності, що склалися у світі, в тій чи іншій мірі враховується одна з найважливіших особливостей аудиту – суб'єктивність думки. Формуючи думку про звітність певного підприємства, аудитор базується на своєму судженні про об'єктивність фактів та обставин, а іноді лише на професійне судження. В такій ситуації професійні методи та прийоми аудиту на практиці завжди будуть мати лише суб'єктивний характер. Багатогранність об'єктів аудиту, постійна зміна економічної ситуації також сильно перешкоджає створенню чітких та „суворих” методів та прийомів перевірки. При цьому важливість аудиторської думки для користувачів звітності накладає значну відповідальність на кожного окремого аудитора та аудиторське товариство в цілому.

Певною гарантією якості аудиторських перевірок, а відповідно, й прийнятного рівня достовірності фінансової звітності, є дотримання, незалежно від конкретних умов, ряду обов'язкових принципів, використання загальних підходів до проведення аудиторської перевірки, виконання єдиних вимог до якості та надійності незалежного аудиторського висновку. Такі принципи, загальні підходи та єдині вимоги встановлюються в загальноприйнятих стандартах аудиторської діяльності (Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики [8]), їх застосування слугує своєрідною гарантією забезпечення інтересів користувачів звітності.

Міжнародні стандарти аудиту мають широке визнання у всьому світі, оскільки дозволяють отримати найбільшу об'єктивність у висловленні аудиторської думки, а також встановлюють єдині якісні критерії порівняння результатів аудиторської діяльності. Певні вимоги однаковості аудиторської діяльності необхідні внаслідок різноманіття методик, які застосовуються в аудиторській практиці, та складності їх співставлення. Аудиторські стандарти формують єдині базові вимоги, які визначають нормативи якості та надійності аудиту і забезпечують певний рівень гарантії результатів аудиторської перевірки за умови дотримання цих вимог. Значення міжнародних стандартів полягає в тому, що вони забезпечують високу якість аудиторської перевірки, сприяють впровадженню в аудиторську практику нових наукових досягнень, дозволяють користувачам зрозуміти процес аудиторської перевірки, створюють суспільний імідж професії, посилюють контроль з боку держави, забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу. Проте, на наш погляд,

ці стандарти є в певній мірі розпливчатими, хоча безумовно виступають первісним орієнтиром при розробці конкретних методик. Аудитору в своїй діяльності необхідно не лише вивчити основні принципи та процедури, які містяться в стандартах аудиту, але і навчитися застосовувати їх в практичній діяльності. Складність цього пов'язана з двома моментами: стандарти взаємопов'язані, а принципи та процедури повинні застосовуватися з врахуванням особливостей діяльності суб'єкта, який підлягає аудиту, та у відповідності з цілями аудиту.

Міжнародні стандарти аудиту (при всій їх значимості) не можуть передбачити всі особливості та конкретні обставини, які виникають в аудиторській практиці конкретного аудиторського підприємства, вони лише в певній мірі визначають загальні принципи та правила поведінки в різних ситуаціях або дають рекомендації щодо вирішення різних питань. Завдання, які виконуються в процесі проведення аудиту, різноманітні та залежать від його цілей, виду підприємства (установи, організації), яке перевіряється, характеру його діяльності. Зрозуміло, що аудит виробничого підприємства, комерційного банку, страхової компанії, пенсійного фонду має свою специфіку. Більше того, багато завдань можна вирішувати різними способами, з різною глибиною та детальністю, орієнтуючись на різні критерії. У зв'язку з цим неминуче виникає проблема регламентування аудиторської діяльності. Ця проблема в певній мірі може вирішуватися шляхом розробки відповідних внутрішніх правил або стандартів, конкретних методик аудиту на рівні аудиторського підприємства.

Практика аудиторської роботи засвідчила необхідність розробки певних документів (за аналогією з міжнародними стандартами вони отримали назву «внутрішніх» або «внутрішньофірмових» стандартів), які мають методичний та технологічний характер, визначають певні вимоги щодо процедур та конкретних дій аудиторів при здійсненні аудиту. Зокрема, у російських виданнях, які присвячені аудиту, підкреслюється позитивний досвід подібної системи стандартизації аудиторської діяльності [9, с.93; 10, с.78]. Достатньо широко вимоги та принципи побудови стандартів внутрішнього аудиту розглянуті Андрєєвим А.Д. [1, с.36-40], хоча ним запропоновані основні вимоги до побудови стандартів саме служби внутрішнього аудиту, а не внутрішніх стандартів незалежного аудиторського підприємства. Підкреслюється, що наявність системи внутрішніх (внутрішньофірмових) стандартів та її методологічного супроводження – необхідний показник професіоналізму діяльності аудиторської організації [2, с.11]. Така позиція зумовлена і тим, що в законі про аудиторську діяльність Російської Федерації передбачена можливість та необхідність розробки такої системи внутрішніх документів. У вітчизняній літературі цей напрямок майже не розглядається, хоча останнім часом почала привертатися увага до проблем стандартизації як складової частини нормативного забезпечення контрольних дій. Зокрема, в монографії І. К. Дрозд пропонується єдина система стандартів контролю в Україні [7, с.209-228]. В законодавчих документах, зрозуміло, можливість створення системи внутрішніх стандартів аудиторського підприємства взагалі не згадується. Автори монографій, посібників та підручників з теорії та практики аудиту обмежуються викладанням загальних методик перевірки певних об'єктів, які вимагають значного коригування при застосуванні в практичній діяльності, оскільки в більшості з них відсутні певні елементи, які і надають цілісності та завершеності роботі аудитора.

Саме цим питанням і присвячене дане дослідження, метою якого є обґрунтування необхідності створення та сфери дії внутрішніх стандартів аудиторського підприємства, їх структури та принципів побудови.

Поняття «внутрішній (внутрішньо фірмовий) стандарт аудиторського підприємства» включає в себе створення документів, які деталізують та регламентують

єдині вимоги до проведення аудиту та оформлення його результатів. Слід підкреслити, що ми не наполягаємо саме на терміні «внутрішні (внутрішньо фірмові) стандарти», ми маємо на меті обґрунтувати необхідність створення таких внутрішніх документів. До групи подібних документів можуть бути віднесені прийняті та затверджені у встановленому порядку стандарти, інструкції, методичні розробки, посібники, інші документи, обов'язкові до застосування в аудиторській організації, які розкривають внутрішні підходи до здійснення аудиторської діяльності. Ми схилиємося до терміну «внутрішній стандарт», оскільки він в певній мірі відповідає назві основних регламентуючих документів – Міжнародним стандартам аудиту.

Внутрішні стандарти повинні затверджуватися аудиторським підприємством з метою забезпечення ефективності практичної роботи та її адекватності Міжнародним стандартам аудиту та національним законодавчим документам. Аудиторське підприємство повинно само сформулювати власний пакет внутрішніх стандартів, які відображають розуміння та підходи його працівників до перевірок, які проводяться, оформлення їх результатів, складання аудиторських висновків. Внутрішні стандарти – це набір внутрішніх інструкцій значного обсягу, які постійно коригуються з метою удосконалення та за умови зміни середовища їх застосування.

Суттєве значення має концепція побудови внутрішніх стандартів. На наш погляд, вони повинні бути в певній мірі адекватні Міжнародним стандартам аудиту та враховувати національні особливості регулювання аудиту, бухгалтерського обліку та підприємницької діяльності на Україні. При розробці внутрішніх стандартів слід враховувати наступні дві особливості їх розробки та застосування:

- внутрішні стандарти не можуть суперечити міжнародним стандартам аудиту та законодавчим і нормативним документам України;
- вимоги внутрішніх стандартів не можуть бути нижче вимог міжнародних стандартів аудиту та законодавчих і нормативних документів України.

Склад необхідних внутрішніх стандартів повинен визначатися, по-перше, виходячи з вимог загальноприйнятих стандартів, що буде становити обов'язкову частину внутрішніх стандартів, по-друге, на основі професійного досвіду керівників та співробітників аудиторської фірми можуть розробляватися додаткові внутрішні стандарти. Слід зауважити, що в міжнародних стандартах аудиту відсутні норми, які б прямо містили вказівки щодо необхідності розробки внутрішніх стандартів. Проте, певна загальність міжнародних стандартів аудиту, наявність варіативності окремих положень та можливостей вибору, вказівок щодо використання тих або інших методів і процедур на власний розсуд аудитора вимагає створення певних регламентуючих документів для підвищення рівня організації праці аудиторів. Внутрішні стандарти повинні бути деталізацією міжнародних стандартів аудиту, вони повинні «доводити» вимоги загальноприйнятих стандартів до рівня конкретних методик та конкретних вказівок конкретним виконавцям, які здійснюють аудиторську перевірку.

Внутрішні стандарти повинні бути частиною організаційно-розпорядчої документації та системи внутрішнього контролю аудиторського підприємства. Вони повинні, з одного боку, визначати загальний підхід аудиторського підприємства до проведення аудиту незалежно від умов проведення аудиту, а з іншого - містити конкретні рекомендації, які б дозволяли аудиторам визначити на практиці чіткий порядок власних дій при укладанні договору з клієнтом, при здійсненні аудиторської перевірки та завершенні аудиту.

При створенні системи внутрішніх стандартів необхідно:

- визначити єдині принципи їх підготовки та розробити рекомендації по структурі побудови внутрішніх стандартів аудиторського підприємства;
- встановити мінімальні обов'язкові вимоги до аудиторських підприємств при

розробці внутрішніх стандартів;

- описати порядок здійснення внутрішнього контролю за дотриманням працівниками аудиторського підприємства вимог внутрішніх стандартів.

Аудиторські стандарти повинні представляти собою систему взаємозв'язаних документів, які об'єднані єдиним задумом та яким притаманний єдиний стиль викладу. Цій системі повинна бути притаманна певна ієрархія, групування, перехресні посилання.

Стандарти внутрішнього аудиту повинні виконувати як творчу методологічну функцію, так і технологічну, створюючи ефективну систему взаємозв'язаних алгоритмів дій аудиторського персоналу, забезпечуючи основу для врегулювання потенційних конфліктів та регламентування взаємовідносин між всіма учасниками аудиторської діяльності.

Разом з тим, стандарти повинні лише вводити межі творчого потенціалу, але не виключати його, так як аудиторська діяльність відноситься до високоінтелектуальної. Вони можуть регламентувати певним чином способи та методи виконання аудитором своєї роботи, головні принципи її здійснення, послідовність, порядок оформлення процедур та результатів, але не підмінювати собою аналітичну роботу по дослідженню та систематизації аудиторських доказів.

В окремих роботах висвітлюються вимоги, яким повинні відповідати внутрішні стандарти, а точніше їх зміст [1, с.36-40; 2, с.13]. На наш погляд, до головних вимог, яким повинні відповідати внутрішні стандарти аудиторського підприємства, можна віднести наступні:

1. Доцільність. При розробці стандартів слід враховувати їх практичну корисність, актуальність та пріоритетність. Просте дублювання міжнародних стандартів аудиту з незначними варіаціями є марним, необхідно створювати такі документи, в яких би висвітлювалися конкретні рекомендації.

2. Послідовність (спадкоємність, спадковість) та несуперечливість. Кожний наступний стандарт внутрішнього аудиту повинен спиратися на діючі стандарти, забезпечувати узгодженість з нормативними документами та взаємозв'язок з іншими внутрішніми стандартами. Слід уникати загальних положень, оскільки вони будуть висвітлені в „теоретичних” стандартах. Наприклад, якщо на аудиторському підприємстві розроблений загальний стандарт щодо формування додаткової підсумкової документації (наприклад, звіту за наслідками аудиторської перевірки), то в стандарті, який присвячений методиці аудиту конкретного об'єкту, слід описати лише принцип викладення інформації стосовно даної конкретної роботи. Бажано уникати дублювання, тобто узгоджувати порядок висвітлення інформації, для того щоб не було повторів. В цьому випадку слід посилатися на більш детальний (вузький) стандарт.

3. Логічна стрункість. Внутрішнім стандартам повинна бути притаманна цілісність, чіткість формулювань та ясність викладу. Слід уникати „поезії” та „розпливчастості”. Описуючи порядок проведення аудиту слід чітко перераховувати етапи аудиту та аудиторські процедури. Мета внутрішніх стандартів – показати недостатньо досвідченому аудитору, яким чином вести себе в певній конкретній ситуації, що зробити, якщо, наприклад, не надають всіх необхідних документів, або як висвітлити певну інформацію, для того щоб не виникла двозначність її сприйняття.

4. Повнота та деталізація. Внутрішній стандарт, який, наприклад, описує методику перевірки конкретного об'єкту повинен охоплювати усі питання, які мають відношення до об'єкту, що вивчається. Аудитори, які будуть користуватися даним стандартом, можуть викреслювати зайві методи, процедури, але аж ніяк не додавати.

5. Єдність термінологічної бази. Слід уникати незагальноприйнятих скорочень. Внутрішні стандарти – це внутрішні нормативні документи, яким повинна бути

притаманна загальнонаукова та правова лексика.

Андрєєв А.Д. вважає, що для того, щоб внутрішні стандарти (правила) аудиту слугували організаційно-технологічною основою внутрішнього аудиту, необхідно розробити групи стандартів [1, с.38]:

1) по аналізу законів та нормативних актів, оцінці економічності та ефективності використання ресурсів, аналізу результатів програм;

2) по регулюванню технології проведення аудиту (планування, використання та оцінка внутрішнього контролю, регламентування отримання аудиторських доказів, використання праці інших фахівців тощо);

3) по організації роботи відділу внутрішнього аудиту та управління ним, контролю якості аудиторської діяльності;

4) по регламентуванню всіх аспектів складання аудиторських звітів (актів) та підведенню підсумків аудиту;

5) по спеціальним аудиторським перевіркам та консультаційним послугам;

6) по професійним вимогам (права, обов'язки та відповідальність) та взаємовідносини з іншими службами та спеціалістами під час проведення аудиторської перевірки конкретної ділянки обліку або певного підрозділу.

В інших виданнях пропонується структуру внутрішніх стандартів укрупнено поділити на дві частини [3, с.245]. В першій частині (організаційно-технологічні стандарти) повинні конкретизуватися загальноприйняті стандарти аудиторської діяльності. Друга частина внутрішніх стандартів повинна відображати особливості аудиторських перевірок певних об'єктів. Внутрішні стандарти аудиторського підприємства за своїм призначенням можуть бути об'єднані в наступні групи [2, с.13]:

- стандарти, які містять загальні положення по аудиту;
- стандарти, які встановлюють порядок проведення аудиту;
- стандарти, які встановлюють порядок формування висновків та звітів аудитора;
- спеціалізовані стандарти;
- стандарти, які встановлюють порядок надання супутніх аудиту послуг;
- стандарти по освіті та підготовці кадрів;
- стандарти, які описують концепцію та підхід до розробки внутрішніх стандартів, в тому числі стандарт, що визначає їх структуру;
- стандарти, які регламентують етику поведінки аудитора, які доповнюють та конкретизують діючі нормативні документи в галузі аудиторської діяльності;
- стандарти внутрішньої структури та організації діяльності аудиторського підприємства;
- стандарти, які регламентують порядок здійснення внутрішнього контролю якості виконання аудиту, а також відповідальність аудиторів.

На наш погляд, внутрішні стандарти повинні бути розподілені на три великі групи: перша включає стандарти, присвячені професійним вимогам та професійній поведінці аудиторів, друга - стандарти, присвячені загальним питанням організації аудиту; третя – питанням організації і методики аудиту конкретних об'єктів. Їх розробку доцільно здійснювати з урахуванням запропонованого Давидовим Г.М. механізму формування впевненості аудитора при наданні ним аудиторських послуг, розробленого на підставі теоретичної конструкції науки про аудит [4, с. 275-285]. В межах третьої групи можуть бути виділені підгрупи стандартів в залежності від обраних об'єктів аудиту. Можна виділити такі основні підходи до розробки внутрішніх стандартів, які стосуються конкретних методик аудиту.

1. *Бухгалтерський підхід* (традиційний). Полягає в розробці методик перевірки по різних розділах бухгалтерського обліку, наприклад, таким як аудит касових

операцій, аудит розрахунків з персоналом по оплаті праці, аудит розрахунків з підзвітними особами тощо. Дані стандарти, які містять вимоги щодо проведення аудиторської перевірки по рахункам бухгалтерського обліку, є в тому чи іншому наборі складовими частинами кожної аудиторської перевірки.

2. *Податковий підхід.* Включає в себе розробку внутрішніх стандартів в залежності від обраного виду податку (збору, обов'язкового платежу), наприклад, аудит податку на додану вартість, аудит податку на прибуток, аудит нарахування та сплати зборів на державне пенсійне та соціальне страхування тощо. В межах даного підходу можуть бути розроблені стандарти, в яких висвітлюються питання аудиторської перевірки роботи підприємств та фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, які працюють в умовах спеціальних податкових режимів, наприклад, спрощена система оподаткування для суб'єктів малого підприємництва, система оподаткування у вільних економічних зонах (зонах податкового експерименту), фіксований сільськогосподарський податок тощо.

3. *Юридичний підхід.* Включає розробку методик перевірки різних питань з юридичної точки зору. В деяких аспектах такі стандарти перекликаються зі стандартами, побудованими на бухгалтерському підході, але передбачають більш глибоке висвітлення методології аудиторської перевірки правової сторони відображення господарської діяльності економічного суб'єкту в обліку. До таких стандартів можна, наприклад, віднести стандарт, в якому розглядається методика аудиту статутного капіталу, яка включає в себе аудиторську перевірку правильності та повноти формування статутного капіталу, внесення змін щодо його величини, розподілу прибутку між засновниками та нарахування дивідендів, правильності відображення в обліку розрахунків із засновниками. В межах даного підходу можна також розроблювати такі стандарти як аудит дотримання вимог трудового законодавства, аудит організації претензійно-договірної роботи, аудит збутової політики підприємства тощо.

4. *Спеціальний підхід.* В даному випадку внутрішні стандарти розроблюються в залежності від особливостей перевірки груп економічних суб'єктів, які мають загальні спеціальні ознаки: структура управління, структура капіталу, чисельність працівників, організаційно-правова форма та інші. Наприклад, аудит підприємств з іноземними інвестиціями, аудит представництв іноземних суб'єктів господарювання, аудит нерезидентів України, аудит суб'єктів малого підприємництва. До даної групи стандартів можна віднести також стандарти, які стосуються висвітлення питань проведення обов'язкової (за вимогами українського законодавства) аудиторської перевірки, наприклад, аудит при приватизації підприємства, аудит відкритих акціонерних товариств, аудит при банкрутстві підприємства.

Особливого значення розробка внутрішніх стандартів має для певних напрямків діяльності аудиторського підприємства, які мають свою специфіку (супутні послуги, аудит ефективності тощо). Можуть бути також розроблені стандарти, в яких розкриваються питання аудиту стратегічних управлінських рішень, прогнозів та проектів, зокрема, аудит фінансового стану підприємства, аудит стратегічних позицій і перспектив розвитку підприємства, аудит прогнозних фінансових документів, аудит інвестиційних проектів тощо. До подібних стандартів можна віднести стандарти, які регламентують правила проведення управлінського аудиту або аудиту ефективності, зокрема грошових коштів, основні положення якого висвітлені в роботах [5, 6].

5. *При галузевому підході* необхідно розроблювати стандарти аудиту економічних суб'єктів в залежності від виду діяльності підприємства та галузевої приналежності. До таких стандартів можна віднести, наприклад, аудит підприємств торгівлі, аудит сільськогосподарських підприємств, аудит транспортних підприємств,

аудит будівельних організацій, аудит зовнішньоекономічної діяльності, аудит страхових організацій, аудит інвестиційних фондів тощо.

Враховуючи вищевикладене можна запропонувати певну структуру внутрішніх стандартів для аудиторського підприємства (табл.1). Для зручності наведемо групування внутрішніх стандартів за етапами аудиту. Процес аудиторської перевірки можна представити у вигляді послідовності певних етапів, виділення яких в основному пов'язано з логікою виконуваних процедур, а не їх відокремленістю. Роботи, віднесені до окремих етапів, виконуються, як правило, протягом декількох етапів. Так, планування аудиту починається на дослідницькому етапі та завершується на етапі узагальнення результатів перевірки, оскільки план та програма аудиту можуть постійно уточнюватися та корегуватися навіть до моменту підготовки аудиторського висновку. У зв'язку з цим певні етапи можуть повторюватися до тих пір, доки не будуть досягнуті конкретні цілі аудиту. В основному виділяють чотири етапи аудиту: дослідницький (збір інформації та попереднє вивчення діяльності потенційного клієнту, попередня оцінка суттєвості, аудиторського ризику, оцінка системи внутрішнього контролю, формування робочої групи аудиторів), підготовчий (укладання договору на проведення аудиту, складання плану та програми аудиту), основний (безпосереднє виконання аудиторських процедур, збір аудиторських доказів, на основі яких формується думка аудитора, узагальнення та викладення результатів аудиту у звіті), завершальний (підготовка аудиторського висновку, передача звіту та аудиторського висновку клієнту, розробка рекомендацій щодо удосконалення системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, по виправленню виявлених помилок та порушень, підписання акту виконаних робіт). На нашу думку, для розуміння механізму використання внутрішніх стандартів доцільним є виділення з основного в окремий етап узагальнення результатів аудиту, на якому здійснюється аналіз виконання плану та програми аудиту, систематизація виявлених порушень, оцінка достатності зібраних аудиторських доказів, оцінка впливу виявлених помилок та порушень на достовірність даних, узагальнення та викладення результатів аудиту в аудиторському звіті.

Таблиця 1 - Групування внутрішніх стандартів аудиторського підприємства за етапами аудиту

Група внутрішніх стандартів аудиторського підприємства	Етапи аудиту				
	Дослідницький	Підготовчий	Основний	Узагальнення результатів	Завершальний
1	2	3	4	5	6
I. Загальні стандарти, які регламентують професійну поведінку та професійні вимоги до аудиторів					
Порядок розробки внутрішніх стандартів аудиторського підприємства					
Загальні етичні правила поведінки аудиторів аудиторського підприємства та їх відповідальність	+	+	+	+	+
Вимоги до кваліфікації, освіти аудиторів та порядок підвищення кваліфікації і проходження стажування спеціалістів аудиторського підприємства					
II. Загальні стандарти, які регламентують організацію аудиту					
Порядок укладання та підписання договору на проведення аудиту	+	+			

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5	6
Вивчення бізнесу клієнта (особливостей діяльності клієнта)	+	+	+	+	
Правила планування аудиту	+	+	+	+	
Порядок визначення рівня суттєвості при плануванні, проведенні аудиту та узагальненні його результатів	+	+	+	+	+
Порядок здійснення аудиторської вибірки		+	+	+	
Порядок оцінки аудиторських ризиків	+	+	+	+	+
Порядок оцінки системи внутрішнього контролю та розробки тестів систем контролю	+	+	+	+	+
Порядок залучення експерту та складання експертного висновку	+	+	+	+	
Порядок використання матеріалів іншого аудитора (аудиторської фірми)	+	+	+	+	
Вивчення та використання роботи внутрішнього аудитора (працівника служби внутрішнього контролю)	+	+	+		
Порядок ведення та зберігання робочих документів аудитора	+	+	+	+	+
Порядок спілкування з керівництвом суб'єкта господарської діяльності та оформлення офіційного листування	+	+	+	+	+
Звітування замовнику аудиту за його результатами				+	+
Порядок формування аудиторського висновку				+	+
Правила надання супутніх аудиту послуг	+	+	+	+	+
Порядок оформлення висновку спеціального призначення та відповідей на запити	+	+	+	+	+
III. Методики перевірки конкретних об'єктів обліку					
Методика аудиту основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	+	+	+	+	+
Методика аудиту капітальних вкладень (витрат на будівництво, витрат по будівельним контрактам)	+	+	+	+	+
Методика аудиту довгострокових та поточних фінансових інвестицій	+	+	+	+	+
Методика аудиту виробничих запасів	+	+	+	+	+
Методика аудиту готової продукції	+	+	+	+	+
Методика аудиту товарів	+	+	+	+	+
Методика аудиту дебіторської заборгованості	+	+	+	+	+
Методика аудиту операцій з готівкою	+	+	+	+	+
Методика аудиту операцій з безготівковими грошовими коштами	+	+	+	+	+
Методика аудиту з підзвітними особами	+	+	+	+	+
Методика аудиту фінансових зобов'язань (кредити, інші)	+	+	+	+	+
Методика аудиту зобов'язань підприємства	+	+	+	+	+
Методика аудиту розрахунків з оплати праці	+	+	+	+	+
Методика аудиту витрат підприємства	+	+	+	+	+

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5	6
Методика аудиту доходів підприємства	+	+	+	+	+
Методика аудиту операцій з іноземною валютою	+	+	+	+	+
IV. Методики перевірки фінансової звітності підприємства					
Методика аудиту фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва	+	+	+	+	+
Методика аудиту балансу підприємства	+	+	+	+	+
Методика аудиту звіту про фінансові результати	+	+	+	+	+
Методика аудиту звіту про рух грошових коштів	+	+	+	+	+
Методика аудиту звіту про власний капітал	+	+	+	+	+
Методика аудиту приміток до фінансової звітності	+	+	+	+	+
Методика аудиту консолідованої фінансової звітності	+	+	+	+	+
Методика аудиту операцій з об'єднання підприємств	+	+	+	+	+
Аудит дотримання принципу безперервності діяльності	+	+	+	+	+
V. Методики перевірки розрахунків з бюджетом та державними цільовими фондами по податкам, зборам та обов'язковим платежам					
Загальні правила аудиту податків та зборів	+	+	+	+	+
Методика аудиту розрахунків з бюджетом по ПДВ	+	+	+	+	+
Загальні правила аудиту розрахунків з бюджетом по податку на прибуток	+	+	+	+	+
Методика аудиту валового доходу	+	+	+	+	+
Методика аудиту валових витрат	+	+	+	+	+
Методика аудиту амортизаційних відрахувань	+	+	+	+	+
Методика аудиту розрахунків з бюджетом по податку з доходів фізичних осіб	+	+	+	+	+
Методика аудиту розрахунків з бюджетом на підприємствах – суб'єктах малого підприємництва	+	+	+	+	+
VI. Правила проведення обов'язкового аудиту					
Порядок проведення аудиту відкритих акціонерних товариств та підприємств-емітентів облігацій	+	+	+	+	+
Порядок проведення аудиту банківських установ	+	+	+	+	+
Порядок проведення аудиту професійних учасників ринку цінних паперів	+	+	+	+	+
Порядок проведення аудиту інших фінансових установ	+	+	+	+	+
Порядок проведення аудиту фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств, холдингових компаній, інвестиційних фондів, довірчих товариств та інших фінансових посередників	+	+	+	+	+

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5	6
Порядок проведення аудиту у випадку порушення питання про визнання неплатоспроможним або банкрутом	+	+	+	+	+
VII. Методики проведення управлінського аудиту (аудиту ефективності)					
Загальні вимоги щодо проведення управлінського аудиту	+	+	+	+	+
Методика управлінського аудиту грошових коштів	+	+	+	+	+
Методика управлінського аудиту витрат виробництва	+	+	+	+	+
Методика управлінського аудиту розрахунків з персоналом	+	+	+	+	+
Методика аудиту фінансового стану підприємства	+	+	+	+	+

Аналіз взаємозв'язку внутрішніх стандартів аудиту та етапів його проведення дозволяє, по-перше, визначити місце стандарту у проведенні аудиту, та по-друге, прослідкувати взаємозв'язок стандартів. Як видно з таблиці 1, внутрішні стандарти, які присвячені методичі аудиту конкретного об'єкту, використовуються на всіх етапах аудиту. Це пов'язано з тим, що, на нашу думку, подібні внутрішні стандарти повинні містити не просто перелік рекомендованих аудиторських процедур, а детально висвітлювати усі аспекти аудиту обраного об'єкту: від факторів збільшення ризику виникнення викривлень в обліку певного об'єкту, типового плану та програми аудиту до порядку формування аудиторського висновку за наслідками аудиту даного об'єкту. Порядок складання таких внутрішніх стандартів, які присвячені методикам аудиту конкретного об'єкту, буде висвітлено в подальших публікаціях.

Стандарти повинні бути уніфікованими. Для цього необхідно, щоб кожний з них мав однакову структуру. До стандартів внутрішнього аудиту можуть розроблюватися додатки з конкретними поясненнями питань, які викладені в стандартах. Додатки можуть містити наступні розділи:

- алгоритм застосування стандарту внутрішнього аудиту;
- опис технології виконання кожного етапу;
- перелік аудиторських процедур;
- таблиці, схеми, робочі документи з цифровими прикладами по використанню методик та аудиторських процедур;
- систематизований перелік нормативних документів.

Слід зупинитися на «статусі» таких внутрішніх стандартів. Внутрішні стандарти є індивідуальними, авторською розробкою. Проте, їх зміст може бути і відкритим, і закритим. З одного боку, аудиторські підприємства можуть намагатися обмежити їх розповсюдження з метою уникнення «плагіату», з іншого – можливість ознайомлення з ними є додатковим засобом контролю якості роботи аудиторського підприємства та приваблення клієнтів.

Підводячи висновки слід підкреслити наступне. На даному етапі розвитку аудиторської діяльності, коли в цілому ринок аудиту насичений професійними суб'єктами, на перший план виступає проблема підвищення якості послуг, які надаються аудиторами. Аудиторська діяльність відноситься до високоінтелектуальної праці, яка в свою чергу вимагає чіткої організації. Отже, значна увага повинна приділятися саме науковій та раціональній організації праці аудиторів.

На наш погляд, розробка внутрішніх стандартів є необхідною умовою якісного

проведення аудиту. Незважаючи на відсутність у законодавчих документів положень щодо необхідності або можливості їх створення на аудиторських підприємствах, переваги такого внутрішнього регламентування праці аудиторів є безумовними. Внутрішні стандарти регламентують діяльність аудиторів в аудиторському підприємстві, забезпечують єдиний підхід до аудиторської перевірки в певному аудиторському підприємстві, забезпечують додаткові основи для врегулювання реальних або потенційних конфліктів між працівниками та керівництвом аудиторського підприємства, між аудиторським підприємством та контролюючими органами, між економічним суб'єктом, аудиторським підприємством та організаціями, які захищають суспільні інтереси, між самими аудиторами.

Застосування стандартів дозволить:

- зробити технологію та організацію проведення аудиту більш раціональною, зменшити трудоемкість аудиторських робіт при перевірці окремих ділянок (за рахунок розроблених робочих документів);
- забезпечити високу якість аудиторської роботи та сприяти зниженню аудиторського ризику;
- сприяти впровадженню в роботу в якості інструментарію робочі таблиці, тести, інші допоміжні робочі документи технічного характеру;
- забезпечити додатковий контроль за роботою аудиторів;
- сприяти впровадженню в аудиторську практику наукових досягнень та нових технологій;
- посилити суспільний престиж професії, в тому числі і через деталізацію вимог до професійної поведінки аудитора у відповідності з основними принципами та етичними нормами аудиту.

Список літератури

1. Андреев А.Д. Внутренний аудит: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
2. Аудит. Внутрифирменные стандарты. – М.: «Книга сервис», 2002. – 160 с.
3. Банковский контроль и аудит / Сибирский институт финансов и банковского дела: Учеб. пособие / Н.В.Фадеекина, Е.К.Болгова, М.Н.Скурихин, А.В.Брыкин; Под общей ред. д-ра экон.наук, проф. Н.В. Фадеекиной. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 496 с.
4. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
5. Давидов Г.М., Шалімова Н.С. Організація і методика проведення управлінського аудиту грошових коштів. // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Випуск 2, квітень – червень 2005 року. Тернопіль: Економічна думка, 2005. – С.213-222.
6. Давидов Г.М., Шалімова Н.С. Практичні аспекти проведення управлінського аудиту руху грошових коштів // Вісник соціально-економічних досліджень. Вип.18 / Одес. держ. екон. ун-т – Одеса: ОДЕУ, 2004. – С. 93-101.
7. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія. – К.: Імекс-ЛТД, 2004. – 312 с.
8. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року. / Пер.с англ. мови О.В.Селезньов, О.Л.Ольховікова, О.В.Гик, Т.Ц.Шарашидзе, Л.Й.Юрківська, С.О.Куліков. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2004. – 1028 с.
9. Суйц В.П., Ахметбекова А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник. – М.: ИНФРА – М, 2002. – 556 с.
10. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 510 с.

В работе обоснована необходимость создания системы внутренних стандартов аудиторского предприятия. Определены принципы их создания и требования, которым они должны соответствовать. Предложен возможный перечень внутренних стандартов аудиторского предприятия и направления их использования на различных этапах аудита.

The necessity of creating the system of internal standards of audit enterprises are substantiated in the article. The main principles of its creating and requirements which must be fulfilled are determined. The possible enumeration of audit enterprise's internal standards, ways if its using on different stages of audit are proposed.