

МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ СТВОРЕННЯ ВНУТРІШНЬОФІРМОВИХ СТАНДАРТІВ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

М. Й. ГЕДЗ, доктор економічних наук
(Черкаський науково-навчальний інституту
Університету банківської справи)

Анотація. *Внутрішньофірмові стандарти відіграють у практиці аудиту фундаментальне значення, оскільки визначають якість професійної діяльності аудиторів. Тільки за умови застосування стандартів виникає довіра третіх осіб до результатів проведення аудиту та до професійного судження аудитора. Мета статті – розроблення методичних підходів створення внутрішніх стандартів аудиторської діяльності. Обґрунтовано класифікацію внутрішніх стандартів. Для реалізації системного підходу запропоновано використати методологію структурного аналізу і проектування IDEF0 (ICAM DEFinition language 0). Визначено основні завдання та запропоновано структуру внутрішньофірмових стандартів аудиторської діяльності у складі стандартів професійної культури аудиторів, стандартів документування та внутрішньофірмового документообігу, стандартів, що передбачають методики аудиторських послуг. Формування внутрішньофірмових стандартів аудиторської діяльності має відбуватися на основі їх класифікації, системного, процесно-орієнтованого та функціонально-операційного підходів.*

Ключові слова: *аудиторська діяльність, внутрішні стандарти, методичні підходи, якість аудиту, контроль за якістю.*

Важливу роль у здійсненні аудиторської діяльності відіграють внутрішні стандарти аудиторських фірм. Упровадження внутрішньофірмових стандартів є необхідною умовою підвищення конкурентоспроможності аудиторських фірм і зниження аудиторського ризику. Розробка, впровадження та супровід внутрішньофірмових стандартів забезпечують відповідність аудиторської діяльності вимогам зовнішніх стандартів, сприяють упровадженню сучасних методів і технологій аудиту. Особливої актуальності набуває розробка та впровадження внутрішньофірмових стандартів аудиторської діяльності у світлі вимог до забезпечення якості та контролю за якістю роботи аудиторів.

Наукові основи організації, методів і засобів розробки внутрішніх стандартів аудиторської діяльності відображені в працях таких провідних учених: Р. Адамса, Е. Аренса, Р. Доджа, Дж. Лоббека, Дж. Робертсона,

В. Суйц, А. Шеремета, Н. Білухи, Н. Дорош, В. Пантелєєв, О. Петрик, О. Редька та ін. Проблеми якості аудиту активно обговорюються в науковій літературі та періодичних виданнях протягом усього періоду впровадження аудиту в Україні. Однак спеціальних видань із питань розробки та використання внутрішньофірмових стандартів відносно небагато та вони мають загальний характер, обмежуючись коментарем загальноприйнятих вимог.

Об'єктивна необхідність створення і використання внутрішніх стандартів аудиторської діяльності стримується недостатнім напрацюванням методичних основ розробки системи внутрішньофірмових стандартів.

Метою дослідження є розробка методичних підходів до створення внутрішніх стандартів аудиторської діяльності.

Належна якість аудиторської діяльності досягається системою стандартів, яка включає міжнародні, національні та внутрішні

стандарти аудиторських організацій та індивідуальних аудиторів. Система стандартів дозволяє регулювати аудиторську діяльність з урахуванням тенденцій її розвитку і досвіду в масштабах міжнародного аудиторського співтовариства. Наразі вже склався певний досвід розробки та використання внутрішніх стандартів аудиторськими організаціями, хоча багато з них досі підходять до цього питання формально. Однак підвищення вимог до якості аудиторських послуг з боку державних органів і громадських організацій викликали необхідність подальшого вдосконалення системи внутрішніх стандартів, і, найголовніше, їх застосування в діяльності аудиторів.

В економічно розвинених країнах, крім законів, у яких формулюються загальні вимоги до роботи аудиторів, існують спеціальні нормативні документи, які детально регламентують діяльність аудиторів. Зазвичай, подібні документи називаються аудиторськими стандартами.

Стандарти відіграють у практиці аудиту фундаментальне значення, оскільки визначають якість професійної діяльності аудиторів. Тільки за умови застосування стандартів виникає довіра третіх осіб до результатів проведення аудиту та до професійного судження аудитора. Виконання вимог аудиторських стандартів дозволяє аудиторам відстоювати свої позиції в конфліктних ситуаціях з клієнтами і третіми особами.

Стандартизація аудиторської діяльності спрямована на досягнення оптимального ступеня впорядкування аудиторської діяльності за допомогою встановлення положень і норм для загального та багаторазового застосування щодо реально існуючих або потенційних завдань.

Міжнародні стандарти аудиту сприяють гармонізації проведення аудиту в різних країнах. Рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. Міжнародні стандарти аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) прийняті в Україні в якості Національних стандартів аудиту [1, 2].

Із метою проведення ефективної роботи в галузі стандартизації на рівні аудиторських

фірм необхідно класифікувати аудиторські стандарти на зовнішні та внутрішні. Зовнішні стандарти мають універсальний характер, а використання внутрішніх обмежується внутрішньою діяльністю фірми з організаційного та методичного забезпечення аудиту.

Залежно від призначення та застосування стандартів доцільно виокремити чотири взаємопов'язані їх частини: стандарти, що визначають основні принципи аудиту, загальні стандарти, робочі стандарти, стандарти звітності.

Стандарти, що визначають основні принципи аудиту, встановлюють закономірності, логічні принципи та необхідні умови (у тому числі професійної культури та етики), що представляють загальну основу аудиторської діяльності. Вони є схемами для формування думки про достовірність фінансової (бухгалтерської) звітності суб'єкта, що підлягає аудиту. Розробляючи внутрішньофірмові стандарти основних принципів діяльності, слід мати на увазі етичні вимоги до аудиторів, викладені у Кодексі професійної етики аудиторів МФБ і Директивах ЄС [3–5].

Загальні стандарти містять положення про якість і ступень кваліфікації аудитора, необхідні для ефективного виконання аудиторського завдання.

Робочі стандарти включають інструментальні правила, якими керується аудитор протягом усього процесу аудиту.

Стандарти звітності являють собою вимоги до порядку підготовки звітних аудиторських документів, зокрема, аудиторського висновку й інформації (звіту) за результатами проведення аудиту.

Важлива роль відводиться внутрішнім стандартам аудиторських фірм, які слід розуміти як документи, що деталізують і регламентують єдині вимоги до здійснення та оформлення аудиту. Ці документи розробляє аудиторська фірма з метою забезпечення ефективної практичної роботи та її адекватності прийнятим національним стандартам аудиторської діяльності. При цьому кожна аудиторська фірма створює свою систему внутрішніх документів, що відображає влас-

ний підхід до здійснення перевірок і надання супутніх послуг, ґрунтуючись на загальноприйнятих принципах організації та проведення аудиту.

До передумов формування системи внутрішніх стандартів аудиторських фірм, призначених для інформаційно-методичного забезпечення аудиторської діяльності, належить їх класифікація. Класифікувати стандарти слід за певними ознаками, наприклад: за роллю стандартів у здійсненні професійної діяльності аудиторських фірм, за змістом і призначенням стандартів, за галуззю їх застосування, по відношенню до загального процесу аудиторської перевірки.

У складі внутрішніх стандартів доцільно виокремити тільки два розділи: організаційні (стандарти організації та забезпечення діяльності аудиторських фірм) і технологічні стандарти.

Технологічні стандарти слід розуміти як певну сукупність регламентів, що розробляються і затверджуються аудиторською фірмою, які описують весь процес проведення аудиторської перевірки, починаючи з моменту отримання завдання і закінчуючи підготовкою звітних документів (аудиторського висновку, звіту за результатами проведення аудиторської перевірки тощо), що надаються замовнику аудиту.

Основною складовою технологічних стандартів є стандарти проведення аудиторської перевірки, оскільки саме від їх застосування залежить досягнення і підтримка якості аудиторських послуг на належному рівні.

Блок технологічних стандартів, у свою чергу, доречно розділити на групи загальних, робочих і звітних стандартів.

Такий підхід до формування системи внутрішніх стандартів створить умови для застосування інструментальних засобів зовнішніх стандартів у діяльності аудиторських організацій і дозволить комплексно охопити об'єкти та процес проведення аудиту.

Внутрішні стандарти аудиторської діяльності слід розглядати як основу системи управління аудиторською організацією.

Особливу роль під час упровадження внутрішніх стандартів аудиторської діяльності

відіграє фіксація постійних правил роботи і разових керуючих впливів у різних внутрішніх управлінських документах. Системний підхід до опрацювання таких документів дозволяє впорядкувати процес прийняття важливих рішень і контроль за їх своєчасним і чітким виконанням.

Перед більшістю великих і середніх аудиторських організацій, метою яких є вдосконалення існуючої системи управління, в першу чергу постає проблема розробки пакета нормативних документів (корпоративних стандартів), які б відображали всі аспекти господарської діяльності. Документування системи управління є важливим кроком при переході зі стану сьогодення до перспективного майбутнього. Неефективність системи управління на практиці виявляється у зростаючій кількості конфліктів як ззовні (з клієнтами), так і всередині фірми (між підрозділами та співробітниками), зриві термінів виконання робіт і зниженні якості послуг. Для впровадження змін необхідно розробити регламентуючі стандарти діяльності, що фіксують адміністративне підпорядкування суб'єктів управління, їх функціональну взаємодію. Офіційна регламентація діяльності створить основу ефективної системи управління, яка дозволить звільнити керівника від розв'язання проблем, що не вимагають його уваги, зробить бізнес більш прозорим і керованим, оскільки результати роботи легко контролюються, критерії оцінки визначені й відомі, процедури планування формалізовані, інформаційні потоки керовані, процедури прийняття рішень забезпечені необхідною інформаційною підтримкою.

З метою підвищення ефективності роботи системи управління аудиторської організації доцільно виокремити два пріоритетні напрями в стандартизації здійснюваної нею професійної діяльності: 1) розробка та прийняття внутрішніх нормативних документів, що регулюють функціонування аудиторської фірми як юридичної особи; 2) регламентація бізнес-процесів. Стосовно до аудиторських фірм, бізнес-процеси слід розуміти аудит як підприємницьку діяльність із проведення незалежної перевірки бухгалтерського обліку та фінансової (бухгалтерської) звітності.

Процесно-орієнтований підхід до діяльності економічного суб'єкта є базовим принципом реінжинірингу, а можливість повного опису структури процесу є одним із ключових факторів успіху заходів з його проведення. Для проектування структури процесів призначена спеціальна методологія IDEF0 (ICAM DEFinition language 0) – підмножина методології структурного системного аналізу SADT (Structured Analysis and Design Technique) [6, 7]. Вирішуючи завдання створення системи внутрішньофірмових стандартів, доцільно представити регламент аудиторської діяльності в стандарті IDEF0, що дозволить формалізувати процес аудиторської перевірки, домогтися алгоритмізації та комплексного підходу, побудувати прозору систему контролю, засновану на накопиченому досвіді, деталізувати до заданого рівня етапи проведення перевірки.

У процесі формування системи внутрішніх стандартів аудиторських фірм необхідно використовувати системний підхід. Визначення аудиторської діяльності, її цілей, предмета й об'єктів, класифікацію внутрішньофірмових стандартів, вимоги до їх розробки слід зарахувати до концептуальних основ формування системи стандартів.

Вимоги до внутрішніх стандартів слід поділяти на загальні та специфічні. Загальних вимог необхідно дотримуватися при формуванні будь-якого стандарту, специфічні – характерні для окремих груп або видів стандартів.

Для встановлення специфічних вимог доцільно взяти до уваги вимоги до різних компонентів аудиторської діяльності, сформульованих у відповідних зовнішніх правилах.

Найбільш прийнятним рішенням для забезпечення комплексного підходу до організації і технології проведення аудиту є розробка аудиторською фірмою власної методології аудиту, що дозволяє реалізувати системний підхід до створення внутрішніх стандартів. Методологію аудиту фірми можна охарактеризувати як комплексний стандарт із відповідним поданням регламенту аудиторської діяльності у стандарті IDEF0. Підготовка

такого стандарту передбачає використання функціонально-операційного підходу, заснованого на вивченні функцій системи, до яких належать склад робіт за стадіями та об'єктами аудиту, а також комплекс завдань, пов'язаних із управлінням аудиторською фірмою, у тому числі й контроль.

Функціонально-операційний підхід передбачає опис завдань і робіт у вигляді впорядкованої послідовності ознак, характеристик і елементарних дій. Застосування зазначеного підходу дозволить створити стандарт із модульною структурою, кожен модуль якого буде являти собою розділ із описом певного етапу аудиту та скомпонованими інструментальними правилами для виконання відповідних аудиторських процедур.

На основі вищевикладених методичних основ сформуємо основні завдання та структуру внутрішньофірмових стандартів аудиторської діяльності.

Основні завдання внутрішньофірмових стандартів аудиторської діяльності:

- забезпечення високої якості аудиту;
- сприяння дотриманню чинного законодавства, Міжнародних стандартів аудиту, Кодексу професійної етики аудиторів, Директив ЄС;
- раціоналізація організації та процесу надання послуг;
- забезпечення зв'язку окремих елементів аудиторського процесу;
- упровадження новітніх наукових розробок;
- створення позитивного іміджу аудиторської фірми.

Структура внутрішньофірмових стандартів аудиторської діяльності:

1. Стандарти професійної культури аудиторів;
2. Стандарти документування та внутрішньофірмового документообігу;
3. Стандарти, що передбачають методики аудиторських послуг.

Формування внутрішньофірмових стандартів аудиторської діяльності має відбуватися на основі їх класифікації, системного, процесно-орієнтованого та функціонально-операційного підходів.

ЛІТЕРАТУРИ

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf. – Назва з екрана.

Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf. – Nazva z ekrana.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T2-2010.pdf. – Назва з екрана.

Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: http://www.apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T2-2010.pdf. – Nazva z ekrana.
3. **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants** [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/2015-iesba-handbook.pdf>. – Назва з екрана.
4. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС від 17 травня 2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_844. – Назва з екрана.

Dyrektyva 2006/43/IeS Yevropeiskoho Parlamentu ta Rady pro obov'iazkovyi audyt richnoi zvitnosti ta konsolidovanoi zvitnosti, shcho vnosyt zminy do Dyrektyv Rady 78/660/IeES ta 83/349/IeES i prypyniaie diu Dyrektyvy Rady 84/253/IeES vid 17 travnia 2006 r. [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_844. – Nazva z ekrana.
5. Директива 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів від 16 квітня 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/attachments/article/762/Direktiva%202014-56-EU.pdf>. – Назва з екрана.

Dyrektyva 2014/56/IeS Yevropeiskoho Parlamentu ta Rady vid 16 kvitnia 2014 r., shcho vnosyt zminy do Dyrektyvy 2006/43/IeS pro obov'iazkovyi audyt richnykh zvitiv ta konsolidovanykh zvitiv vid 16 kvitnia 2014 roku [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.apu.com.ua/attachments/article/762/Direktiva%202014-56-EU.pdf>. – Nazva z ekrana.
6. Integration Definition for function Modelling (IDEF0) [Електронний ресурс] // **Draft Federal Information Processing Standards Publication 183**. – 1993. – December 2. – Режим доступу: <http://www.idef.com>. – Назва з екрана.
7. Дэвид А. Марка. Методология структурного анализа и проектирования: [пер. с англ.] / Дэвид А. Марка, Клемент Мак Гоуэн. – Москва : Мета Технология, 1993. – 240 с.

Devid A. Marka. Metodologiya strukturnogo analiza i proyektirovaniya: [per. s angl.] / Devid A. Marka., Klement Mak Gouen. – Moskva : Meta Tekhnologiya. 1993. – 240 s.

М. И. Гедз, доктор экономических наук (Черкасский научно-образовательный институт Университета банковского дела). **Методические основы создания внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности.**

Аннотация. Внутрифирменные стандарты имеют в практике аудита фундаментальное значение, поскольку определяют качество профессиональной деятельности аудиторов. Только при условии применения стандартов возникает доверие третьих лиц к результатам проведения аудита и к профессиональному суждению аудитора. Цель статьи – разработка методических подходов создания внутренних стандартов аудиторской деятельности. Обоснована классификация внутренних стандартов. Для реализации системного подхода предложено использовать методологию структурного анализа и проектирования IDEF0 (ICAM DEFinition language 0). Определены основные задачи и предложена структура внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности в составе стандартов профессиональной культуры аудиторов, стандартов документирования и внутрифирменного документооборота, стандартов, предусматривающих методики аудиторских услуг. Формирование внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности должно происходить на основе их классификации, системного, процессо-ориентированного и функционально-операционного подходов.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, внутренние стандарты, методические подходы, качество аудита, контроль качества.

M. Gedz, Dc. Econ. Sci. (Cherkasy educational-scientific Institute of the Banking University). Methodological foundation for internal standards on auditing practice.

Summary. Internal standards play a fundamental role in auditing practice because they define quality of auditor activities. Only with implementation of standards it is possible to gain confidence from third parties about auditing results and professional judgement of an auditor. To develop methodological approaches for creation of internal auditing standards. Internal standards classification has been substantiated. To implement a systematic approach it is suggested to use structural analysis methodology IDEF0 (ICAM DEFinition language 0). The main objectives of internal auditing practice standards have been determined and structure of internal standards on auditing has been suggested as a part of auditor code of professional conduct, documentation standards and internal document flow, standards on auditing methodologies. Creation and implementation of internal auditing practice standards should be based on their classification, systematic, process-oriented, functional and operational approaches.

Keywords: auditing practice, internal standards, methodological approaches, auditing quality, quality control.