

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

© 2015 ЛУЧКО М. Р., ПИЛИПЧУК Н. М.

УДК 657:658.871.878

Лучко М. Р., Пилипчук Н. М. Контроль якості внутрішнього аудиту підприємств в умовах євроінтеграційних процесів

В умовах глобалізації та інтеграції до світового економічного простору, поглиблення ринкових перетворень та подолання наслідків фінансово-економічної кризи розвиток економіки України вимагає підвищення якості інформаційно-аналітичного забезпечення підприємств, що посилює значення ефективного внутрішнього аудиту для підвищення надійності його результатів у господарській діяльності. З цією метою у статті розглянуто теоретико-методичні основи системи контролю якості аудиторських послуг через призму: стратегічних і тактичних аспектів загального контролю якості внутрішнього аудиту; питань оцінки якості застосування професійних стандартів; завдань моніторингу (контролю) внутрішніх аудиторських процедур і заходів, спрямованих на його реалізацію; показників ефективності діяльності внутрішнього аудиту; організаційних аспектів процесу підготовки та прийняття аудиторських рішень; пропозицій щодо підтримки системи контролю якості внутрішнього аудиту на відповідному рівні.

Ключові слова: внутрішній аудит, якість аудиту, моніторинг аудиторських процедур, показники ефективності діяльності внутрішнього аудиту.
Рис.: 1. **Табл.:** 1. **Бібл.:** 8.

Лучко Михайло Романович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет (вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна)

E-mail: m_luchko@ukr.net

Пилипчук Наталія Миколаївна – асистент, кафедра фінансового аналізу і контролю, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)

E-mail: ngolub@inbox.ru

УДК 657:658.871.878

Лучко М. Р., Пилипчук Н. М. Контроль качества внутреннего аудита предприятий в условиях евроинтеграционных процессов

В условиях глобализации и интеграции в мировое экономическое пространство, углубления рыночных преобразований и преодоления последствий финансово-экономического кризиса развитие экономики Украины требует повышения качества информационно-аналитического обеспечения предприятий, что усиливает значение эффективного внутреннего аудита для повышения надежности его результатов в хозяйственной деятельности. С этой целью в статье рассмотрены теоретико-методические основы системы контроля качества аудиторских услуг через призму: стратегических и тактических аспектов общего контроля качества внутреннего аудита; вопросов оценки качества применения профессиональных стандартов; задач мониторинга (контроля) внутренних аудиторских процедур и мероприятий, направленных на его реализацию; показателей эффективности деятельности внутреннего аудита; организационных аспектов процесса подготовки и принятия аудиторских решений; предложений по поддержке системы контроля качества внутреннего аудита на соответствующем уровне.

Ключевые слова: внутренний аудит, качество аудита, мониторинг аудиторских процедур, показатели эффективности деятельности внутреннего аудита.

Рис.: 1. Табл.: 1. Библи.: 8.

Лучко Михаил Романович – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой учета в государственном секторе экономики и сфере услуг, Тернопольский национальный экономический университет (ул. Львовская, 11, Тернополь, 46020, Украина)

E-mail: m_luchko@ukr.net

Пилипчук Наталья Николаевна – ассистент, кафедра финансового анализа и контроля, Киевский национальный торгово-экономический университет (ул. Кіото, 19, Киев, 02156, Украина)

E-mail: ngolub@inbox.ru

UDC 657:658.871.878

Luchko M. R., Pylypchuk N. M. Quality Control of Internal Audit of Enterprises in Terms of Eurointegration Processes

In the context of globalization and integration into the world economic space, deepening of market reforms and overcoming the consequences of the financial-economic crisis, the Ukrainian economy development requires improving the quality of information and analytical support to enterprises, which reinforces the importance of effective internal auditing to improve the reliability of its results in economic activities. To this end, the article discusses the theoretic-methodological fundamentals of system for quality control of audit services through the prism of: strategic and tactical aspects of the general quality control of internal audit; issues of evaluating the quality in application of professional standards; tasks of monitoring (control) the internal audit procedures and measures aimed at its implementation; performance indicators for internal audit; organizational aspects of the preparatory process and the adoption of auditing decisions; proposals to support the system for quality control of internal audit at the appropriate level.

Key words: internal audit, quality of audit, monitoring of audit procedures, performance indicators for internal audit.

Рис.: 1. Табл.: 1. Библи.: 8.

Luchko Myhaylo R. – Doctor of Science (Economics), Professor, Head of the Department of Accounting in the Public Sector and the Services Sector, Ternopil National Economic University (vul. Lvivska, 11, Ternopil, 46020, Ukraine)

E-mail: m_luchko@ukr.net

Pylypchuk Nataliia M. – Assistant, Department of Financial Analysis and Control, Kyiv National University of Trade and Economy (vul. Kioto, 19, Kyiv, 02156, Ukraine)

E-mail: ngolub@inbox.ru

В умовах глобалізаційних перетворень та інтеграції до світової організації торгівлі, формування ринкових відносин, подолання наслідків фінансової кризи економіка України вимагає системних зрушень. Тому є на часі підвищення якості обліково-аналітичного забезпечення та контролю за діяльністю підприємств. Важливість управління господарськими процесами, критичні стани в діяльності суб'єктів господарювання, неви-

значеність їх діяльності зумовлюють перегляд інструментів підготовки управлінської інформації. Вищенаведене, поза сумнівом, посилює значення внутрішнього аудиту, якість якого виступає вирішальним чинником. Якісною визнається послуга, котра надається аудиторами з дотриманням професійних стандартів внутрішнього аудиту, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють діяльність, і така, котра задовольняє потреби користувачів.

Розгляд проблематики становлення та розвитку контролю й аудиту знайшов своє відображення в наукових працях вітчизняних учених і закордонних фахівців, зокрема Р. Адамса, В. Андреева, А. Аренса, М. Барішнікова, С. Бичкової, М. Білухи, А. Богомолова, В. Бондаря [1], Ф. Бутинця, А. Герасимовича, І. Дрозд, Г. Давидова, Д. Кармайкла, Т. Каменської [2, 3], Дж. Лоббека, М. Лучка [8], В. Максимової, Н. Малюги, Є. Мниха, Л. Нападовської, В. Пантелеєва [5], О. Петрик, М. Пушкаря, О. Редька [6], Н. Ткаченко [7], Дж. К. Робертсона, В. Рудницького, Я. Соколова, В. Сопка, В. Шевчука та ін.

Проте в сучасних умовах криз та стагнації підприємств, економічної депресії виникає гостра необхідність розгляду якості внутрішнього аудиту в контексті забезпечення стабільності діяльності суб'єкта господарювання та подолання загальних негативних наслідків його роботи.

Метою статті є дослідження теоретичних засад сутності якості внутрішнього аудиту підприємств та розроблення рекомендацій щодо посилення контролю за нею в умовах гармонізації стандартів аудиту, його організації та методичної бази з міжнародною практикою.

Метою контролю якості аудиту є забезпечення відповідності діяльності внутрішніх аудиторів встановленим критеріям якості. Варто розрізняти стратегічні та тактичні аспекти загального контролю якості внутрішнього аудиту (рис. 1).

Для підвищення внутрішньої культури та розуміння персоналом того, що якість – це головне при наданні аудиторських послуг, внутрішній аудит встановлює свою політику та відповідні процедури контролю якості.

Відповідальність за розробку, організацію, впровадження та підтримання ефективного функціонування системи контролю якості внутрішнього аудиту несе керівник служби. Керівник служби внутрішнього аудиту

зобов'язаний розробити та впровадити у практику систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що персонал служби, а також сам керівник діють відповідно до Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту, Кодексу професійної етики та законодавчих і нормативних вимог, які регулюють діяльність внутрішніх аудиторів, а висновки (звіти), що надаються службою, відповідають умовам аудиторських завдань.

Політика та процедури контролю якості служби внутрішнього аудиту «мають бути викладені письмово у формі відповідного документа та зафіксовані на паперових або електронних носіях з дотриманням вимог до аудиторської документації згідно з професійними стандартами внутрішнього аудиту, наприклад, у вигляді положення чи посібника з контролем якості, збірки внутрішніх стандартів та/або окремих положень служби внутрішнього аудиту» [4].

Персонал служби внутрішнього аудиту має бути ознайомлений з політикою та процедурами контролю якості, що застосовуються, і розуміти їх. Факт ознайомлення персоналом має бути належним чином задокументований. Для досягнення бездоганного розуміння з боку персоналу керівник служби внутрішнього аудиту є зобов'язаним запровадити постійний процес навчання і роз'яснення політики та процедур контролю якості, здійснювати заходи заохочування персоналу та особисто демонструвати відповідність своєї фахової діяльності до таких політики та процедур.

Відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості [4] система контролю якості аудиторських послуг має складатися з таких елементів, як відповідальність керівника за організацію контролю якості, етичні стандарти, отримання завдання і співпраця з клієнтом, виконання спеціальних завдань, фахові людські ресурси, виконання та моніторинг завдання.



Рис. 1. Аспекти загального контролю якості внутрішнього аудиту [3]

Усі елементи контролю якості є взаємозалежними. Щодо кожного з наведених елементів мають бути встановлені політика та процедури контролю якості. Система контролю якості роботи внутрішніх аудиторів ґрунтується на стандартних процедурах і політиках, а також на професійній думці керівника служби та керівника аудиторського завдання конкретного об'єкта, якому доручено виконувати таке завдання та керувати персоналом, зайнятим у його виконанні. Система контролю якості повинна забезпечити комплексну оцінку проведення аудиторських процедур і розроблення механізмів їхнього корегування. Для того, щоб акціонери підприємства, а також вищий менеджмент, комітет з аудиту та зовнішні аудитори почували себе впевнено, отримуючи послуги внутрішнього аудиту, керівник служби розробляє програму внутрішніх і зовнішніх оцінок якості роботи внутрішнього аудиту.

Зовнішні експерти повинні мати професійний досвід у сфері внутрішнього аудиту та підтверджену професійну кваліфікацію, мати уявлення про конкретний виробничий сектор, галузь, знати технічні та технологічні процеси. Незалежність експертів припускає принципову відсутність фактичного або можливого конфлікту інтересів.

Оцінка може проводитися зовнішньою стороною, тоді аналіз буде мати незалежний і неупереджений характер, а отже, користь від такої роботи буде очевидною. Проте зовнішня оцінка навряд чи зможе повною мірою врахувати всі фактори, що впливають на співвідношення витрат і вигід при аналізі прибутковості та корисності служби внутрішнього аудиту та синергійного ефекту від її наявності. Таке обмеження зумовлене тим, що певна фінансова та інша інформація може виявитися конфіденційною, недоступною зовнішнім оцінювачам.

На завершення проведення оцінки зовнішній експерт повинен підготувати офіційний письмовий звіт, який має містити висновки про ступінь відповідності організації діяльності служби внутрішнього аудиту діючим стандартам, а також, якщо буде потреба, надати реко-

мендації з удосконалення процесів і процедур. Керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний поінформувати вище керівництво та наглядову раду про результати виконання програми гарантії та підвищення якості.

Оцінка відповідності політики та процедур контролю якості (моніторинг) здійснюється з метою отримання обґрунтованої впевненості, що політика і процедури служби внутрішнього аудиту щодо системи контролю якості є відповідними, адекватними, працюють ефективно та додержуються на практиці. Моніторинг має включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань.

Підтримка високої якості аудиту гарантує підприємству одержання максимальної користі від своєї служби аудиту. Відповідальність за процес моніторингу повинен нести керівник служби внутрішнього аудиту. Контроль за якістю можна здійснювати через керівництво служби аудиту; групи однакового за посадовим рівнем співробітників всередині аудиторської служби; зовнішній аудит. Керівник Служби повинен забезпечувати щоквартальний контроль якості роботи внутрішніх аудиторів щодо застосування професійних стандартів (табл. 1).

Також рекомендується здійснювати моніторинг системи контролю якості та ефективності діяльності служби. Здійснюючи моніторинг системи контролю якості, уповноважена особа, у першу чергу, оцінює затверджену керівництвом внутрішню систему контролю якості, її відповідність прийнятим нормативним документам, що регламентують діяльність внутрішніх аудиторів. Варто враховувати, що наявність затвердженої керівництвом системи контролю якості не дає повної гарантії того, що служба внутрішнього аудиту дійсно здійснює аудиторські послуги на найвищому рівні якості, тому уповноважена особа повинна вибірково ознайомитися з результатами проведення перевірок з метою одержання підтвердження дієвості внутрішніх процедур контролю.

Таблиця 1

Питання оцінки якості застосування професійних стандартів

Стандарти планування	Стандарти виконання	Стандарти завершальної стадії
<ul style="list-style-type: none"> – яким є рівень якості аудиторських документів та висновків; – чи анутовув керівник аудиторської перевірки планові завдання, щоб виділити області, що вимагають спеціальної уваги; – чи ставилися перевіряльниками питання про найбільш важливі зміни у робочому процесі або про недавні труднощі; – чи існує свідчення того, що питання, виділені у ході попередньої аудиторської перевірки, були поставлені на перший план поточної перевірки 	<ul style="list-style-type: none"> – чи досягнуто цілей аудиторської перевірки; – наскільки вагомою є інформація, чи підтримує вона зроблені висновки; – чи всі завдання у рамках аудиторської перевірки були виконані; – чи оцінювали аудитори стан контрольних механізмів в цілому по кожній області, що перевіряється; – чи були своєчасно спрямованими первинні результати аудиторської перевірки, що проводиться; – чи своєчасно була отримана відповідь від об'єкта, що перевіряється; – чи була ця відповідь адекватною 	<ul style="list-style-type: none"> – чи було ознайомлене керівництво служби аудиту з робочими документами до того, як був випущений офіційний звіт; – чи всі важливі питання, відбиті у первинних документах, включено до звіту; – чи всі важливі питання були відбиті у первинних документах звіту; – чи за прийнятний час був підготовлений звіт; – якщо звіт припускає одержання відповіді, то чи одержав хто-небудь зі співробітників завдання контролювати його надходження; – чи було проведено аудиторську перевірку в рамках виділених на неї коштів; – чи чітко є визначеними питання для контролю при проведенні наступної аудиторської перевірки; – якою є якість виконання аудиторських документів

Завданням моніторингу є розробка необхідних процедур, спрямованих на тестування функціонуючої системи контролю якості для забезпечення впевненості у високому рівні якості та надійності контролю. Для цього реалізуються такі заходи.

1. Розробка програми моніторингу контролю якості

Програма моніторингу контролю якості включає перевірку дотримання нормативних вимог і умов; перевірку наявності розроблених і прийнятих корпоративних стандартів; оцінку системи підбору кадрів і програми підвищення кваліфікації працівників; дослідження корпоративних систем контролю якості та висловлення думки про її ефективність; оцінку практичного здійснення всіх етапів аудиторської перевірки (від прийняття завдання до завершення аудиту та надання аудиторського висновку при правильному та повному оформленні робочої документації відповідно до нормативних документів); оцінку інших факторів, що забезпечують необхідний рівень якості діяльності служби внутрішнього аудиту виконуваних завдань з аудиту.

2. Моніторинг контролю якості окремих аудиторських завдань

Контроль якості виконання аудиторських завдань можливо здійснювати відповідно до шаблону контролю якості. При цьому кожне окреме питання може мати власну оцінку, залежно від своєї значності. Загальна сума балів розподіляється між окремими працівниками служби внутрішнього аудиту та в кінцевому варіанті може впливати на оцінку ефективності роботи кожного аудитора та на об'єктивну оцінку визначення можливої суми винагороди за результатами діяльності кожного звітного періоду.

Перевірки окремих завдань мають здійснюватися циклічно. Завдання, які відбираються для перевірки, мають включати, як мінімум, одне завдання на кожного керівника групи із завдань за період, який зазвичай становить не більше трьох років. Схема організації перевірки, включно з часом проведення окремих завдань, залежить від багатьох чинників, які включають: розмір підприємства та служба внутрішнього аудиту; кількість і географічне розташування офісів структурних підрозділів; результати попередніх моніторингових процедур; ступінь повноважень як персоналу, так і структурних підрозділів (наприклад, чи має право служба внутрішнього аудиту структурного підрозділу проводити власні перевірки, чи перевірки призначає та проводить лише служба внутрішнього аудиту головного офісу); природа та складність практики та організації діяльності підприємства; ризики, пов'язані із замовниками внутрішнього аудиту та конкретними завданнями.

Процес перевірки завершених завдань включає відбір необхідних завдань, які можуть бути відібрані без попередження робочої групи. Перевіряють завдання аудиторів, що не входили до складу робочої групи, не здійснювали контроль якості виконання завдання. Для визначення обсягів перевірки особа, що здійснює моніторинг, бере до уваги обсяг висновків незалежної зовнішньої перевірки. При цьому незалежна зовнішня

перевірка не замінює власної внутрішньої програми моніторингу.

Керівник служби внутрішнього аудиту повинен періодично готувати звіти, що підсумовують всі проблеми, виявлені системою контролю якості. Питання, які здаються незначними при ізольованому розгляді процесів контролю, розглянуті поряд з іншими аспектами, можуть виявити загрозливі негативні тенденції. Вчасно не усунуті, такі тенденції здатні перетворитися у великі недоліки системи контролю якості. Проведена в ході моніторингу оцінка кожного з недоліків повинна перетворитись у рекомендації з їхнього усунення.

Для підтримки системи контролю якості внутрішнього аудиту на відповідному рівні пропонуємо:

- ✦ обумовити процедури забезпечення стандартів якості служби внутрішнього аудиту при виконанні аудиторських завдань, а саме: проводити контроль за фаховим складом та підвищенням кваліфікації кадрів служби; розробити методичні вказівки відносно форми та складу робочих документів; запропонувати методологію узгодження розбіжностей у професійних судженнях працівників, зайнятих на одному завданні;
- ✦ сприяти підвищенню професійного рівня працівників за допомогою: обговорення сучасних аудиторських процедур, їхнього впливу на можливість удосконалення роботи підприємства; у програмі керування кадрами надавати особливу увагу новачкам, включати у навчальні програми плани щодо підвищення їх кваліфікації; стимулювати працівників до навчання та підвищення кваліфікації; здійснювати поточну оцінку реалізованих завдань з метою виявлення відповідності досвіду роботи, встановленим органом державного регулювання діяльності внутрішніх аудиторів та професійними об'єднаннями внутрішніх аудиторів; оцінки досвіду в різних сферах аудиту та різних галузях економіки; урізноманітнення виконуваної роботи.

3. Документування системи контролю якості

Служба внутрішнього аудиту зобов'язана застосовувати політику та процедури, що вимагають наявності відповідної документації, яка б містила опис кожного елемента системи контролю якості внутрішнього аудиту.

Таким чином, контроль якості внутрішнього аудиту є необхідним елементом системи управління діяльністю служби внутрішнього аудиту. Впровадження відповідної системи контролю якості забезпечує надійність результатів внутрішнього аудиту, підвищує ефективність рекомендацій та сприяє впевненості керівництва підприємства та його власників у необхідності створення служби внутрішнього аудиту та підтримки її іміджу та значення для підприємства.

Найвищою оцінкою ефективності служби внутрішнього аудиту є гарантія, що всі системи підприємства побудовані та функціонують адекватно, що необхідні механізми контролю вбудовано у кожний бізнес-процес і вони належно працюють. Ефективність внутрішнього аудиту неможливо виміряти точно. Однак щорічно

можна відслідковувати певні критерії, Незважаючи на ті або інші недоліки більшості з них. Для аналізу продуктивності аудиту використовуються якісні та кількісні показники. Такі показники мають демонструвати динаміку виконання річного плану служби внутрішнього аудиту та витрати служби у розрізі проектів. До показників ефективності діяльності внутрішнього аудиту вважаємо за потрібне віднести:

- ✦ *чисельність працівників служби внутрішнього аудиту* (слід зауважити, що допоки служби внутрішнього аудиту має у своєму розпорядженні достатньо співробітників, є можливість скорочувати чисельний склад, концентруючи увагу на областях високого ризику, підвищуючи таким чином показники продуктивності та ефективності служби);
- ✦ *вартість утримання служби внутрішнього аудиту*: за умови підконтрольності ризиків та високої упевненості щодо нормального розвитку бізнесу у керівництва неминуче з'являється бажання знижувати витрати на аудит. Тож керівнику служби внутрішнього аудиту варто тримати на високому рівні ефективність служби. Якщо робота служби внутрішнього аудиту покриває основні ризики діяльності, витрати, звичайно ж, не повинні зростати, якщо не будуть зростати ризики підприємства;
- ✦ *кількість звітів про аудиторські перевірки* (цей показник має недолік: вимагаються додаткові обумовлення через те, що для проведення аудиторської перевірки різних систем потрібні різні періоди часу. Таким чином, одного року може відбутися велика кількість аудиторських перевірок локальних систем, за результатами яких буде підготовлено більше звітів, ніж іншого року, коли буде перевірено менше число систем, значних за розміром);
- ✦ *кількість проведених за період аудитів з розрахунку на одного аудитора* (недолік цього показника такий самий, що й у попереднього);
- ✦ *кількість завершених аудитів порівняно до затвердженого плану або кількість аудитів, проведених у відповідності до бюджету* (таку цифру завжди можна одержати, але, як показник продуктивності служби, вона також має недолік: протягом року завжди трапляються позапланові аудиторські перевірки або розслідування, і це означає, що планові аудиторські перевірки можуть не відбутися або відбутися із зсувом термінів);
- ✦ *кількість аудиторських рекомендацій* (критерій є обмеженим для застосування: якщо аудиторі будуть знати, що мірою ефективності роботи є число рекомендацій, це може спонукати їх надавати погано продумані або нерозумні рекомендації для того, щоб збільшити кількісні показники роботи);
- ✦ *відсоток виконаних аудиторських рекомендацій або кількість повторних аудиторських рекомендацій* (може вказувати або на неефек-

тивність аудиторських рекомендацій, або на слабкість моніторингу їхнього виконання);

- ✦ *пряме скорочення витрат чи економія від виконання рекомендацій аудиту* (показник достатньо важко розрахувати об'єктивно);
- ✦ *контроль за якістю* (працівники, відповідальні за контроль якості робочих документів аудиторської служби, можуть розробити систему балів; чим більшою є кількість балів, тим вищою можна вважати якість роботи);
- ✦ *задоволеність замовників аудиту* (добрим показником ефективності є оцінка служби внутрішнього аудиту тими, хто піддавався аудиторським перевіркам. Але, знову ж, її важко виміряти, хоча проведення періодичного опитування думок клієнтів представляється корисним).

Створення програм оцінки якості та ефективності внутрішнього аудиту на підприємстві буде сприяти вдосконаленню якості послуг, які надаються службою внутрішнього аудиту на підприємстві, та підвищенню рівня довіри до результатів аудиторських перевірок з боку замовників та інших користувачів аудиторських висновків.

Забезпечення правильності та надійності прийняття рішень в ідеалі має спиратися на систему внутрішніх регламентів корпоративної політики, а також – на розгалужену систему планів. Зміст означених документів значною мірою залежить від бізнесу підприємства, його структури, стратегічних цілей і не може бути прямо скопійованим з регламентів інших підприємств.

Щодо організаційних аспектів процесу підготовки та прийняття рішень, необхідна певна процедура підготовки, узгодження та винесення остаточного рішення. Для цього маємо дослідити:

- ✦ процес підготовки та процедуру розгляду проектів рішень (які служби і яким чином беруть участь, строки виконання робіт тощо);
- ✦ функції та повноваження служб і посадових осіб;
- ✦ системи планів з погляду ухвалення конкретного рішення [4].

Внутрішні аудиторі повинні не лише рекомендувати запровадити чи посилити контроль, а й пропонувати змінити його систему там, де виявлено істотні ризики, які неадекватно управляються та контролюються.

ВИСНОВКИ

Внутрішній аудит повинен сприяти вирішенню проблем, пов'язаних з розробкою науково обґрунтованої, відповідної динамічним сучасним вимогам, системи формування первинної інформації та своєчасних оптимальних пропозицій для прийняття ефективних управлінських рішень з розвитку суб'єктів господарювання не тільки в даний момент, але й в довгостроковій перспективі. Кваліфікована служба внутрішнього аудиту здатна за допомогою інструментів, властивих ексклюзивно йому, не тільки перевіряти та діагностувати проблемні ситуації, але й прогнозувати їхню майбутню динаміку, а також формувати управлінські рекомендації відповідно до змін середовища. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Бондарь В. П.** Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / В. П. Бондар. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 456 с.
2. **Каменська Т. О.** Ефективність діяльності та якість внутрішнього аудиту / Т. О. Каменська // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Серія «Економічні науки». – Чернівці, 2010. – Вип. III (39). – С. 301 – 306.
3. **Каменська Т. О.** Управління внутрішнім аудитом: розробка нормативних документів / Т. О. Каменська // Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. праць Одеського держ. екон. ун. – 2010. – № 39. – С. 64 – 70.
4. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита / Институт внутренних аудиторів [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/standard
5. **Пантелєєв В. П.** Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія / В. П. Пантелєєв. – Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2008. – 493 с.
6. **Редько О. Ю.** Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько. – Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2008. – 499 с.
7. **Ткаченко Н. М.** Організація внутрішнього аудиту на промислових підприємствах : монографія / Н. М. Ткаченко. – Запоріжжя : Вид-во Запорізької державної інженерної академії, 2002. – 504 с.
8. **Luchko, M. R.** Costs, that are not taken into account in determining taxable income and expenditure of dual-use / M. R. Luchko, O. R. Kilyar // Незалежний аудитор. – 2013. – № 4(II). – С. 12 – 19.

REFERENCES

- Bondar, V. P. *Kontsepsiia rozvytku audytu v Ukraini: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia* [The concept of audit in Ukraine: Theory, Methodology, organization]. Zhytomyr: ZhDTU, 2008.
- Kamenska, T. O. "Efektyvnist diialnosti ta iakist vnutrishnyoho audytu" [The efficiency and quality of internal audit]. *Visnyk Chernivetskoho torhovelno-ekonomichnoho instytutu. Seriia «Ekonomichni nauky»*, no. 3 (39) (2010): 301-306.
- Kamenska, T. O. "Upravlinnia vnutrishnim audytom: rozrobka normatyvnykh dokumentiv" [Management of internal audit: the development of regulations]. *Visnyk sotsialno-ekonomichnykh doslidzhen*, no. 39 (2010): 64-70.
- Luchko, M. R., and Kilyar, O. R. "Costs, that are not taken into account in determining taxable income and expenditure of dual-use". *Nezalezhnyi auditor*, no. 4 (2) (2013): 12-19.
- "Mezhdunarodnye professionalnye standarty vnutrennego audita" [International professional standards of internal audit]. *Institut vnutrennikh auditorov*. http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/standard
- Pantelieiev, V. P. *Vnutrishnyohospodarskyi kontrol: metodolohiia ta orhanizatsiia* [Internal control: methodology and organization]. Kyiv: Informatsiino-analitychne ahentstvo, 2008.
- Redko, O. Yu. *Audyt v Ukraini. Morfolohiia* [Audit in Ukraine. Morphology]. Kyiv: Informatsiino-analitychne ahentstvo, 2008.
- Tkachenko, N. M. *Orhanizatsiia vnutrishnyoho audytu na promyslovykh pidpriemstvakh* [Organization of internal audit in the industry]. Zaporizhzhia: Vyd-vo Zaporizkoi derzhavnoi inzhenernoi akademii, 2002.