

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: **Формування та актуалізація системи контролю якості аудиторських послуг на ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД»**

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0710-оа-з спеціальності 071 «Облік і оподаткування», освітньої програми «Облік і аудит»
В. І. Зубачова

Керівник д.е.н, професор, Проскуріна Н. М.
Рецензент к.е.н, доцент Сьомченко В. В.

Запоріжжя – 2021

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Проскуріна
«_____» _____ 2021 року

З А В Д А Н Н Я
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Зубачової Валерії Ігорівни

1. Тема роботи: Формування та актуалізація системи контролю якості аудиторських послуг на ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД».
керівник роботи: Проскуріна Неля Миколаївна, д.е.н., професор,
затверджені наказом ЗНУ від 30 червня 2021 р. №967-с.
2. Строк подання студентом роботи: 30 листопада 2021 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): визначити теоретико-методичні аспекти створення, впровадження та функціонування системи контролю якості аудиторських послуг на рівні суб'єкта аудиторської діяльності; дослідити організацію системи контролю якості аудиторських послуг на аудиторській фірмі; обґрунтувати напрями актуалізації системи контролю якості аудиторських послуг.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 121 сторінки, 16 таблиць, 19 рисунків, 95 літературних джерела, 16 додатків.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	Проскуріна Н.М., д.е.н, професор	01.08.2021 р.	01.08.2021 р.
2	Проскуріна Н.М., д.е.н, професор	01.09.2021 р.	01.09.2021 р.
3	Проскуріна Н.М., д.е.н, професор	30.09.2021 р.	30.09.2021 р.

7. Дата видачі завдання: 05 липня 2021 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	05.07.2021 р. – 30.07.2021 р.	виконано
2.	Написання вступу	01.08.2021 р. – 08.08.2021 р.	виконано
3.	Виконання першого розділу	09.08.2021 р. – 12.09.2021 р.	виконано
4.	Виконання другого розділу	13.09.2021 р. – 01.10.2021 р.	виконано
5.	Виконання третього розділу	02.10.2021 р. – 16.10.2021 р.	виконано
6.	Написання висновків	17.10.2021 р. – 01.11.2021 р.	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	01.11.2021 р. – 29.11.2021 р.	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	30.11.2021 р.	виконано

Студент _____ В.І. Зубачова
(підпис) (ініціали та прізвище)

Керівник роботи _____ Н.М. Проскуріна
(підпис) (ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко
(підпис) (ініціали та прізвище)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 121 с., 3 розділи, 19 рис., 16 табл., 95 джерел.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ, АКТУАЛІЗАЦІЯ, СТАНДАРТИ, РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ, КОМАНДА ІЗ ЗАВДАННЯ, АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ, АВТОМАТИЗАЦІЯ, СИСТЕМА, ОРГАНІЗАЦІЯ, АУДИТ

Об'єкт дослідження: є процес формування, впровадження, функціонування та удосконалення системи контролю якості надання аудиторських послуг суб'єктами аудиторської діяльності.

Мета роботи: дослідити теоретико-методичні положення та розробити напрями удосконалення системи контролю якості аудиторських послуг в аудиторській фірмі в умовах змін міжнародних стандартів аудиту, які забезпечать високу довіру до результатів надання аудиторських послуг.

Методи дослідження: метод логічного аналізу (при систематизації факторів, які впливають на якість результатів процесу надання аудиторських послуг та розробці критеріїв оцінки якості); метод порівняльного аналізу (при оцінці найбільш прийнятної системи контролю якості, шляхом вивчення зарубіжного досвіду); моделювання (при розробці моделі організації системи контролю якості аудиторських послуг); індукції та дедукції (для уточнення понятійного апарату якості аудиту); порівняльно-правовий (при з'ясуванні рівня регулятивних положень в системі законодавства з аудиту та контролю якості); абстракція та узагальнення (для оброблення одержаного матеріалу у процесі дослідження).

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні теоретичних, методичних і організаційних положень системи контролю якості аудиторських послуг для забезпечення інтересів користувачів в сучасних економічних умовах.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- уточнено категорії «якість аудиту», як ступеню довіри користувачів аудиторських послуг до професійної, компетентної та незалежної думки аудитора стосовно достовірності інформації, яка відображена в фінансовій звітності;

- розроблено документальне забезпечення процесу здійснення внутрішнього контролю за якістю надання аудиторських послуг, що формує підґрунтя для стандартизації аудиторського процесу;

- удосконалено модель організації системи контролю якості аудиторських послуг, яка надає можливість визначити основні аспекти для кожного елементу системи контролю якості аудиторських послуг, що необхідно врахувати під час формування політики та процедур контролю якості;

- визначено напрями розвитку контролю якості аудиторських послуг в Україні, зосередження уваги на яких дасть змогу підвищити рівень контролю якості аудиторських послуг на рівні суб'єктів аудиторської діяльності.

За результатами дослідження вперше були запропоновані форми актуалізованих робочих документів для потреб виконання аудиторського завдання; удосконалено внутріфірмову систему організації процесу контролю якості на ТОВ «АУДИТОРСЬКА ФІРМА «КАПІТАЛ ГРАНД». Також рекомендовано доповнення до робочих документів з метою покращення автоматизації документування виконаного завдання з аудиту.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробці рекомендацій щодо удосконалення системи контролю якості на аудиторській фірмі. Рекомендації, що сформульовані в роботі, спрямовані на поліпшення якості та актуалізації, значне підвищення рівня її автоматизації та аналітичності, створення наукової основи для прийняття ефективних управлінських рішень.

SUMMARY

Qualifying work contains: 121 pp., 3 sections, 19 fig., 16 tab., 95 references.

QUALITY CONTROL, UPDATING, STANDARDS, WORKING DOCUMENTS, TASK TEAM, AUDIT REPORT, AUTOMATION, SYSTEM, ORGANIZATION, ORGANIZATION

Object of research: is the process of formation, implementation, operation and improvement of the quality control system of audit services provided by audit entities.

Purpose: to investigate the theoretical and methodological provisions and develop ways to improve the quality control system of audit services in the audit firm in the face of changes in international auditing standards, which will ensure high confidence in the results of audit services.

Research methods: the method of logical analysis (in the systematization of factors that affect the quality of the results of the process of providing audit services and the development of quality assessment criteria); method of comparative analysis (in assessing the most acceptable quality control system, by studying foreign experience); modeling (when developing a model for organizing the quality control system of audit services); induction and deduction (to clarify the conceptual apparatus of audit quality); comparative law (when clarifying the level of regulatory provisions in the system of legislation on audit and quality control); abstraction and generalization (for processing the material obtained in the research process).

The scientific novelty of the obtained results is to improve the theoretical, methodological and organizational provisions of the quality control system of audit services to ensure the interests of users in modern economic conditions.

In the process of research the following scientific results were obtained, which are characterized by scientific novelty:

- the category of “audit quality” as a degree of trust of users of audit services to the professional, competent and independent opinion of the auditor regarding the reliability of information reflected in the financial statements was specified;
- developed documentary support for the process of internal control over the quality of audit services, which forms the basis for standardization of the audit process;
- the model of organization of the quality control system of audit services is improved, which provides an opportunity to determine the main aspects for each element of the quality control system of audit services, which must be taken into account when formulating quality control policies and procedures;
- Areas of development of quality control of audit services in Ukraine are identified, the focus of which will allow to increase the level of quality control of audit services at the level of audit entities.

According to the results of the research, for the first time forms of updated working documents for the needs of the audit task were proposed; the internal system of organization of the quality control process at LLC «CAPITAL GRAND» has been improved. It is also recommended to supplement the working documents in order to improve the automation of documenting the performed audit task.

The practical significance of the obtained results is to develop recommendations for improving the quality control system at the audit firm. Recommendations formulated in the work are aimed at improving quality and updating, significantly increasing the level of its automation and analytical, creating a scientific basis for effective management decisions.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ	
РЕФЕРАТ	
SUMMARY	
СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ	
ВСТУП.....	9
РОЗДІЛ 1 КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ СТВОРЕННЯ, ВПРОВАДЖЕННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ	
1.1 Еволюція розуміння якості аудиту та контролю якості	15
1.2 Розвиток системи контролю якості аудиторських послуг	24
1.3 Нормативно-правове регулювання контролю якості аудиторських послуг	32
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ НА ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика аудиторської фірми	41
2.2 Підходи до формування системи контролю якості підприємства.....	48
2.3 Документальне забезпечення системи контролю якості.....	66
РОЗДІЛ 3 АКТУАЛІЗАЦІЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД»	
3.1 Процес формування професійного судження та аудиторської думки .	79
3.2 Застосування норм професійної етики в системі контролю якості на рівні аудиторської фірми та виконання завдання	88
3.3 Оновлення методичного забезпечення складової внутрішньофірмових стандартів контролю якості аудиторської фірми	98
ВИСНОВКИ	117
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	122
ДОДАТОК А Анкета опитування працівників при проведенні оцінки	

	142
якості аудиту та аудиторських послуг	134
ДОДАТОК Б Звіт за результатами проведеного моніторингу.....	136
ДОДАТОК В Робочий документ «Розрахунок бюджету часу та вартості аудиторського завдання»	141
ДОДАТОК Д Рекомендований план стажування осіб, які мають бажання скласти в майбутньому кваліфікаційні екзамени та отримати сертифікат аудитора.....	142
ДОДАТОК Е Удосконалені робочі документи ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД».....	143
ДОДАТОК И Етичні принципи незалежної АФ.....	149
ДОДАТОК К Лист-угода стосовно завдання з погоджених процедур (приклад).....	155
ДОДАТОК Л Декларація конфіденційності.....	156
ДОДАТОК М Політика та процедури щодо дотримання етичних принципів.....	157
ДОДАТОК Р Тестування компетентності та незалежності ключового партнера (аудитора).....	158
ДОДАТОК Т Поетапний процес контролю та оцінки якості наданих аудиторських послуг	160
ДОДАТОК У Моніторинг якості окремих завдань	163

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ТОВ – ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ

грн. – гривня;

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності;

МСКЯ 1 – Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»;

Нацкомфінпослуг – Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг України;

МСУЯ – Міжнародний стандарт управління якістю;

МСА – Міжнародні аудиту;

ст. – стаття;

КМУ – Кабінет Міністрів України;

НБУ – Національний банк України;

п. – пункт;

п.п. – підпункт;

АФ – Аудиторська фірма;

ПСІ – підприємство суспільного інтересу;

ЗУ – Закон України;

ВФС – внутрішньофірмові стандарти;

ОСНАД – Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

ВСТУП

Одним із ключових напрямків контролю аудиторської діяльності в Україні є якість надання аудиторських послуг, що підтверджується створеною суб'єктами аудиторської діяльності системою контролю якості аудиторських послуг. Виникає потреба у високому професійному рівні якості послуг аудиторів, у змінах організації та методології аудиторської діяльності, впровадження нової для ринку системи контролю та регулювання суспільного нагляду за аудиторською професією.

Основними умовами сучасного професійного надання аудиторських послуг є розробка та впровадження економічного механізму регулювання аудиту, який охоплює відповідальність аудиторів за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності, розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг. Зважаючи на це, виникає необхідність ідентифікувати та узагальнити чинники якості надання аудиторських послуг для практичних потреб суб'єктів аудиторської діяльності.

З урахуванням складності функціонування суб'єктів аудиторської діяльності в умовах нових законодавчих ініціатив, які суттєво розширюють ринок споживачів послуг аудиту, затребуваності аудиторських послуг суб'єктами господарювання та необхідності підвищення контролю якості аудиторських послуг на державному рівні та рівні професійних організацій зростає також необхідність у науковому обґрунтуванні для потреб контролю якості надання аудиторських послуг сучасних механізмів підвищення якості, оцінювання та пошуку напрямів удосконалення організації, методології та практики контролю якості професійних аудиторських послуг. З огляду на це, питання формування та актуалізація системи контролю якості аудиторських послуг є вкрай актуальним.

Поступовий розвиток аудиторських послуг в Україні став поштовхом

для наукових розробок в області вирішення проблем нормативного регулювання, організаційного і методичного забезпечення процесу надання аудиторських послуг в цілому та окремих його елементів. Однак питання щодо якості аудиторських послуг та супровідних йому послуг, ефективності управління даним видом діяльності фундаментально не досліджувалися. Разом з тим, недосконалість системи контролю за якістю діяльності суб'єктів аудиторської діяльності з боку регулятора професії призводить на практиці до різного роду відхилень від вимог Міжнародних стандартів аудиту, Кодексу професійної етики і, як наслідок, до недотримання якісних характеристик професії.

Створення, впровадження та функціонування системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності в сучасних умовах регулюються на рівні Інспекції із забезпечення якості Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та Аудиторської палати України (макрорівень) та на рівні суб'єктів аудиторської діяльності (мікрорівень). Діяльність контролюючих органів покликана вирішити, крім завдань нормативно-правового та організаційного характеру, ще й питання забезпечення високого рівня гарантії якості аудиторських послуг.

Актуальність кваліфікаційної роботи полягає в тому, що питання формування впровадження та функціонування системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності є основоположними при наданні аудиторських послуг. Система контролю якості є основним інструментом довіри суспільства до результатів аудиту та аудиторських послуг.

Серед наших сучасників значний внесок у дослідження питання контролю якості, організації, методології та методики аудиторських послуг присвячено фундаментальні дослідження провідних учених України, зокрема: В.П. Бондаря [1], Н.І. Дорош [2], С.Я. Зубілевич [3], С.В. Івахненкова [4], О.А. Петрик [5], Н.М. Проскуріної [6], О.Ю. Редька [7], Н.С. Шалімової [8], В.О. Шевчука [9], В.В. Рядська [10], Н.М. Василюк [11], І.І. Пилипенко [12], К.С. Сурніна [13], І.М. Дмитренко [14], О.В. Сметанко [15], О.Е. Лубенченко [16] та

інших.

У дослідженнях В.П. Суйца [17], А.А. Терехової [18], А.Д. Шеремета [19] висвітлюються різноманітні підходи до методології та методики аудиту.

Праці А. Аренса [20], Дж. Лоббека [21], Р. Адамса [22], Дж.К. Робертстона [23], Ф.Л. Дефліза [24], Г.Р. Дженіка [24], В.М. О'Рейлі [24], М.Б. Хірша [24], М.Т. Білухи [25], А.М. Герасимовича [26], Г.М. Давидова [27], В.С. Рудницького [28], М.А. Азарської [29], С.М. Бичкової [30], М.В. Ким [31], формують ґрунтовну базу теорії та практики аудиту.

В центрі уваги вітчизняних і зарубіжних учених перебувають питання теорії та методології, організації, регулювання й виконання завдань суб'єктами аудиторської діяльності. Результати таких досліджень свідчать про існування низки проблемних і дискусійних питань, які потребують системного вирішення. Зокрема, продовжується наукова полеміка щодо місця аудиту в системі економічних наук, відсутнє цілісне уявлення про зміст інституту аудиту, не сформовано концепцію якості аудиту, що не сприяє цілісному розумінню взаємозалежності процесів розвитку підприємницької діяльності та аудиторської практики.

Віддаючи належне існуючим дослідженням у цій області, слід зазначити, що проблеми моделювання і реалізації організаційно-методичного механізму контролю якості аудиторських послуг недостатньо вивченими і неузгодженими, ускладнюють обґрунтування та прийняття управлінських рішень користувачами аудиторських послуг .

Отже, виникає об'єктивна потреба в подальшому поглибленні теоретичних досліджень і методичних розробок, спрямованих на удосконалення процесу формування, впровадження та функціонування системи контролю якості аудиторських послуг, так як їх якість проявляється у відповідності результатів надання аудиторських послуг реальному стану діяльності кожного підприємства, яке клієнтом суб'єкта аудиторської діяльності.

Метою даної кваліфікаційної роботи є дослідження теоретико-методичних положень та розробка напрямів удосконалення системи

контролю якості аудиторських послуг в аудиторській фірмі в умовах змін міжнародних стандартів аудиту, які забезпечать високу довіру до результатів надання аудиторських послуг.

Для досягнення зазначеної мети в роботі було поставлено такі завдання:

- провести дослідження генезису, організації та нормативного регулювання побудови контролю за якістю аудиту;
- уточнити поняття категорії «якість аудиту»;
- дослідити організацію системи контролю якості аудиторських послуг на загальнодержавному рівні та рівні суб'єкта аудиторської діяльності;
- узагальнити підходи до побудови внутріфірмових стандартів аудиту суб'єкта аудиторської діяльності, як гаранту якості аудиту;
- узагальнити методичні підходи до документування процесу контролю якості виконання завдання з аудиту та запропонувати робочі документи щодо визначення рівня якості конкретної аудиторської перевірки;
- визначити перспективні шляхи організаційно-методичного розвитку контролю якості надання аудиторських послуг щодо фінансової звітності на рівні суб'єкта господарювання.

Об'єктом дослідження є процес формування, впровадження, функціонування та удосконалення системи контролю якості надання аудиторських послуг суб'єктами аудиторської діяльності.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та практичних аспектів формування та актуалізації системи контролю якості аудиторських послуг в ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД».

Для досягнення поставленої мети були використані загальнонаукові методи пізнання: метод логічного аналізу (при систематизації факторів, які впливають на якість результатів процесу надання аудиторських послуг та розробці критеріїв оцінки якості); метод порівняльного аналізу (при оцінці найбільш прийнятної системи контролю якості, шляхом вивчення

зарубіжного досвіду); моделювання (при розробці моделі організації системи контролю якості аудиторських послуг); індукції та дедукції (для уточнення понятійного апарату якості аудиту); порівняльно-правовий (при з'ясуванні рівня регулятивних положень в системі законодавства з аудиту та контролю якості); абстракція та узагальнення (для оброблення одержаного матеріалу у процесі дослідження).

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні теоретичних, методичних і організаційних положень системи контролю якості аудиторських послуг для забезпечення інтересів користувачів в сучасних економічних умовах.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- уточнено категорії «якість аудиту», як ступеню довіри користувачів аудиторських послуг до професійної, компетентної та незалежної думки аудитора стосовно достовірності інформації, яка відображена в фінансовій звітності;

- розроблено документальне забезпечення процесу здійснення внутрішнього контролю за якістю надання аудиторських послуг, що формує підґрунтя для стандартизації аудиторського процесу;

- удосконалено модель організації системи контролю якості аудиторських послуг, яка надає можливість визначити основні аспекти для кожного елементу системи контролю якості аудиторських послуг, що необхідно врахувати під час формуванню політики та процедур контролю якості;

- визначено напрями розвитку контролю якості аудиторських послуг в Україні, зосередження уваги на яких дасть змогу підвищити рівень контролю якості аудиторських послуг на рівні суб'єктів аудиторської діяльності.

Теоретичною та методичною основою дослідження виступили фундаментальні концепції та гіпотези сучасної теорії аудиту; законодавчі та

нормативно-правові акти України; Міжнародні стандарти аудиту; методичні вказівки та інструкції, аналітичні та інформаційні матеріали, що регламентують питання аудиторських послуг та контролю якості аудиторських послуг; праці провідних вітчизняних і зарубіжних вчених, фахівців в області бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту, інформаційних технологій, фінансового менеджменту, макро- і мікроекономіки; методичні та офіційні статистичні матеріали; монографічні, науково-методичні та періодичні фахові видання; науково-методична література та періодичні видання; матеріали науково-практичних конференцій; Інтернет-ресурси; дані обліку та внутрішні документи досліджуваної аудиторської фірми.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити підвищення рівня якості аудиторських послуг на аудиторській фірмі, усунення викривлень та аудиторської похибки, формуванню достовірної аудиторської думки, відповідність наданих аудиторських послуг чинним Міжнародним стандартам якості та нормативним актам України.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на одній міжнародній науково-практичній конференції та двох всеукраїнських науково-практичних конференціях; опубліковані у двох фахових наукових виданнях, та в кафедральному збірнику наукових праць.

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 106 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНЕ ЗНАЧЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

1.1 Еволюція розуміння якості аудиту та контролю якості

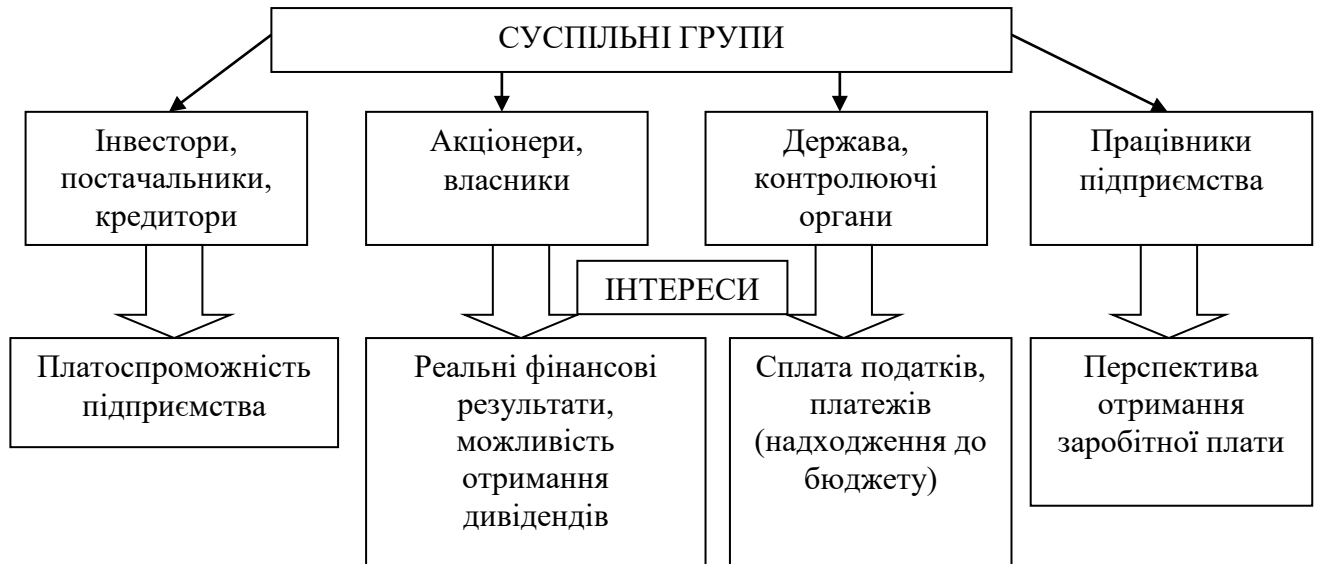
Успішність на ринку суб'єкта господарювання залежить від його конкурентоспроможності. Найважливішим чинником забезпечення конкурентоспроможності товарів, робіт і послуг є якість [32].

Поняття якості в широкому розумінні – це універсальна філософська категорія, що охоплює як явища зовнішнього світу, так і свідомість людини. Вважається, що давньогрецький філософ і вчений Аристотель (384-322 рр. до н. е.) першим проаналізував категорію якості. Він визначив його як «видову відмінність» між однією одиницею іншого, що належить до того ж роду, визначив якість як матеріальні властивості речей матеріального світу, як відповідність вимогам споживача (сукупність властивостей товару, що вказують на ступінь придатності для використання). Ним виокремлено наступні її категорії: сутність речі; кількість; якість; відношення; дія; інерція; місце; стан; час; володіння [33].

Крім філософського тлумачення якості, існує також вужче значення поняття «якість» – якість продукції, якість роботи, якість бізнесу, якість лідерських якостей, якість життя тощо.

Категорія якості продукції є однією з найскладніших серед тих, з якими спеціалістам доводиться мати справу. До категорії якості продукції звертаються під час вибору предметів для задоволення як виробничих, так і індивідуальних потреб, планування виробництва і оцінювання його результатів, визначення його складності і ефективності, організації праці, створення нових виробів.

Термін «якість» — це економічна категорія, що сукупно відображає характеристики товарів/послуг, що визначають ступінь здатності продукції чи послуг задовольняти потреби споживачів відповідно до призначення (рисунок 1.1).



Джерело: розроблено автором на основі вивчення Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

Рисунок 1.1 – Інтереси користувачів фінансової інформації

Категорія якості також використовується, коли необхідно зрозуміти склад і властивості продукції, що виробляється або виготовляється. Цей список неповний. Але цього достатньо, щоб зрозуміти якість продукції - категорія надзвичайно різноманітна.

Водночас, якість є економічною категорією. За міжнародними стандартами в галузі менеджменту якість розглядається як ступінь, до якого сукупність притаманних властивостей продукції та послуг задовольняє загальнозрозумілі або обов'язкові сформульовані потреби чи очікування споживачів (стандарт ISO 8402).

Затребуваність аудиторських послуг з боку користувачів потребує забезпечення їх якості. Під час формування оцінки рівня системи контролю якості аудиторських послуг, необхідно, в першу чергу, зосередитися на

розумінні поняття «якість» та формулювання поняття «якості» в значенні «якість аудиторських послуг» [34].

Якість аудиторських послуг не має однозначного трактування. Проведені дослідження свідчать про різні наукові підходи до визначення цієї дефініції. Науковою проблематикою, пов'язаною з оцінкою якості аудиторських послуг, займалися такі вчені як Ф. Ф. Бутинець [35], О. Ю. Редько [7], Н. М. Проскуріна [6], В. П. Коваленко [36], О. Е. Лубенченко [16], В. П. Бондар [1], Ю. В. Бондар [1], С. М. Бичкова [30] та інші (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1 – Підходи науковців щодо дефініції поняття «якість аудиту»

№ з/п	Виклад сутності поняття	Джерело інформації
1	2	3
1	Якість послуг – це комплексна обробка власних досліджень аудитора, нових досягнень наукового мислення з особливостями практичного досвіду конкретного підприємства, що контролюється, забезпечує створення якісного продукту. Якість – максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів за результатами роботи аудитора, послуг та супутніх робіт відповідно до інтересів власника, компанії та конкретного клієнта відповідно до вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту та Кодексу професійної етики	Ф. Ф. Бутинець [35]
2	Якість аудиторських послуг - систематичне дотримання справжньої професійної незалежності, вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, Кодексу етики та професійного аудиту. Якість аудиторських робіт та послуг - здатність задовольняти наявні та майбутні потреби замовника, щоб мати надійну довіру до інформації та забезпечити достовірність цієї інформації. Якість аудиторських послуг – категорія, яка перманентно змінюється залежно від рівня суспільних відносин та господарської практики країни	О. Ю. Редько [7]
3	Найважливішим критерієм перевірки винних є те, що у нас однаковий стандарт. Якість аудиту слід вибирати, з одного боку, залежно від того, чи надаються аудиторські послуги, а з іншого – виходячи з потреби клієнта у встановленні об'єктивності фінансової інформації.	Н. М. Проскуріна, В. П. Коваленко, [6, 9, 36]
4.	Якість аудиторських послуг, хоча і не має оціночного критерію, є конкурентною перевагою і залежить, у першу чергу, від кваліфікації персоналу АФ, його обізнаності в	

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
	технологіях перевірок і нормах чинного законодавства. Якість аудиторської роботи формує репутацію аудиторської фірми та діловий імідж.	О. Е. Лубенченко [16]
5	На сьогоднішній день не існує чітких рекомендацій щодо контролю якості та підтримки якості. Якість аудиту проявляється у визначенні чітких вимог до такого аудиту з урахуванням потреб зовнішніх користувачів та служб контролю якості – через систему зовнішнього моніторингу.	В. П. Бондар, Ю. В. Бондар [1]
6	Якість – це філософсько-правова категорія, якість – це зручність використання, відповідність професійним стандартам.	С. М. Бичкова, О. Ю. Ітигилова [30]

Джерело: розроблено автором на основі вивчення [1, 7, 6, 9, 16, 30 35, 36]

Таким чином, якість аудиту, це функція відповідності результатів аудиту інтересам замовників, що залежить від таких факторів, як: зацікавленість користувачів аудиторських звітів, наявність кваліфікованого персоналу, ВФС, системи внутрішнього контролю якості, наявність оцінювачів якості, як внутрішніх у структурі аудиторської фірми, так і зовнішніх, що діють в інтересах регуляторних органів і суспільства.

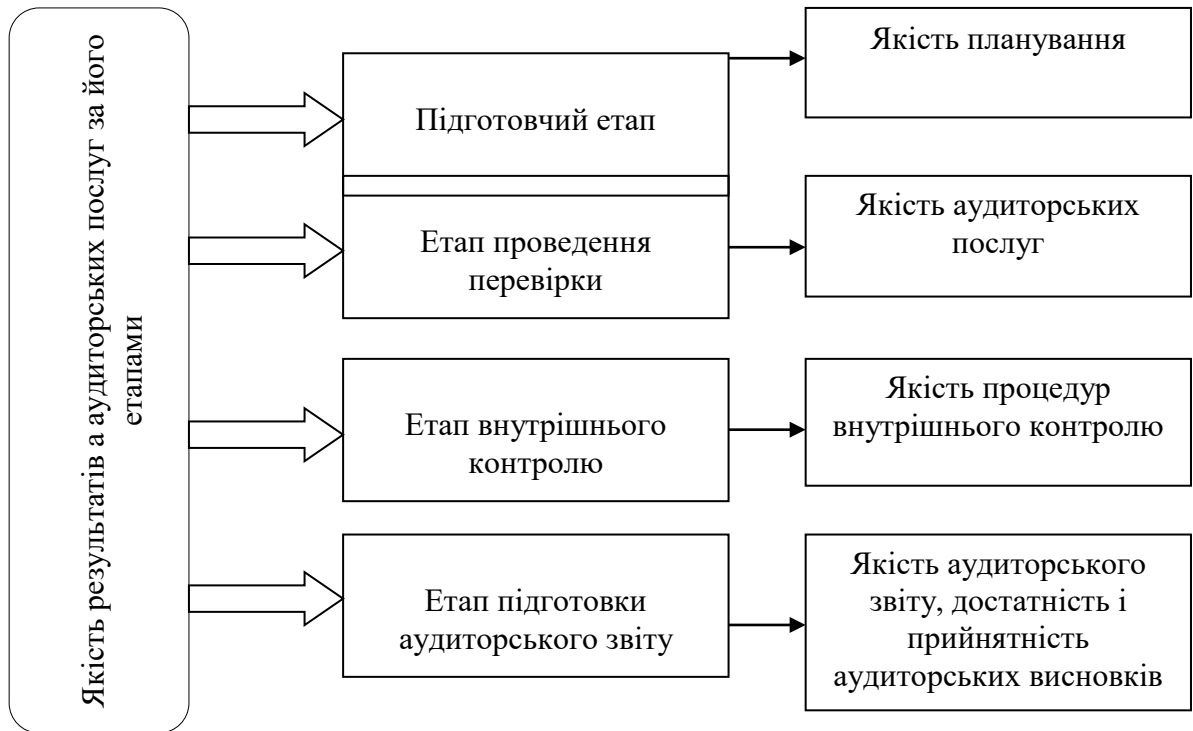
З цього можна зробити висновок, що визначення «якість аудиту» потребує уточнення.

На думку С. Я. Зубілевич [3], значення поняття «якість аудиторських послуг» можна розуміти як максимізований рівень задоволення інформаційних потреб користувачів аудиторського звіту та результатів супутніх робіт аудитора. Проте потрібно зазначити, що якість аудиту є «гнучкою», бо набуває змін в залежності від зміни рівня суспільних відносин та професійної практики країни.

С.В. Івахненко [4] стверджує, що поняття «контроль якості» визначається ступенем достатнього і необхідного рівня довіри до аудиторської думки з боку користувачів аудиторського звіту та фінансової звітності замовника щодо достовірності викладеної інформації про результати діяльності.

Якість аудиту як послуги – це якість кінцевого результату стосовно

кожного етапу аудиту. У цьому контексті етапи аудиту є предметом уваги аудитора під час оцінки якості (рисунок 1.2).



Джерело: розроблено автором

Рисунок 1.2 – Якість результатів аудиту за його етапами (авторська розробка на основі вивчення МСА)

Задоволення інтересів користувачів фінансової звітності залежить від рівня довіри до професійної компетентної думки аудитора. Рівень контролю якості під час надання конкретного виду аудиторської послуги, визначається відповідністю індивідуальним особливостям користувача професійної думки аудитора.

З точки зору практичної діяльності, якість аудиту можна розглядати за допомогою наступних наукових підходів:

Перший підхід. В. В. Рядська [10] стверджує, що якість аудиторських послуг і якість аудиторського звіту є прямим результатом професійної компетентності і досвіду аудиторів. Інтуїтивно відчувається якість, заснована на взаємодії між аудитором-виконавцем процесу проведення аудиторської

перевірки та фірмою-замовником.

Другий підхід. За І. М. Дмитренко [14], якість в аудиті визначається рейтингом аудиторської фірми, який враховує такі позиції, як, наприклад, конкурентні переваги, показники фінансової діяльності, тривалість роботи компанії на ринку аудиторських послуг, досвід і кваліфікація аудиторів, кількість клієнтів, розмір компанії.

Крім того, оцінка якості послуг аудиторської фірми може проводитися саме на стадії вибору фірми-партнера (зовнішнього незалежного експерта, або іншу незалежну аудиторську фірму).

Попередні висновки про правильність вибору тієї чи іншої аудиторської фірми можна зробити шляхом проведення оцінки, наприклад, наступних позицій: ділова репутація, професіоналізм, дотримання умов конфіденційності, цінова політика, співвідношення ціни і якості послуг, комплексність послуг, відповідальність, яку беруть на себе аудитори, відгуки та рекомендації інших замовників, наявність апробованих методик, володіння проблемами галузевої специфіки, участь в професійних аудиторських об'єднаннях і т. д. Однак рейтинг аудиторських фірм, як зведена оцінка внутрішніх і зовнішніх чинників аудиторської діяльності, є загальним індикатором стану ринку аудиторських послуг, а не показником якості аудиту в цілому [37].

Третій підхід. Враховуючи думку І. І. Пилипенко [12], якість аудиту – це відповідність вимогам аудиторських стандартів і інших нормативних актів по аудиторську діяльність. Виконання вимог стандартів забезпечує впевненість користувачів в прийнятній якості аудиторських послуг і створює основу для довіри до думки аудитора. Але орієнтація аудиторської фірми на відповідність мінімальним стандартам знижує її стратегічні переваги, тобто професійна діяльність аудиторської фірми може не враховувати стандарти якості, встановлені потенційними замовниками, хоча і відповідають загальноприйнятим стандартам аудиторської діяльності.

В умовах збільшення конкуренції на ринку аудиторських послуг,

проведення аудиту на основі «відповідності вимогам стандарту» без розробки стратегії процесу надання аудиторських послуг, призведе до отримання «обмеженого результату тактичного характеру». Всі зусилля, спрямовані на впровадження в управління діяльністю аудиторських фірм елементів сучасного менеджменту якості, матимуть формальний характер. Стратегічний підхід до якості аудиту передбачає, перш за все, орієнтацію аудиторської фірми на задоволення запитів ринку. Перевагу слід віддавати споживчій оцінці, вивчення характеру потреб і виділенню показників якості, що мають першорядне значення для тих, хто використовує кінцевий результат аудиторської перевірки [38].

Четвертий підхід. О. В. Сметанко [15] вимірює якість аудиту з позиції наданої аудиторської послуги: «якість пропонованих аудиторською фірмою послуг з повною підставою можна оцінювати лише за результатами аудиторської перевірки або надання інших послуг. При цьому слід враховувати, що в основі якості аудиторської перевірки лежать дві чітко вимірювані змінні: рівень прийняттого аудиторського ризику і рівень суттєвості. Використання даного підходу передбачає порівняння отриманих та очікуваних вигід».

П'ятий підхід. К. С. Сурнін [13] вважає, що якість аудиту визначається поєднанням відповідності одночасно стандартам і вартості. Підхід до якості на основі витрат на увазі дійсної вартість аудиторської послуги виходячи з якісних характеристик. В цілому необхідно дотримуватися принципу якнайкращого забезпечення інтересів від витрачених ресурсів. При цьому придбання аудиторської послуги нижче ринкової вартості означає її придбання за ціною нижче рівня довіри, а значить, існує ймовірність отримання аудиторської послуги, якість якої буде обумовлено зниженням рівнем довіри.

Шостий підхід. О. Е. Лубенченко [16] враховує якість аудиту як результат участі споживача в оцінці якості аудиторської перевірки. Залучення клієнтів до оцінки якості проведеного аудиту можливо шляхом

анкетування і опитувань. При цьому підході беруться до уваги переваги фірми-замовника і можливості аудиторської фірми задовольняти їх. Однак, окрім фірми-замовника існують і інші користувачі думки аудитора (інвестори, кредитори і т. д.). Кожен представник певної групи користувачів професійної думки аудитора має свій розумінням якості, яке придатне до використання.

Сьомий підхід. В. О. Шевчук [9] пояснює «якість» як відповідність прихованим потребам клієнтів. Аудиторська фірма повинна передбачати майбутнє, ще не усвідомлені запити споживачів і формувати сучасні погляди на якість аудиторської діяльності. Задоволення прихованих потреб може включати, на нашу думку, вироблення практичних рекомендацій та надання методичної допомоги фірмі-клієнтові у вирішенні проблем після того, як аудиторський звіт буде підготовлено, консультації замовників протягом всього терміну виконання договору.

З представлених підходів до визначення якості аудиту можна зробити висновок, що якість аудиту – це комплексне поняття, і щоб мати можливість для його оцінки, необхідно встановити чіткі критерії якості.

О. А. Петрик [5] вважає, що якість пропонованих аудиторською фірмою послуг з повною підставою можна оцінювати лише за результатами аудиторської перевірки або надання інших послуг. При цьому слід враховувати, що в основі якості аудиторської перевірки лежать дві чітко вимірювані змінні: рівень прийняттого аудиторського ризику і рівень суттєвості. Використання даного підходу передбачає порівняння отриманих та очікуваних вигід.

Чине законодавство України з питань регулювання аудиторської діяльності встановлює два основних критерії якості аудиту:

1. Дотримання вимог Закону України №2258 «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року (зі змінами). Даний законодавчий акт є основним в системі нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності [39].

2. Дотримання МСА [40]. Нормативною регулюючою базою формування вимог до якості і надійності аудиту, які забезпечують певний рівень гарантії результатів перевірки є Міжнародні стандарти аудиту. У відмінності від послідовно здійснених процедур аудиту, які можуть змінюватися в залежності від масштабів виробництва замовника, спеціалізації, особливостей облікової політики.

Також, аби процес надання аудиторських послуг відповідав необхідному професійному рівню, до цього переліку критеріїв необхідно додати також дотримання норм професійної етики, встановлених Міжнародним кодексом етики професійних бухгалтерів.

Особливу увагу слід приділити задоволенню інтересів користувачів професійної думки аудитора. В якості критерію, на думку Н. С. Шалімової [8], може виступати думка клієнта про те, наскільки діяльність аудитора (консультанта) сприяє успіху і просуванню клієнта на ринку (як аудитор допоміг виявити помилки, запобігти їх системний характер або шахрайські дії; як надані консультації сприяли поліпшенню системи обліку, вдосконаленню управління на фірмі, просуванню на ринку; як аудитор оцінив перспективи розвитку клієнта при перевірці прогнозованої фінансової інформації, знизив інформаційні ризики і т. д.).

У дослідженнях В. Є. Кондратева [41], В. Р. Шевчук [9] зазначають: «система забезпечення якості аудиту є комплексом відповідних взаємопов'язаних елементів: кадрового потенціалу аудиторської фірми, автоматизованої інформаційної системи, діючої системи внутрішнього контролю якості аудиту, системи методології і внутрішньої стандартизації».

Професор Ф. Ф. Бутинець [35] визначив поняття контролю якості як системи контролю за зовнішніми та внутрішніми органами управління з метою запобігання порушенням аудиторами та аудиторськими фірмами чинного законодавства та аудиторської етики.

Н. І. Дорош [2] стверджує, що дослідження контролю якості на ринку аудиторських послуг показує, що контроль якості є суттєво пов'язаним, але

відрізняється від відповідності міжнародним або національним стандартам аудиту. Аудиторські фірми (аудитори) під час проведення аудиту повинні дотримуватися загальноприйнятої практики аудиту. Дослідниця визначає контроль якості як процедури, які використовуються аудиторськими фірмами для повної відповідності стандартам аудиту для кожного завдання. Контроль якості створюється для всієї аудиторської фірми, стандарти застосовуються до окремих зобов'язань.

Підсумовуючи, можна сказати, що забезпечення якості екзаменаційних послуг можливе в рамках надання комплексу професійних послуг, які повинні відповідати вимогам стандартів, потребам замовника, вартості послуг, що надаються, та навчанню персоналу.

Фактична недостатність розвитку фінансового ринку в Україні та неналежний державний контроль за поданням економічної інформації, зумовлює можливість впливу управлінського персоналу замовника на підготовку аудиторського звіту.

Також це зумовлено фактором недосконалого наукового дослідження системи якості аудиту та потребою зближеної співпраці із міжнародними аудиторами, використання професійного досвіду світових лідерів аудиторських компаній.

1.2 Розвиток системи контролю якості аудиторських послуг

Передумовою розвитку контролю якості є урізноманітнення його методів, додавши до існуючих економіко-математичні, графічну, експертні методи з глибокою диференціацією за видами (лінійного – програмування, багатofакторних моделей, лінійної алгебри, теорії ймовірності теорії графів, масового обслуговування, управління запасами з використанням математичної залежності, регресивного аналізу та ін.).

Доповнення контролю іншими методами дослідження ефективності діяльності можливе за двох умов:

- розширення меж контролю за рахунок формування в ньому нових підсистем – управлінського й стратегічного в доповненні до фінансового обліку;

- автоматизації збору й обробки даних та збільшення до максимального рівня обсягу інформації для користувачів.

Необхідний систематичний і цілеспрямований вплив на мислення науковців та практикуючих аудиторів через підвищення їх кваліфікації з метою формування здорового скептицизму до стандартів, очищення судження від шаблонів, догматичних норм і правил [42].

Першим ідеологом і теоретиком системи аудиторських послуг був англійський вчений Л. Р. Діксі, який у 1882 р. визначив аудиторські послуги як процес, пов'язаний з підтвердженням правильності й об'єктивності балансу на основі перевірки документів та інвентаризації цінностей.

Концепція Л. Р. Діксі полягає у розкритті вільних і мимовільних помилок бухгалтерів, які впливають на показники фінансових звітів.

В подальшому концепція Л. Р. Діксі буда розвинута в працях А. Т. Ватсона, В. Ф. Фостера [43], І. Ф. Шера [43], Р.Х. Годдарда.

Пізніше, підтримуючи концепцію Л. Р. Діксі, в університеті Норвегії Т. Руудом було запропоновано застосування прямого послідовного підходу до контролю якості надання аудиторських послуг, який вимагає підтвердження отримання даних обліку та їх порівняння з даними фінансової звітності. При використанні такого підходу, згідно з поглядами Т. Рууда, необхідно дотримуватись такої послідовності:

- порівняння даних фінансової звітності з обліковими регістрами;
- порівняння даних облікових регістрів з обліковими документами;
- перевірка логічного взаємозв'язку звітних даних, наведених в різних регістрах обліку;
- пряме порівняння облікових даних з фактичним майновим станом

підприємства.

В межах даної концепції стали застосовувати два альтернативні підходи прямого послідовного підходу до КЯ надання аудиторських послуг:

- від документів до звітності;
- від звітності до документів.

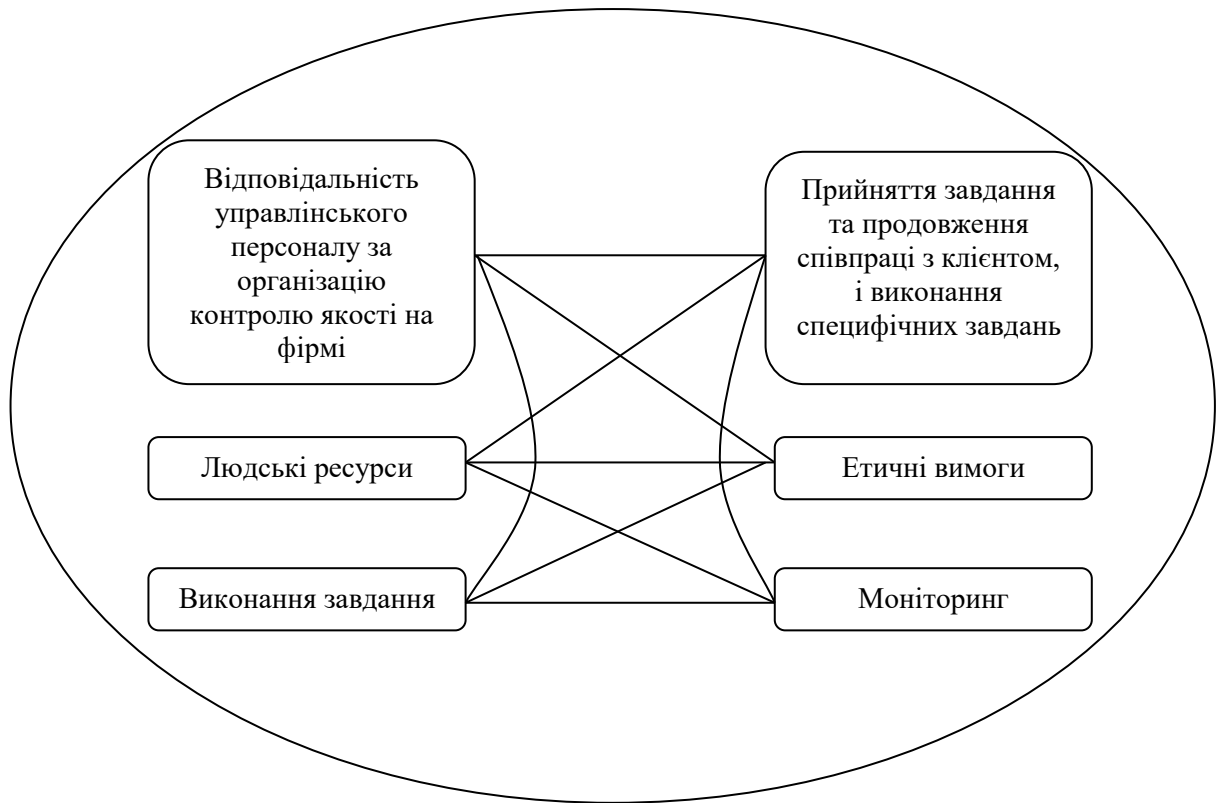
Необхідність створення теорії контролю якості відображена у працях англійця Р. Адамса [22]. Його заслугою є розробка концепції, яка включає:

- використання самоорієнтовного методу, що передбачає високу ерудицію, кваліфікацію та знання теорії пізнання аудитором;
- розподіл сфер аудиторської діяльності на аудиторські послуги перевірки фінансової звітності та супутні послуги, оскільки вони відрізняються за об'єктом і методами дослідження;
- виконання завдань з надання впевненості, (на даний час вони передбачені Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг);
- формування соціально-економічного підходу процесу надання аудиторських послуг.

В 90-і роки ХХ століття характеризуються значним поширенням контролю якості за аудиторською діяльністю у більшості європейських країн, а також його виникненням в Україні.

Наступні 30 років спостерігається активний розвиток КЯ надання аудиторських послуг в Україні, про що свідчать наукові доробки таких науковців: В. П. Бондаря [1], Н. І. Дорош [2], С. Я. Зубілевича [3], С. В. Івахненкова [4], О. А. Петрик [5], Н. М. Проскуріної [6], О. Ю. Редька [7], Н. С. Шалімової [8], В. О. Шевчука [9], В. В. Рядської [10], Н. М. Василюк [11], І. І. Пилипенко [12], І. М. Дмитренко [14], О. Е. Лубенченко [16] та інших.

Система КЯ, відповідно до МСА схематично відображена на рисунку 1.3, на якому наглядно відображено взаємозв'язок між основними складовими системи КЯ.



Джерело: розроблено автором на основі вивчення МСА [17]

Рисунок 1.3 – Система контролю якості аудиторських послуг

Динамізм розвитку аудиторських послуг в нашій країні, не опрацьованість ряду положень функціонування контролю якості за наданням аудиторських послуг в умовах транзитивної економіки і, перш за все врахування специфіки аудиторської діяльності різних категорій користувачів до результатів і можливостей тісної інтеграції з іншими підсистемами управління – зумовлює необхідність формування цілісної концепції системи контролю якості аудиторських послуг в українській економіці перехідного періоду.

Необхідність контролю якості за аудиторською діяльністю в нашій країні стала наслідком кардинальних змін в економіці, пов'язаних з її ринковою трансформацією. Стосовно даного питання існує кілька протилежних точок зору науковців.

Окремі теоретики-аудитори вважають, що побудова вітчизняного

контролю якості за аудиторською діяльністю почалася не з «фундаменту», а з «даху», тобто не супроводжувалась вимогами щодо можливості його існування, а саме: приватною власністю, демократичними свободами та усуспільненням виробництва і капіталу.

Інші науковці стверджують, що контроль якості міг бути створений тільки «знизу», тобто за волею обставин і бажанням клієнта в задоволенні своїх потреб, а не за вказівкою державних органів.

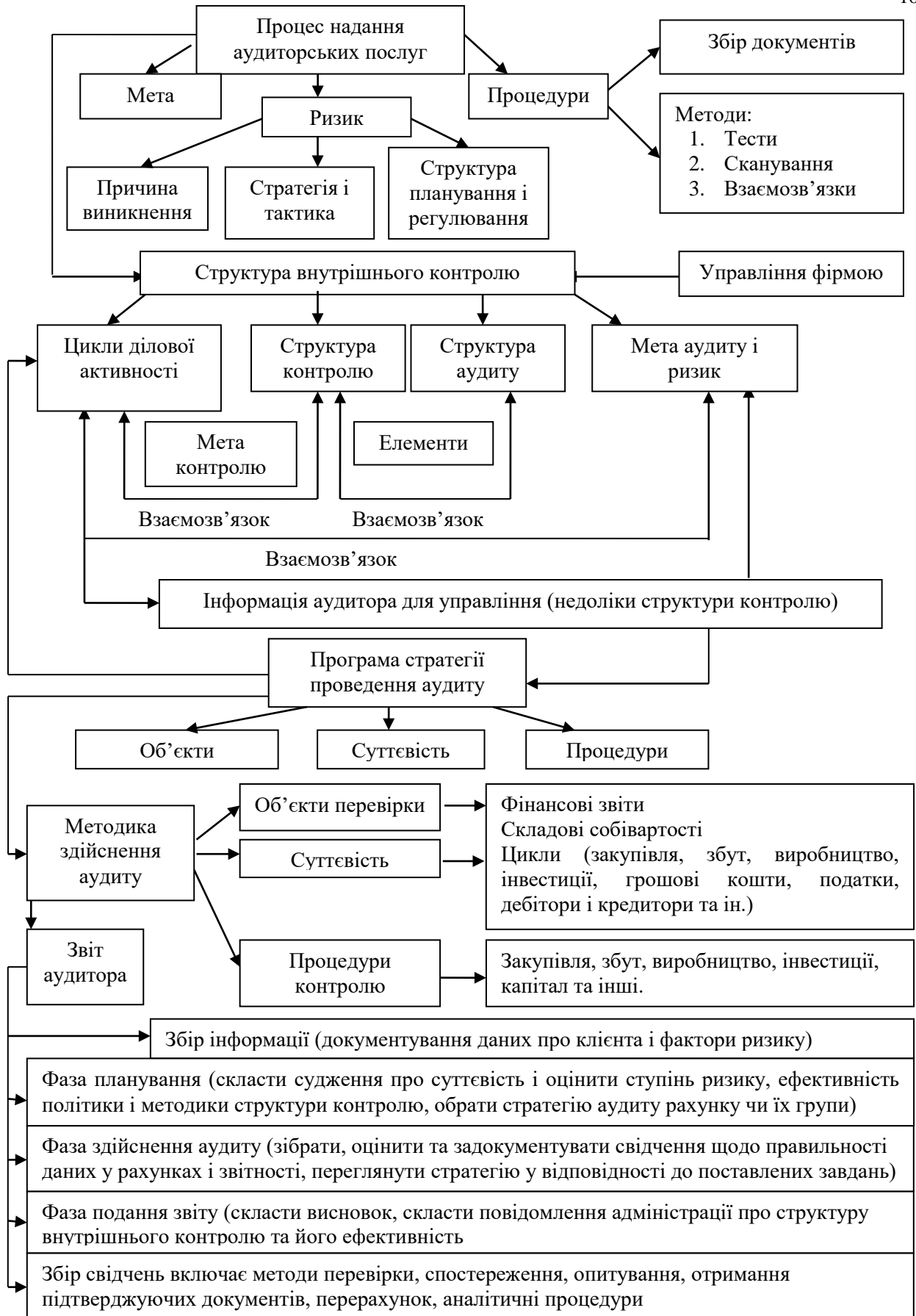
Втім, вважаємо, що будь-яка проблема завжди має кілька точок зору. Проблема становлення і розвитку системи контролю за наданням аудиторських послуг не є виключенням. При цьому суперечливі питання виникають не через недостатнє розуміння теоретиками проблеми, а через протиріччя, які закладені в історії виникнення та в процесі становлення сучасного контролю якості.

Існує ряд альтернативних підходів до визначення сутності та функцій контролю аудиторських послуг, що вимагає наукового обґрунтування і уточнення понять.

Слід зазначити, що ряд актуальних питань щодо системи надання аудиторських послуг поки що мало вивчені і залишаються поза полем наукових досліджень.

На сучасному етапі розвитку економіки мета аудиторських послуг потребує уточнення, оскільки вона полягає не лише в підтвердженні правильності складання ФЗ (це одне із завдань до того ж не основне), а в сприянні бізнесу в організації структури внутрішнього контролю, який би гарантував ефективну роботу персоналу підприємства на всіх етапах технологічного процесу виробництва й управління ним. Мета визначає завдання аудиторських послуг та тих користувачів інформації, яким подають рекомендації щодо удосконалення контролю за діяльністю підприємства [44].

Враховуючи сучасні умови, процес надання аудиторських послуг значно видозмінився та доповнився, схематично структуру процесу аудиту можна зобразити на схемі рисунку 1.4.



Джерело: розроблено автором на основі вивчення МСА [17]

Рисунок 1.4 – Структура процесу надання аудиторських послуг

Недостатньо вивчені окремі види аудиторської діяльності, що призводить до того, що в нормальних документах при характеристиці супутніх послуг не відображають нових видів, зокрема, таких як розробка і оцінка інвестиційних проектів, оцінка активів тощо.

На практиці недостатня дослідженість окремих видів аудиторської діяльності призводить до серйозних проблем, пов'язаних з формуванням методики аудиторських перевірок окремих фактів господарської діяльності та оцінки якості надання аудиторських послуг [45].

М. М. Василюк [11] надає судження, що вітчизняна система надання аудиторських послуг у більшості має схожість більш до фіскального контролю (лише без застережень), тому існує потреба підвищення професійного рівня аудиторів, зокрема, щодо методики надання послуг. Адже більшість аудиторів виконують перевірки, які практично нічим не відрізняються від звичайної документальної ревізії. Досить рідко здійснюється розрахунок суттєвості відхилень, практично не застосовується вибірка, а аудиторський ризик якщо і розраховується, то формально. Український парадокс полягає в тому, що контроль за якістю аудиторських послуг від цього не знижується, і в цілому, їх замовники задоволені результатами аудиторських перевірок.

Розвиток теорії аудиторських послуг з позицій його розширеного трактування як інституту економічного і суспільного контролю та важливого елемента ринкової інфраструктури, є шляхом, який поглиблює пізнання суті ринкових перетворень та вдосконалює господарську практику, тому слід розвивати нові напрями дослідження наукових основ теорії контролю за якістю надання аудиторських послуг, що може збагатити теоретичні знання про цей важливий вид економічної діяльності.

На думку В. П. Бондаря [1], систему надання аудиторських послуг слід розглядати як цілісну систему, що поєднує в собі такі складові: особливий вид підприємницької діяльності, професія, галузь економічної науки. Кожна з цих характеристик має свої ознаки, сутнісну структуру і, в той же час, всі

вони між собою взаємопов'язані.

Потрібно зазначити, що такі питання, як мета, конкретизація об'єктів, місія, цінність аудиторських послуг для бізнесу до цього часу вивчені недостатньо, та залишаються поза сферою наукових досліджень і погрожують проблемами якості аудиторської діяльності.

Вивчення вітчизняної та зарубіжної спеціальної економічної літератури щодо аудиторських послуг підтверджує неоднозначність поглядів різних економістів щодо видів послуг та їх класифікації. Більшість вчених залежно від суб'єкта аудиторської діяльності окремо виділяють тільки послуги зовнішнього та внутрішнього аудиту. Дроблення аудиторських послуг не є виправданим. Насправді, численні різновиди послуг можна назвати підвидами і сферами застосування основних видів аудиту: зовнішнього та внутрішнього.

Таким чином, наведені докази рівня наукового дослідження аудиторських послуг та розвиток системи контролю за аудиторськими послугами, свідчать про значне переорієнтування ринку аудиторських послуг і переважну спрямованість діяльності більшості аудиторських фірм на перевірку правильності розрахунку й сплати податків. Це, в свою чергу, вказує на те, що фактично в Україні за більш ніж півтора десятиріччя склалася система аудиторських послуг не фінансового аудиту, спрямованого на перевірку правильності витрат коштів, відбиття у звітності фінансової інформації про активи, пасиви, зобов'язання та прибуток, підтвердження або не підтвердження правильності ведення обліку відповідно до Міжнародних стандартів і вітчизняних бухгалтерського обліку та фінансової звітності [40], а система аудиторських послуг щодо податкового аудиту орієнтована на зниження податкових ризиків підприємств.

Вивчення спеціальної літератури засвідчило деякі негативні тенденції:

- відсутня достатність дослідження з проблеми методології контролю якості за аудиторською діяльністю;
- недостатнє теоретичне обґрунтування існуючої системи

безперервної підготовки в сфері аудиту, включаючи функції підготовки, перепідготовки, стажування, атестації аудиторських кадрів.

Недосконалість цієї системи часто зумовлює низьку якість аудиторських послуг.

В незадовільному стані знаходиться науково-методична підтримка практики щодо застосування міжнародних стандартів під час зовнішнього незалежного аудиту, а отже і достатності методичних рекомендацій щодо контролю якості за наданням аудиторських послуг.

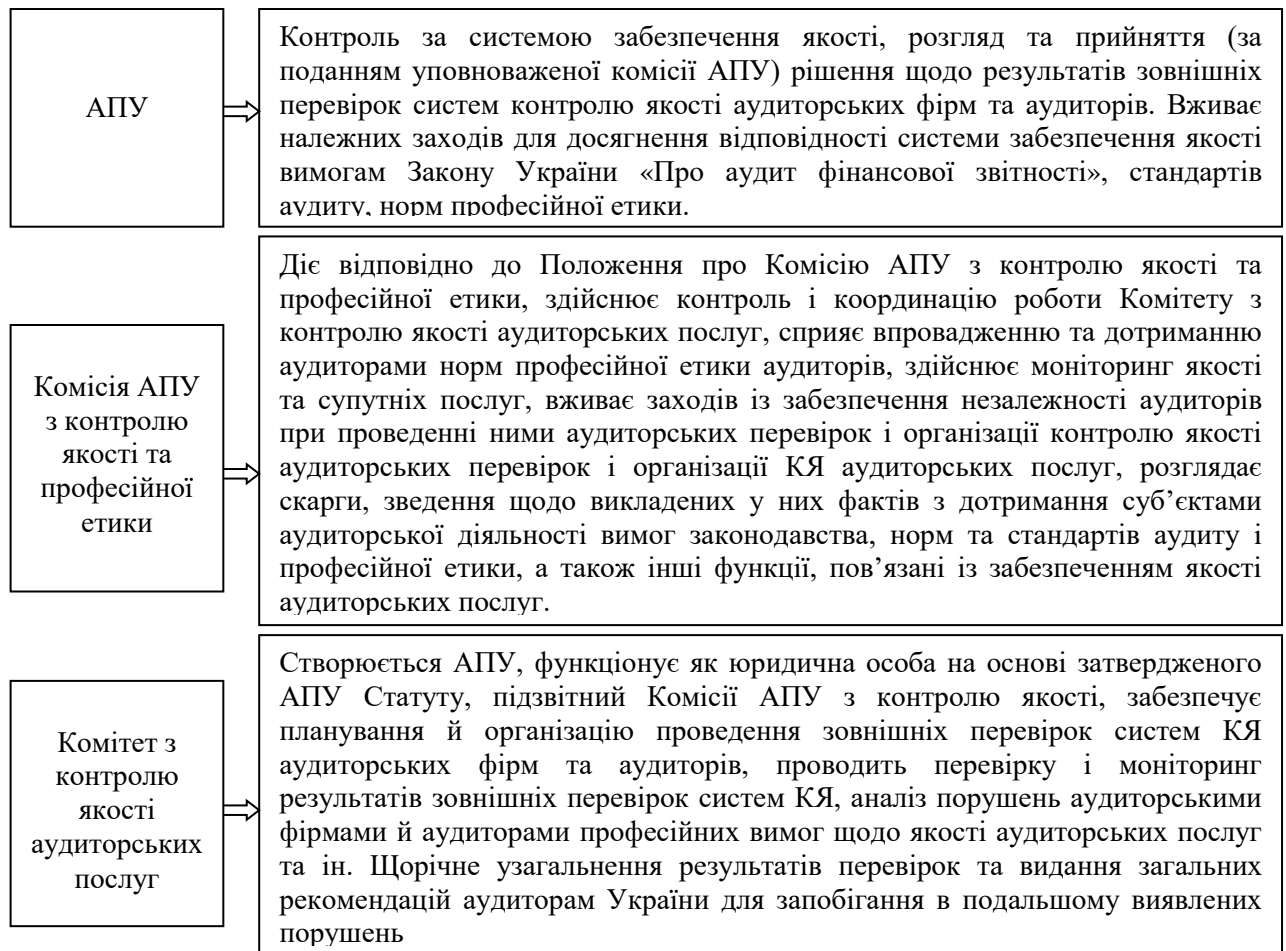
1.3 Нормативно-правове регулювання контролю якості аудиторських послуг

Надання аудиторських послуг декларується як саморегулюючий і незалежний бізнес (підприємницька діяльність), однак реально він регулюється державою. Державні регуляторні органи встановлюють вимоги до формату та змісту результатів надання аудиторських послуг, допускають (або не допускають) аудиторські фірми на ринок регульованих ними послуг, призначають аудиторів для суб'єктів господарювання. Практикуючий аудитор дійсно незалежний у виборі методу і організації перевірок, а в інших аспектах своєї професійної діяльності в тій чи іншій мірі залежить від обставин виконання завдання з надання аудиторських послуг.

Світовий досвід свідчить, що в більшості випадків регуляторами аудиторської практики є професійні незалежні організації. В Україні такі організації теж є. Проте ніяких прав на регулювання системи надання аудиторських послуг вони не мають. Аудиторська палата України [32] сама приймає рішення, сама їх виконує і контролює завдання, не маючи жодного права на законодавчу ініціативу.

До дати прийняття 21 грудня 2017 року Закону України «Про аудит

фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII, спостерігається тенденція розвитку системи забезпечення якості аудиторських послуг, організаційна структура якої зображена на рисунку 1.5.

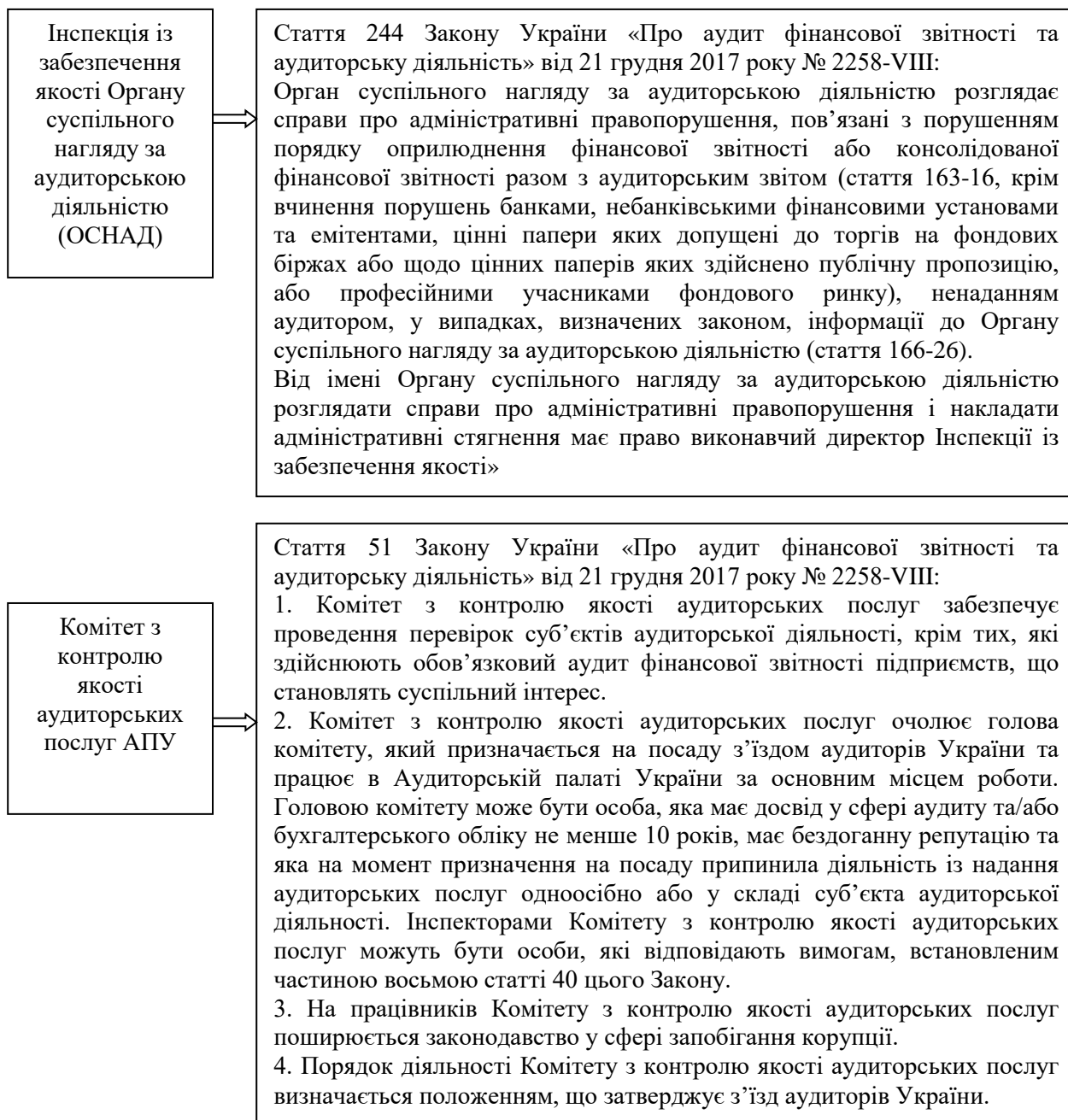


Джерело: розроблено автором на основі вивчення ЗУ №2258 [39]

Рисунок 1.5 – Організаційна структура системи забезпечення якості аудиторських послуг до прийняття ЗУ № 2258

Надання аудиторських послуг, як діяльність, регулюється ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [39] і рішеннями державних органів, а техніка проведення аудиту та професійна поведінка аудиторів – стандартами аудиту (МСА) та Кодексом професійної етики [45].

Після 21 грудня 2017 року спостерігається тенденція розвитку системи забезпечення якості аудиторських послуг, організаційна структура якої зображена на рисунку 1.6.



Джерело: розроблено автором на основі вивчення ЗУ №2258 [39]

Рисунок 1.6 – Організаційна структура системи забезпечення якості аудиторських послуг після прийняття ЗУ №2258

Орган, який повинен розвивати та контролювати стан рівня якості аудиторських послуг в Україні і відповідати за нього – АПУ: десять членів АПУ представляють аудиторів, а десять – державні органи виконавчої влади.

Палата не впливає на ціноутворення на ринку аудиторських послуг, на створення гарантій для суспільства з боку суб'єктів аудиторської діяльності,

на державні регуляторні органи з метою впорядкування понятійного апарату, на загрозу втрати професійної незалежності, на прозорість тендерів, на аудиторські послуги тощо [46].

Основним методологічним регулюванням контролю якості в аудиті є Порядок проведення перевірок з контролю якості, затверджений Міністерством фінансів України від 29 серпня 2018 року №362 [47]. Цей Порядок визначає порядок організації, проведення та оформлення результатів перевірок з контролю якості аудиторських послуг.

Відповідно до вимог Міжнародного стандарту контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» (далі – МСКЯ 1) [40], під час виконання завдань з обов'язкового аудиту, інших завдань з аудиту та огляду фінансової звітності, завдань з надання впевненості та завдань із супутніх послуг суб'єкти аудиторської діяльності повинні здійснювати контроль якості виконання завдання. А вимоги МСКЯ 1 слід розглядати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» [40], та застосовувати разом із відповідними етичними вимогами (п. 1 МСКЯ 1). Ці норми є загальними та обов'язковими для виконання всіма САД.

Як відомо, МСКЯ 1 установлює вимоги та визначає основні напрями руху, необхідні для виконання цих вимог. Водночас МСКЯ 1 хоч і надає пояснення, не деталізує способи, за допомогою яких ці вимоги повинні бути виконані. Відсутність у МСКЯ 1 певних обмежень чи прямих вказівок щодо способів втілення визначених вимог з цього питання дає САД простір для вільного втілення особистої професійної думки аудитора, урахування потреб, можливостей аудиторських фірм та розкриття творчого потенціалу аудиторів – розробників форм аудиторської документації та методик надання аудиторських послуг. І це є позитивною стороною [48].

Але з 01 жовтня 2018 року, з дати набрання чинності новим Законом України № 2258, МСКЯ 1, МСА 200, МСА 220, які слід застосовувати разом

із відповідними етичними вимогами, уже не можна вважати основними та єдиними нормативними документами, які регламентують процес створення та підтримання ефективного функціонування вже створених САД систем внутрішнього контролю якості надання аудиторських послуг. Тепер потрібно й у цьому питанні керуватися також вимогами Закону України № 2258. Весь процес виконання завдання аудиторів і САД необхідно спрямовувати так, щоб основним провідником став тепер саме Закон України № 2258, доповнений необхідними відповідними правилами та нормами із МСА та МСКЯ 1.

Слід зазначити, що в цьому не потрібно шукати протиріччя між МСА, МСКЯ 1 та Законом України № 2258. Адже МСА містять такі твердження:

– «Під час виконання аудиту від аудитора може вимагатися дотримання законодавчих або нормативних вимог додатково до МСА. МСА не мають переважної сили щодо законодавчого чи нормативного акта, який регулює аудит фінансової звітності» (п. А57 МСА 200) [40];

– «Цей МСКЯ містить у розділі «Визначення» опис значення певних термінів для його цілей. Вони наводяться для допомоги в послідовному застосуванні та тлумаченні цього МСКЯ; при цьому такі визначення не змінюють ті визначення, які можуть бути встановлені в законодавчому, нормативному акті чи іншому документі для інших цілей» (п.9 МСКЯ 1) [40].

Наведені цитати – не єдині, які можуть підкреслити, що законодавчі чи нормативні акти, які регулюють процес надання аудиторських послуг ФЗ в країні, мають переважну силу в певних питаннях щодо МСА. До таких, зокрема, слід віднести питання щодо організації та функціонування у САД систем внутрішнього КЯ надання аудиторських послуг.

Як бачимо, самі МСА недвозначно говорять про те, що всім САД (і тим, які тільки починають шлях створення своїх систем внутрішнього контролю якості надання аудиторських послуг, і тим, які вже такі системи створили раніше, керуючись вимогами відповідних МСА та раніше чинним і зараз уже таким, що втратило чинність, Положенням з національної практики

контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»; далі – ПНПКЯ 1) [49], необхідно переосмислити підходи, а також проаналізувати всі питання внутрішнього КЯ надання аудиторських послуг саме крізь призму вимог і норм Закону України № 2258 [39].

Зроблені висновки будуть втілюватися в конкретні практичні кроки щодо здійснення окремих змін і можливих переоцінок підходів до здійснення контролю якості (якщо говорити загалом) і, зрозуміло, щодо впровадження окремих змін у певних політиках та процедурах, розроблених САД з метою дотримання вимог МСКЯ 1.

Визначено основні принципи та порядок функціонування системи забезпечення контролю якості аудиторських послуг:

- система забезпечення якості є незалежною від аудиторських фірм, які контролюються;
- система забезпечення якості є складовою системи суспільного нагляду;
- для виконання завдань з обов'язкового аудиту, аудиторські фірми та аудитори зобов'язані отримати підтвердження АПУ відповідності системи КЯ аудиторських послуг вимогам ПНПКЯ 1;
- новостворені аудиторські фірми та аудитори, які розпочинають діяльність фізичної особи – підприємця, і мають наміри виконувати завдання з надання впевненості, до початку надання таких послуг повинні отримати підтвердження АПУ відповідності системи КЯ аудиторських послуг вимогам ПНПКЯ 1. Термін чинності свідоцтв про відповідність системи контролю якості, отриманих такими АФ та аудиторами, становить два роки;
- за умови отримання аудиторською фірмою та аудитором за результатами зовнішньої перевірки системи КЯ підтвердження відповідності його системи вимогам ПНПКЯ 1, йому видається відповідне свідоцтво АПУ, термін чинності якого становить п'ять років.

Узагальнені результати функціонування системи забезпечення якості

аудиторських послуг оприлюднюються на сайті АПУ один раз на рік, що забезпечує публічність і доступність інформації.

Отже, постає необхідність зосередження уваги суб'єктів господарювання на внутрішній організації роботи в аспекті забезпечення якості виконання завдань задля дотримання основних вимог Кодексу етики, отримання дозволу на надання послуг з боку АПУ та ОСНАД, а також для відповідності гідному статусу в суспільстві.

Ринок аудиторських послуг України відчуває постійні зміни, активатором яких є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (далі – Закон). Нові законодавчі вимоги суттєво збільшують попит, тому зростає потреба у високопрофесійному рівні якості виконання завдання з аудиту. Розділ IV Закону визначає правові засади атестації аудиторів [39].

Наявність кваліфікованого персоналу є чинником впливу на якість надання аудиторських послуг [50]. ЗУ № 2258 визначає вимоги внесення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності (далі – Реєстр САД). Згідно з ним, аудитор – це фізична особа, яка підтвердила відповідну кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності та має практичний досвід, включена до Реєстру аудиторів та САД [51].

Однак, спостерігається така проблема, як недосконалість методологічно розроблених, оновлених, а не прийнятих до використання аудиторських стандартів. Аналіз ситуації, що складається при формуванні стандартів аудиту свідчать про невдалий переклад. Така «модернізація» стандартів як правової бази зовнішнього аудиту, неминуче загальмується (що й спостерігається в даному часі в режим рутинного вдосконалення назв, груп та шифрів стандартів і не більше. Бажано, щоб розвиток національних аудиторських стандартів відбувався на науковій концептуальній основі і, можливо, як це відбувається в зарубіжних країнах, за схемою: стандарти аудиту держави, громадських об'єднань і внутрішні стандарти аудиторських фірм [52].

Проблеми дублювання аудитом судової і контрольної термінології носить не менш масштабний характер.

Поняття «аудиторських доказів» (інформація, яка отримується аудитором в процесі перевірки та виступає основою для висловлення думки про достовірність фінансової звітності підприємства) сприяє викривленню розуміння прав і обов'язків аудитора, його функцій, принципів діяльності. Інформацію, яку використовували у попередні роки ревізори, податківці, для формування підсумкових документів, доказами не називали, оскільки вони не мають відношення до судової процедури.

Некоректний переклад з англійського цього поняття в МСА та західній літературі, і насильне впровадження різних «чужих» термінів створило загрозу відчуження зовнішнього аудиту й ототожнення його функцій з функціями адвоката, юриста, експерта, а також їх завдань, прав, обов'язків. Окремі наслідки цього ми все можемо спостерігати: до законодавства з аудиту додано проведення експертиз як одного з видів аудиторських послуг [53].

На нашу думку, доцільніше було б замінити термін «докази» в сфері зовнішнього аудиту або «аудиторські докази» на поняття «підтвердження» аудитором інформації, оскільки аудитор не доводить (доказує) факти, а підтверджує їх достовірність за допомогою спеціального методичного інструментарію (методів, процедур). Аналогічне стосується терміну «надання впевненості».

Отже, спостерігається необхідність дослідження взаємозв'язків між нормативним регулюванням надання аудиторських послуг і їх якістю, що дозволило би розуміти критерії якості чинної нормативно-правової бази. До таких відносять:

– адекватність опису, під яким слід розуміти наявність понятійного апарату, що дозволяє однозначно ідентифікувати наявні процеси і об'єкти. Іншими словами, нормативна база (в тому числі стандарти) повинна містити безконфліктну і несуперечливу систему понять, що розрізняють як

економічні процеси, так і економічні об'єкти – учасники цих процесів;

– методологічна спроможність. Параметри економічних процесів, описані інструментами процесу надання аудиторських послуг повинні мати об'єктивну міру або оцінку. Немає об'єктивного виміру факторів – немає інформації;

– доступність викладу. Мова, на якій написані стандарти чи інші нормативні документи, по-перше, повинна бути українською, по-друге, вона повинна бути зрозумілою бухгалтерам, аудиторам і тим, хто управляє економічними процесами.

Формування державної програми розвитку нормативно-правової системи контролю якості надання аудиторських послуг в Україні в реальному часі є об'єктивно необхідним з огляду на те, що за ті двадцять років, які минули з моменту юридичного визнання аудиту, сталися значні зміни в соціально-економічному та політичному житті країни, які, в свою чергу, привели до значних змін на ринку аудиторських послуг.

Отже, при визначенні концептуальних спрямувань нормативно-правового регулювання контролю якості слід враховувати не стільки проблемні питання, недоліки і труднощі розвитку, які, до речі, характерні для розбудови будь-якого соціально-економічного явища, і аудиторських послуг зокрема, а ті методологічні аспекти, які сприяють розумінню і висвітленню процесу надання аудиторських послуг [54].

Для сучасного етапу розвитку аудиторської діяльності характерна наявність різного роду претензій з боку користувачів, регулюючих органів та інших зацікавлених сторін до якості роботи аудиторських фірм. Встановлена нормативними вимогами багаторівнева модель контролю в аудиторській галузі не здатна забезпечити належної якості результатів роботи аудиторського суспільства [55].

Питання розвитку методологічних підходів функціонування окремих елементів системи контролю якості аудиторської діяльності недостатньо опрацьовані і вкрай актуальні.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ

2.1 Організаційно-економічна характеристика аудиторської фірми

Товариство з обмеженою відповідальністю «КАПІТАЛ ГРАНД» (повне найменування іноземною мовою: LIMITED LIABILITY COMPANY «CAPITAL GRAND») включено до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, який веде Аудиторська палата України.

ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» зареєстроване з 25.09.2007 р. та здійснює виключно аудиторську діяльність.

Загальні відомості про ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» наведені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1. Загальні відомості про аудиторську фірму

Ознака	Інформація
1	2
Код за ЄДРПОУ	35449775
Юридична адреса	Україна, 69118, м. Запоріжжя, вул. Нагнибіди буд. 15, кв. 2
Місцезнаходження головного офісу	Україна, 69032, м. Запоріжжя, пр. Металургів, буд 21 / вул. Богдана Хмельницького, буд. 24
Місцезнаходження філіалу АФ	Україна, 01001, м. Київ, вул. Михайла Грушевського, буд. 10
Банківські реквізити	п\р UA093003460000026008021655801 в АТ «АЛЬФА-БАНК» МФО 300346, м. Київ
Директор	Директор: Кролик Олена Анатоліївна, Сертифікат аудитора: серія А № 006170 від 19.01.2007 р., виданий за рішення АПУ № 171/3 від 19.01.2007 р.
Включення до розділів Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (реєстраційний № 4126)	- суб'єкти аудиторської діяльності (далі САД); -САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності; -САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.
Свідоцтво про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів	№ 4126, видане рішенням АПУ № 188/3 від 26.03.2008 р., подовженого рішенням АПУ 25.01.2018 р. № 354/4, дійсне до 25.01.2023 р.

Продовження табл. 2.1

1	2
Свідоцтво про відповідність контролю якості, виданого АПУ	№ 0780, видане рішенням Аудиторської палати України № 360/4 від 31.05.2018 р. Чинне до 31.12.2023 р.
Свідоцтво про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів	Реєстраційний номер: 434 Серія та номер свідоцтва: П 000233 Строк дії Свідоцтва: з 25.03.2014 р. до 25.01.2023 р.
Веб-адреса	kapital-grand.com.ua
Контактна особа	+ 38 (095) 230 15 35; + 38 (068) 812 70 60; + 38 (099) 037 09 52
Адреса електронної пошти	kg_audit@ukr.net

Джерело: розроблено автором на основі внутрішньофірмової інформації

Основним видом діяльності ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» за КВЕД 69.20: «Діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування».

Розмір статутного капіталу ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» становить 428400,00 грн. Розмір статутного капіталу складається з часток учасників, виражених у національній валюті України.

За даними Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності АПУ у розділі «Суб'єкти аудиторської діяльності» наявні відомості про перелік засновників (учасників) Фірми:

– Кролик Олена Анатоліївна, номер реєстрації 102081, частка у статутному капіталі – 70% (розмір внеску до статутного фонду грн. 299880,00), громадянство – Україна;

– Кролик Руслан Ігорович, частка у статутному капіталі – 30% (розмір внеску до статутного фонду грн. 128520,00), громадянство – Україна.

Основними засобами на ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» в основному є техніка та меблі для облаштування офісу.

Основними кредиторами є суб'єкти, основною діяльністю яких є

реалізація канцелярських послуг та товарів.

ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» протягом 2020 року входила до IV Реєстру аудиторських фірм, які мають право проводити обов'язковий аудит суб'єктам господарювання, підприємствам суспільного інтересу (ПСІ).

У таблиці 2.2 наведено перелік постійних клієнтів аудиторської фірми.

Таблиця 2.2. Вибірки основних постійних клієнтів ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» за період 2018-2020 рр.

Назва клієнта	ЄДРПОУ	Визначення за розміром фінансових показників
ПАТ «ДМК»	5393043	велике (ПСІ)
ПРАТ «ДМЗ» (Донецьксталь)	5393056	велике (ПСІ)
ТОВ «Збагачувальна фабрика «Свято-Варваринська»	36975983	велике (ПСІ)
ПрАТ «ШУ «ПОКРОВСЬКЕ»	13498562	велике (ПСІ)
ТОВ «Шахтобудівельна компанія»	40162326	середнє
ТОВ «Шахта Свято-Покровська № 3»	39649746	середнє
ТОВ «СІМЗ» (Свято-Іллінський машинобудівний завод)	37695759	середнє
ТОВ «МІКРОКРЕДИТ»	37422865	мале
ПрАТ «АП «Укрбуд»	1236070	середнє
ТОВ «ЦЕНТР «ГАЗ Запчастина»	32696035	середнє
ДП «ВК «Краснолиманська»	31599557	велике (ПСІ)
ПАТ «ЦЗФ «Дзержинська»	176495	мікропідприємство
ПрАТ «Київпорядкомплект»	5503326	мале
ТОВ «РІВНЕЕНЕРГОАЛЬЯНС»	37422493	мале
ПАТ «КИЄВМЕТАЛ-МЕТ»	39738762	мале
КП «Маріупольське ВУВКГ»	3361508	середнє
ПрАТ «СК «ГАРАНТІЯ»	14229456	мале
ТОВ «КУА «ФІНЕКС-КАПІТАЛ»	34333275	мікропідприємство
ПАО «ЗНКІФ «Генакер»	35476039	мікропідприємство
ПАО «ЗНКІФ «Спинакер»	34956141	мікропідприємство
ПЗНВІФ «Грот»	34333275	інвестиційний фонд

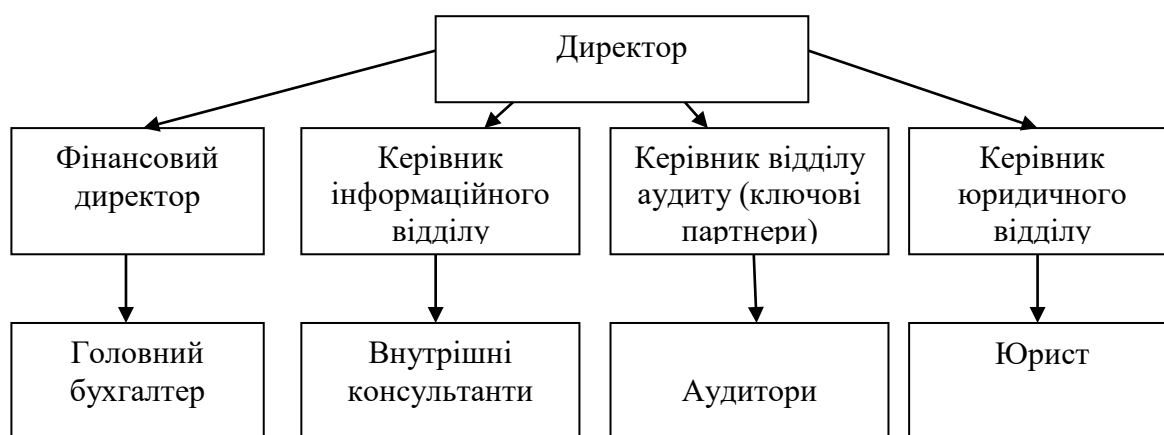
Джерело: розроблено автором на основі внутрішньофірмової інформації

Під час проходження перевірки системи КЯ у 2018 році, ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» отримала позитивний відгук у рішенні АПУ №360/4 від 31.05.2018 року. Датою включення до розділу суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит є 07.12. 2018 року.

Проте, за Рішенням Ради нагляду за аудиторською діяльністю Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю від 30 червня 2021 року № 1/8/35: «за порушення вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та міжнародних стандартів аудиту та застосувати до нього дисциплінарне стягнення у вигляді зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, на строк один рік».

ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» очолює директор, який є вищим органом управління, в особі Кролик Олени Анатоліївни (номер реєстрації 102081), яку було обрано на посаду від 18.09.2007 р.

Організаційна структура ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» описана на рисунку 2.1:



Джерело: розробка автора на основі результатів дослідження АФ

Рисунок 2.1 – Організаційна структура ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД»

За даними АПУ, кількість аудиторів на ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» складає 9 осіб:

- Кролик Олена Анатоліївна (реєстраційний номер 102081);
- Васильєва Світлана Олексіївна (реєстраційний номер 101986);
- Чистік Олена Геннадіївна (реєстраційний номер 102080);
- Черновол Василь Анатолійович (реєстраційний номер 102078);

- Лаленкова Валентина Григорівна (реєстраційний номер 101157);
- Пестова Ольга Миколаївна (реєстраційний номер 101292);
- Ажурова Олена Петрівна (реєстраційний номер 102378);
- Куцакова Ірина Тимофіївна (реєстраційний номер 102292);
- Заднепровська Світлана Петрівна (реєстраційний номер 101914).

ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» не є членом аудиторської мережі.

Система внутрішнього контролю якості наданих послуг ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» побудована у відповідності до вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» і Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, прийнятих Аудиторською палатою України (АПУ) в якості національних стандартів аудиту, насамперед, відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості 1 (МСКЯ 1) та Кодексу етики професійних бухгалтерів та вимогах із контролю якості ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД».

У Звіті про прозорість ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» прописано: «ключовий партнер команди із завдання повинен брати на себе відповідальність за загальну якість кожного завдання з аудиту, на яке він призначений. При цьому МСКЯ 1 вимагає від аудиторської фірми встановити та підтримувати систему контролю якості, яка б надавала достатню впевненість у тому, що компанія та її персонал дотримуються вимог професійних стандартів, застосовуваних законодавчих і нормативних вимог, а надані аудиторські звіти відповідають конкретним обставинам».

На Фірмі розроблені та затверджені професійні стандарти та внутрішні положення з організації діяльності та запровадження системи контролю якості. Система контролю якості послуг ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» складається з політик, розроблених для досягнення вищевказаних цілей, а також кроків, необхідних для контролю за дотриманням цих політик.

Відповідальність за розробку, впровадження, підтримання та ефективне функціонування системи контролю якості па фірмі несе директор ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» та призначена особа, відповідальна за проведення

контролю якості надання аудиторських послуг – Черновол Василь Анатолійович. Призначена особа має достатній і відповідний досвід, що дає можливість ідентифікувати і розуміти питання контролю якості, розробляти, впроваджувати та здійснювати відповідні політики та процедури з контролю якості.

Усі співробітники дотримуються політики процедур МСКЯ 1, адже це необхідна умова управління ризиками та захисту репутації ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД».

Директор аудиторської фірми вважає, що система контролю якості аудиторських послуг, які він впроваджує, є достатньою та забезпечує надання послуг замовникам відповідно до вимог українського законодавства та професійних стандартів.

Співробітники ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» мають сертифікати АПУ та знання МСФЗ. Фірма самостійно визначає процес найму та звільнення, методи та системи винагород, політику та процедури оцінювання всіх працівників усіх рівнів кваліфікації. Всі співробітники мають однакові якості, такі як порядність, чесність, неупередженість, професіоналізм, уважність.

Регулярні перевірки та дотримання відповідних стандартів є правовими, професійними стандартами та сертифікатами, які забезпечують ефективну якість аудиторських послуг.

Співробітники ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» отримують загальну та якісну професійну підготовку, що дозволяє їм виконувати свої обов'язки. Співробітники заохочуються до складання кваліфікаційних іспитів на отримання сертифікату аудитора.

Керівники та інші працівники проходять навчання різними способами. Інформація щорічно розширюється відповідно до вимог законодавства. ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» підтримує професійний розвиток співробітників, зокрема, відвідуючи семінари, курси та тренінги з бухгалтерського обліку, оподаткування та інших питань, пов'язаних з виплатами працівникам, або

сприяючи набуттю нових знань і навичок. Також надається практичне навчання без відриву від роботи шляхом прослуховування важливих вебінарів АПУ, членів АПУ всередині аудиторської фірми, з метою актуалізації знань.

Заробітна плата команди із завдання ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» залежить від навичок та продуктивності кожного партнера команди, особистої відданості команді та досягнення досконалості.

Заробітна плата ключових партнерів складається із щомісячного фіксованого окладу та доплат за результатами праці за період.

Система оцінки результатів праці застосовується до всіх ключових партнерів з аудиту.

Для ключового партнера з надання не аудиторських послуг клієнтам з аудиту не включається до критеріїв оцінки ефективності, а також рішення про винагороду.

У відповідності до вимог МСА та Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» забезпечить впровадження політики та процедур щодо ротації аудиторів та аудиторів.

Ключові партнери ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» несуть відповідальність за проведення обов'язкової перевірки фінансової звітності з метою припинення їх участі в обов'язковому перегляді протягом семи років після їх призначення. Протягом наступних трьох років ви не зможете пройти процедуру юридичної перевірки.

Ключові партнери з аудиту, відповідальні за проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності, припиняють свою участь в обов'язковому аудиті фінансової звітності суб'єкта господарювання не пізніше ніж через сім років з дати їх призначення. Вони не мають права брати участь у виконанні завдання з обов'язкового аудиту цього підприємства протягом наступних трьох років.

Механізм поступової ротації на ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД»

застосовується поетапно до конкретних осіб, а не до всієї групи, яка виконує завдання. Тривалість виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності розраховується з першого фінансового року згідно з договором на проведення аудиту, відповідно до якого суб'єкт аудиторської діяльності вперше призначається виконувати завдання з обов'язкового аудиту одного й того самого клієнта.

Таким чином, організація процесу надання аудиторських послуг на ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» здійснюється відповідно до вимог нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності та сприяє якісному виконання аудиторських послуг.

2.2 Підходи до формування системи контролю якості на підприємстві

Наразі на законодавчому рівні не встановлено конкретного переліку спеціальних процедур контролю якості аудиторських фірм.

Характер, час, політика та процедури контролю якості залежать від багатьох чинників:

- розміру аудиторської фірми, кількості офісів, географічного розташування філій;
- організаційної структури аудиторської фірми;
- операційних характеристик фірми;
- розміру та специфіки клієнтів;
- видів виконуваних завдань;
- входження до мережі аудиторських фірм.

Тому постає необхідність застосування таких процедур, які були б застосовні для кожного окремого завдання з аудиту у контексті загальної політики АФ [56].

МСКЯ 1 визначено шість елементів, які формують систему контролю якості аудиторських послуг, згруповані в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Основні елементи системи КЯ

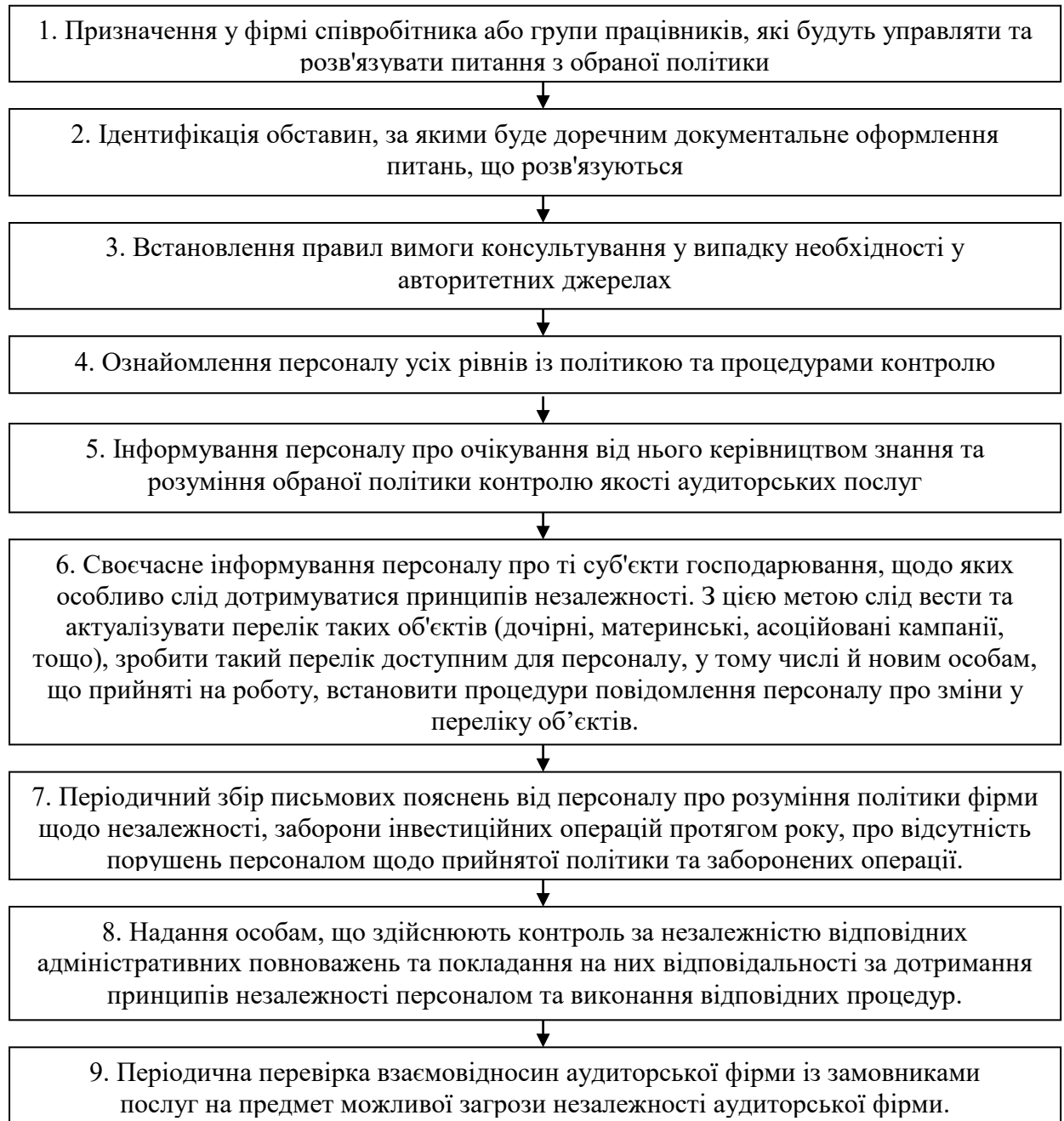
1.	ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ КЕРІВНИКА ЗА ЯКІСТЬ
1	2
	<p>Кінцева відповідальність за систему контролю якості покладається на керівника аудиторської фірми.</p> <p>Водночас увага акцентується на наступному:</p> <ul style="list-style-type: none"> – виконання аудиторських завдань здійснюється у відповідності до професійних стандартів та вимог законодавчих (нормативних) актів; – підсумкова аудиторська документація повинна відповідати обставинам. Повноваження особи, що безпосередньо відповідає за функціонування системи контролю якості, також покладаються на керівника аудиторської фірми. <p>При цьому акцентується увага на тому, що кожен співробітник аудиторської фірми несе персональну відповідальність за якість, від нього очікується дотримання цієї політики та процедур.</p> <p>Аудиторська фірма встановлює чинні політики і процедури, розроблені для підвищення внутрішньої культури співробітників аудиторської фірми у цілому, та визначає, що якість є основним питанням у процесі виконання аудиторських завдань.</p>
2.	<p style="text-align: center;">ЛЮДСЬКІ РЕСУРСИ</p> <ul style="list-style-type: none"> – Загальні принципи що до персоналу – Набір нового персоналу – Компетенція персоналу – Можливості персоналу виконати аудиторське завдання – Дисциплінарні стягнення
3.	<p style="text-align: center;">ЕТИЧНІ ВИМОГИ</p> <p>Фундаментальні принципи професійної етики включають:</p> <ul style="list-style-type: none"> – принцип чесності, зобов'язує співробітників бути відвертим з клієнтом у всіх професійних і ділових відносинах; – принцип об'єктивності, який зобов'язує співробітників не допускати конфлікту інтересів і небажаного впливу з боку інших осіб на його професійні і ділові рішення або судження; – принцип професійної компетентності і належної ретельності, який зобов'язує співробітників постійно підтримувати свої професійні знання та навички, необхідні для виконання роботи у відповідності до професійних стандартів контролю якості; – принцип конфіденційності, який зобов'язує співробітників не розголошувати без спеціального дозволу третім особам будь-яку інформацію, отриману від клієнтів, а також не використовувати згадану інформацію у своїх інтересах; – принцип професійної поведінки, який зобов'язує співробітників дотримуватися професійних та корпоративних стандартів і утримуватися від одночасного ведення будь-якої іншої діяльності, несумісної з професійною діяльністю, а також від будь-яких дій, які можуть дискредитувати професію аудитора в очах суспільства або завдати шкоди професійній репутації незалежної аудиторської фірми.

Продовження таблиці 2.3.

1	2
4	<p align="center">ПРИЙНЯТТЯ ЗАВДАННЯ ТА ПODOВЖЕННЯ СПІВПРАЦІ З КЛІЄНТОМ</p>
	<p>Аудиторська фірма зобов'язана прийме чи продовжить завдання й взаємовідносини лише тоді, коли вона:</p> <ul style="list-style-type: none"> – розглянула питання чесності клієнта та не має інформації, яка б свідчила про його нечесність; – достатньо компетентна для виконання завдання та має можливість, час і ресурси для цього; – може дотримуватися етичних вимог. <p>Якщо конфлікт інтересів становить загрозу, яку неможливо усунути або зменшити до прийняттого рівня через вжиття застережних заходів, Аудиторська фірма зобов'язана прийняти рішення щодо недоцільності прийняття конкретного завдання або про відмову від виконання одного чи кількох конфліктуючих завдань</p> <p>Вирішення питання продовження взаємин із клієнтом включає розгляд важливих питань, які виникли під час виконання минулих завдань чи поточного завдання, та їх вплив на продовження стосунків.</p>
5.	<p align="center">ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ</p>
	<ul style="list-style-type: none"> – Нагляд за процесом перевірки – Консультації під час виконання завдання та документування розбіжностей у думках – Огляд (перевірка роботи на завершальному етапі) – Класифікація робочої документації – Конфіденційність інформації – Зберігання робочої документації. <p>Для виконання завдань аудиторська фірма зобов'язана добирати відповідний персонал, який має необхідні знання, компетенцію та час, що забезпечило б виконання завдання відповідно до МСА та законодавчих і нормативних вимог, а також надало б аудиторській фірмі скласти висновок (звіт), що відповідає умовам завдання.</p>
6.	<p align="center">МОНІТОРИНГ</p>
	<p>Моніторинг здійснюється шляхом дослідження документів аудиторської фірми та оформлення контрольних листів за наступними напрямками:</p> <ul style="list-style-type: none"> – наявність та відповідність системи контролю якості у цілому; – відповідність якості виконання окремих завдань з аудиту або огляду – за наявності таких завдань; <p>Результати проведеного моніторингу обговорюються на службових нарадах, на яких мають бути присутні усі партнери аудиторської фірми. Під час нарад керівник надає опис проведених процедур, інформує партнерів про виявлені недоліки та забезпечує аналіз у наступних напрямках:</p> <ul style="list-style-type: none"> – можливості надання системою контролю якості достатньої впевненості, що виконання аудиторських завдань проводиться у відповідності до професійних стандартів та вимог законодавчих (нормативних) актів, а підсумкова аудиторська документація відповідає обставинам; – необхідності внесення змін до існуючої політики і процедур контролю якості; – дій щодо виправлення конкретних аудиторських завдань; – необхідності інформування осіб, які відповідають за підготовку та професійний розвиток персоналу; – необхідності застосування дисциплінарних дій стосовно відповідного персоналу.

Джерело: розробка автора на основі вивчення МСКЯ

Тобто кожна аудиторська фірма має розробити власні ВФС якості на підставі МСА. У зв'язку з цим постає необхідність у розробці процедур забезпечення внутрішньофірмової політики контролю якості аудиторських, яка нами розроблена та представлена на рисунку 2.2.

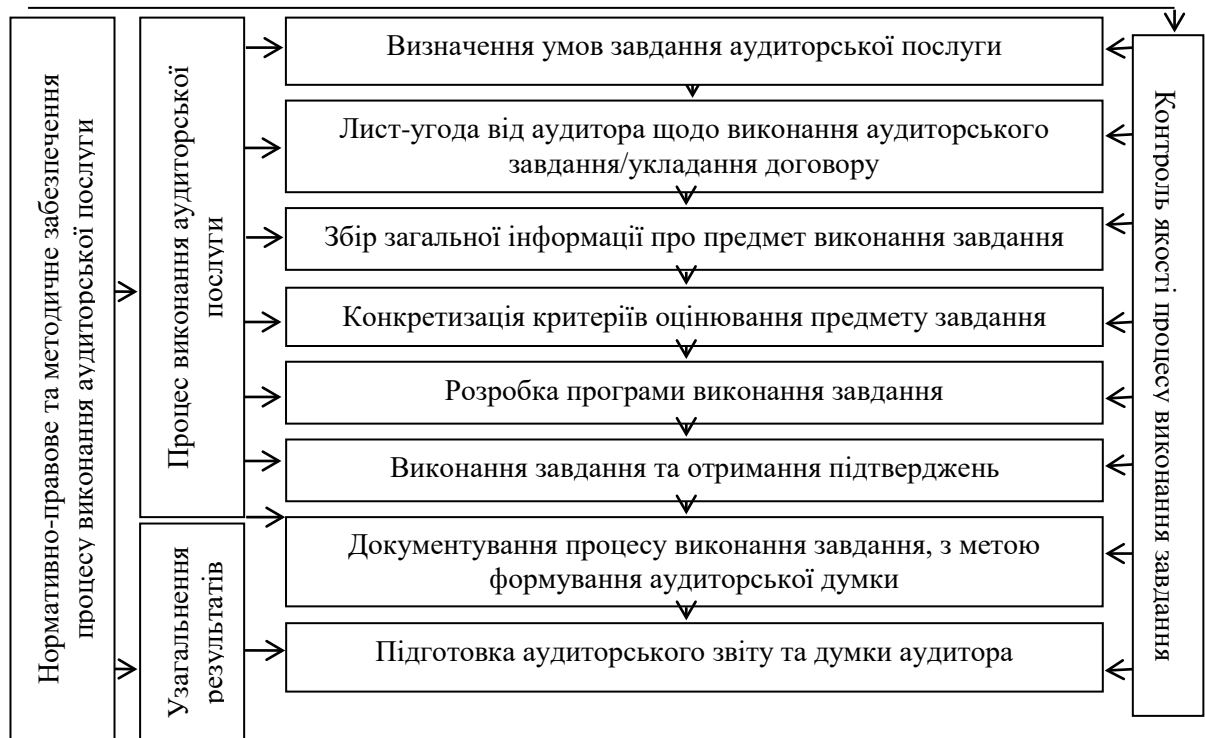


Джерело: розроблено автором

Рисунок 2.2 – Процедури забезпечення внутрішньофірмову політику контролю якості аудиторських послуг

Аудиторська фірма ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» робить акцент на результативність контролю, економічність, якість, ефективне витрачання ресурсів і використання інформаційних систем.

У роботі ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» визначено уніфіковані етапи процесу виконання аудиторських завдань на рисунку 2.3.

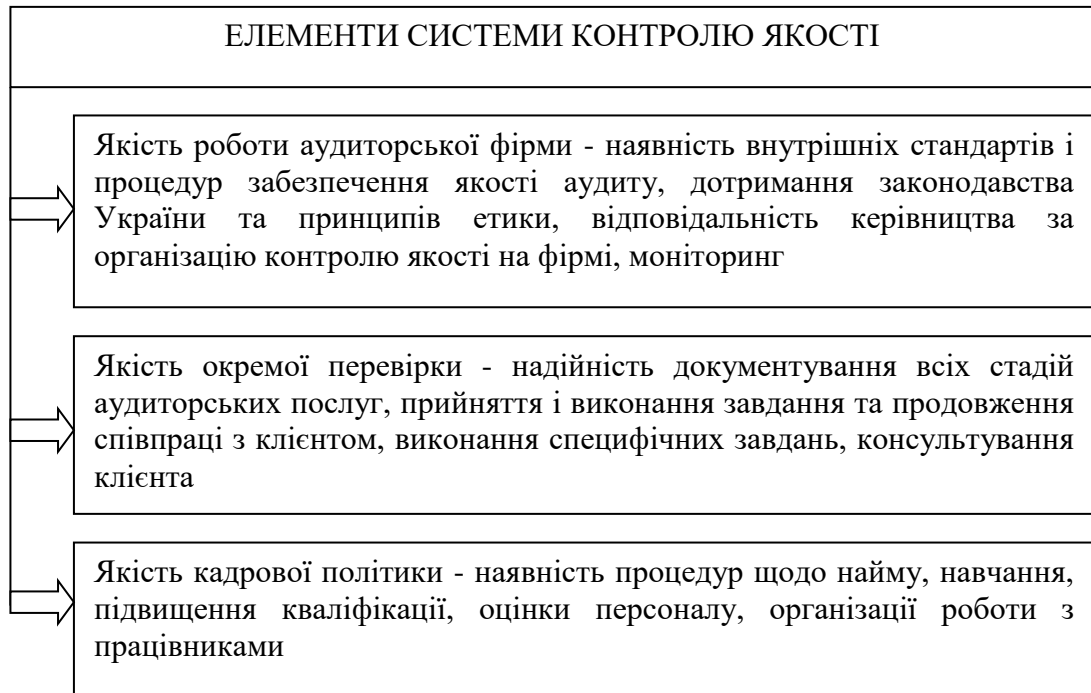


Джерело: розроблено автором на основі вивчення РД Фірми

Рисунок 2.3 – Уніфіковані етапи процесу виконання завдання

На сьогодні ОСНАД та АПУ висуває серйозні вимоги до якості аудиторської діяльності, і необхідний розвиток підходів до зовнішнього контролю, які є формальними і недосконалими. Крім того, важливим є розвиток інструментів внутрішнього контролю аудиторської діяльності, спрямованих на своєчасне виявлення ризикових аспектів діяльності і вироблення підходів до вдосконалення діяльності.

Політика, методи і процедури повинні відповідати кожному із взаємозалежних елементів системи контролю якості, які доцільно формувати на основі трьох груп (рисунок 2.4).



Джерело: розробка автора на основі вивчення МСА

Рисунок 2.4. – Елементи системи контролю якості

Особою, відповідальною за контроль якості на аудиторській фірмі повинна розроблятися, актуалізуватися та виконуватися система тестування контролю якості аудиторської перевірки фінансової звітності (таблиця 2.4.).

Таблиця 2.4. – Система тестування контролю якості аудиторської перевірки фінансової звітності особою, відповідальною за контроль якості

Предмет уваги	Ранжування процедур	Результат процедур
1	2	3
Процедури щодо оцінки якості аудиторської перевірки фінансової звітності		
Дотримання вимог МСА щодо створення системи контролю якості та дотримання вимог МСА при виконанні завдань	1. Запит до управлінського персоналу аудиторської фірми щодо розпорядчих документів зі створення системи контролю якості. 2. Ідентифікація розпорядчих документів щодо створення системи контролю якості, їх перевірка. 3. Аналіз та оцінка розпорядчих документів з метою їх тестування на відповідність законодавчим вимогам	Отримання знань щодо наявності та відповідності системи контролю якості встановленим вимогам МСА та внутрішньофірмовим стандартам
Етичні вимоги та вимоги до конфіденційності	1. Перевірка наявності у розпорядчих документах вимог щодо етики та конфіденційності.	Тестування розпорядчих документів аудиторської фірми на відповідність

Продовження таблиці 2.4

1	2	3
	2. Аналіз вимог розпорядчих документів вимога МСА, оцінка аналітичних процедур	вимогам ст.8, 10, 11,12 ЗУ№ 2258-VIII. Якщо зовнішній контролер не отримує достатніх доказів щодо дотримання вимог етики, то він має застосувати додаткові запити
Відповідність договору та звіту аудитора вимогам законодавства	1. Запит 2. Ідентифікація 3. Перевірка 4. Аналітичні процедури та їх оцінка 5. Підтвердження (дані аудиторської фірми, її звіти до Органу суспільного нагляду, тощо) 6. Перерахунок цифрових показників, що входять до аудиторського звіту	Тестування договору та звіту аудитора на відповідність вимогам ст. 7, ст. 14 ЗУ № 2258-VIII
Процедури щодо оцінки відповідності дій аудитора вимогам Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»		
Інформація, що подана до Реєстру	1. Запит 2. Ідентифікація 3. Перевірка 4. Аналітичні процедури та їх оцінка 5. Підтвердження (інші джерела інформації)	Використання інформації з інших доступних джерел (публічні реєстри, тощо)
Обмеження щодо одночасного надання послуг	1. Запит 2. Ідентифікація 3. Перевірка	Використання інформації з інших доступних джерел (дані аудиторської фірми, її звіти до Органу суспільного нагляду, тощо)
Звітування про прозорість	4. Аналітичні процедури та їх оцінка 5. Підтвердження (дані аудиторської фірми, її звіти до Органу суспільного нагляду, тощо)	Використання інформації з інших доступних джерел (дані аудиторської фірми, її звіти до Органу суспільного нагляду, тощо)

Джерело: розробка автора на основі вивчення МСКЯ

Саме така система дозволить вчасно виявляти порушення та вчасно виконувати всі процедури моніторингу внутрішньофірмової системи контролю якості надання аудиторських послуг.

Процедури моніторингу – це комплекс дій, направлених на тестування системи контролю якості за наданням аудиторських послуг на відповідність встановленим ВФС, яке здійснюється дискретно зовнішнім САД.

Цілями виконання процедури моніторингу є: визначення придатності та ефективності функціонування СКЯ аудиторської фірми; отримання

обґрунтованої впевненості в тому, що під час виконання завдання застосовані політики та процедури є відповідними та адекватними; забезпечення об'єктивної оцінки дотримання співробітниками аудиторської фірми вимог ВФС та нормативно-законодавчих актів України; оцінювання ефективності застосування політики контролю якості в аудиторській фірмі.

Предметом процедури моніторингу є процедурне забезпечення надання аудиторських послуг на етапах виконання завдання з надання впевненості.

На підставі сучасних наукових підходів до розуміння якості аудиторської діяльності, історичного досвіду функціонування систем контролю якості аудиторської діяльності та з урахуванням вимог, що висуваються суб'єктам аудиторської діяльності на сучасному етапі, автором вироблені пропозиції і інструменти щодо вдосконалення системи КЯ, що дозволяють трансформувати методи контрольних заходів в нових економічних умовах [57].

Питання вдосконалення звітних даних ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» вказує на недостатню прозорість, інформативність діяльності, в тому числі для потенційних користувачів.

Пропонується розглянути розширення розкриття відомостей про свою діяльність, в тому числі:

1. Статистична звітність (форма № 2-аудит):

- доповнення форми відомостями про кількість аудиторів аудиторської фірми, що мають кваліфікаційний атестат нового зразка з метою детальної оцінки стану і структури ринку;
- розширення показників в частині оплати праці основних партнерів АФ і їхніх асистентів в зв'язку з важливістю питання рентабельності виду діяльності та оцінки престижу професії;
- зміна підходів до отримання гонорару від проведення аудиту, виходячи з її співвідношення з датою видачі аудиторського звіту (забезпечення порівнянності даних);
- з метою оцінки сталості кадрів – доповнити форму показниками про

кількість прийнятих і звільнених працівників;

– з метою безперервного аналізу виконання вимог про участь аудиторів в діяльності, а також поточного розгляду питання наявності ризиків розголошення аудиторської таємниці – доповнити форму показниками, що відображають дані про кількість штатних партнерів, які беруть участь в перевірках, а також аудиторів, залучених до надання послуг на підставі договору підряду, дані про кількість років безперервної участі в аудиті;

– доповнити відомостями про підстави модифікації АЗ за видами МСА 705, даними про кількість виданих АЗ із застереженням, з розділом «Інші питання» і з відображенням ключових питань аудиту.

2. Бухгалтерська звітність:

– підготовка і розкриття на офіційному сайті комплекту бухгалтерської звітності, який містить пояснення з відповідними відомостями про чисельність і кваліфікацію співробітників, про основні результати діяльності, про постійних клієнтів, про процес зовнішнього контролю;

– розкриття в звітності стратегії розвитку фірми, інформації про систему контролю, плани і виникаючі ризики, політику директора.

3. Створення форми звітності в аудиторській фірмі з питань внутрішнього контролю якості. Даний інструмент спрямований на підвищення ефективності виконаного внутрішнього контролю, на здійснення поточного моніторингу з боку ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» і, як наслідок, зниження обсягів навантаження подальшого зовнішнього контролю.

Пропонується ведення безперервного документарного контролю щодо:

- призначення особи, відповідальної за дотримання незалежності;
- аналізу стандарту, який встановлює політики і процедури КЯ;
- аналізу карт внутрішнього контролю;
- оцінки результатів діяльності за відповідними показниками;
- перевірки політик і процедур, які забезпечують належне

документування;

- оцінки підходів і результатів моніторингу.

В сучасній системі контролю важливим інструментом є карта внутрішнього контролю якості (ВКЯ), яка стандартизує дії, процеси контролю, їх періодичність і розподіл відповідальності між посадовими особами.

Приклад реалізації карти внутрішнього контролю наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Пропонований формат карти ВКЯ аудиторської фірми

№	Предмет ВКЯ	ПІБ, посада особи, відповідальної за виконання	ПІБ, посада особи, відповідальної за КЯ	Метод контролю	Періодичність контрольних дій	Підписи осіб, здійснюючих контрольні дії
1	Призначення посадової особи, відповідальної за функціонування контролю якості	Генеральний директор	Генеральний директор	Самоконтроль	Щорічно	
2	Оцінка ефективності виконаного функціонування системи контролю якості	Уповноважена особа	Генеральний директор	Контроль за рівнем виконання	Щорічно	
3	Проведення атестації співробітників	Уповноважена особа	Уповноважена особа	Звіт про підсумки атестації	За необхідністю на підставі наказу	
4	Виконання процедур прийняття на обслуговування клієнта	Уповноважена особа	Ключовий партнер	Суміжний контроль	Перед складанням договору	
5	Формування звітності	Уповноважена особа	Генеральний директор	Контроль за рівнем підпорядкованості	Щорічно	

Джерело: розроблено автором

На ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» важливо організувати безперервний моніторинг діяльності по суті для своєчасного запобігання можливостей і умов порушення вимог професійних стандартів.

Автором пропонується тест моніторингу контролю якості виконання окремого завдання для особи, яка проводить внутрішньофірмовий моніторинг у Додатку У.2.

Внутрішній контроль якості (далі – ВКЯ) – основоположний елемент забезпечення якості аудиторської діяльності.

Розробка внутрішньофірмових стандартів (ВФС), положень та правил покликана підтримувати високий рівень якості аудиторських послуг. Однак формальний підхід до організації та функціонування системи контролю на практиці може призвести до порушень законодавства та професійних стандартів. Пропонується при організації системи внутрішнього контролю використовувати наведені нижче методи.

1. Розробка локальних робочих документів, що визначають стандартні дії і інструменти проведення процедур в рамках аудиторської діяльності, їх документування та виконання контрольних функцій.

Першочерговим в побудові ефективної системи ВКЯ є розробка локальних нормативних актів, що визначають політики і процедури АФ [58]. Під час їхньої розробки необхідно:

- забезпечити встановлення обов'язкових процедур, передбачених МСА;

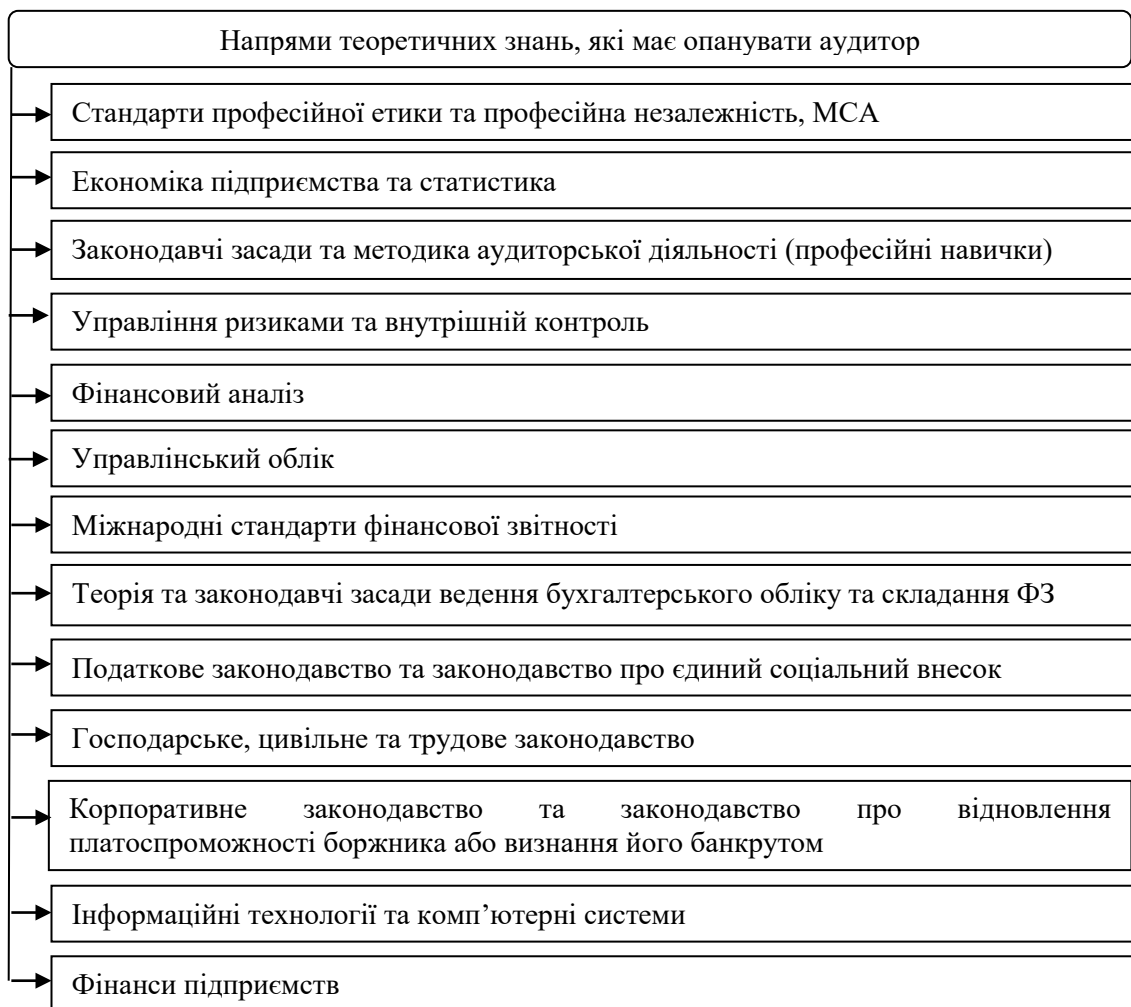
- стандартизувати ключові процеси діяльності: виконання процедур, документування, контроль, консультування, моніторинг та ін. Детально відобразити застосовані підходи до виконання завдання з надання аудиторських послуг та до проведення контролю, а також чітко делегування відповідальності між партнерами команди із завдання. [59].

Застосування карт внутрішнього контролю буде сприяти здійсненню наскрізного контролю діяльності Фірни та підвищить персональну відповідальність співробітників в рамках їх повноважень.

2. Оцінка інтелектуального капіталу ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД».

Оцінка інтелектуального капіталу має велике значення з огляду на значущість в специфіці аудиторського бізнесу інтелектуальних ресурсів, а також створюється з метою виявлення конкурентних переваг організації та розробки стратегії розвитку.

Саме кваліфікаційний іспит засвідчує здатність особи застосовувати теоретичні знання (рисунок 2.5) на практиці.



Джерело: розроблено автором

Рисунок 2.5 – Напрями теоретичних знань, які має опанувати аудитор

Нами під час практичного вивчення інтелектуального капіталу ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД», запропонована розробка структури елементів інтелектуального капіталу і методика його визначення на підставі наступних

показників:

- чисельність персоналу, додана вартість обсягу наданих послуг в розрахунку на одного співробітника, коефіцієнт сталості кадрів, розмір інвестицій в персонал;

- індекс інновацій та методології, місце Фірми в рейтингу, рівень оплати праці, показник порушень, виявлених в рамках контролю, частка прибутку, отримана від участі в мережі, коефіцієнт сталості замовників.

Суб'єкти аудиторської діяльності повинні розробити і впровадити в свою практику таку СКЯ, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що суб'єкт та його персонал діють відповідно до МСА, Кодексу етики та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а звіти аудитора відповідають умовам завдання.

3. Застосування інтегральних показників якості і оцінка результатів діяльності.

В сьогоденнішніх умовах жорстких карантинних обмежень, коли значно знижується кількість суб'єктів господарювання і гостро стоїть питання консолідації бізнесу, вкрай важливо приділити увагу стратегії розвитку бізнесу і проводити поточну оцінку результатів діяльності [60].

Розробка єдиних показників, яка відображатиме результати діяльності аудиторської фірми, вкрай складна, зважаючи на специфіку діяльності.

4. Введення анкет про якість наданих послуг з метою вивчення вимог користувачів. Анкету пропонується скласти на прикладі Додатку А. Якість і цінність надання аудиторських послуг з позиції замовників аудиту, відображають наступні характеристики:

- види послуг, спеціалізація фірми, ресурси;
- тимчасові ресурси і отриманий результат;
- формулювання думки і доведення інформації;
- комфортність співпраці та доступність консультування;
- зрозумілість виконаної роботи;
- довіру до звітності в разі не модифікованої думки;

– ціни, об'єктивність витрат.

Пропонується виділити індивідуальні показники, що характеризують окремі аспекти – показники, що мають найбільше значення для аудиторської фірми (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6. – Індивідуальні значимі показники окремих аспектів надання аудиторських послуг

Індивідуальні значимі показники окремих аспектів надання аудиторських послуг		
1	Якість з позиції власників.	Заснована на рентабельності діяльності.
2	Якість з позиції користувачів послуг.	Рівень корисності послуги для замовника завдяки анкетуванню користувачів аудиторських послуг .
3	Якість, заснована на конкурентних перевагах.	Відокремлення загального, інтегрального показника якості діяльності фірми на ідентичний показник, розрахований для фірми-конкурента з урахуванням їх зваженої оцінки.
4	Якість з позиції внутрішнього контролю.	Показники, які оцінюються ключовим партнером, показники, які оцінюються контролером якості та поточний моніторинг дотримання встановлених політик фірми (введення форм (шаблонів) РД)).
Пропонується оцінювати такі показники в динаміці, також в порівнянні з даними конкурентів: середній дохід в розрахунку на 1 співробітника; <ul style="list-style-type: none"> – динаміка (приріст) доходів від надання інших послуг; – динаміка (приріст) кількості клієнтів; – середній дохід в розрахунку на 1 клієнта, додана вартість на 1 зайнятого; – індекс задоволеності клієнтів, своєчасність надання послуг; – середній час, що витрачається на підготовку документації по завданню з аудиту; – плинність кадрів; компетенції співробітників (тривалість років в галузі); – розмір інвестицій в інформаційні технології; – кількість клієнтів, що поліпшують індекс ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД»; частка великих, частка постійних клієнтів; частка ринку; – частка виручки на одиницю вкладених в людський капітал коштів; – оцінка прибутку до і після впровадження технологій. 		

Джерело: розробка автора

Ведення анкет, на підставі яких користувач оцінює отриману послугу і комфортність співпраці, дозволить вносити необхідні зміни в організацію роботи.

5. Калькуляція собівартості і обґрунтування вартості послуг (форма розрахунку запропонована автором у Додатку В). Застосовуючи ефективні

методи калькулювання собівартості і витратний підхід до встановлення цін на послуги, ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» може, з одного боку, більш раціонально і обґрунтовано встановлювати годинний тариф роботи фахівців, планувати бюджет завдання, з іншого боку – управляти витратами, оцінюючи необхідність зниження непрямих витрат. Раціональною в рамках великих САД, є розробка на підставі штатного розкладу детального переліку тарифів (ставок) за рівнем посади, компетенції, досвіду й специфіки роботи партнерів.

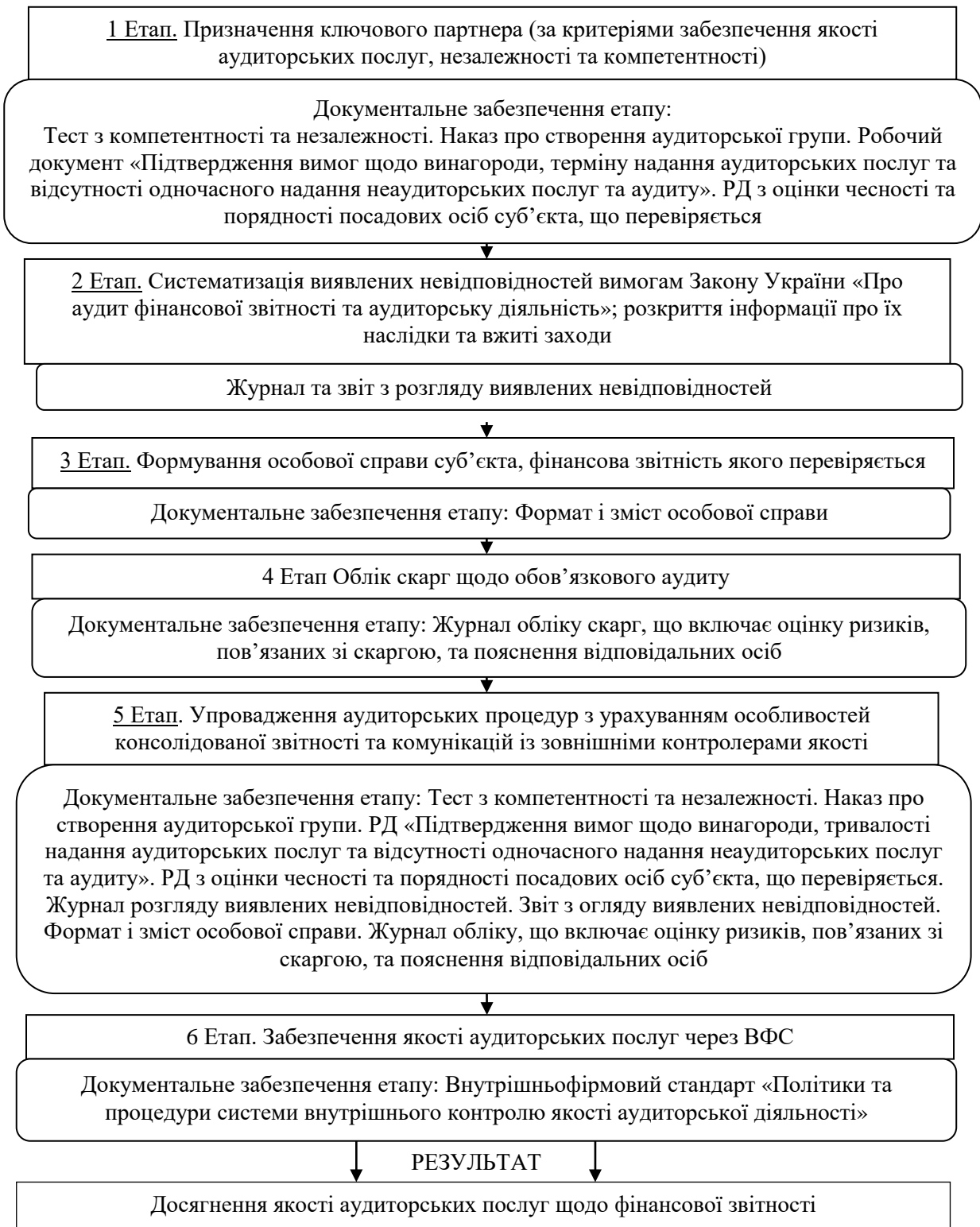
Ефективний, раціональний і обґрунтований підхід до калькулювання собівартості послуг вкрай важливий як для забезпечення конкурентоспроможності суб'єкта ринку в сучасних умовах, коли для клієнтів очевидні позиції їхнього співвідношення витрат, підтверджений обсяг виконаних аудиторами робіт і чисті витрати аудиторів, які обумовлені якісним здійсненням аудиторської діяльності, так і для аудиторського бізнесу з метою підвищення рентабельності виду діяльності, цінності і престижності професії [61].

Вкрай важливо структуровано представити інструменти, принципи, механізми контролю якості, об'єднавши всі основоположні елементи в єдину концепцію КЯ аудиторської діяльності, створену на базі українського правового поля. Розвиваючи положення, слід зазначити, що всі перспективні напрямки розвитку системи повинні знайти своє відображення в концепції. В якості основних елементів концепції пропонується виділити:

- визначення поняття «якість аудиторської діяльності»;
- цілі, завдання, принципи контролю якості;
- методи, інструменти та процедури контролю;
- структурні елементи якості аудиторської діяльності;
- критерії якості зовнішнього контролю та системи ВКЯ;
- місце стороннього, громадського контролю в системі;
- підходи до документування контролю.

Формування СКЯ неможливе без розуміння основних етапів.

Основні етапи та їх характеристика нами сформовані на рисунку 2.6.



Джерело: розробка автора на основі вивчення МСКЯ

Рисунок 2.6 – Модель аудиту для досягнення якості послуг

Створення єдиної інформаційної системи в сфері аудиторської діяльності важливо в цілях консолідації інформації про діяльність аудиторів, клієнтів і її своєчасного використання зацікавленими користувачами [62].

В рамках інформаційного ресурсу аудиторам та асистентам ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» необхідно забезпечити доступ до особистих кабінетів. Пропонується наступна структура сервісу і характер розміщеної інформації:

- дані на базі реєстру Мінюсту – основні відомості про АФ і її аудиторів (картка фірми), включаючи посилання на офіційний сайт;
- розміщення статистичних даних (зведення форми № 2-аудит), включаючи інформацію про чисельність персоналу, про обсяг і характеристики наданих послуг, кількість виданих звітів з деталізацією за видами, структурою доходів Фірми та ін.;
- розміщення поточних відомостей про надання послуг (укладення договору, вартість послуг, результат надання послуги, терміни перевірок, загальна характеристика об'єкту аудиту, відповідальні за виконання завдання особи (партнери, асистенти, ключовий партнер));
- інтегрування в інформаційний ресурс інформації з інших загальнодоступних джерел (єдина інформаційна тендерна система, офіційні сайти для розкриття інформації, офіційний сайт податкової служби та ін.);
- створення «портфоліо» аудиторів;
- наявність форми зворотного зв'язку з пов'язаними сторонами з питань результатів діяльності і якості;
- розвиток інструментів стандартизації методик надання аудиторських послуг на основі створення типових форм робочих документів, що забезпечують виконання МСА. Розробка і впровадження програм завантажень з метою автоматизації аудиторських процедур і зниження ризиків виникнення помилок.

Створення інформаційного ресурсу буде сприяти:

- збільшенню відкритості діяльності аудиторської

фірми і прозорості їх відбору;

- можливості оцінки ділової репутації;
- автоматизації планування контрольної роботи, з акцентом на ризикові аспекти діяльності;
- оптимізації витрат на контрольні дії;
- консолідації ринку.

Удосконалення підходів до здійснення зовнішнього контролю має найбільше значення, вкрай важливо:

- стандартизувати підходи ключових партнерів, забезпечити єдність професійного судження щодо окремих положень законодавства (в умовах відсутності національного законодавства);
- розробити єдині форми робочих документів інспекторів, що дозволяють в автоматизовану вигляді відстежувати єдність підходів і забезпечувати моніторинг правозастосування;
- закріпити чітку методологію дій посадових осіб в рамках проведення перевірок та документування результатів.

Перш за все, для забезпечення якості надання послуг та становлення високого рівня довіри до ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД», необхідний пошук кваліфікованих працівників. Виходячи з цього, потрібно з обережністю ставитися до нового персоналу та запровадити власну внутріфірмову систему стажування. Відповідальність за наслідки роботи особи, яка стажується, нестиме особа, відповідальна за стажування та прикріплена до кандидату на посаду. При прийнятті особи на стажування, необхідно оформити заяву на дотримання конфіденційності та принципів етики особою, що стажується.

Також необхідно на кожній аудиторській фірмі розробити власне Положення про проходження стажування осіб, які також мають наміри скласти у майбутньому кваліфікаційні іспити й отримати сертифікат аудитора. Метою Положення повинно бути надання теоретичних і практичних навичок щодо організації і методики аудиторської перевірки фінансової звітності, завдань з надання впевненості, що не є аудитом, завдань

з виконання узгоджених процедур [63]. Такий стандарт повинен бути чинним до моменту внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», і вже потім актуалізований згідно з новою редакцією Закону.

Програма стажування може складатися з трьох основних розділів:

- «Організація і методика обов'язкового аудиту фінансової звітності».
- «Організація і методика виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитом».
- «Організація і методика надання супутніх аудиторським послуг: виконання завдання з узгоджених процедур та компіляція звітності».

Запропоновані розділи є найбільш значущими з точки зору уваги аудиторів, їх опанування потребує певного терміну – не менше трьох років [64]. Положенням повинно бути затверджено приклад індивідуального щорічного плану стажування. Приклад формування індивідуального плану запропоновано у Додатку Д.

Отже, при формуванні основних підходів до створення системи контролю якості на ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» головний акцент було зроблено на грамотному та доречному прийнятті нових працівників та стажерів, а також подальшого їхнього навчання. При цьому, оцінка інтелектуального капіталу ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД», як один із методів системи ВКЯ, найбільше потребує вдосконалення.

Переважну роль у створенні ВКЯ відіграє раціонально створене документальне забезпечення процесу надання аудиторських послуг.

2.3 Документальне забезпечення системи контролю якості

Питання про форму, кількість і структуру аудиторської робочої

документації завжди гостро стояло перед аудиторами та аудиторськими фірмами у зв'язку з тим, що у контролюючих органів було власне уявлення про достатність та повноту розкриття інформації у зазначеній документації. Відповідно, це питання порушувалося практично під час кожної зовнішньої перевірки якості роботи аудиторів, які мали аргументувати свою позицію щодо того переліку робочої документації, який вони складали за кожним аудиторським завданням, її достатність та відповідність змісту документів вимогам стандартів [65].

У зв'язку з переходом на міжнародні стандарти в аудиторів на поточний момент, з одного боку, виникає безліч проблем організаційного, методичного та іншого характеру, але з іншого боку, якщо розглядати питання про робочу документацію, він став набагато прозорішим.

Міжнародні стандарти містять чітку докладну інструкцію, що описує безліч нюансів, послідовних дій, пов'язаних із конкретними пунктами інших стандартів. Крім того, у ряді стандартів є окремі пункти, присвячені аудиторській документації щодо того чи іншого аспекту перевірки.

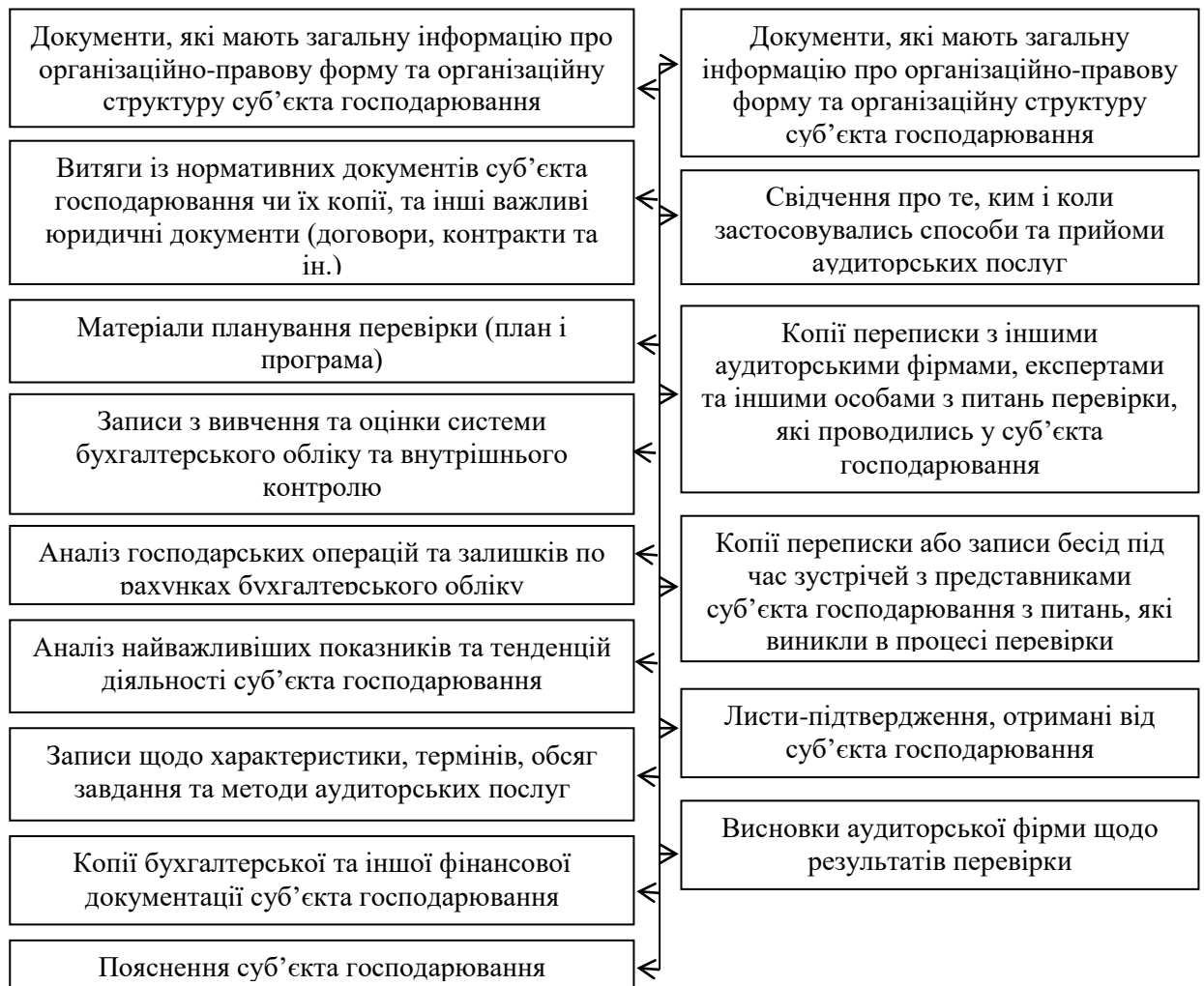
Слід зазначити, що й у міжнародних стандартах аудиторам рекомендовано керуватися своїм професійним судженням та самостійно визначати форму, обсяг та зміст робочої документації щодо кожної конкретної перевірки. Однак при цьому є досить широкий перелік уточнень та пояснень, починаючи з визначення того, що слід розуміти під робочою документацією, та закінчуючи зафіксованими у стандартах вказівками на склад робочих документів [66].

Визначення поняття «аудиторська документація, або робочі документи аудитора» (РДА) дано в п. 6 МСА 230 «Аудиторська документація»: «це записи виконаних аудиторських процедур та висновків, яких дійшов аудитор». Вже одне це визначення відображає ту інформацію, яка має бути в аудиторській документації:

- виконані аудиторські процедури;
- одержані достатні належні докази;

– висновки аудитора.

Аудиторська документація, перелічена на рисунку 2.7, покликана підтвердити той факт, що надання аудиторських послуг було сплановано та проведено відповідно до МСА та інших законодавчих та нормативних вимог. Крім того, вона виконує низку додаткових функцій: забезпечує збереження для майбутніх перевірок даних із значимих питань аудиту; сприяє ефективному плануванню та проведенню аудиту; забезпечує підзвітність членів аудиторської групи; створює можливості проведення внутрішнього та зовнішнього контролю якості роботи аудиторів.



Джерело: розробка автора на основі вивчення МСКЯ

Рисунок 2.7 – Робочі документи аудитора

Сукупність всіх РДА за конкретним аудиторським завданням є

«аудиторським файлом». Відповідно до МСА 230, після дати аудиторського звіту аудитор має систематизувати аудиторську документацію в аудиторському файлі. Це може бути: «одна або кілька папок або інших носіїв інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного завдання».

Робочі документи використовуються [67]:

- при плануванні та наданні аудиторських послуг;
- при здійсненні поточного контролю та перевірки виконаної аудитором роботи;
- для фіксування аудиторських доказів, одержуваних з метою підтвердження думки аудитора.

Розрізняють такі види робочих документів:

- постійні робочі документи (змінюються залежно від періоду перевірки;
- тимчасові (змінюються залежно від звітного періоду та періоду перевірки).

Постійний аудиторський файл на ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» призначений для зберігання початкової або щорічно оновлюваної інформації, що стосується поточної аудиторської перевірки конкретного підприємства. Цей файл – джерело даних щодо замовника, що не втрачають своєї значущості з року в рік.

Постійний файл може включати такі РДА:

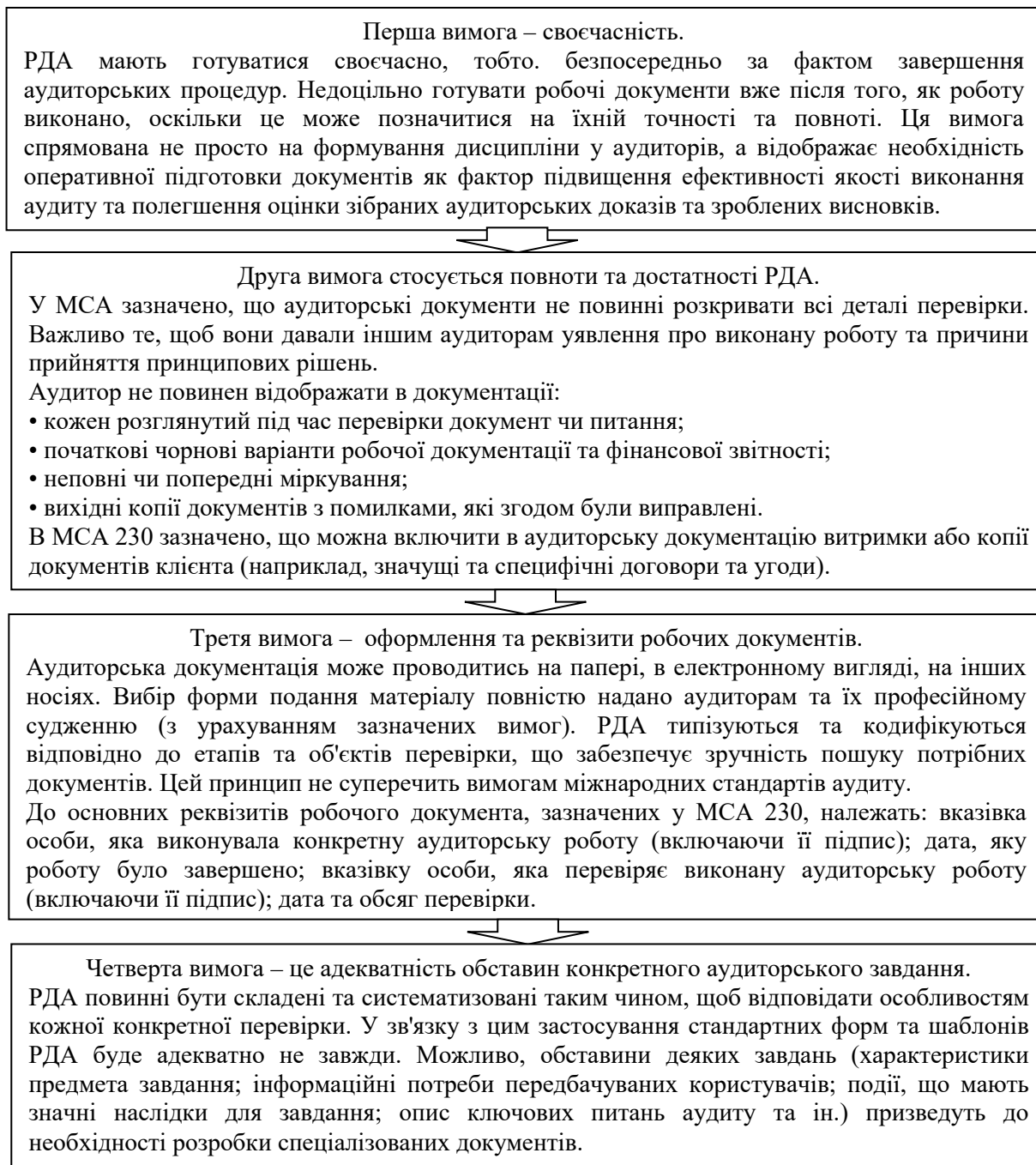
- документи, що підтверджують легальність діяльності (свідоцтво про державну реєстрацію, статут, ліцензії, допуск акцій до організованих торгів і ін.);
- відомості про організацію (історію діяльності, організаційну структуру, джерела первісного капіталу та ін.);
- інформацію про організацію обліку та внутрішнього контролю (накази про затвердження облікової політики, план рахунків, інформацію про комп'ютерні програми з обліку та аналізу, інформацію про важливі чи

постійні проблеми бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю);

- аудиторські звіти попередніх років та ін.

Процес систематизації аудиторського файлу на Фірмі є адміністративною процедурою, яка передбачає виконання будь-яких додаткових аудиторських процедур чи формування нових висновків.

На основі аналізу МСА можна згрупувати основні вимоги до РДА (рисунок 2.8).



Джерело: розроблено автором на основі вивчення МСА

Рисунок 2.8 – Основні вимоги до РДА

Робочі документи ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» максимально автоматизовані процесом відбору потрібної інформації із базових даних, внесених аудиторами.

Основна інформація, що включається до аудиторського файлу згідно з МСА зображена у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Основні етапи надання аудиторських послуг

1. Переддоговірний етап та етап планування аудиту	2. Етап збору аудиторських доказів	3. Етап формування аудиторської думки та підготовки аудиторського звіту
1	2	3
1.1. Лист-угода про умови аудиторського завдання (МСА 210)	2.1. Аудиторські процедури загального характеру у відповідь на оцінені ризики суттєвого спотворення, а також характер, терміни та обсяг виконаних додаткових аудиторських процедур (МСА 330)	3.1. Аналіз сукупного впливу невикорисаних спотворень; оцінка того, чи були перевищені рівень чи рівні суттєвості щодо певних видів операцій, залишків за рахунками чи розкриття інформації, якщо такі є; оцінка впливу невикорисаних спотворень на ключові коефіцієнти чи тенденції та на дотримання вимог законодавства (МСА 450)
1.2. Виявлені проблеми щодо дотримання етичних вимог та відомості, як вони були вирішені; висновки щодо дотримання незалежності за конкретним аудиторським завданням; висновки, зроблені з питання прийняття та продовження відносин з клієнтами, прийняття та виконання певних завдань; характер та обсяги консультацій у ході проведення аудиту, а також зроблені на їх основі висновки (МСА 220)	2.2. Зміни, що вносяться до стратегії, плану, програми надання аудиторських послуг (МСА 300)	3.2. Письмове інформування осіб, відповідальних за корпоративне управління, про певні питання (МСА 260, 265)

Продовження таблиці 2.9

1	2	3
1.4. Ключові елементи розуміння кожного з аспектів організації та її оточення та кожного з елементів її системи внутрішнього контролю; процедури оцінки ризиків; виявлені та оцінені ризики суттєвого спотворення (МСА 315)		
1.5. Розрахунок рівня суттєвості та його розподіл (МСА 320)		

Джерело: розроблено автором на основі вивчення МСА

При цьому необхідно зазначити, що етапи надання аудиторських послуг виділено умовно, оскільки, наприклад, планування аудиторських процедур згідно з МСА здійснюється протягом усього аудиту.

Поточний аудиторський файл на ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» акумулює робочу документацію, що стосується поточного звітного періоду. Він включає:

- стратегію аудиту;
- програму аудиту;
- результати тестів засобів внутрішнього контролю;
- результати оцінки ризиків;
- результати аналізу значущих коефіцієнтів та опис виявлених тенденцій; листи, що підтверджують (результати взаємодії з іншими аудиторами, експертами);
- пробний баланс і перехресну перевірку інформації, формули розрахунків суттєвості, аудиторського ризику, викривлень.

Зміни, які можуть бути внесені в аудиторську документацію на заключному етапі, можуть мати лише адміністративний характер, наприклад видалення або вилучення застарілої документації; сортування, впорядкування та розстановка посилань у РДА тощо.

Граничний термін завершення остаточного формування аудиторського файлу – 60 днів після дати аудиторського укладання. Після того, як аудиторський файл повністю сформований, забороняється видаляти з нього будь-яку документацію до закінчення терміну її зберігання, який зазвичай становить не менше 5 років з дати аудиторського звіту [70].

Склад аудиторського файлу не обмежується тими РДА, які у таблиці, проте є базою, з урахуванням якої аудиторські організації можуть підходити до створення власного аудиторського файлу з кожного конкретного завдання.

Серед перерахованих у таблиці РДА найбільшою однозначністю змісту відрізняються Лист-угода про умови аудиторського завдання (п. 1.1 таблиці 2.7) та аудиторський звіт (п. 3.3 таблиці 2.7). Це єдині документи, текст яких безпосередньо наводиться у міжнародних стандартах. При цьому текст листа-угоди наводиться як приклад і може доопрацьовуватись аудиторськими організаціями, а аудиторський висновок має жорстко закріплені аудиторським законодавством формулювання. Така регламентація є виправданою, оскільки зміст аудиторського звіту має надавати результати аудиторської перевірки у зрозумілій для користувачів фінансовій звітності формі.

Щоб упорядкувати, до певної міри стандартизувати РД, полегшити їх пошук, і навіть забезпечити їхню найбільшу інформативність, необхідно визначити набір обов'язкових реквізитів кожного документа [71].

До обов'язкових реквізитів та складових РД на ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» можна віднести: назву підприємства замовника; порядковий номер документа у аудиторському файлі; період перевірки; термін перевірки; назва аудиторської фірми та її реєстраційний номер; прізвище аудитора (аудиторів, ключових партнерів, асистентів), який сформував РД; посадова особа (Директор АФ Кролик Олена Анатоліївна), яка перевірила документ; назва документу; ціль складання; короткий зміст РД (виклад виконаних процедур, отримані результати, інші необхідні дані та висновки аудиторів); посилання на інші документи (за потребою); підписи аудиторів, які склали документ;

нумерацію сторінок документа, якщо він складається з більш ніж однієї сторінки; дату складання РД; інші спеціальні реквізити на розсуд аудитора.

Надання якісних аудиторських послуг відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, а також Кодексу Етики професійних бухгалтерів є основним завданням будь-якого аудитора на аудиторській фірмі. Слід зазначити, що за умови, коли завдання з аудиту виконується партнерами аудиторської команди ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» в стислі терміни і при мінімальному гонорарі, то це, в свою чергу, веде до зниження якості послуг, особливо у частині робочих документів, формування яких сприймається аудиторами формально.

Під час виконання завдання, аудиторами заповнюється остаточний аудиторський файл на кожному етапі завдання з аудиту. У національному законодавстві України не передбачено уніфіковані форми РДА, тому аудитори Фірми самостійно визначають та затверджують з клієнтом перелік аудиторської документації. Швидкість та якість виконання аудиторських послуг Фірмою безпосередньо залежить від ступеня попередньої підготовки впорядкованої документації, тому аудитори використовують списки РД та попередній текст такої документації для подальшого заповнення [72].

Для швидкого створення якісної аудиторської документації, аудитори розробили комплект робочих документів та відповідні шаблони для подальшого заповнення.

Робоча документація є власністю ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД», яка має право на власний розсуд здійснювати щодо належної їй робочої документації будь-які дії, які не суперечать закону, іншим правовим актам і професійної етики.

Частина документів або витяги з них можуть бути надані клієнту на розсуд аудитора, однак вони не можуть бути заміною його бухгалтерських записів [73].

Після закінчення аудиторських процедур, робочі документи підлягають задачі обов'язкового зберігання у архіві ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД». Робоча

документація зберігається окремо в брошурованому вигляді, скомплектованому у файли (папки), заведені для кожної перевірки, що проводиться аудиторською фірмою. Робочі документи, що зберігаються у файлах «Досьє поточне» та «Досьє постійне», обов'язково мають зазначення сторінок.

Робочі документи постійних клієнтів зберігаються в одному комплекті у хронологічному порядку. При цьому файли «постійного» та «спеціального» досьє можуть переноситися рік у рік до складу нової робочої документації. Ключовий партнер (або інші аудитори під його контролем) обов'язково відзначає на документах зміни, що відбулися, якщо вони мають місце, та вказує дату внесення змін і затверджує зміни власним підписом.

Збереження робочої документації, оформлення та передача їх у архів організує ключовий партнер команди із завдання, або директор ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» – Кролик О.А. Прізвище, ім'я, по батькові відповідальної особи та її підпис зазначаються наприкінці робочої документації.

Кожен робочий документ має ідентифікаційні параметри (ім'я клієнта, період, що охоплюється аудитом тощо).

У робочих документах проставляються ідентифікаційні індекси та перехресні посилання (згідно із назвою клієнта та терміном виконання завдання), щоб допомогти їх комплектуванню у файли.

Робочі документи зберігаються в електронному вигляді (на сервері під паролем для кожного користувача) та у паперовій формі (в офісі ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» за офіційною адресою: вул. Богдана Хмельницького буд. 24, проспект Металургів, 21, Запоріжжя, Запорізька область, 69000).

Нами з метою підвищення якості виконання аудиторського завдання, було доповнення системи РД ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» під час прийняття клієнта або продовження співпраці з ним. Такою розробкою стала Анкета визначення чесності клієнта із детальною характеристикою та можливістю на його основі зробити висновок щодо можливості прийняття або продовження

співпраці з клієнтом (Додаток Е) та особова справа ключового партнера щодо співпраці із клієнтом (продовження Додатку Е, таблиця Е.2).

З метою збереження якості виконання аудиторського завдання, партнери ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» приділяють достатню увагу адміністративній частині (включаючи листи, запити).

Також ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» розробляє окремі РД для підприємств, які становлять суспільний інтерес (страховики, банки, учасники біржових торгів, пенсійні недержавні фонди та інші фінансові установи (окрім малих та мікропідприємств) та всі підприємства, які за критеріями відносяться до великих. Даний робочий документ заповнюється до початку виконання завдання ключовим партнером команди з аудиту з метою оцінки дотримання обмежень надання послуг, не пов'язаних з обов'язковим аудитом, терміну надання обов'язкового аудиту та встановлення винагороди за послуги.

Під час етапу прийняття нового завдання з надання аудиторських послуг, ключові партнери повинні визначити правильний бюджет часу та вартість завдання. Обсяг гонорару повинен не суперечити чинному законодавству та не становити високий рівень ризику власного інтересу аудиторів.

Нами розроблено РД «Розрахунок бюджету часу та вартості аудиторського завдання». Даним РД під час планування партнер із завдання повинен визначити кількість необхідних ресурсів, виходячи з оцінки розрахунку оплати однієї людино-години, аудиторського ризику та визначених аудиторських процедур, з метою отримання достатньої впевненості, що персонал має можливість та час на виконання завдання (Додаток В).

Отже, для створення зрозумілого та впорядкованого переліку аудиторської документації, за класифікаційними ознаками визначається систематизація всієї сукупності документації ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД».

Для практичного застосування РД класифікують за призначенням, на базову та підсумкову, та за часом ведення та використання.

З метою отримання впевненості в тому, що система контролю якості роботи відповідає масштабам і характеру діяльності ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД», призначена особа, відповідальна за контроль якості виконання завдання, повинна переконатися, що система контролю якості роботи партнера команди в цілому забезпечує розумну впевненість у тому, що надані аудиторські послуги відповідають вимогам Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», стандартів аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудиторів, внутрішнім правилам незалежності аудиторів та висновки, письмові інформації аудиторів та інші звіти, видані аудиторською фірмою, відповідають умовам конкретних завдань.

Робоча документація аудитора щодо конкретних аудиторських завдань має передбачати оцінку [74]:

- наявності та ефективності внутрішнього контролю якості та якості виконання аудиторського завдання;
- дотримання Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», стандартів аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудиторів, та іншим законодавчим та нормативним регулюючим актам;
- достатності, належного характеру, надійності аудиторських доказів, які у робочій документації аудитора;
- обґрунтованості аудиторського звіту з урахуванням обставин виконання аудиторського завдання.

Найбільшу значимість документів адміністративної частини мають:

- Заява щодо підтвердження незалежності кожного партнера, стосовно конкретного завдання (зразок заяви пропонується у Додатку Е.3.);
- Звіт незалежного аудитора за поточний рік;
- Копія підписаної фінансової звітності;
- Лист-Угода.

Звіт незалежного аудитора є кінцевим документом, який формує

аудитор за наслідками перевірки. Цей документ містить звіт щодо фінансової звітності, відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність, відповідальність аудитора, а також висловлювання думки щодо фінансової звітності, яка може бути немодифікованою, із застереженням, негативною або відмовою від висловлювання думки.

РОЗДІЛ 3

АКТУАЛІЗАЦІЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

3.1 Процес формування професійного судження та аудиторської думки

Обсяг інформації в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту для підприємств, що становлять суспільний інтерес є значно більшим, ніж для інших підприємств. В аудиторському звіті, складеному за новими вимогами МСА, змінилось розташування розділів, а також додали нові [75].

За період з 1998 році з моменту прийняття Національних нормативів аудиторської думки до сьогодні відбулися значні трансформації в системі регулювання та становлення вимог до формування Звіту аудитора та думки аудитора (таблиця 3.1)

Таблиця 3.1 – Етапі трансформацій та відносні нормативні вимоги до формування аудиторського звіту та думки аудитора

Етапи регулювання порядку надання аудиторських послуг та формування його результатів етапи	Період	Нормативний акт
I етап	1998-2003 рр.	Національні нормативи аудиту, затверджені Рішенням АПУ № 73 від 18.12.1998 р
II етап	2003-2006 рр.	Про порядок застосування в Україні МСА: рішення АПУ від 18.04.2003 р. № 122.
III етап	2007-2015 рр.	Про застосування МСА видання 2006, 2010, 2015 років в якості Національних стандартів аудиту: відповідні рішення АПУ
IV етап	Сучасний період	Про застосування МСА видання 2017 рр. в якості Національних стандартів аудиту: відповідне рішення АПУ

Джерело: розроблено автором на основі вивчення МСА [7]

В аудиторській практиці складаються й інші підсумкові документи:

- Додатковий звіт для аудиторського комітету;
- Звіт для органів нагляду;
- Звіт про прозорість для відкритого доступу користувачів.

Міжнародний стандарт аудиту 700 (переглянутий) «Формулювання думки та складання звіту щодо фінансової звітності» (далі – МСА 700) розглядає обставини, за яких аудитор може надати немодифіковану думку, і необхідності в модифікації звіту аудитора немає. МСА 705 (переглянутий) «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» встановлює вимоги та надає рекомендації щодо модифікацій думки (пояснювального параграфу, звіту із застереженнями, відмови від висловлення думки, негативної думки).

Автором проаналізовано та систематизовано основні вимоги МСА, які стосуються Звіту аудитора та формування аудиторської думки у таблиця 3.2.

Таблиця 3.2 – Аналіз нових вимог МСА, які стосуються аудиторського звіту та формування аудиторської думки

№ з/п	Назва МСА	Сфера регулювання
1	МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».	Розглядає відповідальність аудитора за формулювання думки щодо фінансової звітності, а також визначає форму і зміст аудиторського звіту, що надається за результатами аудиту фінансової звітності загального призначення.
2	МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора».	Визначає відповідальність аудитора за надання відповідного звіту за обставин, якщо, формулюючи думку згідно з МСА 700, аудитор доходить висновку про необхідність модифікації аудиторської думки щодо фінансової звітності.
3	МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»	Розглядає включення до аудиторського звіту додаткової інформації, якщо аудитор вважає за потрібне привернути увагу користувачів: а) до питань, поданих або розкритих у фінансовій звітності, які за судженням аудитора, настільки важливі, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами; або б) питань, які не були подані або розкриті у фінансовій звітності, проте, за судженням аудитора, є доречними для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора та аудиторського звіту

Продовження таблиці 3.2

1	2	3
4	МСА 710 «Порівняльна інформація - відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»	Розглядає відповідальність аудитора, пов'язану з порівняльною інформацією при проведенні аудиту фінансової звітності.
5	МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»	Розглядає відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, які містять перевірену аудитором фінансову звітність та аудиторський звіт щодо неї.

Джерело: розроблено автором на основі вивчення МСА [7]

Думка аудитора формується в контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Для того, щоби висловити аудиторську думку, аудитор повинен мати прийнятні критерії оцінки фінансових звітів суб'єкта господарювання [76]. Таким критерієм є прийнятна концептуальна основа фінансової звітності.

Відповідальністю аудитора є визначення, чи є прийнятною концептуальна основа фінансової звітності, прийнята управлінським персоналом для підготовки фінансових звітів [77].

Застосування концептуальної основи фінансової звітності, визначеної як прийнятна, призведе до надання фінансових звітів, що дають достовірне представлення інформації.

Аудитор повинен розглянути отримані аудиторські докази й оцінити висновки, зроблені завдяки ним. Аудитор оцінює, чи є достатня впевненість, що ФЗ, взяті в цілому, не містять суттєвих викривлень [78].

Цей процес включає оцінку :

- чи отримані достатні аудиторські докази для зменшення ризиків суттєвих викривлень ФЗ до прийнятного низького рівня, впливу на фінансову звітність не виправлених ідентифікованих викривлень;
- чи була підготовлена фінансова звітність та представлені у відповідності до конкретних застосовних концептуальних вимог фінансової

звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів.

Оцінка відповідності фінансової звітності застосовної концептуальної основи фінансової звітності вимагає розгляду чи [79]:

- відповідає застосована облікова політика концептуальній основі фінансової звітності та обставинам:

- є прийнятними облікові оцінки, зроблені управлінським персоналом:

- є відповідною, надійною, порівняльною та зрозумілою інформація представлена в фінансових звітах: та

- чи дає фінансова звітність розкриття, що дозволить користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що міститься і фінансових звітах.

Також аудитор розглядає:

- чи відповідає фінансова звітність розумінню суб'єкта господарювання його середовищу: загальне представлення, структуру та зміст фінансової звітності;

- чи достовірно представляє фінансова звітність, включаючи розкриття приміток, операції та події [80].

Аналітичні аудиторські процедури, на етапі завершення аудиторської перевірки допомагають підтвердити висновки, до яких дійшла команда із завдання та сформулювати загальний висновок щодо достовірності представлення фінансової звітності.

Можуть існувати винятково виключні обставини, коли застосування концептуальної основи фінансової звітності може призвести до подання дезорієнтуючих фінансову звітність [81].

Крім того МСА 700 (переглянутий) та МСА 705 (переглянутий) надають рекомендації стосовно форми та змісту Звіту незалежного аудитора та аудиторської думки щодо достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Відповідно до концептуальних основ фінансової звітності можливість

порівняння і послідовність є бажаними якостями оцінки фінансової інформації [82].

Тож необхідно відокремити функціональну сутність Звіту незалежного аудитора та аудиторської думки як джерела інформації (зміст, межі та користь для користувачів), застосовуючи таблиця 3.4.

Таблиця 3.4 – Аудиторський звіт та думка аудитора як джерело інформації (розроблено автором на основі вивчення МСА)

Джерело	Зміст інформації	Межі інформації	Користь для користувачів
Думка аудитора	Інформація про достовірність у суттєвих аспектах та відповідність фінансової звітності	Вузькі (обмежені стандартизованими фразами)	Чітке висловлення висновку аудитора щодо результатів перевірки звітності
Аудиторський звіт	Інформація про аудиторське завдання, період аудиту, склад фінансової звітності, межі відповідальності, концептуальну основу перевірки, думку аудитора та інше	Обмежені МСА та поширюються пояснювальним параграфом	Сприяє розуміння суті аудиторської діяльності і підсумків перевірки фінансової звітності, надає впевненість щодо стабільності діяльності підприємства

Джерело: розроблено автором на основі вивчення МСА [7]

Приклади відходу від порівнянності [83]:

- зміни в оцінній політиці, наприклад скорочення періоду амортизації активів, оцінка поганих боргів.
- виправлення помилок, що не має відносини до застосування облікової політики, наприклад арифметичних.
- зміни, пов'язані з істотними господарськими винятковими операціями або фактами: нові види дослідницької діяльності, продаж дочірньої компанії.

Приклади відходу від послідовності:

- зміни в обліковій політиці: методи обліку вибуття ТМЦ, методи

амортизації;

– зміни на самому підприємстві: включення ще однієї компанії в консолідовану звітність;

– зміна в застосуванні основ фінансової звітності: перехід від національних до МСБО.

Вимоги концептуальних основ фінансової звітності щодо порівнянності:

– відповідність облікової політики попереднього періоду політиці поточного періоду;

– виконання відповідних коректувань і розкриттів щодо звітності за попередній період у випадку істотного перекручування у звітності за попередній період;

– відповідність показників за попередній період у звітності поточного періоду сумам і розкриттю інформації, які були наведені у звітності попереднього періоду.

Суттєвими рисами аудиторських звітів є те що [84]:

– аудиторський звіт стосується фінансових звітів за поточний період в цілому, включаючи відповідні числові дані, але не стосується фінансових звітів за попередній період;

– аудиторський звіт щодо порівняльних фінансових звітів стосується кожного періоду надання фінансових звітів.

Очікувана форма та зміст аудиторського звіту буде відповідати вимогам МСА 700 (переглянутий) «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» або МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора», в залежності від отриманих аудиторських доказів або неможливості отримати достатні та належні аудиторські докази для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень.

Аудиторський звіт може включати також пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань відповідно до МСА 706 (переглянутий)

«Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» [85].

Існують дві широкі концептуальні основи фінансової звітності стосовно порівняльних даних: відповідні числові дані і порівняльні фінансові звіти (зіставлення, таблиця 3.5). Тобто для порівняння використовуються або відповідні числові дані за попередній(і) період(и) або порівнюються фінансові звіти за різні періоди [86].

Таблиця 3.5 – Підходи до зіставлення

№ з/п	Критерій	Концептуальні основи фінансової звітності для зіставлення	
		Відповідні числові дані	Порівняння фінансова звітність
1	2	3	4
1	Суми й інформація, що розкривається за попередній (і) період(и)	Розглядаються як невід'ємна частина фінансової звітності поточного періоду	Не є частиною фінансової звітності за поточний період, але включаються для порівняння
2	Предмет перевірки	<ul style="list-style-type: none"> – відповідність облікової політики попереднього періоду обліковій політиці поточного періоду, і чи були здійснені відповідні коригування і розкриття інформації. – узгодження відповідних числових даних з сумами та іншими розкриттями інформації за попередній період, і чи були здійснені відповідні коригування і (або) розкриття інформації. 	<ul style="list-style-type: none"> – відповідність облікової політики попереднього періоду обліковій політиці поточного періоду і чи були здійснені відповідні коригування і розкриття інформації. – відповідність числових даних попереднього періоду сумам і розкриттям інформації у попередньому періоді, і чи були здійснені відповідні коригування і (або) розкриття інформації.
3	Думка аудитора	Поширюється на всю фінансову звітність за поточний рік, включаючи відповідні показники. Зіставлення окремо не вказані*	Повинна бути висловлена по кожному звітному періоді (року) окремо. Конкретно зазначаються зіставлення**
4	Вплив зіставлень на аудиторську думку поточного року	Впливають	Не впливають

* Зіставлення можуть вказуватися окремо, якщо в попередньому періоді аудиторський звіт був відмінним від немодифікованого й питання, які викликали модифікацію, не вирішені.
**Якщо фінансова звітність за попередній період не перевірялася, новий аудитор визначає, чи відповідає порівняння ФЗ вимогам зіставлення й послідовності.

Джерело: розроблено автором на основі вивчення МСА

На даний час основні вимоги щодо складання АЗ та думки аудитора містяться в МСКЯ 1 та МСА, які прийняті в якості національних стандартів аудиту та в законодавчих та нормативно-правових актах України.

Висловлюючи свою думку, аудитор забезпечує впевненість користувачів інформації у тому, що звітність є достовірною у всіх суттєвих аспектах [87].

Аудиторський звіт складається з метою донесення думки аудитора про перевірену ним звітність до її зовнішніх користувачів, власників, адміністрації підприємства. На нашу думку, основною вимогою до аудиторського висновку є його зрозумілість і доступність сприйняття. Тому його структура і формулювання, які використовуються в ньому мають бути одноманітними й типовими.

Звіт незалежного аудитора повинен включати розділ із заголовком «Думка» [88].

При вираженні немодифікованої думки про фінансову звітність, підготовлену відповідно до концепції достовірного подання, думка аудитора, якщо інше не передбачено законом або нормативними актами, має містити одне з наступних формулювань, які розцінюються як еквівалентні:

– «фінансова звітність відображає достовірно у всіх суттєвих аспектах ... відповідно до застосовної концепції підготовки фінансової звітності»; або

– «фінансова звітність дає правдиве та достовірне уявлення про ... відповідно до концепції підготовки фінансової звітності, що застосовується».

При вираженні немодифікованої думки про фінансову звітність, думка аудитора повинна свідчити про те, що фінансова звітність підготовлена у всіх істотних аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності та прийнятої облікової політики підприємства [89].

Якщо посилання на концепцію підготовки фінансової звітності, що міститься на думці аудитора, дається не на міжнародні стандарти фінансової звітності, випущені Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності,

або не на міжнародні стандарти фінансової звітності державного сектора, випущені Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності державного сектора, думка аудитора має містити вказівку на юрисдикцію походження концепції підготовки фінансової звітності [90].

Якщо аудитор модифікує думку щодо фінансової звітності, аудитор повинен додатково до конкретних елементів, що вимагаються МСА 700 (переглянутим):

- змінити заголовок «Основа для думки», що вимагається параграфом 28 МСА 700 (переглянутий), на заголовок «Основа для думки із застереженням», «Основа для негативної думки» або «Основа для відмови від висловлення думки», як це доречно;

- включити до цього розділу опис питання, яке призвело до модифікації думки.

Аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень у наслідок шахрайства або помилки [91]. Такий висновок повинен враховувати:

- висновок аудитора відповідно до МСА 330 щодо того, чи були отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі;

- висновок аудитора відповідно до МСА 450 щодо суттєвості не виправлених викривлень (окремо або в сукупності); та

- оцінювання:

1. Чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

2. Якщо фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи достовірного подання, то оцінювання також повинно включати оцінювання того, чи забезпечено достовірне її подання.

3. Чи зроблено у фінансовій звітності належне посилання на застосовну концептуальну основу фінансового звітування або її описання.

Розділ «Думка аудитора», (якщо модифікація, то з врахуванням п. 16

МСА 705) п. 23-24 МСА 700: містить думку та повинен:

- вказувати суб'єкт господарювання, фінансова звітність якого підлягала аудиту;
- зазначати, що фінансова звітність підлягала аудиту;
- вказувати назву кожного фінансового звіту, що входить до складу фінансової звітності;
- робити посилання на примітки до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик; та
- вказувати дату або період, за який складено кожен фінансовий звіт, що входить до складу фінансової звітності.
- повне найменування юридичної особи; склад ФЗ або консолідованої фінансової звітності, звітний період та дата, на яку вона складена; також зазначається – відповідно до яких стандартів складено фінансову звітність або консолідовану фінансову звітність (МСФЗ або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших правил);
- чітку висловлену думку аудитора – немодифіковану або модифіковану (думка із застереженням, негативна або відмова від висловлення думки), про те, чи розкриває фінансова звітність або консолідована фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах достовірно та об'єктивно фінансову інформацію згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності або Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та відповідає вимогам законодавства.

3.2 Застосування норм професійної етики в системі контролю якості на рівні аудиторської фірми та виконання завдання

В 2018 році Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (КМСЕБ) видала переглянутий Кодекс етики професійних бухгалтерів

(Кодекс), який набрав чинності 15 червня 2019 р. В ньому встановлюється концептуальна основа забезпечення дотримання п'яти фундаментальних принципів професійної етики для всіх професійних бухгалтерів.

Місія Міжнародної федерації бухгалтерів, як зазначено в її Статуті, полягає в «розвиткові та вдосконаленні бухгалтерської професії в цілому світі на основі гармонізованих стандартів, що забезпечують надання неухильно високоякісних послуг в інтересах громадськості». На виконання цієї місії Рада МФБ заснувала Комітет з етики МФБ для розробки та публікацій, відповідно до свої повноважень, високоякісних стандартів етики та інших рішень для професійних бухгалтерів всього світу [92].

Кодекс етики визначає вимоги з етики до професійних бухгалтерів. Організаціям-членами МФБ або фірмам не дозволяється застосовувати менш жорсткі стандарти, ніж зазначено в даному Кодексі. Однак, якщо організація-член або фірма не може додержуватись деяких положень цього Кодексу внаслідок заборони законодавством або нормативним актом, вони повинні дотримуватись всіх інших положень цього Кодексу.

Визначальною характеристикою професії аудитора є прийняття на себе відповідальності діяти в інтересах громадськості. Саме тому аудитор відповідає не лише за задоволення потреб окремого клієнта чи роботодавця. Діючи в інтересах громадськості аудитор повинен дотримуватись етичних вимог, викладених в Кодексі.

Даний Кодекс складається з трьох частин.

Частина А визначає фундаментальні принципи професійної етики професійних бухгалтерів і концептуальну основу для застосування цих принципів. Концептуальна основа служить керівництвом з фундаментальних етичних принципів. Професійні бухгалтери повинні застосовувати цю концептуальну основу для виявлення загроз відступу від фундаментальних принципів, оцінки їхньої значущості та, якщо такі загрози не є явно незначними, застосовувати застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня, на якому не ставиться під загрозу дотримання

фундаментальних принципів.

Частини Б та В містять приклади належного застосування концептуальної основи, зокрема, приклади застережних заходів для уникнення загрози недотримання фундаментальних принципів, та ситуацій, за яких застережні заходи відсутні, внаслідок чого слід уникати тих дій або стосунків, які створюють ці загрози.

Частина Б стосується професійних бухгалтерів-практиків.

Частина В застосовується до професійних штатних бухгалтерів. Професійні бухгалтери-практики можуть також знайти керівні положення щодо своїх конкретних обставин, і в частині В.

МСКЯ 1: «Відповідними етичними вимогами встановлюється обов'язок персоналу фірми повсякчасно зберігати конфіденційність інформації, наведеної в документації із завдання, крім випадків, коли конкретним клієнтом було надано право розкрити цю інформацію або він зобов'язаний зробити це згідно закону, нормативному акту чи відповідним вимогам етики.»

Фірма повинна встановити політики і процедури для забезпечення конфіденційності, безпечного зберігання, цілісності, доступності та відновлюваності документації із завдання.

Міжнародний стандарт з огляду (МСЗО) 2410: «Аудитор має дотримуватись етичних вимог, що стосуються аудиту річної фінансової звітності суб'єкта господарювання. Ці етичні вимоги регулюють професійну відповідальність у таких питаннях, як незалежність, чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка і технічні стандарти» [93].

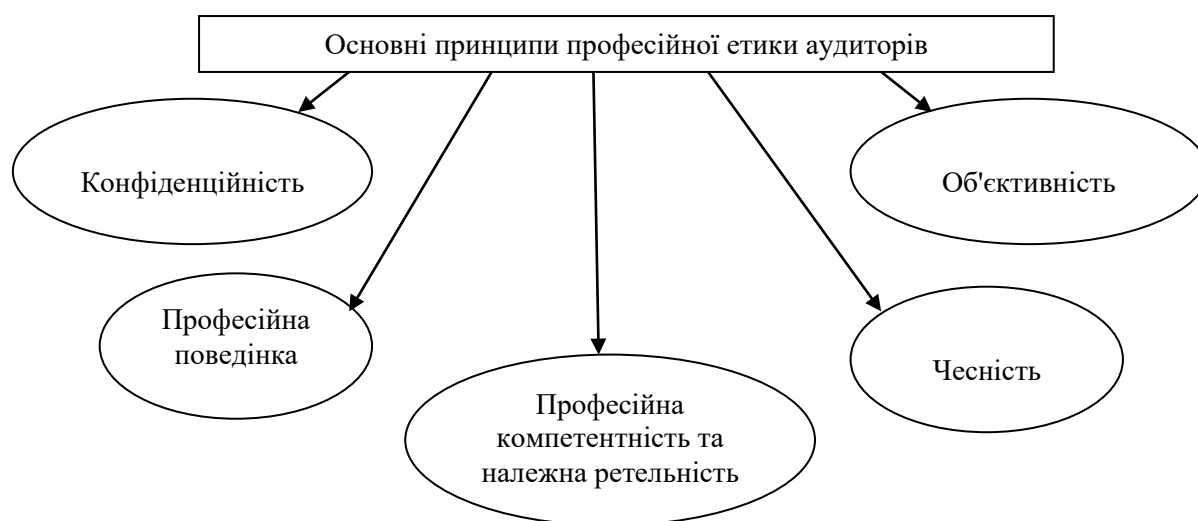
Чесність передбачає, що аудитор:

- діє відкрито, чесно, правдиво, справедливо;
- навмисно не пов'язаний із корпоративними та звітними документами, якщо є привід вважати, що:
 - така інформація містить в істотному відношенні невірні або вводять

оману затвердження;

- дана інформація може бути недостовірною або викривлена;
- в такій інформації пропущено або спотворено дані там, де пропуски або неточності можуть спричинити викривлення думки.

Основні принципи етики (рисунок 3.1), встановлені Кодексом, застосовуються на основі концептуального підходу.



Джерело: розроблено автором на основі вивчення МСА

Рисунок 3.1 – Основні принципи професійної етики аудиторів

Об'єктивність передбачає, що аудитор:

- не допускає впливу на об'єктивність суджень через упередженість або конфлікт інтересів;
- перешкоджає спотворення професійних суджень та уникає відносин, які можуть таке спотворення спричинити.

Аудиторська компетентність та належна ретельність передбачає, що аудитор:

- постійно підтримує знання і навички на рівні, що забезпечує надання кваліфікованих професійних послуг, заснованих на новітніх досягненнях практики і законодавстві;
- діє відповідно до чинних професійних стандартів при надання

послуг;

- вживає розумні заходи для того, щоб особи, які працюють під його контролем, мали належну кваліфікацію та належний контроль;
- ставить клієнтів чи інших користувачів його професійних послуг до відома про обмеження, властивих цим послугам (але лише у випадках, коли це доречно).

Конфіденційність передбачає, що аудитор:

- забезпечує збереження конфіденційності інформації, та не розкриває конфіденційну інформацію третім особам, які не мають належних на те повноважень (за винятком обставин, коли аудитор має на те законне чи професійне право розкриття інформації);
- уникає використання конфіденційної інформації задля отримання будь-яких переваг;
- дотримується конфіденційність інформації: всередині аудиторської організації, в якій він працює та за її межами пам'ятає про небезпеку навмисного чи ненавмисного розголошення інформації тим, з ким знаходиться в тісних ділових відносинах чи близькій спорідненості;
- дотримується конфіденційність інформації, розкритої йому потенційним клієнтом або аудиторською організацією;
- вживає належних заходів, щоб особи, які працюють під його контролем в професійній якості, і особи, які надають послуги з консультування, належно відносилися до дотримання конфіденційності інформації.

Кожен аудитор ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД», згідно ВФС 5 «Політика та процедури дотримання етичних принципів» повинен перед кожним прийняттям завдання заповнювати Угоду про конфіденційність та нерозголошення інформації, та щорічно заповнювати Декларацію щодо конфіденційної інформації (рекомендована форма декларації наведена у Додатку Л) з метою підтвердження розуміння та підтвердження своєї відповідальності під час використання конфіденційної інформації.

Дотримання основних принципів етики за концептуальним підходом полягає в тому, що аудитор:

- ідентифікує загрози порушення основних принципів етики;
- оцінює значимість виявлених загроз в залежності від того: які послуги надає аудитор; чи надає він послуги підприємству, яке підлягає аудиту; чи є підприємство суспільно значущою організацією; чи не виходять послуги за рамки завдання, що забезпечує впевненість, клієнту, який не є об'єктом аудиту;
- приймає рішення, як найкращим чином усунути загрози або звести їх до прийняттого рівня;
- вживає конкретні заходи задля зниження рівня ризиків, або повного їх усунення.

Під час виконання завдання з аудиту, партнер команди із завдання може зіштовхнутися із деякими загрозами незалежності, описаними у табл. 3.6.

Таблиця 3.6 – Можливі загрози під час аудиторської перевірки суб'єкта господарювання

Загроза	Внаслідок чого виникає
1	2
Загроза особистої зацікавленості	Виникає внаслідок фінансових або інших інтересів аудитора
Загрози самоконтролю	Виникає, коли аудитор під час формування думки під час виконання завдання, безапеляційно слідує думці, висловленій раніше ним самим, або попереднім аудитором
Загроза заступництва	Виникає, коли під час просування думки замовника або аудиторської фірми, аудитор може поставити під сумнів об'єктивність своєї думки
Загроза близького знайомства	Виникає в результаті довготривалих та/або тісних взаємовідносин з клієнтом, коли аудитор має надмірний інтерес до замовника або аудитор має намір у всьому погоджуватися з діями (або бездіяльністю) замовника
Загрози шантажування	Виникають, коли за допомогою погроз (реальних або сприймаються як реальні) аудиторіві намагаються завадити діяти об'єктивно

Джерело: розроблено автором на основі вивчення МСА

Процес аудиторської перевірки фінансової звітності відноситься до постійного діалогом між фірмою і управлінським персоналом клієнта. Технічна допомога клієнту, наприклад, при вирішенні проблем звірки рахунків, аналізу та накопичення інформації, консультації за обліковими принципами для клієнтів з аудиторських послуг щодо ФЗ це прийнятні засоби вдосконалення достовірності фінансових звітів.

Такі послуги Кодекс етики розглядає як звичайну частину процесу аудиту, які за нормальних обставин не загрожують незалежності (п. 290.168). Що стосується послуг з оподаткування, то відносно них окремо зазначено, що вони не створюють значної загрози для незалежності, оскільки підлягають, як правило, зовнішній перевірці податковими органами.

Необхідно переглянути основні проблемні випадки (табл. 3.7), які можуть виникнути під час надання аудиторських послуг і які регулюються Кодексом професійної етики.

Таблиця 3.7 – Дії аудитора у відповідь на проблеми, що виникли під час проведення аудиту

Дії аудитора в особливих випадках	
Ситуація	Дії аудитора
1	2
Аудитор не може вжити належних заходів обережності (загроза непереборна або не може бути зведена до прийняттого рівня; загроза занадто значима; належних запобіжних заходів незастосовні).	Відмова від надання запитуваних послуг або припинення надання їх, або в разі потреби відмова від виконання завдання (договору);
Аудитор ненавмисно порушив принцип етики.	Оперативне виправлення допущеного порушення і вживання необхідних запобіжних заходів;
Аудитор зіткнувся з незвичайними обставинами, в яких застосування конкретного принципу етики може призвести до результату, який не відповідає суспільним інтересам.	Звернення за консультацією в саморегульовану організацію аудиторів, членом якої є аудитор.

Джерело: розроблено автором на основі вивчення Кодексу професійної етики

Під час процесу аудиторської перевірки фінансової звітності, по перше, аудитор, виконуючи завдання, повинен дотримуватися вимог Кодексу

професійної етики та стандартів аудиту, впевнитися у тому, що замовник або сторони, яким буде надано звіт, чітко розуміють умови завдання та погоджені процедури. Безумовно узгоджується із замовником наступне:

- мета завдання;
- фінансова інформація, стосовно якої здійснюються процедури;
- характер, термін та обсяг конкретних процедур;
- передбачувана форма звіту про фактичні результати;
- твердження про те, що процедури не будуть ні оглядом, ні аудитом, тобто впевненість не надається, а надається конкретна перевірена інформація;
- обмеження щодо розповсюдження звіту. Пропонується удосконалити узгодження умов завдання Листом – зобов'язанням стосовно завдання з узгоджених процедур (Додаток К).

По друге, виконуючи завдання, аудиторіві необхідно дотримуватися професійної етики та погодити умови завдання із замовником. Аудитор повинен переконатися, що між ним та замовником досягнуто чітке порозуміння щодо умов завдання.

Порозуміння досягається з наступних питань:

- характер завдання (це не аудит, не огляд, тому впевненість не висловлюється);
- на виконання завдання не слід покладатися задля виявлення помилок або порушень, які можуть мати місце;
- характер інформації, яку надає замовник;
- відповідальність управлінського персоналу за точність, повноту наданої бухгалтерської інформації;
- інформація надана відповідно до основ бухгалтерського обліку;
- інформація буде не поширюватися після її підготовки;
- форма звіту.

Іншим видом Листа-угоди ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» є затверджена форма щодо проведення процедур аудиту та огляду, в якому повністю

прописується відповідальність аудитора та Замовника в процесі виконання завдання. Такий Лист-угода має наступні розділи:

- мета та обсяг аудиту;
- зобов'язання аудитора (відповідно до МСА);
- зобов'язання управлінського персоналу та ідентифікація застосовної концептуальної основи фінансового звітування (перелік відповідальності аудитора);
- відповідальність управлінського персоналу й тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність та відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності;
- інша важлива інформація (важливі питання, повідомлення, запити та необхідна інформація);
- звітування (щодо Аудиторського звіту);
- гонорари (щодо суми, розрахунку та терміну сплати).

Під час прийняття клієнта, ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» пропонується проводити тестування щодо основних етичних принципів персоналу у відповідності до показників оцінки (в тому числі показники оцінки загроз персоналу аудиторської фірми у процесі прийняття аудиторського завдання (встановлення можливості продовження співпраці з клієнтом) (Додаток С).

Оцінюючи дотримання фундаментальних принципів, аудитор може постати перед проблемою розв'язання конфлікту у застосуванні фундаментальних принципів.

Починаючи процес офіційного чи неофіційного розв'язання конфлікту, аудитор, розглядає, окремо або разом, наступні складові цього процесу:

- відповідні факти;
- пов'язані з процесом етичні питання;
- фундаментальні принципи, що стосуються даного питання;
- встановлені внутрішні процедури;
- альтернативні заходи.

Розглянувши ці питання, аудитор визначає належні заходи, що

відповідають визначеним фундаментальним принципам. Аудитор також вивчає наслідки кожного з можливих заходів. Якщо питання лишається невирішеним, аудитор консультиється з відповідними представниками фірми чи організації, що його наймає, для отримання допомоги в розв'язанні проблеми. Пропонується тест на дотримання етичних принципів незалежної аудиторської фірми у Додатку І.

В тих випадках, коли питання стосується конфлікту з організацією або в організації, аудитор повинен розглянути можливість обговорення з найвищим управлінським персоналом організації, наприклад, з членами Ради директорів або комітету з аудиту.

Документування суті проблеми та подробиць проведених обговорень або прийнятих рішень стосовно справи може служити найкращим інтересам самого аудитора.

МСА 450: «Законодавчий або нормативний акт може обмежувати повідомлення інформації про певні питання тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Наприклад, законодавчі або нормативні акти можуть прямо забороняти повідомлення інформації або іншу дію, які можуть перешкоджати розслідуванню компетентним органом фактичної або підозрюваної протизаконної дії. За деяких обставин потенційні конфлікти між відповідальністю аудитора щодо забезпечення конфіденційності та відповідальністю щодо повідомлення інформації можуть бути складними. У таких випадках аудитор може розглянути питання про отримання юридичної консультації.».

Якщо всі належні можливості вичерпані, а етичний конфлікт залишається невирішеним, аудитор повинен, якщо це можливо, відмовитись мати подальше відношення до питання, що спричинило конфлікт. Аудитор може визначити, що за даних обставин йому краще вийти з групи з виконання завдання або конкретного завдання, чи зовсім відмовитись від виконання завдання або ж звільнитись з фірми чи організації, що наймає його.

Задля забезпечення дотримання працівниками ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» етичних вимог, рекомендується кожним працівником Фірми щонайменше раз на рік надавати письмове зобов'язання про дотримання ним етичних вимог за формою, приклад зобов'язання пропонується в Додатку П.

Професійні якості працівників мають враховуватися при прийомі на роботу (відповідно до Положення про підбір кадрів) та аналізуватися в ході виконання кожного завдання.

У разі, якщо директору ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» стають відомі факти, що свідчать про недотримання працівниками Фірми будь-яких етичних вимог або Директор Фірми вважає, що працівник не виконує вимоги щодо підтримання професійних компетенцій, до працівника можуть бути застосовані дисциплінарні заходи стягнення (догана, зменшення розміру премій, а в разі повторного невиконання – звільнення).

Формулюючи висновки, необхідно підкреслити, що Кодекс професійної етики за своєю значимістю схожий із МСА. Основні принципи Кодексу мають на меті регулятивний супровід аудиторів протягом всієї діяльності та розробку зменшення аудиторського ризику, уникнення порушень.

Недотримання етичних принципів унеможливорює ведення аудиторської діяльності, та модифікує будь-яку оцінку якості надання аудиторських послуг. Порушення Кодексу професійної етики призводить до втрати довіри до аудиторської фірми на ринку.

3.3 Оновлення методичного забезпечення складової внутрішньофірмових стандартів контролю якості аудиторської фірми

Професійний статус незалежного аудитора накладає на нього відповідні зобов'язання. Міжнародні професійні організації бухгалтерів та

аудиторів орієнтують вітчизняний аудит на «якість за стандартами». З огляду на те, що якість аудиторських послуг – категорія, яка змінюється, в залежності від рівнів суспільних відносин та господарської практики країни, видається, що підхід до якості аудиторських послуг з боку професійних організацій буде найдоцільнішим.

МСА в теорії і практиці аудиторських послуг розглядають як основні правила діяльності, яких повинні дотримуватися при здійсненні аудиторських процедур незалежно від умов проведення аудиту. Вони містять загальні керівні матеріали для допомоги аудиторам у виконанні їх обов'язків: єдині вимоги до здійснення, оформлення перевірок; оцінки достовірності інформації; надання окремих супутніх послуг і підготовки результатів надання аудиторських послуг [94].

МСА 220 для АФ вказує на певні складові якості аудиторських послуг, наведені на рисунку 3.2.

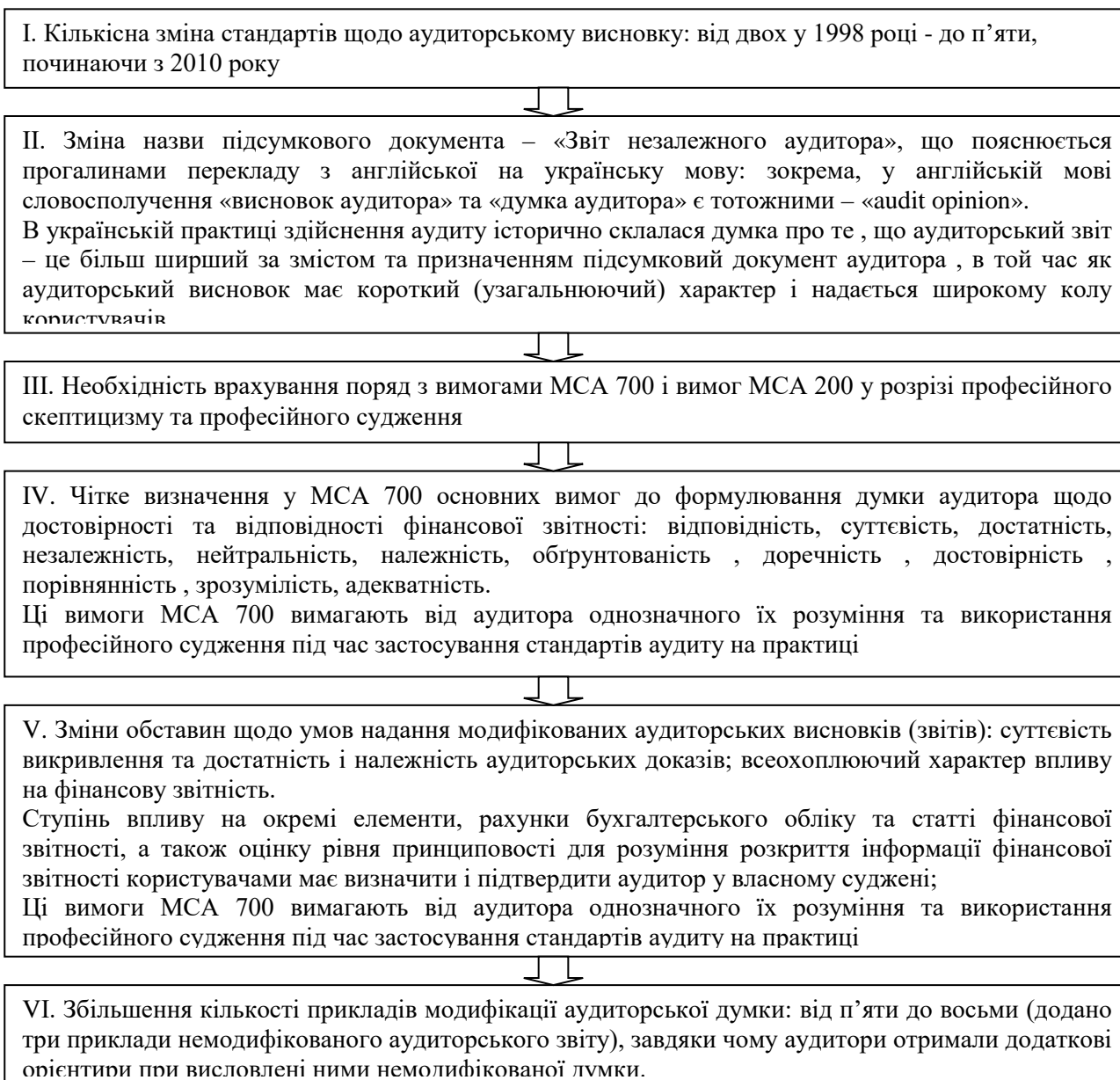


Джерело: розроблено автором на основі вивчення МСА

Рисунок 3.2 – Складові якості аудиторських послуг за МСА 220

Важливі ключові трансформації, що відбулися протягом останніх

десятиліть у напрямі гармонізації концептуальних основ національної практики ведення аудиту до МСА, відображені на рисунку 3.3.



Джерело: розробка автора на основі вивчення МСА

Рисунок 3.3 – Ключові трансформації, що відбулися протягом останніх десятиліть у напрямі гармонізації концептуальних основ національної практики ведення аудиту до МСА

Застосування МСА забезпечує певний рівень гарантій достовірності результатів аудиторської перевірки. Призначення стандартів полягає у

визначенні методологічних основ надання аудиторських послуг, а саме:

- забезпечення високої якості аудиторської перевірки;
- сприяння використанню у аудиторській практиці нових наукових досягнень;
- допомога користувачам у розумінні процесу аудиторської перевірки;
- усунення необхідності контролю з боку держави;
- допомога аудиторів у переговорних процесах із замовником;
- забезпечення зв'язку окремих елементів аудиторського процесу.

За період існування аудиторської діяльності в Україні, регулюючий інструментарій узагальнення результатів аудиту зазнав значних змін.

Стандарти, маючи однакову структуру побудови, охоплюють розділи:

- загальний стан (мета, сфера застосування, обмеження);
- основні поняття і визначення, що використовуються у стандарті;
- сутність стандарту;
- дата набуття чинності;
- практичні застосування.

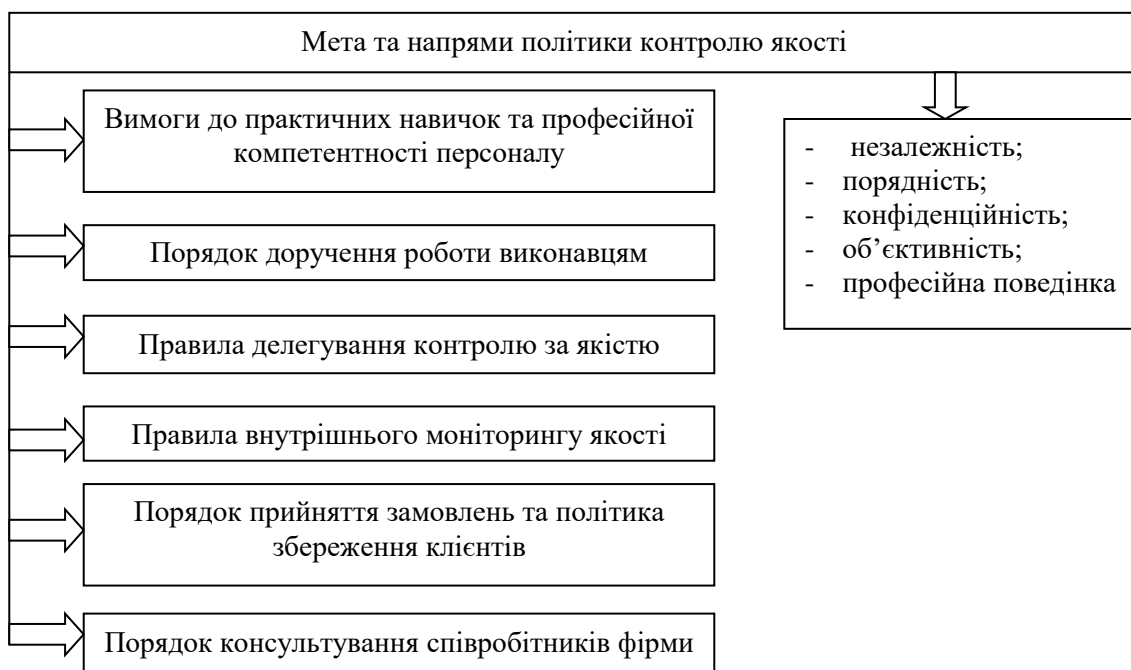
Залежно від рівня прийняття стандарти поділяються на міжнародні та внутрішньофірмові. У рамках Ради МФБ на правах постійного автономного комітету діє Міжнародний комітет з аудиторської практики, який видає Міжнародні стандарти аудиту, що забезпечують досягнення мети:

- сприяння розвитку професії аудитора у країнах, де рівень професіоналізму аудиторів нижчий від загальносвітового;
- уніфікація відношення до аудиторських послуг в міжнародному масштабі.

У практиці аудиторських послуг МСА не можуть переважати над внутрішніми актами, що регламентують аудиторські послуги і надання супутніх аудиторським послуг. Рішенням АПУ від 18.04.2003р.№122/2 як Національні стандарти аудиту були затверджені Стандарти аудиту і етики

Міжнародної федерації бухгалтерів, тому вони підлягають обов'язковому застосуванню суб'єктами аудиторської діяльності.

Політика контролю якості аудиторської фірми прослідковує напрями організації процесу надання послуг та внутрішнього контролю за їх якістю, наведені на рисунку 3.4.



Джерело: розроблено автором на основі вивчення МСА

Рисунок 3.4 – Мета політики ВФК аудиторських послуг

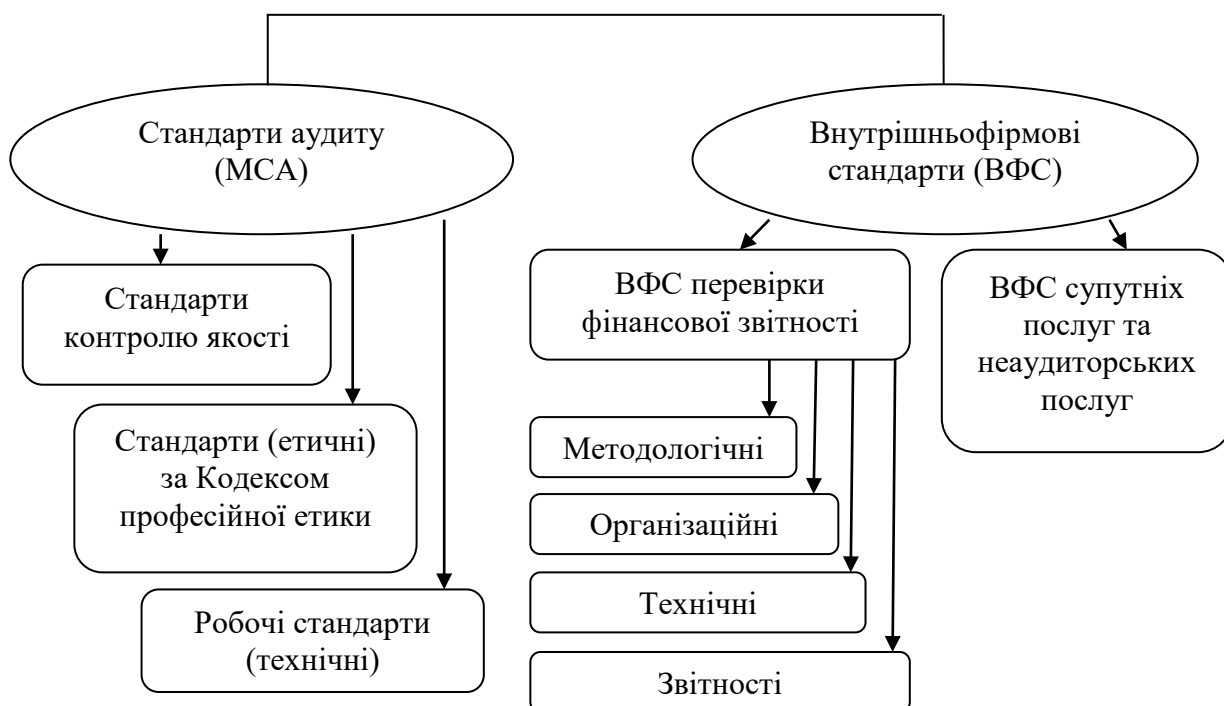
У процесі реалізації політики контролю якості аудиторських послуг керівництву САД необхідно ознайомити увесь персонал аудиторської фірми із загальною політикою та процедурами контролю якості, що забезпечить:

- певний рівень впевненості, що політика та процедури є доцільними, оптимальними та практичними;
- усунення потенційних розбіжностей у поглядах та підходах до перевірок виконавців послуг;
- забезпечить усунення непорозуміння щодо підлеглих та підпорядкованості співробітників аудиторської фірми. МСА 220 не акцентує увагу на необхідності формального застосування прийнятих процедур

контролю якості, але на реальному застосуванні таких процедур, які є доречними для кожної конкретної аудиторської перевірки у контексті загальної політики фірми.

Належна організація процесу надання аудиторських послуг [95] є підґрунтям якісного надання аудиторських послуг, що задовольняє потреби користувачів. Вимоги до організаційного забезпечення роботи з виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності викладені у ст. 24 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Першим організаційним кроком є призначення ключового партнера з аудиту, кандидатура якого має відповідати критеріям забезпечення контролю якості аудиторських послуг, незалежності та компетентності. Перед призначенням ключового партнера керівництво аудиторської фірми має скласти тест компетентності, форма та складові даного тесту пропонуються в Додатку С.

За результатами проведеного ретроспективного аналізу стандартизації вітчизняних аудиторських послуг пропонуємо модель стандартизації аудиторських послуг в Україні (рисунок 3.5).



Джерело: розроблено автором на основі вивчення МСА та ВФС

Рисунок 3.5 – Модель стандартизації аудиторських послуг в Україні

Рекомендовані ВФС, що стосуються надання аудиторських послуг щодо фінансової звітності (таблиця 3.6) враховують вище перераховані недоліки у пропозиціях ряду українських економістів щодо розробки концепції стандартизації аудиторських послуг в Україні.

ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» має актуалізовані ВФС, перелік яких наведений у таблиці 3.6, які щорічно переглядаються призначеною особою, відповідальною за контроль якості на Фірмі – Черноволом Василем Олександровичем, призначеним Наказом № 76 від 12.03.2015 року.

Таблиця 3.6 – Перелік внутрішньофірмових стандартів

Шифр	Назва ВФС
1	2
ВФС-1.	Аудиторська документація
ВФС-2.	Аудит фінансової звітності
ВФС-3.	Оцінка надійності системи бухгалтерського обліку
ВФС-4.	Послуги з питань оподаткування (перевірка розрахунків з бюджетом за податками та зборами)
ВФС-5.	Політика та процедури щодо дотримання етичних принципів
ВФС-6.	Політика та процедури щодо дотримання етичного принципу «конфіденційність» працівниками «АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ «КАПІТАЛ ГРАНД»
ВФС-7.	Положення про ключового партнера із завдання
ВФС-8.	Положення про підбір кадрів і підвищення кваліфікації працівників аудиторської фірми
ВФС-9.	Інструкція з діловодства аудиторської фірми
ВФС-10.	Інструкція з документообігу департаменту консультативного обслуговування аудиторської фірми
ВФС-11.	Положення про консультаційну раду аудиторської фірми
ВФС-12.	Перевірка бухгалтерського та податкового обліку
ВФС-13.	Політика та процедури при прийнятті нового завдання та у разі продовження співпраці з клієнтом, що застосовуються працівниками аудиторської фірми
ВФС-14.	Політика та процедури щодо зберігання аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації працівниками аудиторської фірми
ВФС-14/ІТ.	Політика та процедури щодо зберігання аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації працівниками аудиторської фірми в ІТ-системі
ВФС-15.	Політика та процедури щодо поводження з інформацією, яка є конфіденційною для аудиторської фірми
ВФС-16.	Політика та процедури щодо проведення моніторингу в аудиторській фірмі
ВФС-17.	Загальний бюджет часу на аудит фінансової звітності
ВФС-18.	Правила оформлення документів (аудиторських звітів)
ВФС-19.	Аудиторські докази
ВФС-20.	Планування аудиту фінансової звітності (МСА 300)
ВФС-21.	Інструкція розрахунку аудиторського ризику

Продовження таблиці 3.6

ВФС-22.	Визначення суттєвості. Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту
ВФС-23.	Політика та процедури забезпечення незалежності та внутрішнього контролю за якістю послуг, що надає аудиторська фірма
ВФС-24.	Аудиторська вибірка
ВФС-25.	Використання роботи внутрішніх аудиторів та експертів аудиторів
ВФС-26.	Політики та процедури участі аудитора в інвентаризації
ВФС-27.	Політика щодо ключових питань аудиту
ВФС-28.	Приклади аудиторських звітів
ВФС-29.	Особливості проведення аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес
ВФС-30.	Рекомендації щодо проведення аудиту річної фінансової звітності
ВФС-31.	Управління ризиками аудиторської діяльності АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ «КАПІТАЛ ГРАНД»
ВФС-32.	Використання роботи експерта аудитора (МСА 620)
ВФС-33.	Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, яка надає послуги
ВФС-34.	Міжнародні стандарти US GAAP
ВФС-35.	Тестування журнальних проводок
ВФС-36.	Інструкції щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)
ВФС – 37	Відмова від виконання завдання

Джерело: розроблено автором на основі вивчення ВФС

Стандарти аудиту повинні бути обов'язковими для виконання САД, а нормативи (ВФС) носять, в основному, обов'язковий характер для їхнього розробника.

Значний перелік аудиторських послуг не підлягає стандартизації, як на рівні МСА, так і у складі нормативних документів АПУ та ОСНАД. Разом з тим, аудитори повинні якісно виконувати аудиторські послуги. Тож для практичної реалізації визначеної СКЯ, на ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» пропонується систематизувати робочі з виконання аудиторських послуг та перелік робочої документації аудитора за етапами для забезпечення якості аудиторських послуг (таблиця 3.7).

Потрібно відзначити, що вітчизняні стандарти аудиторської перевірки фінансової звітності доцільно приймати у пакеті окремих блоків: методологічні, організаційні, технологічні, звітність аудитора.

Таблиця 3.7 – Перелік робочої документації аудиторської фірми при наданні аудиторських послуг

Етап	Назва документа
1. Документи з організації процесу надання аудиторських послуг	
Підготовчий	Стандартні форми листів-замовлень від клієнта
	Нормативні та інструктивні документи (зовнішні та внутрішні стандарти) для надання аудиторських послуг
	Стандартні форми листів-угод та договорів на різні аудиторські послуги та додатки до них
	Стандартні форми листів-зобов'язань
	Документація з попереднього вивчення замовника для прийняття рішення щодо виконання завдань з аудиту
	Документи щодо розрахунку із замовником
	Стандартні форми типової підсумкової документації за результатами виконання аудиторських послуг
2. Інформація про клієнтів	
Переддоговірний	Основні види діяльності, організаційна структура, підрозділи, дочірні підприємства, філії
	Короткі відомості про історію підприємства
	Короткі відомості про попередньо надані аудиторські послуги (попередній аудитор, недоліки, аудиторська думка)
	Основні фінансові показники за декілька років (тенденція прибутку/збитку)
	Короткий опис систем обліку та внутрішнього контролю (аудиту)
	Банківська інформація
3. Планування виконання аудиторських послуг	
Планування	Стандартні програми (план) виконання видів аудиторських послуг
	– план виконання аудиторського завдання
	– програма виконання аудиторського завдання
	– опис особливостей виконання аудиторського завдання, наявності проблемних питань у її виконанні, необхідності залучення експертів, фахівців з окремих питань для виконання певного аудиторського завдання
	– перелік питань, на які клієнт просив звернути особливу увагу
	– оцінка ризику неякісного виконання аудиторського завдання
4. Контроль роботи інших осіб, які брали участь у виконанні аудиторського завдання	
Виконання	Документи з контролю роботи внутрішніх аудиторів
	Документи з контролю роботи інших аудиторів
	Документи з контролю роботи інших спеціалістів
5. Документальне оформлення процесу виконання аудиторських послуг	
Документування	Ведення книг (журналів) надання консультацій або інших послуг
	Копії документів, аналітичні таблиці, розрахунки, схеми, заповнені форми звітності тощо
6. Оформлення результатів виконання аудиторських послуг	
Завершення	Наявність типових форм звітів для різних аудиторських послуг
	Звіти про результати виконання аудиторського завдання
	Акт-приймання здачі виконаного аудиторського завдання

Джерело: розроблено автором на основі вивчення

Задля забезпечення урегульованості якості виконання завдання з аудиту, на ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» створено систему ВФП, які також оновлюються щорічно, згідно із чинними нормативно-правовими актами та стандартами, також переглядаються на відсутність суперечності законодавству та вимогам Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 року зі змінами та доповненнями).

Особою, відповідальною за контроль якості на ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» розроблюється, актуалізується та виконується система тестування контролю якості надання аудиторських послуг щодо ФЗ.

Розгляд питань щодо забезпечення якості потребує постійного моніторингу вимог МСА, МСКЯ 1, законодавства України у частині задоволення потреб користувачів у якісному аудиті.

Нагляд за процесом перевірки регулюється п. А34 МСКЯ 1 і передбачає:

- стеження партнером із завдання за процесом виконання роботи персоналом відповідної категорії;
- оцінку партнером із завдання компетенції та можливостей окремих членів робочої команди з погляду того, чи достатньо у членів робочої команди часу на виконання своєї роботи, чи розуміють вони надані їм інструкції та чи виконується робота відповідно до запланованого підходу до завдання;
- розгляд партнером із завдання важливих питань, які виникають під час роботи та необхідності вносити коригування у запланований підхід. Партнер має переглянути план роботи за умови збільшення рівня раніше оцінених компонентів ризику суттєвого викривлення інформації (невід'ємного ризику та / або ризику контролю), що тягне за собою відповідне зменшення ризику невиявлення і, як наслідок, вірогідний перерахунок аудиторських вибірок;
- ідентифікацію партнером із завдання питань, за якими потрібні

консультації відповідних рівнів та дії, що спрямовані на вирішення розбіжностей думок; залучення експертів та сторонніх фахівців.

Відповідальність за нагляд за виконанням аудиторського завдання покладається на партнера із завдання. Партнер із завдання за результатами нагляду складає підсумковий робочий документ щодо оцінки якості виконання завдання, крім того під час виконання завдання виконує письмові записи щодо кількості та якості отриманих доказів та обґрунтування висновків. Вітчизняні фахівці використовують з цією метою так звані символи комфорту. У процесі проведення перевірки інформації після її збору, обробки, введення у програму або іншої трансформації чисельної складової необхідно додати комфорт сприйняття для аудитора – керівника перевірки. Тобто дати впевненість користувачеві у проведенні процедур перевірки правильності представленої інформації.

Обов'язки особи, що здійснює огляд контролю якості із завдання полягають у розгляді наступних питань:

- чи виконано завдання у відповідності до професійних стандартів та законодавчих та нормативних вимог;
- чи порушувалися важливі питання для подальшого розгляду;
- чи проводилися відповідні консультації та чи задокументовані й впроваджені відповідні висновки;
- чи існує потреба перегляду характеру, часу і обсягу виконаної роботи;
- чи підтверджує виконана робота досягнуті висновки та чи правильно вона задокументована;
- чи достатні й прийнятні отримані докази;
- чи досягнуто цілей процедур завдання.

Під час розгляду таких питань, та у відповідності до п. 35 МСКЯ 1, відповідальна за огляд особа надає об'єктивну оцінку значних суджень, зроблених членами робочої команди, та висновків, що були зроблені під час формування звіту.

Ці процедури виконуються до усіх аудиторських завдань із надання впевненості та супутніх послуг, за допомогою:

- обговорення значущих питань з партнером із завдання;
- розгляду наданих оцінок можливості дотримання етичних принципів, включно із незалежністю аудиторської фірми і кожного члена робочої команди;
- огляду фінансової звітності або іншої інформації щодо предмета завдання та запропонованого звіту;
- огляду відібраної документації із завдання, яка стосується значних суджень, висловлених членами робочої команди, зокрема щодо встановленого порогу суттєвості, значних ризиків, ідентифікованих під час виконання завдання, а також дії у відповідь на такі ризики;
- аналізу, чи відображає відібрана для огляду документація роботу, виконану у зв'язку із значними судженнями, та чи підтверджує вона сформовані висновки;
- розгляду консультацій з важливих, спірних та складних питань, особливо з питань, за якими існує розбіжність у думках;
- аналізу висновків, які були прийняті під час формування звіту;
- розгляду прийнятності та відповідності звіту загалом.

Обсяг огляду контролю якості завдання залежить від складності завдання, ймовірності функціонування суб'єкта господарювання у складних економічних умовах та ризику, можливостей звіту виявитися неприйнятним за існуючих обставин. Проведення огляду контролю якості завдання не зменшує відповідальності партнера із завдання.

У відповідності до п. 36 МСКЯ 1 підсумкова документація (звіт за завданням) не може датуватися раніше дати завершення огляду контролю якості завдання відповідальною особою.

Для зручності користування робоча документація, що генерується аудиторською фірмою, класифікується за етапами виконання завдання:

- робочі документи попередніх процедур;

- робочі документи процедур планування;
- робочі документи процедур тестування;
- робочі документи заключних процедур.

У затверженому ВФС 16 «Політика та процедури щодо проведення моніторингу в аудиторській фірмі» ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» прописано основні вимоги до моніторингу контролю якості аудиторських послуг та дотримання вимог МСА: «Фірма повинна повідомляти відповідним партнерам із завдання та іншому персоналу, що має до цього відношення, про недоліки, виявлені у процесі моніторингу, та надавати рекомендації щодо дій, спрямованих на їх виправлення.

Фірма повинна встановити політики і процедури, що вимагають зберігання документації протягом часу, достатнього для того, щоб особи, які виконують процедури моніторингу, могли оцінити дотримання фірмою вимог своєї системи контролю якості, або більшого проміжку часу, якщо це вимагається законодавчими чи нормативними актами.»

Особа, відповідальна за проведення моніторингу, не може бути обрана з кола осіб, що були ключовими партнерами команди та відповідальними за огляд контролю якості по завданням з надання впевненості в періоді, що підлягає моніторингу.

При проведенні моніторингу системи контролю якості аудиторської фірми особа, відповідальна за проведення моніторингу повинна проаналізувати:

- норми всіх діючих ВФС, Положень, правил, наказів тощо на предмет відповідності МСА, Кодексу етики аудиторів, нормативним та законодавчим актам;
- практичне дотримання аудиторською фірмою норм таких положень.

Якщо протягом періоду, що підлягає моніторингу, були зміни, що впливають (або мають вплинути) на систему контролю якості, такі зміни мають бути враховані про проведенні моніторингу.

Моніторинг кожного завдання пропонується оформлювати за формою,

наведеною в Додатку У.

Класифікація ризиків невиконання саме суб'єктом аудиторської діяльності вимог МСА наразі відсутня у самих положеннях МСА. У інших законодавчих документах наводиться тлумачення дефініції ризику невиконання завдання, прописані у таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 – Тлумачення терміну «Ризик невиконання»

Дефініція	Документ
1	2
Ступінь ймовірності певної негативної події, яка може відбутися у певний час або за певних обставин на території об'єкта підвищеної небезпеки і/або за його межами	Закон України «Про об'єкти підвищеної небезпеки» від 18.01.2001 № 2245-І
Можливість виникнення певної події, настання якої призводить до фінансових чи іншого виду втрат членів та/або учасників платіжної системи	Постанова Національного банку України «Про затвердження Правил Національної системи масових електронних платежів» від 10.12.2004 № 620
Можливість виникнення та вірогідні масштаби наслідків негативного впливу протягом певного періоду часу	Закон України «Про технічні регламенти та процедури оцінки відповідності» від 01.12.2005 № 3164-ІV
Ймовірність виникнення негативних наслідків від провадження господарської діяльності та можливий розмір втрат від них, що вимірюється у кількісних та якісних показниках	Закон України Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності від 05.04.2007 № 877-V
Можливість настання події, що матиме вплив на здатність установи виконувати завдання і функції та досягати визначеної мети (місії), стратегічних та інших цілей діяльності установи	Постанова Кабінету Міністрів Про затвердження основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 України від 12.12.2018 № 1062
Ймовірність виникнення збитків або додаткових втрат або недоотримання доходів, або невиконання стороною договірних зобов'язань внаслідок впливу негативних внутрішніх та зовнішніх факторів	Постанова Національного банку України «Про затвердження Положення про організацію системи управління ризиками в банках України та банківських групах» від 11.06.2018 № 64

Джерело: розроблено автором на основі вивчення нормативних документів

За результатами моніторингу системи контролю якості пропонується скласти Звіт за формою, що наведена в Додатку Б, який містить аналіз існуючої системи контролю якості фірми, виявлені недоліки, пропозиції з

вдосконалення, а також може бути документом, що свідчить про своєчасне інформування директора аудиторської фірми про результати моніторингу. Таблична форма звіту є орієнтовною і може бути доповнена іншими питаннями на розсуд відповідальної особи, а також при внесенні змін до МСА та до нормативних актів АПУ та ОСНАД. Звіт підписується особою, відповідальною за проведення моніторингу та затверджується Директором ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД».

Нотатки з міжнародної практики аудиту (НМПА) 1000: «Заходи поточного моніторингу суб'єкта господарювання призначені для виявлення та виправлення недоліків в ефективності заходів контролю за операціями з фінансовими інструментами й оцінками їх вартості. Важливо, щоб був адекватний нагляд і огляд діяльності з фінансовими інструментами у межах суб'єкта господарювання. Це охоплює:

- всі заходи контролю, які доступні огляду, наприклад моніторинг операційної статистики, такої як кількість статей, що звіряються, чи розбіжність між внутрішнім і зовнішнім джерелом інформації про ціноутворення;
- потребу в ефективних заходах контролю та моніторингу інформаційних технологій (ІТ) і підтвердженні правильності їх застосування;
- потребу забезпечити належну звірку інформації, отриманої від різних процесів і систем. Наприклад, мало користі в процесі оцінки вартості, якщо її результат належно не звіряється з Головною книгою.»

Також необхідне постійне оновлення методичного забезпечення складової внутрішньофірмових стандартів контролю якості щодо нових МСА та МСКЯ включно. Відповідальність на це покладена на особу, відповідальну за ведення контролю якості на АФ. Постає потреба актуалізувати знання аудиторів та внутрішньофірмові стандарти відповідно до нових Міжнародних стандартів управління якістю 1 та 2 (МСУЯ 1, МСУЯ 2) [95] Ради з Міжнародних стандартів та забезпечення якості та оновленому МСА 220 «Управління якістю на рівні завдання з аудиту», набрання чинності

яких припадає на грудень 2022 року (рисунку 3.6).



Джерело: розроблено автором на основі вивчення змін у міжнародних стандартах

Рисунок 3.6 – Стандарти управління якістю

В аудиторській практиці використовують класифікацію аудиторських ризиків, що визначена нормами МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища.» Однак, ці ризики стосуються саме надання аудиторських послуг щодо ФЗ й оцінюються суб'єктом аудиторської діяльності для замовника.

Необхідно також зазначити, що попри вимоги Положення з національної практики аудиту 1 «Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства», затвердженого рішенням АПУ від 20.12.13 р. № 286/12, зі змінами і доповненнями, ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» не має стало затвердженої системи розрахунку бюджету часу.

МСУЯ 1 надає набагато більше вказівок щодо того, як створити загальну систему та як контролювати її ефективність. Раніше вони були висвітлені в МСКЯ 1.

Зона моніторингу МСУЯ 1 потребує спеціального постійного моніторингу в цілому з ефективним відновленням. МСУЯ 1 удосконалює МСКЯ 1, додаючи 2 нових «напрямки» (рисунок 3.7).



Джерело: розроблено автором на основі участі у круглих столах АПУ

Рисунок 3.7 – Відмінності МСУЯ із діючим МСКЯ 1

Новий напрямок «Інформація» стосується отримання та передачі інформації всередині фірми та зовнішнім сторонам. Раніше була вимога щодо щорічного моніторингу системи за МСКЯ 1, тепер ця вимога розширена в МСУЯ 1 і пов'язана з новим напрямком – оцінкою ризиків.

МСУЯ 2 уточнює та посилює вимоги до більш надійної перевірки якості виконання завдань (раніше входила до МСКЯ 1). Також МСУЯ 2 спрямований на:

- розширення обсягу завдань, які підлягають перевірці якості виконання завдань (крім аудитів фінансової звітності лістингових компаній);
- посилення критеріїв прийнятності особи, яка має бути призначена у якості відповідального за перевірку контролю якості завдання;
- підвищення відповідальності особи, що відповідає за перевірку

контролю якості завдання, щодо виконання (включаючи характер, строки та обсяг процедур) та документації з перевірки контролю якості завдання.

Тож, враховуючи всі вище наведені схвалені зміни, ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» з метою та актуалізації знань аудиторів та внутрішньофірмової системи контролю якості аудиторських послуг відповідно до нових вимог, автором пропонується послідовність процесу актуалізації, необхідно:

- перечитати стандарти;
- визначити сферу дії стандартів для своєї системи та напряму надання послуг;
- призначити відповідальних для реалізації змін у систему КЯ;
- сформуванати матрицю цілей та ризиків стосовно якості надання послуг в розрізі 8 компонентів;
- проаналізувати свою систему ВКЯ та оцінити недоліки та нестачі процедур;
- оновити всі політики, які стосуються 8 компонентів та поступово вводити;
- розробити процедуру перевірки оновлених файлів;
- ознайомити персонал та надати доступ до політик і процедур;
- протестувати знання персоналу та роботу систем КЯ;
- дати оцінку суцільній системі та необхідності подальших змін.

Таким чином, підсумовуючи сказане, зазначимо: МСА розкривають за допомогою постулатів основні принципи і правила аудиторської перевірки та є обов'язковими до виконання; нормативи аудиторських послуг – ВФС характеризують зміст основних вимог до процедур аудиторської перевірки і мають обов'язковий характер для їх розробників.

Отже, оновлення методичного забезпечення складової внутрішньофірмових стандартів контролю якості аудиторської фірми є одним із найважливіших складових досягнення високого рівня контролю якості аудиторських послуг. АФ повинна забезпечити внутрішньофірмову систему постійним моніторингом оновлень нормативно-правової бази та

міжнародних вимог щодо аудиторської діяльності. Особливої уваги потребує досягнення етичних вимог.

Аудиторська фірма повинна розробити систему автоматизованої актуалізації та оновлення внутрішньфірмових положень, стандартів, робочих документів та процесу формування аудиторських звітів.

ВИСНОВКИ

В кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення наукових завдань, які полягають в удосконаленні процесу формування системи контролю якості аудиторських послуг, які спрямовані на підвищення рівня їх надання суб'єктами аудиторської діяльності та довіри користувачів до результатів виконання аудиторських завдань, що містять інформацію, перевірену аудиторами.

Відповідно до поставленої мети та завдань кваліфікаційної роботи, отримані результати дослідження дозволяють нам зробити наступні висновки.

Досліджено генезис, організації та нормативного регулювання побудови контролю за якістю аудиту та встановлено дві концепції організації і регулювання системи аудиту в країні – державну та професійну на основі вивчення досвіду світової практики. Доведено, що найбільш ефективною для вітчизняної системи аудиту, є змішана система регулювання аудиторської діяльності, оскільки вона дозволяє одночасно враховувати та захищати інтереси держави, зовнішніх користувачів, а також суб'єктів аудиторської діяльності. Держава, з одного боку, встановлює порядок та правила здійснення аудиторської діяльності, забезпечуючи виконання своїх функцій перед суспільством. Незалежні професійні організації захищають права та інтереси своїх членів – аудиторів, а також розробляють шляхи розвитку та покращення аудиторської діяльності відповідно до законодавства. Визначено правові гарантії аудиту в Україні, на основі аналізу форм здійснення контролю якості аудиторських послуг з боку Інспекції із забезпечення якості аудиторських послуг Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та Аудиторської палати України, враховуючи вимоги Закону України «Про аудит фінансової аудиторської діяльності», Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні та Положення про

зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог.

В результаті узагальнення підходів вчених до визначення сутності якості аудиту та її економічного змісту досліджено етимологію поняття «якість аудиту», встановлено, що не існує єдиного підходу до трактування даного поняття, одні вчені визначають поняття, як «системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та вимог стандартів аудиту, дотримання Кодексу професійної етики, інші, «тотожність думки аудитора про рівень відповідності визначеному критерію отриманих даних про економічні дії та події їхньому дійсному (реальному) рівню відповідності (викривлення)». У міжнародних стандартах аудиту поняття «якість аудиту» визначається, як «політика та процедури, прийняті аудиторською фірмою, що призначені надати їй обґрунтовану впевненість в тому, що фірма та її персонал дотримуються професійних стандартів та нормативно-правових вимог і що висновки, надані фірмою чи партнерами із завдання є відповідними за даних обставин». З метою надання загального визначення якості аудиту, уточнено дефініцію «якість аудиту» та запропоновано тлумачити її, як ступінь довіри користувача аудиторських послуг до професійного судження аудитора стосовно інформації, яка перевіряється та відображається в аудиторському звіті, що якість аудиту визначається ступенем довіри користувача до думки аудитора та дотриманням аудитором вимог чинного законодавства, стандартів аудиту та Кодексу професійної етики. Зазначене визначення підкреслить особливість усіх складових якості надання аудиторських послуг та конкретизує дефініцію.

Розроблена модель контролю якості аудиторських послуг, що фокусує свою увагу на різниці між очікуваним і обґрунтованим результатом та результатом фактично отриманим. Це уможливорює формування внутрішніх стандартів аудиту, оскільки саме стандарти є вимірниками якості. До складу

внутрішньофірмової системи контролю якістю аудиторських послуг слід віднести: оцінку відповідності видів і обсягів наданих аудиторських послуг встановленим стандартам; застосування стандартів й вимірювання отриманих результатів діяльності аудиторських фірм; вплив змін на технологічні цикли надання аудиторських послуг, які сприяли б отриманню кращих результатів у аудиторській практиці.

Доведено, що застосування розробленого алгоритму формування системи, оцінювання внутрішніх і зовнішніх чинників аудиторської фірми та практичного інструментарію, забезпечуватиме гармонійну комбінацію факторів і умов, що дозволяє найбільше ефективно управляти якістю аудиторських послуг і зменшувати витрати на їх надання.

Пропонується розглядати внутрішню систему контролю якості аудиторських послуг крізь призму її об'єктів. Для формування ефективної системи контролю за якістю аудиторських послуг необхідно забезпечити виконання таких вимог: регулярний контроль якості аудиторських послуг повинен здійснюватися на рівні усіх суб'єктів аудиторської діяльності; запровадження критеріїв, стандартів оцінювання аудиторських послуг, які дозволять об'єктивно оцінювати роботу суб'єктів аудиторської діяльності, як на зовнішньому, так і внутрішньому рівнях.

Впровадження механізму внутрішньофірмового контролю якістю у існуючі інформаційно-керуючі підсистеми аудиторської фірми, слід розглядати як складову частину механізму управління якістю аудиторських послуг. Для досягнення аудиторською фірмою конкурентних переваг на ринку аудиторських послуг управлінський персонал зобов'язаний систематично підтримувати й покращувати власну діючу систему контролю.

Встановлено, що основними умовами сучасного професійного надання аудиторських послуг є розробка та впровадження економічного механізму регулювання аудиту, який охоплює відповідальність аудиторів за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності, розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг. З огляду на це,

суб'єкти аудиторської діяльності мають визначити й узагальнити чинники якості аудиторських послуг як для суб'єктів суспільного інтересу, так і для інших суб'єктів господарювання.

Основними чинниками контролю якості аудиторських послуг є: дотримання аудитором етичних принципів; організаційне забезпечення аудиту; професійні навички та досвід аудиторів; методичне та процедурне забезпечення аудиту.

З'ясовано, що із запровадженням новітніх законодавчих вимог значна кількість суб'єктів аудиторської діяльності не будуть задіяні в обов'язковому аудиті. Такі суб'єкти зосереджуватимуть свою роботу на наданні супутніх послуг та неаудиторських послуг. Виявлення запитуваних аудиторських послуг дозволило сформуванню базові вимоги щодо організації та методики контролю якості аудиторських послуг.

Доведено, що умовами забезпечення якості аудиторських послуг є розробка національних стандартів щодо якості та визначення її критеріїв, запровадження методик оцінки якості аудиторських послуг та посилення контролю за сертифікацією аудиторів.

Уточнено класифікацію загроз незалежності та процедур щодо їхнього виявлення, мінімізації або повного усунення, запропоновано застережні заходи забезпечення якості аудиторських послуг. Так, загрози незалежності доповнені такими загрозами: розкриття конфіденційної інформації; слабкості внутрішнього контролю аудиторської фірми-підрядника; компетентності; демпінгу; ігнорування законодавчих норм.

Доведено, що ВФС аудиту повинні бути обов'язковими для виконання аудиторами, це забезпечуватиме належний рівень гарантування достовірності результатів аудиторської перевірки.

Сформовано процедурне забезпечення зовнішнього контролю якості, зокрема розроблено уніфікований тест перевірки системи контролю якості зовнішнім контролером.

Узагальнено аудиторські процедури за видами аудиторських послуг,

що дає змогу ідентифікувати проблемні питання, які виникають у процесі надання аудиторських послуг та забезпечити їх якісне розв'язання. Запропонована систематизація (узагальнення) аудиторських процедур за видами послуг забезпечує досягнення мети надання аудиторських послуг та якість виконання аудиторських завдань. Розроблено робочі документи аудитора на етапі прийняття клієнта або продовження співпраці з ним.

У проведеному дослідженні пропорційна увага відводиться думці аудиторів, тобто виконавців та замовників – споживачів аудиторських послуг. Аналогічний підхід рекомендується застосовувати й у процесі формування підходів до організації внутрішньофірмової системи управління якістю аудиторських послуг та оцінювання результатів якості надання аудиторських послуг.

Внутрішньофірмовий контроль якості аудиторських послуг є одним із інструментів надання інформації, що забезпечує впровадження результатів досліджень у аудиторську практику, а також найвищих стандартів з метою їх застосування у щоденній практиці аудитора.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Бондар В. П., Бондар Ю. В. Якість в аудиті та деякі аспекти управління якістю. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2015. № 1(31). С. 36-64.
2. Дорош Н. І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном. Університетські наукові записки. 2007. № 3(23). С. 264-267. URL: www.univer.km.ua (дата звернення: 16.10.2021).
3. Зубілевич С. Я., Голов С.Ф. Основи аудиту. Харків, 2018. Вип. 115. С. 200-206.
4. Івахненко С. В. Упровадження програмного забезпечення обліку і контролю: потенційні переваги і реальні проблеми. Бухгалтерський облік і аудит. 2017. 1 листоп. (№ 205). С. 59-63.
5. Петрик О. А. Аудиторська діяльність в Україні: законодавчо-нормативне регулювання, сучасний стан. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. №11. С. 59-65.
6. Проскуріна Н. М., Коваленко В. П. Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг: адаптація міжнародного досвіду до умов вітчизняної економіки. матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 4 жовт. 2018 р. Київ, 2019. URL : www.economy.nauka.com.
7. Редько О. Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 1. С. 46-54.
8. Шалімова Н. С. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. 2009. № 5. С. 237-248.
9. Макаренко А. В., Шевчук С. В. Проблеми забезпечення якості аудиту. Вісник Миколаївського національний університет кораблебудування ім. адм. Макарова. Економічні науки. Миколаїв, 2018. URL : <http://conference.nuos.edu.ua>. (дата звернення: 11.11.2021).

10. Рядська В. В. Аналіз взаємозв'язку між ціною та якістю аудиторських послуг. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. 2014. № 2 (74). С. 236-242.

11. Василюк М. М. Якість послуг аудиту у сучасному бізнес-середовищі: умови забезпечення та вплив на суспільну діяльність. Вісник Прикарпатського університету. Серія «Економіка». 2018. Вип.13. С. 221-226.

12. Пилипенко І. І., Каменська Т.О., Корінько М. Д., Проскуріна Н. М., Редько Ю. О. Сучасний аудит : підручник / Національна академія статистики, обліку та аудиту. Київ, 2015. С. 169-171.

13. Сурніна К. С. Сутність поняття «Якість аудиторських послуг» у дослідженнях учених. Причорноморські економічні студії. 2018. Вип. 25. С. 187–191. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2018_25_41

14. Дмитренко І. М. Аудит в Україні: розвиток, проблеми та шляхи їх вирішення. Інноваційна економіка. зб. тез доп. міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 3-4 берез. 2016 р. Запоріжжя, 2019 . С. 98-100.

15. Сметанко О. В. Організація системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг в Україні. Часопис Дніпровського державного аграрно-економічного університету. 2019. Дніпро. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=786> (дата звернення: 15.11.2021).

16. Лубенченко О. Е. Контроль якості в аудиті. Аудитор. 2018. URL : <http://lib.rus.ec/b/216994/read>. (дата звернення : 15.11.2021).

17. Суйц В. П. Нормативно-правове забезпечення незалежного аудиту в Україні. The scientific heritage. 2020. Vol 5. № 45. Р. 35–45. URL : <http://tsh-journal.com/ru/archive/> (дата звернення : 21.07.2020).

18. Терехов А. А. Система контролю якості аудиторських фірм України як основа їх сталого розвитку. Вісник Київського національного університету. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. Київ, 2017. № 4. С. 132-143.

19. Шеремет А. Д. Аудит в Україні: становлення, проблеми та перспективи розвитку. Науковий вісник Ужгородського університету. 2018. Вип. 1 (51). С. 430-435.
20. Аренс А. Аудит : [перекл. з англ.] / ред. Соколова Я. В. Бухгалтерський облік та аудит. Фінанси та статистика. Київ. 1995. 560 с.
21. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит : [перекл. з англ.] / ред. Соколова Я.В. Фінанси та статистика. Київ. 2001. 560 с.
22. Адамс Р. Основи аудиту : [перекл. з англ.] / ред. Соколова Я. В. Київ. ЮНІТІ. 1995. 398 с.
23. Робертсон Дж. К. Аудит : [перекл. с англ.] / ред. Соколова Я. В. Київ. 1995. 496 с.
24. Ф. С. Дефлиз, Р.Р. Дженик, В. М. О`Рейли, М. Б. Хирш. Аудит Монтгомери : [перекл. с англ.] / ред. Соколова Я. В. Київ. 1995. С. 234-437.
25. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник / за заг. ред. М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. Київ. 2005. 888 с.
26. Герасимович А. М. Облік та аудиту комерційних банках. Львів. 1999. 512 с.
27. Давидов Г. М. Аудит : посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ. 2001. 363 с.
28. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту. Економічна думка. Київ. 1998. 191 с.
29. Азарська М.А. Сучасний стан та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні. Вісник Мукачівського державного університету. Економічні науки. Мукачів. 2018. Вип. 19. С. 1272-1281. URL : <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-19-190>.
30. Бичкова С. М. Проблемні питання, тенденції та напрями розвитку професійної етики аудитора. Міжнародний економічний журнал «Інтернаука». Економічні науки. 2019. №5 (25). С. 76-84. URL : <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/15587046927316.pdf>.

31. Кім Н. В. Методологічні та інституційні проблеми аудиту : дис. докт. екон. наук. Київ. 2016. 342с. URL : <http://www.dslib.net/buch-uchet/metodologicheskie-i-institucionalnye-problemyaudita.html> (дата звернення : 29.11.2021).

32. Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України. URL : <http://apu.com.ua/informatsiya-pro-stan-auditorskoji-diyalnosti-vukrajini> (дата звернення : 20.11.2021).

33. Аристотель. Категорії. URL : <http://www.klex.ru/8ds> (дата звернення : 17.11.2021).

34. Проскуріна Н. М., Зубачова В. І. Траєкторія розуміння якості аудиту. Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України. тези всеукр. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 11-12 лист. 2021 р.). Одеса, 2021. С. 134–137.

Бутинець Ф. Ф. Аудит: підручн. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. 3-тє вид., доп. перероб. Житомир: ПП «Рута». 2018. 512 с.

35. Проскуріна Н. М., Коваленко В.П. Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг: адаптація міжнародного досвіду до умов вітчизняної економіки. Ефективна економіка. №8. 2010. URL : www.economy.nauka.com. (дата звернення: 05.11.2021).

36. Професійна етика аудитора: проблеми і шляхи вирішення. Теоретичні та науково-практичні аспекти економічного контролю : колективна монографія. / Н. Г. Здирко. Вінниця: ТОВ «ТД» Едельвейс і К», 2019. С. 203-209.

37. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні за 2020 рік : за даними Аудиторської палати України. Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України: презентація. URL : <http://apu.com.ua/informatsiya-pro-stan-auditorskoji-diyalnosti-vukrajini> (дата звернення: 03.11.2021).

38. Про аудит фінансової звітності та аудиторської діяльності : Закон України від 21.12.2017 р № 2258-VIII. Дата оновлення : 01.08.2021. URL : [http // www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). (дата звернення: 15.11.2021).

39. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2016-2017 років. Рішення АПУ від 08.05.2018 р. № 361. URL : <http://apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontroluyakosti-2016-2017>. (дата звернення: 11.11.2021).

40. Кондратева В. Є., Шевчук В. Р. Організаційні аспекти впровадження аудиторськими фірмами та аудиторами систем контролю якості аудиторських послуг. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca/Ekon/2009_30/16.pdf (дата звернення: 09.11.2021).

41. Варламова І. С., Зубачова В. І. Вдосконалення системи контролю якості аудиту Одеса, 2021. С. 98–99.

42. Фостер В. Ф., Шер І. Ф., Годдард Р.Х. Бухгалтерський облік : [перекл. з англ.] / ред. Соколова Я. В. Київ. 2014. С. 416-537.

43. Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України. тези всеукр. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 11-12 лист. 2021 р.).

44. Ризик-орієнтоване планування діяльності з внутрішнього аудиту : методичний посібник/ Міністерство фінансів України. Київ. 2020. 13 с.

45. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) : Рада з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів : вид. 2018 р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf. (дата звернення : 11.11.2021).

46. Стратегія розвитку Аудиторської палати України до 2023 року : затв. рішенням чергового з'їзду аудиторів України від 18 травня 2019 року № 1/13. URL : <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2018/12/> (дата звернення: 11.11.2021).

47. Про затвердження Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг : Наказ Міністерства фінансів України № 362 від 29.08.2019 р. (дата оновлення: 10.03.2021). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1026-19#Text>. (дата звернення: 21.10.2021).

48. Інструментарій внутрішнього аудиту : посібник для внутрішніх аудиторів державного сектору. Міністерство фінансів України. 2020. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/посібник_Інструментарій_внутрішнього_аудиту.pdf. (дата звернення : 15.11.2021).

49. Про затвердження Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» : Рішення Аудиторської палати. України № 182/4 від 27.09.2007 р. (дата оновлення 01.12.2016). URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/vr2_4230-07. (дата звернення : 19.11.2021).

50. Гринь В. П., Зубачова В. І. Напрями необхідних змін у системі внутрішнього контролю якості аудиторських послуг. Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України. тези всеукр. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 11-12 лист. 2021 р.). Одеса, 2021. С. 124 – 125.

51. Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності АПУ : Аудиторська палата України. (дата оновлення 20.11.2021). URL: <https://www.apu.com.ua/2018/10/01/%d1%80%d0%b5%d1%94%d1%81%d1%82%d1%80%d0%b0%d1%83%d0%b4%d0%b8%d1%82%d0%be%d1%80%d1%96%d0%b2%d1%82%d0%b0%d1%81%d1%83%d0%b1%d1%94%d0%ba%d1%82%d1%96%d0%b2%d0%b0%d1%83%d0%b4%d0%b8%d1%82%d0%be%d1%80/> (дата звернення : 20.11.2021).

52. Система контролю якості аудиторських послуг: організаційні аспекти та успішна практика оцінки. Федерація Аудиторів України. 2020. Київ. URL : <https://fau18.com.ua/index.php/pc/puc/56-sistema-kontrolyu-yakosti->

auditorskikh-poslug-organizatsijni-aspekti-ta-uspishna-praktika-otsinki. (дата звернення : 15.11.2021).

53. Пантелеев В. П. Узагальнення інформації з регулювання, організації та методики аудиту в країнах ЄС. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр. 2019. № 4. С. 39-65.

54. Рибалко О. М., Зубачова В. І. Системна парадигма ризик-орієнтованого аудиту кредитної організації. Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України. тези всеукр. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 11-12 лист. 2021 р.). Одеса, 2021. С. 111–112.

55. Драч В. І. Наступний крок якості аудиторських послуг. Аудитор України. 2015. № 5. С. 60-61.

56. Проскуріна Н. М., Зубачова В. І. Ринок консалтингових послуг в 2020 році: як пандемія вплинула на попит. Львівська економічна фундація Розвиток фінансово-економічних систем в умовах трансформаційних змін: матеріали всеукр. наук.-практ. конф. (м. Львів, 30 жовт. 2021 р.). Львів. 2021. 91 с.

57. Сьомченко В. В., Зубачова В. І. Організація та функціонування внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг в умовах дії нового законодавства. Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України. тези всеукр. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 11-12 лист. 2021 р.). Одеса, 2021. С. 100–101.

58. Нормативні акти Аудиторської палати України. URL: <http://www.apu.com.ua/normativni-akti-regulyuyut-auditorsku-diyalnist/16-normativniakti-auditorskoji-palati-ukrajini> (дата звернення: 10.11.2021).

59. Проскуріна Н. М. Застосування етичних норм в сучасних реаліях аудиту. Вісник Одеського національного університету. Економіка. Одеса, 2019. № 2(6). С. 99-103.

60. Слободяник Ю. Б. Внутрішній аудит : навч. посіб. Суми : ЦУЛ, 2018. С -107-120.

61. Проскуріна Н. М., Зубачова В. І. Система контролю якості аудиторських послуг: організаційні аспекти. Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка. Ужгород, 2021. №2 (58). С. 123-131. URL: <http://visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/>.

62. Nadiya Khorunzhak, Iryna Belova, Olha Zavytii, Viktor Tomchuk, Viktoriia Fabiianska. Quality control of auditing: Ukrainian prospects: IJM&P journal, May 1, 2020. P. 120–124. URL: <http://www.ijmp.jor.br/index.php/ijmp/article/view/1229>.

63. Про затвердження Положення про Комісію Аудиторської палати України з контролю якості та професійної етики : Рішення Аудиторської палати України від 14.02.2008 № 187/5.3. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5_3230-08 (дата звернення: 19.11.2021).

64. Щодо мінімальних вимог до якості аудиту офіційним аудитором: Рекомендації Комісії Європейського Співтовариства від 15.11.2000 року №2001/256/ЄС. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/> (дата звернення: 05.11.2021).

65. Шульга С. В., Пархоменко Є. Ю. Професійна етика аудитора в умовах євроінтеграції: зміст та інституційні аспекти регулювання. Ефективна економіка. Київ, 2019. № 3. С. 20-27. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6961> (дата звернення: 15.11.2021).

66. Дашко І. М. Зубачова В. І. Методики здійснення внутрішнього контролю якості в аудиторській організації. Управління соціально-економічним розвитком регіонів та держави: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 15-16 квітня 2021 р. Київ, 2021. 56 с.

67. Про Методичні рекомендації щодо розробки робочих програм постійного удосконалення професійних знань аудиторів (дата оновлення 29.09.2016 р.) : Рішення Аудиторської палати України від 28.02.2013 р. № 265/8. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5_8230-13 (дата звернення: 10.10.2021).

68. Саєнко О. Р. Зубачова В. І. Внутрішній аудит в корпоративному управлінні. Управління соціально-економічним розвитком регіонів та держави : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 15-16 квітня 2021 р. Київ, 2021. С. – 75.

69. Варламова І. С., Зубачова В. І. Організація контролю за якістю аудиторської діяльності. Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України. тези всеукр. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 11-12 лист. 2021 р.). Одеса, 2021. С. 156-157.

70. Пушкар І. В. Зубачова В. І. Кадрові питання у внутрішньому аудиті. Управління соціально-економічним розвитком регіонів та держави : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 15-16 квітня 2021 р. Київ, 2021. С. 157-159.

71. Audit quality control: Russell Bedford International. Public Company Accounting Oversight Board. 2020. URL: <https://www.russellbedford.com/why-rbi/audit-quality-control/>. (дата звернення: 20.11.2021).

72. SQC 1 Standard on Quality Control: CA Abhay Vasant Arolkar. 2021. URL: <https://cleartax.in/s/sqc-1-standard-on-quality-control> фінтех-компанія cleartax.in. (дата звернення: 20.11.2021).

73. Quality Control. International Federation of Accountants (IFAC) – The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2020. URL: <https://www.iaasb.org/projects/quality-control>. (дата звернення : 20.11.2021).

74. Дрозд І. К. Управління ефективністю аудиторських послуг. Концепція ефективності в аудиті : монографія. Київ. ЦУЛ, 2019. 320 с.

75. Monitoring a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice: Public Company Accounting Oversight Board. 2020. URL: <https://pcaobus.org/oversight/standards/qc-standards/details/QC30>

76. Аудит : підручник (в двох частинах)/ В. І. Грушко. 4-е вид. Київ. ЦУЛ, 2020. С. 185-194.

77. Салямон-Міхеєва К. Д., Салямон В. П. Ціна і цінність аудиторських послуг. Економіка та держава. 2017. № 6. С. 31-33.

78. J. Ettinger, J Sittig. More through quality. International Quality Centre at Bouwcentrum. Rotterdam. 2015. URL: <https://www.amazon.com/More-through-quality-Jan-Ettinger/dp/B0007ISSIQ>.

79. Разборська О. О., Пудкалюк Х. О. Якість аудиторських послуг в Україні. Економічний аналіз. Тернопіль. 2018. Том 28. № 4. С. 67-75. URL : <https://press.liga.net/pressconf/releases/pres-konferentsiya-audit-auditoriv-yak-pratsyue-industriya> (дата звернення: 09.11.2021).

80. Про Концепцію системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні. URL: <http://consultant.parus.ua/?doc=08NJ5F0D6C> (дата звернення: 19.10.2018).

81. Про Звіт суб'єкта аудиторської діяльності про надані послуги та Інструкцію про складання та подання звітності за формою № 1-аудит (річна) Звіт суб'єкта аудиторської діяльності про надані послуги : Рішення аудиторської палати України № 19/1 від 28.08.2019 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v19_1230-19#Text. (дата звернення: 10.11.2021).

82. Vasylyuk M. The choice of methods evaluation of work of public accountants sin checking of quality of audit system. Economics, Management, Law: Socioeconomic aspects of development: Collection of scientific articles. Edizioni Magi, Roma, Italy. 2016. P. 299-301.

83. Бондар В. П. Якість в аудиті та деякі аспекти в управлінні якістю». Вісник Київського національного університету. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Київ, 2019. № 1. С. 36-66.

84. M. Bennet. The analysis of practice organization control over the audit quality in Ukraine. European Union : contemporary state and perspectives Science and economics,. Bulgaria. 2016. P. 252-255. <https://www.googleadservices.com/pagead/aclk?sa=L&ai=DChcSEwjzm4uaka70AhUP4ncKHWu-DeAYABAAGgJIZg&ae=2&ohost=www.google.com&cid=CAESQOD2vv7s6ZHLuQQxqU6bi0DhtAWwORW1SuLDwjQk0xwCRaKiMz9hsnOUzy6r7emxdRJqOk-XZnkrJfyVciQZXvU&sig=AOD>

64_2FGV3evesI6C--8fG5sc8UVc_-6g&q&adurl&ved=2ahUKEwjR5f-Zka
70AhXJy6QKHV_XBnIQ0Qx6BAgCEAE.

85. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України: Міністерство фінансів України. 2019. С 20-23. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%92_%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9_%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%82_%D0%92%D1%81%D1%82%D1%83%D0%BF_%2B_%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B4%D1%96%D0%BB%D0%B8_1-8.pdf. (дата звернення: 20.11.2021).

86. Бондар В. П. Робочі документи аудитора та контроль якості аудиту фінансової звітності, що складена на вимогу іноземного інвестора. Щоквартальний науково-інформаційний журнал. Статистика України. 2018. № 1. С. 37-45. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/handle/123456789/3427>.

87. Про затвердження Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг : Рішення Аудиторської палати України від 30.10.2014 № 302/9. (дата оновлення 23.02.2017). URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2_9230-14 (дата звернення: 19.11.2021).

88. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні : затв. Рішенням АПУ від 2018 № 182/3. URL: www.apu.com.ua. (дата звернення: 21.10.2021).

89. Озеран В. О. Якість аудиту фінансової звітності та методичні аспекти її перевірки. Економічна практика : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. з аудиту. м. Київ, 4 жовт. 2020 р. Київ, 2021. 185 с.

90. Пушкар І. В. Зубачова В. І. Планування у внутрішньому аудиті. практичні аспекти. Управління соціально-економічним розвитком регіонів та держави матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 15-16 квітня 2021 р. Київ, 2021. С. 93.

91. Про затвердження Положення про забезпечення незалежності аудитора: Рішення Аудиторської палати України від 24.12.2009 № 209/5.

URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr9_5230-09 (дата звернення: 20.11.2021).

92. Проскуріна Н. М., Зубачова В. І. Методологічна роль етичних знань у вивченні професійної етики : кафедральний збірник ЗНУ. Кафедра обліку та оподаткування. Запоріжжя. 2021. 156 с.

93. Ризик-орієнтований підхід у внутрішньому аудиті: особливості застосування та результати. Видання ЛігаЗакон. 25. серп. .2020 р. №08. 2020. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FZ002245>.(дата звернення: 21.10.2021).

94. Про перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми). Аудиторської палати України. Рішення Аудиторської палати України від 22.12.2011 № 244/14. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr244230-11>. (дата звернення: 10.10.2021).

95. Стандарти управління якістю (МСУЯ 1, МСУЯ2). Рада з Міжнародних стандартів та забезпечення якості. 2021. URL : https://cfrf.worldbank.org/sites/default/files/2021-05/Quality%20Management%20Projects%20Presentation%20Europe_UKR.pdf. (дата звернення: 21.10.2021).

ДОДАТОК А

Таблиця А.1 – Анкета опитування працівників при проведенні оцінки якості аудиту та аудиторських послуг

№ з/п	Запитання	Так	Ні	Примітки
НОВІ КЛІЄНТИ (ПРИЙНЯТТЯ)				
1	2	3	4	5
1.	Чи проведене попереднє вивчення нового клієнта?			Якщо на думку респондента є відповідь «ні», то необхідно надати пояснення своєї позиції
2.	Чи з усіх можливих джерел отримана інформація про нового клієнта?			
3.	Чи оцінені технічні можливості фірми для надання послуг?			
4.	Чи проведена попередня оцінка наявності кваліфікованого персоналу для виконання послуг?			
ДОГОВІР НА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ				
5.	Чи враховані особливості співпраці з новим клієнтом у тексті договору?			Якщо на думку респондента є відповідь «ні», то необхідно надати пояснення своєї позиції
6.	Чи вносилися необхідні зміни до договорів про співпрацю з постійними клієнтами?			
7.	Чи відповідають вимогам Закону України № 2258-VIII, МСА форма і зміст договору?			
8.	Чи звертається увага у тексті договору на виявлення помилок, шахрайства?			
ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ І КОНТРОЛЬ				
9.	Чи передбачений певний розподіл прав, обов'язків і відповідальності у фірмі?			Якщо на думку респондента є відповідь «ні», то необхідно надати пояснення своєї позиції
10.	Чи забезпечує структура управління належний контроль за здійсненням робіт?			
11.	Чи обов'язково планується виконання замовлень?			
12.	Чи практикується обговорення аудиторською групою проміжних і кінцевих результатів роботи?			
13.	Чи передбачений незалежний контроль за здійсненням робіт зі сторони партнера?			
14.	Чи регулярно надавалися консультації партнером?			
15.	Чи розроблена і діє система підзвітності та підконтрольності під час виконання аудиту?			
КОНТРОЛЬ ЗА ЯКІСТЮ ВИКОНАННЯ ПІСЛЯ ЗАВЕРШЕННЯ АУДИТУ				
16.	Чи класифікуються робочі документи після завершення аудиту на постійний і поточний файли?			Звіт рецензента
17.	Чи аналізуються виконані роботи?			
18.	Чи оцінюється повнота виконання аудиторських програм?			

Продовження табл. А.1

1	2	3	4	5
19.	Чи розглядається правильність висновків, винесених за результатами вибіркової перевірки?			
20.	Чи оцінюється якість і повнота документування аудиту?			
ПРОЦЕДУРИ				
21.	Чи користується персонал фірми відповідними інструкціями?			Наявність ВФС
22.	Чи вносяться зміни до цих інструкцій, що потребує законодавство та завдання?			
23.	Чи передбачає інструкція методику тестування інформації, отриманої від клієнта?			
ЗВ'ЯЗОК ІЗ ЗАМОВНИКОМ				
24.	Чи має фірма системний підхід до зв'язків із замовником?			Наявність ВФС, у тому числі за вимогами МСА 260
25.	Чи ведуться протоколи зустрічей із замовником?			
ПІДВИЩЕННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ КАДРІВ				
26.	Чи передбачена система підвищення кваліфікації кадрів у фірмі?			Наявність ВФС «Підвищення кваліфікації працівників аудиторської фірми(власні програми підвищення кваліфікації)»
27.	Чи забезпечене отримання періодичних видань з питань обліку, аудиту та оподаткування ?			
28.	Чи мають змогу працівники своєчасно отримувати інформацію про зміни у законодавстві?			
29.	Чи є у фірмі бібліотека професійної літератури?			
30.	Чи здійснюються заходи щодо підвищення кваліфікації за допомогою навчальних закладів?			
31.	Чи беруть участь працівники у семінарах, конференціях, які організують професійні організації, навчальні заклади з питань обліку, аудиту, оподаткування?			
ЗАГАЛЬНІ ПИТАННЯ				
32.	Чи постійно контролюється якість наданих послуг?			Наявність та моніторинг системи контролю якості аудиторських послуг
33.	Чи немає претензій зі сторони замовників до кваліфікації працівників?			Облік скарг замовників
34.	Чи контролюється якість роботи експертів, залучених до аудиту?			За умови залучення експертів
35.	Чи враховуються потреби третіх сторін під час здійснення аудиту і підготовки висновку?			Вимоги регуляторних органів до звіту аудитора, у тому числі ОСНАД

Підпис співробітника _____ Дата «__» _____ 20__ р. __

Таблиця Б.1 – Звіт за результатами проведеного моніторингу

Відповідність політики та процедур контролю якості фірми Міжнародним стандартам контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг за період з _____ по _____.

I. ПИТАННЯ ПРОГРАМИ ПЕРЕВІРКИ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ

№ з/п	Питання	Відповіді	Примітки (посилання на документи команди із зовнішньої перевірки систем контролю якості, які обумовлюють заповнення, відповідей)	Законодавчі вимоги; МСКЯ-1, ПНПКЯ-1; Документи, затверджені АПУ (посилання на конкретні пункти/статті відповідних нормативних документів, вимоги яких не дотримані суб'єктом перевірки)
1	2	3	4	5
1. Дотримання аудиторською фірмою вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII щодо умов здійснення аудиторської діяльності				
1.1.	Склад засновників (учасників, акціонерів, власників) - чи належить 70% статутного капіталу сертифікованим АПУ аудиторам.			
1.2.	Наявність чинного сертифіката аудитора у ключового партнера протягом періоду, за який здійснюється перевірка (період перевірки).			
1.3.	Чи працює директор суб'єкта аудиторської діяльності на цьому суб'єкті за основним місцем роботи. Якщо ні, то яка робота (зайнятість) є його основним місцем роботи.			

Продовження таблиці Б.1

1	2	3	4	5
1.4.	Види послуг, що надавалися суб'єктом аудиторської діяльності за період перевірки.			
1.5.	Знаходження суб'єкта аудиторської діяльності у Реєстрі аудиторських фірм та аудиторів протягом всього періоду перевірки.			
2. Відповідальність Директора за організацію контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності				
2.1.	Наявність письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності, наявність розроблених і прийнятих внутрішньо-фірмових стандартів, інструкцій, методик, інших внутрішньофірмових документів, які регламентують питання контролю якості (навести їх назви та дати затвердження).			
2.2.	Наявність підрозділу (співробітника), який відповідає за організацію внутрішньофірмового контролю якості.			
3. Дотримання етичних вимог				
3.1.	Наявність вимог з дотримання принципів професійної етики аудиторів у письмових документах з викладеною політикою та процедурами контролю якості, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності. Чи відповідають ці вимоги Кодексу професійної етики, який застосовується в Україні?			
3.2.	Які процедури з контролю дотримання професійної етики передбачені у суб'єкта аудиторської діяльності?			
3.3.	Яким чином АФ забезпечує виконання вимог статті 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо випадків заборони проведення аудиту?			
4. Відповідність політики та процедур щодо людських ресурсів				
4.1.	Вимоги до найму співробітників (чи є у АФ кваліфікаційні вимоги для фахівців під час приймання на роботу?)			

Продовження таблиці Б.1

1	2	3	4	5
4.2.	Забезпечення компетентності та професійного розвитку фахівців:			
4.2.1	Чи є у суб'єкта аудиторської діяльності вимоги щодо підвищення кваліфікації фахівців?			
4.2.2.	Дотримання вимог АПУ щодо постійного удосконалення професійних знань аудиторів.			
4.2.3.	Яким чином забезпечена можливість для навчання персоналу за місцем роботи?			
4.3.	Вимоги щодо відповідності кваліфікації співробітників посадам:			
4.3.1.	Наявність посадових інструкцій.			
4.3.2.	Чи встановлений контроль за якістю роботи кожного фахівця?			
4.3.3.	Яким чином здійснюється оцінка якості роботи фахівців? Періодичність такої оцінки.			
4.3.4.	Чи здійснюється ведення «особових справ» співробітників, в яких відображаються результати їх роботи?			
4.4.	Вимоги до персоналу під час виконання завдань			
4.4.1.	Розподіл функцій співробітників під час проведення аудиту.			
4.4.2	Наявність особи, яка є відповідальною за огляд контролю якості під час виконання конкретного завдання з аудиту.			
4.4.3.	Призначення по кожному аудиту осіб, які відповідають за перевірку.			
4.4.4.	Наявність письмових організаційно-розпорядчих документів по кадровому складу команди з виконання завдання.			
4.4.5.	Наявність графіка призначення на виконання завдань з аудиту.			
4.4.6.	Які заходи застосовуються до співробітників у разі невиконання чи невідповідного виконання покладених на них зобов'язань.			
4.5.	Підтримка створеної системи інформаційного забезпечення роботи фахівців			

Продовження таблиці Б.1

1	2	3	4	5
4.5.1.	Чи визначаються області, в яких потрібне консультування співробітників?			
4.5.2.	Чи сформована бібліотека нормативної та довідкової літератури? Як забезпечується доступ співробітників до такої літератури?			
4.5.3.	Наявність у суб'єкта аудиторської діяльності підрозділу (фахівців), чи залучається відповідно кваліфікована зовнішня особа для консультування співробітників?			
4.5.4.	Як документується робота з внутрішнього консультування фахівців.			
4.5.5.	Наявність процедур вирішення розбіжності думок.			
4.5.6.	Наявність системи інформаційної безпеки.			
5. Відповідність політики та застосовуваних процедури прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом				
5.1.	Наявність задокументованої політики прийняття нового завдання та продовження співпраці з клієнтом.			
5.2.	Чи проводиться періодична оцінка існуючих клієнтів та її документування?			
5.3.	Яким чином суб'єкт аудиторської діяльності розглядає питання прийняття клієнта? Документування питань прийняття клієнта.			
6. Моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості				
6.1.	Чи призначена особа відповідальна за здійснення моніторингу.			
6.2.	Періодичність здійснення аналізу необхідних змін і доповнень до письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості.			
6.3.	Періодичність визначення необхідних коригувальних дій і поліпшень, які необхідно внести в систему.			
6.4.	Яким чином інформується відповідний персоналу фірми про недоліки, ідентифіковані в системі контролю якості?			

Продовження таблиці Б.1

1	2	3	4	5
6.5.	Чи вживаються заходи відповідним персоналом фірми щодо своєчасного впровадження необхідних змін у політику та процедури контролю якості?			
6.6.	Періодичність перевірок завершених завдань.			
6.7.	Чи існує система вжиття заходів за результатами оцінки кожного з завершених завдань?			

II. ВИСНОВКИ:

Відповідальний за проведення моніторингу
відповідності політики та процедур контролю якості:

П.І.Б.
Дата

ДОДАТОК В

Робочий документ

«Розрахунок бюджету часу та вартості аудиторського завдання»

Затверджено _____

П.І.Б. керівника аудиторської фірми, підпис, дата

Розрахунок вартості завдання з аудиту фінансової звітності «_____» (фрагмент)

за 20__ рік

Вартість послуг визначається, як денна оплата, так і оплата за конкретний обсяг робіт. При попередньому ознайомленні з обсягом необхідних до виконання робіт, ми розраховуємо можливі часові та ресурсні витрати та узгоджуємо кількість годин та максимальну вартість аудиторського завдання.

Визначаючи вартість однієї людино-години найнижче оплачуваної категорії персоналу аудиторської фірми доцільно керуватися чинним законодавством України щодо мінімальної заробітної плати та коефіцієнтами, передбаченими Єдиною тарифною сіткою. Враховуючи, що аудитори, які працюють в аудиторській фірмі, мають високий кваліфікаційний та професійний рівень, при визначенні вартість однієї людино-годин для цієї категорії персоналу можна використати найвищий коефіцієнт Єдиної тарифної сітки (4,51). Для іншого персоналу аудиторської фірми, що не мають сертифіката аудитора, може застосовуватися інший, ніж максимальний коефіцієнта з Єдиної тарифної сітки. Для встановлення взаємозв'язку між витратами аудиторської фірми на виплату мінімальної заробітної плати за 1 годину роботи (враховуючи нарахування єдиного соціального внеску) і вартістю однієї людино-години аудиторська фірма для розрахунку мінімальної вартості людино-години можна обирає співвідношення між цими показниками на рівні 30%.

Мінімальна заробітна плата станом на 01.01.2021 р.- 6000,00 грн.

Мінімальна вартість людино-години аудитора – 197,69 грн.

Максимальна вартість людино-години аудитора - 659 грн.

Мінімальна заробітна плата станом на 01.01.2021 р.- 6000,00 грн.

Мінімальна вартість людино-години асистента – 131,51 грн.

Максимальна вартість людино-години асистента - 440 грн.

Обсяг діяльності клієнта з аудиту	Мінімальний обсяг часу (у людино-годинах)
До 5 млн. грн.	40
Від 5 млн. грн. до 10 млн. грн.	60
Від 10 млн. грн. до 50 млн. грн.	80
Від 50 млн. грн. до 100 млн. грн.	120
Від 100 млн. грн. до 500 млн. грн.	250
Від 500 млн. грн. до 1.00 млн. грн.	400
Понад 1.000 млн. грн.	600

Вартість послуги з аудиту за вирахуванням знижок складає _____ грн.

П.І.Б. Директора АФ, підпис, дата

ДОДАТОК Д

Рекомендований план стажування осіб, які мають бажання скласти в майбутньому кваліфікаційні екзамени та отримати сертифікат аудитора

ЗАТВЕРДЖЕНО Директор ТОВ «АУДИТОРСЬКА ФІРМА «КАПІТАЛ ГРАНД» _____ (підпис), дата	
ІНДИВІДУАЛЬНИЙ ПЛАН СТАЖУВАННЯ _____ (П.І.Б. працівника, посада)	
Термін проходження стажування з «__» ____ 20__ р. по «__» ____ 20__ р. Мета стажування: отримати теоретичні і практичні навички щодо компіляції фінансової інформації та виконання завдання з узгоджених процедур	
Зміст завдання	Очікувані результати виконання завдання
Мета, предмет та критерії завдання з підготовки інформації для фінансової звітності. Визначення умов завдання	Отримання теоретичних знань щодо критеріїв завдання з підготовки інформації для фінансової звітності
Концептуальні основи складання та подання фінансових звітів	Отримання теоретичних знань щодо основи складання та подання фінансових звітів та методики трансформацій фінансових звітів
Приклад трансформації фінансової звітності. Трансформація необоротних активів	Отримання практичних навичок з трансформації фінансової звітності, трансформації необоротних активів
Трансформація інших оборотних активів та зобов'язань. Складання звіту про фінансовий стан	Отримання практичних навичок з трансформації інших оборотних активів та зобов'язань. Складання звіту про фінансовий стан
Трансформація статей доходів та витрат. Складання звіту про сукупні прибутки (збитки). Розрахунок іншого сукупного доходу (прибутку)	Отримання практичних навичок з трансформації статей доходів та витрат. Складання Звіту про сукупні прибутки (збитки). Навички розрахунку іншого сукупного доходу (прибутку).
Складання форм фінансових звітів та приміток	Отримання практичних навичок зі складання форм фінансових звітів та приміток
Розкриття додаткової фінансової інформації. Звітність із завдання з підготовки інформації	Отримання практичних навичок з розкриття додаткової фінансової інформації. Звітності із завдання з підготовки інформації.
Консультавання з питань обліку за МСБО, з питань складання фінансової звітності за МСФЗ	Отримання практичних навичок роботи з клієнтами
Участь у виконанні завдання з узгоджених процедур	Отримання практичних навичок щодо організації і методики виконання завдання з узгоджених процедур
Завдання індивідуального плану розглянуто на семінарі ТОВ «АУДИТОРСЬКА ФІРМА «КАПІТАЛ ГРАНД» 20__ р.	

ДОДАТОК Е

Удосконаленні робочі документи ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД»

Таблиця Е.1 – Щодо політики та процедур прийняття нового клієнта

Виконавець:	ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД»		
Клієнт: _____	Підготовлено:	Дата:	
Період, що закінчився: 31.12.20__	Перевірено: _____ (контролер якості)	Дата:	
Тема: РД Прийняття клієнта за 20__ рік	МСКЯ1	РД(індекс)	

До того, як приймати завдання від нового клієнта, аудитори повинні зосередити увагу на наступних питаннях:	Відповідь на питання, що виникли в ході процедур прийняття	Джерела підтверджуючої інформації за системою САД									
1	2	3									
1. Чи знаходиться клієнт на біржовому списку на момент прийняття нового завдання?	_____ на момент прийняття завдання та за рік, який підлягає аудиту не знаходився /знаходився у біржовому списку.	Підтвердження біржових списків									
2. До якого виду підприємства відноситься _____ за Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 2164-VIII?*	_____ – підприємство (Малого, Середнього, Великого) розміру. • _____ грн.; • _____ грн.; • _____ чол.	РД _____ (індекс), фінансова звітність									
Доповнення до п.2 : Таблиця класифікації підприємств за Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 2164 VIII:		Класифікація підприємства _____:									
Вид підприємства	Балансова вартість активів*	Чистий дохід від реалізації товарів (робіт, послуг)*	Середня кількість працівників								
1	2	3	4								
Мікропідприємства	До 350 тис. євро**	До 700 тис. євро	До 10 осіб								
Малі	До 4 млн євро	До 8 млн євро	До 50 осіб								
Середні	До 20 млн євро	До 40 млн євро	До 250 осіб								
Великі	Більше 20 млн євро	Більше 40 млн євро	Більше 250 осіб								
* Визначається за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному. ** Застосовується офіційний курс гривні до іноземної валюти (середній за період), розрахований на підставі курсів Нацбанку, які встановлювалися для євро протягом відповідного року.											
<table border="1"> <tr> <td>1</td> <td>(Мале, Середнє, Велике)</td> </tr> <tr> <td>2</td> <td>_____ тис. євро</td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>_____ тис. євро</td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>_____ осіб</td> </tr> </table>				1	(Мале, Середнє, Велике)	2	_____ тис. євро	3	_____ тис. євро	4	_____ осіб
1	(Мале, Середнє, Велике)										
2	_____ тис. євро										
3	_____ тис. євро										
4	_____ осіб										

Продовження таблиці Е.1

1	2	3
<p>3. Чи відноситься _____ до об'єктів суспільного нагляду?</p>	<p>Ні, _____ не відноситься/Так, відноситься до об'єктів суспільного нагляду. (Причина), Згідно ст.1 Закону № 2164</p>	<p>Згідно ст.1 Закону № 2164, до підприємств, що становлять суспільний інтерес, належать підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (окрім фінансових установ і недержавних пенсійних фондів, які належать до мікро- і малих підприємств); усі великі підприємства незалежно від організаційно-правової форми і форми власності. Реєстр об'єктів суспільного нагляду. РД, ст.1 Закону № 2164 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».</p>
<p>4. Умови віднесення до суспільного нагляду</p>	<p>Немає</p>	<p>Згідно ст.1 Закону № 2164</p>
<p>5. Чи зможуть аудитори під час прийняття _____ дотримуватися відповідних етичних вимог?</p>	<p>Команда із завдання та експерти аудитора, які не входять до її складу, разом володіють належною компетентністю та здатністю виконувати завдання з аудиту відповідно до професійних стандартів і застосовних законодавчих і нормативних вимог.</p>	<p>Сертифікати АПУ, посадові інструкції, Наказ про призначення ключового партнера з аудиту, ВФС 5, ВФС 8</p>
<p>6. Чи наявна інформація, яка б свідчила про нечесність клієнта?</p>	<p>Інформація, яка б свідчила про нечесність клієнта відсутня.</p>	<p>Протоколи бесід, РД Прийняття клієнта, Досьє клієнта, запевнення клієнта</p>

Продовження таблиці Е.1

1	2	3
<p>7. Чи має місце ідентифікація потенційного конфлікту інтересів?</p> <p>Якщо так, то задокументувати як було вирішено питання потенційного конфлікту інтересів.</p>	<p>Відсутній потенційний конфлікт інтересів</p>	<p>РД Прийняття клієнта, тестування</p>
<p>8. Чи припустимо приймати завдання від нового клієнта?</p>	<p>За результатами проведення політики та процедур прийняття нового клієнта, групою із встановлена припустимість прийняття завдання _____.</p>	<p>Лист-Угода, Досьє, картка клієнта, заповнення щодо ризиків, ВФС 13, ВФС 21</p>
<p>9. Чи відповідають послуги, які надаватимуться Клієнтові вимогам ст. 6 Закону № №2258 – VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»?</p>	<p>Послуги, які надаватимуться _____ виконують вимоги та обмеження, які трактує ст. 6 «Аудиторська діяльність» Закону № №2258 – VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».</p>	<p>ст. 6 Закону № №2258 – VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Лист-угода</p>
<p>10. Чи відповідає Ведення Реєстру ст. 21 Закону № №2258 – VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»?</p>	<p>Так. ТОВ»АУДИТОРСЬКА ФІРМА «КАПІТАЛ ГРАНД» відповідає Ведення Реєстру ст. 21 Закону № №2258 – VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»</p>	<p>Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності ТОВ»АУДИТОРСЬКА ФІРМА «КАПІТАЛ ГРАНД»</p>
<p>11. Чи порушує Клієнт умови ст. 29 «Про призначення та відсторонення суб'єкта аудиторської діяльності від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності» Закону №2258 – VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»?</p>	<p>_____ не порушує умови ст. 29 «Про призначення та відсторонення суб'єкта аудиторської діяльності від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності» Закону №2258 – VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».</p> <p>Немає загроз для відсторонення суб'єкта аудиторської діяльності від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності _____.</p>	<p>Досьє, картка клієнта, заповнення щодо ризиків, ВФС 13, ВФС 21</p>

Продовження ДОДАТКУ Е

Таблиця Е.2. – Щодо формування Особової справи

Елемент особової справи	Дані	Примітки
1	2	3
Найменування	(Повна та скорочена назва)	
Місцезнаходження		
ПІБ призначеного ключового партнера з аудиту В разі ідентифікації конфлікту інтересів із вже існуючим клієнтом, ПІБ призначеного ключового партнера з аудиту за попередній рік, який було перевірено обов'язковим аудитом	ПІБ (Сертифікат аудитора №_____, виданий рішенням АПУ від ____ р. №____)	
Сума винагороди, отримана за послуги з обов'язкового аудиту		
Чи має місце суперечність між особистими майновими, немайновими інтересами аудитора	Немає / є суперечності між особистими майновими, немайновими інтересами аудитора	Відсутні / наявні конфліктні інтереси, які б порушували нормативні вимоги професійних стандартів, застосовних законодавчих актів
Чи має місце суперечність між професійними правами і обов'язками аудиторів?	Немає / є суперечності між професійними правами і обов'язками аудиторів, наявність якої може вплинути на об'єктивність або неупередженість під час виконання ними своїх професійних обов'язків, а також на вчинення чи не вчинення ними дій.	Відсутні / наявні загрози незалежності для завдання з аудиту. Аудитори вжили всі належні заходи для забезпечення незалежності під час надання аудиторських послуг, передбачених міжнародними стандартами аудиту
Чи порушуються вимоги ст. 10 «Незалежність і об'єктивність аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності» Закону № №2258 – VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»?	Не порушуються / порушуються вимоги ст. 10 «Незалежність і об'єктивність аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності» Закону № №2258 – VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».	Аудитори дотримуються/ не дотримуються всіх вимог Закону № №2258 – VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Продовження таблиці Е.2

1	2	3
Чи є загроза моральним принципам, майновим інтересам, захисту особистості та сімейних відносин, примушення до вчинення певних дій внаслідок фінансових, особистих, договірних, трудових та інших відносин між аудитором, суб'єктом аудиторської діяльності?	Відсутні / наявні загрози моральним принципам, майновим інтересам, захисту особистості та сімейних відносин, примушення до вчинення певних дій внаслідок фінансових, особистих, договірних, трудових та інших відносин між аудиторами, призначеними для проведення обов'язкового аудиту.	Аудитори дотримуються / не дотримуються Кодексу Етики, МСКЯ, професійних стандартів, застосовних законодавчих і нормативних вимог.
Чи наявна інформація про можливий конфлікт інтересів між управлінським персоналом та тим, кого наділено найвищими повноваженнями та аудиторами, призначеними для проведення обов'язкового аудиту?	Відсутній / наявний прямий та опосередкований конфлікт інтересів між управлінським персоналом та тим, кого наділено найвищими повноваженнями та аудиторами, призначеними для проведення обов'язкового аудиту.	

Згідно п.26 та п. 27 МСКЯ 1, аудитори ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» отримали таку інформацію, яку вони вважають за потрібною, до того, як вони приймуть завдання від нового клієнта.

Висновок (як приклад): На підставі проведеного тестування, аудитором не ідентифіковано обставини та відносини, що можуть перешкоджати прийняттю нового клієнта. Аудитори отримали таку інформацію, яку вони вважають потрібною, до того, як приймати завдання від нового клієнта.

Під час проведення процедур ідентифікації можливих конфліктів інтересів, аудиторами не було виявлено можливі загрози конфлікту інтересів.

Аудитори не виявили інформацію, яка може негативно вплинути на аудиторський ризик та на прийняття завдання.

Продовження ДОДАТКУ Е

Приклад Е.3 – Щодо типової форми заяви про дотримання умов конфіденційності та незалежності пов'язаних з перевіркою

Директору
ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД»
від _____ П.І.Б

ЗАЯВА
ПРО ДОТРИМАННЯ УМОВ КОНФІДЕНЦІЙНОСТІ
ТА НЕЗАЛЕЖНОСТІ ПОВ'ЯЗАНИХ З ПЕРЕВІРКОЮ

_____ (назва клієнта)

Я зобов'язуюсь дотримуватись політики та процедур щодо незалежності, передбачених Кодексом етики та Міжнародними стандартами аудиту.

Я зобов'язуюсь відмовлятися від проведення аудиту у наступних випадках:

- за наявності прямих родинних стосунків з партнерами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- за наявності особистих майнових інтересів в суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- якщо я являюсь партнером органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- якщо я являюсь працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- якщо я являюсь працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- якщо мені відомо, що розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь моєї відповідальності;
- в інших випадках, за яких не забезпечуються вимоги щодо незалежності.

Я зобов'язуюсь не здійснювати наступні дії:

- брати участь у процесі прийняття клієнтом з надання впевненості будь-яких рішень (за винятком надання консультативних послуг);
- надавати висновки щодо оцінки будь-яких результатів, в отриманні яких брала участь Фірма або її персонал;
- надавати послуги, що безпосередньо впливають на предмет завдання, яке виконує Фірма;
- надавати професійні послуги, в яких винагорода залежить від отриманих даних або результатів цих послуг;
- отримувати подарунки або преференції від клієнта з надання впевненості, якому надаються аудиторські послуги, крім випадків, коли цінність таких подарунків або преференцій є вочевидь незначними;
- вступати із суб'єктом господарювання, якому надаються аудиторські послуги, або з одним із його керівників, директорів або власників, що володіють більш ніж 20 % корпоративних прав, в угоду про купівлю-продаж корпоративних прав, заснування товариства, створення підприємства тощо.

Я зобов'язуюсь у письмовому вигляді невідкладно інформувати Директора Фірми та ключового партнера про:

- 1) обставини та зв'язки, які можуть створювати загрозу незалежності;
- 2) порушення незалежності, про яке мені стало відомо.

_____ (дата)

_____ (П.І.Б., підпис)

Таблиця И.1 – Етичні принципи незалежної АФ (у тому числі показники оцінки загроз аудиторській фірми у процесі прийняття аудиторського завдання (встановлення можливості продовження стосунків з клієнтом))

Фактор загрози	Опис загрози	Так/ Ні	Вид загрози/
1	2	3	4
Контрагент є засновником АФ	Чи є Замовник (Суб'єкт перевірки) засновником або співзасновником аудиторської фірми?		Загроза власного інтересу
АФ є засновником контрагента	Чи є аудиторська фірма або персонал аудиторської фірми засновником або співзасновником Замовника (Суб'єкта перевірки)?		Загроза захисту
Контрагент є кредитором АФ	Чи є Замовник (Суб'єкт перевірки) кредитором аудиторської фірми ?		Загроза власного інтересу
АФ є кредитором контрагента	Чи є аудиторська фірма кредитором Замовника (Суб'єкта перевірки)?		Загроза власного інтересу
Теперішнє та минуле співробітництво персоналу	Чи є серед персоналу аудиторської фірми будь-яка особа, що є (була) керівником або посадовою особою Замовника або Суб'єкта перевірки з питань бухгалтерського (податкового) обліку, або з фінансових питань, або бере (брала) участь в будь-яких органах управління Замовника (Суб'єкта перевірки)?		Загроза власної оцінки
Родинні (особисті) стосунки	Чи має персонал аудиторської фірми (близькі родичі співробітника аудиторської фірми) близького родича, що є (що був) керівником (посадовою особою) Замовника або Суб'єкта перевірки з питань бухгалтерського (податкового) обліку, або з фінансових питань?		Загроза особистих стосунків
Надання супутніх послуг	Чи надає аудиторська фірма супутні послуги Замовнику (Суб'єкту перевірки), що є несумісними з виконанням аудиторського завдання?		Загроза власної оцінки
Залежність загальної суми гонорару	Чи має персонал аудиторської фірми залежність загальної суми гонорару від Замовника (Суб'єкта перевірки)?		Загроза власного інтересу
Значна заборгованість контрагента	Чи існує значна заборгованість Замовника перед аудиторською фірмою за аудиторські послуги, що були надані раніше?		Загроза власного інтересу

Продовження таблиці И.1

1	2	3	4
Ризик судових справ	Чи знаходиться аудиторська фірма під загрозою втягнення до судових справ із Замовником (Суб'єктом перевірки)?		Загроза тиску
Особи, які здійснюють тиск	Чи існують фізичні або юридичні особи, які здійснюють тиск на аудиторську фірму та мають можливість вплинути на незалежність, об'єктивність, професійне судження персоналу аудиторської фірми?		Загроза тиску
Надзвичайна гостинність	Чи є підозрілою надзвичайна гостинність Замовника (Суб'єкта перевірки) відносно аудиторської фірми та (або) пов'язаних з аудиторською фірмою осіб?		Загроза особистих стосунків
Значний гонорар за завдання	<p>Якщо САД протягом 3 і більше років поспіль надає ПСІ, його материнській компанії та/або дочірнім підприємствам послуги, не пов'язані з обов'язковим аудитом фінансової звітності, крім тих, що зазначені у частині четвертій статті 6 Закону № 2258, сума винагороди за такі послуги не може перевищувати 70% середньої суми винагороди, що була отримана САД протягом останніх трьох років поспіль за послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) від такого ПСІ, його материнської компанії та/або дочірніх підприємств.</p> <p>Якщо загальна сума винагороди, отримана від ПСІ, за кожен з останніх 3 років поспіль перевищує 15% загальної суми чистого доходу від надання послуг таким САД з обов'язкового аудиту фінансової звітності, САД зобов'язаний поінформувати про це аудиторський комітет підприємства і вжити заходів для забезпечення незалежності, узгоджених з аудиторським комітетом. При цьому аудиторський комітет може прийняти рішення про проведення контрольного огляду завдання іншим САД, який відповідно до цього Закону має право проводити аудит фінансової звітності ПСІ, до затвердження аудиторського звіту.</p> <p>Забороняється надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності ПСІ, якщо загальна сума винагороди, отримана від цього підприємства, щорічно перевищує 15 % загальної суми чистого доходу від надання послуг таким САД впродовж 5 років поспіль (ст. 26 Закону № 2258)</p>		Загроза власного інтересу
Аудитор основних конкурентів контрагента	Чи є аудиторська фірма аудитором основних конкурентів Замовника (Суб'єкта перевірки)?		Загроза тиску

Продовження таблиці И.1

1	2	3	4
Непряма участь (фінансова залежність)	Чи має персонал аудиторської фірми непрямий фінансовий інтерес (непряму фінансову або майнову залежність) до Замовника (Суб'єкта перевірки)?		Загроза власного інтересу
Пряма участь (фінансова залежність)	Чи має персонал аудиторської фірми будь-який прямий фінансовий інтерес (пряму фінансову або майнову залежність) від Замовника (Суб'єкта перевірки), наприклад позики або гарантії, які надають або утримують Замовник (Суб'єкт перевірки)?		Загроза власного інтересу
Можливість встановлення родинних (особистих) стосунків	Чи має персонал аудиторської фірми можливість встановлення особистих стосунків із Замовником (Суб'єктом перевірки)?		Загроза особистих стосунків
Майбутнє співробітництво персоналу	Чи має персонал аудиторської фірми наміри щодо майбутнього працевлаштування у Замовника (Суб'єкта перевірки)?		Загроза власного інтересу
Надання інших професійних послуг (крім послуг адвоката)	Чи може або міг персонал аудиторської фірми готувати вихідні дані, що використовуються для складання звітності?		Загроза власної оцінки
Рекламування контрагента	Чи може або міг персонал аудиторської фірми рекламувати товари (роботи, послуги) або цінні папери Замовника (Суб'єкта перевірки)?		Загроза захисту
Погрози зміни АФ	Чи спостерігалися погрози з боку Замовника (Суб'єкта перевірки) змінити АФ?		Загроза тиску
Значні подарунки	Чи спостерігалися факти отримання персоналом аудиторської фірми значних подарунків та сувенірів від Замовника (Суб'єкта перевірки)?		Загроза особистих стосунків
Тиск щодо зменшення обсягу завдання	Чи спостерігається тиск щодо безпідставного зменшення обсягу завдання?		Загроза тиску
Значна помилка у звітності при попередній співпраці з контрагентом	Чи була виявлена значна помилка у звітності при попередній співпраці із Замовником (Суб'єктом перевірки)?		Загроза власної оцінки

Продовження таблиці И.1

1	2	3	4
Колишній партнер	Чи перебуває у складі керівництва Замовника (Суб'єкта перевірки) колишній партнер аудиторської фірми?		Загроза особистих стосунків
Довготривале співробітництво партнерів	Чи спостерігається довготривала співпраця партнерів аудиторської фірми із Замовником (Суб'єктом перевірки)?		Загроза особистих стосунків
Висновок партнера із завдання щодо ідентифікації загроз та схвалення завдання	Ідентифіковані загрози та вжиті запобіжні заходи		

Таблиця И.2 – Процедури оцінки аудиторського ризику

Загроза	Процедури оцінки	Оцінка ризику
1	2	3
1. Загроза власного інтересу	<p>а) письмове повідомлення персоналом керівництва про стан загроз: перед початком робіт кожен з членів аудиторської групи з перевірки через складання листа – повідомлення має повідомити управлінський персонал аудиторської фірми про наявність або відсутність загроз незалежності;</p> <p>б) огляд завдань, що виконує аудиторська фірма для замовника;</p> <p>в) за умови, що менеджмент суб'єкта зробив пропозицію будь – якому члену аудиторської групи стосовно можливої співпраці, така особа має сповістити про це керівництво аудиторської фірми;</p> <p>г) винагорода аудиторської фірми має відповідати вимогам ст. 26 ЗУ № 2258-VIII); забороняються умовні гонорари (відсотки від суму встановлених помилок, активів, економії ресурсів);</p> <p>д) залучення зовнішніх аудиторів;</p> <p>е) огляд і оцінка взаємовідносин із замовником</p>	<p>а) за наявності листа – повідомлення загроза є усуненою;</p> <p>б) за наявності огляду завдань, проведеного внутрішнім або зовнішнім контролером загроза є усуненою або мінімізованою до прийняттого рівня;</p> <p>в) за наявності листа – повідомлення від особи, що отримала пропозицію співпраці від клієнта, загроза є усуненою або мінімізованою до прийняттого рівня;</p> <p>г) оцінка розміру винагороди на відповідність вимогам ст. 26 ЗУ № 2258-VIII);</p> <p>д) зовнішні аудитори мають надати письмове підтвердження щодо дотримання вимог стосовно етики та застосування МСА і внутрішньофірмових стандартів;</p> <p>е) документування інформації про співпрацю із замовником</p>
2. Загроза власної оцінки	<p>а) ротация персоналу;</p> <p>б) кадровий облік</p>	<p>а) задокументовано розподіл партнерів із завдання і співробітників робочої групи за видами робіт (діяльності);</p> <p>б) наявність політики та процедур прийому на роботу, підвищення кваліфікації</p>
3. Загроза захисту	<p>а) представлення інтересів замовника під час судових суперечок;</p> <p>б) професійний скептицизм;</p> <p>в) робочі документи</p>	<p>а) наявність додаткового контролю під час аудиту фінансової звітності щодо питань, які були предметом судових суперечок;</p> <p>б) при наданні будь-якого виду послуг персоналу замовника забороняється ідентифікувати факти діяльності суб'єкта як безумовно достовірні;</p>

Продовження таблиці И. 2

1	2	3
		в) з метою зменшення загроз захисту запроваджується обов'язкова процедура попереднього ознайомлення усіх учасників перевірки з матеріалами РД, аудиторського звіту.
4. Загроза особистих стосунків	персонал аудиторської фірми зобов'язаний своєчасно проінформувати управлінський персонал про наявність виявленої загрози у письмовому вигляді; заходи із забезпечення додаткового контролю шляхом залучення зовнішнього аудитора на підставі укладеної угоди	за наявності листа – повідомлення загроза є усуненою
5. Загроза тиску	а) наявність або підозра такої загрози партнером по завданню та/або Директором АФ	Управлінський персонал аудиторської фірми у будь-який спосіб має сповістити управлінський персонал суб'єкта про загрозу тиску та задокументувати інформацію

ДОДАТОК К

Лист-угода стосовно завдання з погоджених процедур (приклад)

Директору, вищому
або найвищому персоналу підприємства

Ви запропонували нам провести погоджені процедури стосовно практики податкового обліку з податку на прибуток, податку на додану вартість за період з __.__.20__ р. по __.__.20__ р. Цим листом ми підтверджуємо прийняття цього завдання з аудиту й наше розуміння його. Наш аудит проводитиметься не з метою висловлення думки щодо фінансової звітності, а з метою надання звіту про фактичні результати, отримані в процесі роботи.

Ми проведемо аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Ці стандарти вимагають від нас дотримання етичних вимог, а також планування й виконання аудиту.

Ми погодилися виконати наведені процедури й надати Вам звіт про фактичні результати роботи, отримані в процесі нашої роботи. При виконанні завдання з погоджених процедур стосовно практики податкового обліку податку на прибуток, податку на додану вартість за період з __.__.20__ р. по __.__.20__ р. будуть застосовуватись наступні процедури: перерахунок, порівняння, перевірка, аналіз, отримання підтверджень.

Оскільки, вказані вище процедури не є аудиторською перевіркою, аудитор не висловлює впевненості стосовно розрахунків з бюджетом з податку на прибуток, податку на додану вартість за період з __.__.20__ р. по __.__.20__ р.

Метою процедур, які ми виконуємо, є виняткове надання Вам допомоги з практики ведення податкового обліку податку на прибуток і податку на додану вартість. Наш звіт призначений лише для Вас і не повинен використовуватись у жодних інших цілях. Процедури, які ми виконаємо, не будуть аудитом чи оглядом, проведеними відповідно до Міжнародних стандартів аудиту або Міжнародних стандартів завдань з огляду, а отже ми не будемо висловлювати впевненості.

Ми сподіваємось на повноцінну співпрацю з Вашими працівниками й на те, що нам будуть надані усі записи, документація та інша інформація, яка буде необхідною у зв'язку з виконанням завдань.

Наш гонорар виплачується на основі розрахунків, які виставлятимуться відповідно до виконаних робіт. Його розраховано на основі часу, витраченого фахівцями на виконання завдання, з урахуванням поточних витрат. Узгоджена оплата варіюється у залежності від ступеня відповідальності фахівців, їхнього досвіду та кваліфікації.

Просимо Вас підписати й повернути доданий примірник цього листа як свідчення того, що він відповідає Вашому розумінню умов завдання, включаючи конкретні узгоджені нами процедури, які будуть виконані.

Директор
ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» _____
Дата

Погодження від імені замовника
Уповноважена особа замовника, П.І.Б., підпис, дата

ДОДАТОК Л

Декларація конфіденційності

«__» _____ 20__ р.

ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД»

Шановний (на) _____

Для забезпечення постійної відповідності з розділом 140 з Кодексу РМСЕБ, що відносяться до нашої професійної відповідальності та захисту наших Замовників, дуже важливо, щоб справи наших Замовників залишалися конфіденційними.

Конфіденційна інформація відноситься до будь-якої інформації про наших Замовників, що стає відомою в результаті її зв'язку з фірмою, за винятком випадків, коли така інформація є загальнодоступною.

Я прочитав, зрозумів і виконав встановлену політику Фірми щодо конфіденційності справ фірми.

Ім'я _____

Підпис _____

Дата _____

ДОДАТОК М

Політика та процедури щодо дотримання етичних принципів

ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

співробітника АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ «КАПІТАЛ ГРАНД» із дотримання етичних принципів.

Я, _____, як співробітник АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ «КАПІТАЛ ГРАНД», ознайомилася із Кодексом етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів, прийнятий Аудиторською палатою України в якості національного, у тому числі розділ IV «Конфіденційність» та Кодексом етики ТОВ «КАПІТАЛ ГРАНД» і в період трудових відносин з фірмою:

- 1) зобов'язуюсь дотримуватись фундаментальних принципів Кодексу Етики Професійних бухгалтерів, а саме:
 - чесності (при наданні професійних послуг буду відвертим та чесним);
 - об'єктивності (буду справедливим та не дозволю собі необ'єктивності, конфлікту інтересів та впливу інших осіб, які шкодитимуть об'єктивності);
 - професійної компетентності та належної ретельності (зобов'язуюсь виконувати професійні послуги з належною ретельністю, старанністю та компетентністю та постійно підтримувати професійні знання як самостійно, так і використовуючи можливості аудиторської фірми щодо підвищення знань і компетентності, викладених в Положенні про підбір кадрів і підвищення кваліфікації працівників);
 - конфіденційності (зобов'язуюсь дотримуватися Політики та процедур стосовно дотримання конфіденційності працівниками аудиторської фірми);
 - професійної поведінки (зобов'язуюсь утримуватися від будь-якої поведінки, яка б могла дискредитувати професію та усвідомлюю свою відповідальність перед клієнтами, працівниками, третіми особами та громадськістю в цілому);

Підтверджую, що ні під час роботи на фірмі, ні після її, я не буду використовувати інформацію, отриману в результаті своєї роботи на фірмі, на шкоду фірмі, її клієнтам або працівникам.

Під час моєї роботи на фірмі я буду сприяти здійсненню інтересів фірми. Під час роботи я не буду прямо або опосередковано займатись бізнесом, аналогічним тому, яким займається фірма, окрім як із дозволу директора.

- 2) ознайомлений(на) та буду діяти у відповідності до прийнятої фірмою Політикою та процедурами стосовно дотримання етичних принципів та виявлення загроз недотримання етичних принципів, оцінки важливості цих загроз, визначення та застосування застережних заходів для усунення або зменшення загроз до прийняттого рівня.

Працівник _____

«___» _____ 20__ р.

Таблиця Р.1 – Тестування компетентності та незалежності ключового партнера (аудитора)

№ з/п	Критерії вибору ключового партнера (аудитора)	Так	Ні	Оцінка та вжиті запобіжні заходи
1	2	3	4	5
1.1. Компетентність ключового партнера (аудитора) та дотримання ним етичних принципів:				
1.1.	– дотримання принципу чесності, який зобов'язує партнера бути відвертим з клієнтом у всіх професійних і ділових відносинах			При відповіді «Ні», запобіжним заходом є усунення партнера (аудитора) від виконання
1.2.	– дотримання принципу об'єктивності, який зобов'язує партнера не допускати конфлікту інтересів і небажаного впливу з боку інших осіб на професійні і ділові рішення або судження			
1.3.	– дотримання принципу професійної компетентності, який зобов'язує партнера постійно підтримувати професійні знання та навички, необхідні для виконання роботи у відповідності до професійних та ВФС контролю якості			
1.4.	– дотримання принципу конфіденційності, який зобов'язує партнера не розголошувати без спеціального дозволу третім особам будь-яку інформацію, отриману від клієнтів, а також не використовувати згадану інформацію у власних інтересах			
1.5.	– дотримання принципу професійної поведінки, який зобов'язує партнера дотримуватися МСА та ВФС і утримуватися від одночасного ведення будь-якої іншої діяльності, не сумісної з професійною діяльністю, а також від будь-яких дій, які можуть дискредитувати професію аудитора в очах суспільства або завдати шкоди професійній репутації незалежної аудиторської фірми			
2.1. Незалежність ключового партнера (аудитора)				
2.1.	– участь партнер у прийнятті управлінських рішень суб'єктом господарювання, фінансова звітність якого перевіряється			При відповіді «Ні», запобіжним заходом є усунення партнера від виконання аудиторського завдання або призначення додаткового ВК за виконанням завдання
2.2.	– наявність конфлікту інтересів (або потенційний конфлікт) партнера та суб'єкта господарювання			
2.3.	– вплив договірних відносин аудиторської фірми на думку партнера			

Продовження таблиці Р.1

1	2	3	4	5
2.4.	– існування загрози моральним принципам, майновим інтересам, захисту особистості та сімейних відносин, примушення до вчинення певних дій внаслідок фінансових, особистих, договірних, трудових та інших відносин між аудитором, суб'єктом аудиторської діяльності			При відповіді «Ні», запобіжним заходом є усунення партнера (аудитора) від виконання аудиторського завдання або призначення додаткового внутрішнього контролю за виконанням аудиторського завдання
2.5	<p>Перебування партнера (аудитора), його близьких родичів та членів сім'ї:</p> <ul style="list-style-type: none"> – власниками фінансових інструментів, емітованих юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, або юридичної особи, пов'язаної з такою юридичною особою спільною власністю, контролем та управлінням, крім тих, що належать юридичній особі опосередковано через інститути спільного інвестування; – учасниками в операціях з фінансовими інструментами, емітованими, гарантованими або іншим чином підтримуваними юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, крім операцій в межах інститутів спільного інвестування; – співробітниками (підрядниками) юридичної особи в період, що перевіряється та період надання аудиторських послуг, що може призвести до конфлікту інтересів 			
3. Достатність персоналу для виконання завдання (п. 1 ст 28 ЗУ № 2258 - VIII)				
33.1	<p>достатність залученого персоналу для виконання завдання:</p> <ul style="list-style-type: none"> – аудиторів, у т.ч. партнер із завдання (ключовий партнер команди) у кількості ___ осіб та _____ людино-днів; – асистентів у кількості _____ осіб та _____ людино - днів; – інший персонал у кількості _____ осіб та _____ людино – днів 			Висновок про достатність персоналу для виконання завдання або відмова від висновку
Загальне резюме: призначити (не призначити) ключового партнера з аудиту (аудитора) _____				
<p>Директор аудиторської фірми, (особа, відповідальна за контроль якості) Дата, підпис</p>				

Таблиця Т.1 – Поетапний процес контролю та оцінки якості наданих аудиторських послуг

Етап	Характеристика
1	2
1	<p>Визначення відповідальності за якість аудиторських послуг.</p> <p>Керівник аудиторської фірми несе відповідальність за контроль й оцінку якості та бере активну участь у їх здійсненні, розподіляє повноваження відповідальності за конкретні обов'язки, пов'язані із контролем та оцінкою якості аудиту</p>
2	<p>Визначення обсягу наданих послуг, що створює основу для ідентифікації аспектів їх надання, охоплюючи: розуміння контингенту замовників послуг; обсяги наданих послуг у розрізі замовників; перелік аудиторського персоналу, що надає аудиторські послуги. Наведений перелік є основою для послідовних етапів процесів контролю та оцінювання, забезпечуючи переконання та впевненість в охопленні усіх аспектів надання послуг, що будуть контролюватися й оцінюватися</p>
3	<p>Встановлення важливих аспектів послуг, на яких концентрується контроль й оцінка якості їх надання.</p> <p>Проведені дослідження практики аудиту засвідчують, що з метою забезпечення ефективності використання ресурсів аудиторської фірми, основними прийомами контролю повинні бути ті, що максимально впливають на якість наданих послуг.</p> <p>Вирішення проблеми якості, забезпечить застосування персоналом аудиторської фірми такого підходу, у результаті якого буде надано пріоритет тим способам контролю якості, для яких характерним буде наступне: спосіб оцінювання результатів контролю якості застосовується часто та забезпечує належний рівень якості аудиту; замовникам загрожують негативні наслідки, у випадку якщо оцінювання результатів контролю за якістю аудиторських послуг проводилось некоректно.</p> <p>Таким чином, ідентифіковані напрями пріоритетів забезпечення якості нададуть можливість деталізувати процедури оцінювання результатів контролю за якістю аудиторських послуг.</p> <p>Окрім того, способи оцінювання результатів контролю якості, що мають значний обсяг й високий ризик повинні підлягати найбільш ретельному контролю та оцінюванню</p>
4	<p>Визначення індикаторів якості для кожного виду послуг.</p> <p>При цьому за індикатор приймають добре вимірювану змінну величину, що пов'язана зі структурою, процесом або результатом наданих послуг.</p> <p>Індикатори повинні відповідати вимогам об'єктивності та зосереджувати увагу на потенційних ризиках чи можливостях поліпшення якості послуг</p>

Продовження табл. Т.1

1	2
5	<p>Встановлення порогів для оцінювання результатів контролю за якістю послуг.</p> <p>Поріг для оцінки – це рівень або величина, при досягненні якої відбувається початок інтенсивної оцінки. Поріг варто встановити для кожного індикатора оцінювання якості.</p> <p>Дані, зібрані для кожного індикатора, однозначно не можуть привести до висновків про якість наданої послуги, однак індикатор може привернути увагу до тих сфер, де можна встановити можливості підвищення якості послуг. При цьому важливо між управлінським персоналом дійти згоди при виборі як порогів, так й індикаторів для оцінювання результатів контролю</p>
6	<p>Збір й упорядкування даних.</p> <p>Відповідальні особи аудиторської фірми мають займатися збором даних про індикатори якості. Зібрану інформацію слід систематизувати для полегшення порівняння з порогоми для оцінювання результатів контролю за якістю аудиторських послуг</p>
7	<p>Оцінка результатів контролю якості.</p> <p>Коли сукупні дані досягнуть порога для оцінювання, відповідальні особи за оцінювання результатів контролю якості аудиторських послуг повинні оцінити ефективність результатів контролю якості з тим, щоб встановити можливі проблемні питання.</p> <p>Як засвідчують попередні дослідження, у практиці аудиту розрізняють наступні типи оцінок, що забезпечують з'ясування причин недостатнього контролю якості, впровадження яких забезпечуватиме можливість поліпшення роботи у цьому напрямку: по – перше, моделі - ця оцінка може включати аналіз моделей або тенденцій у оцінюванні якості аудиторських послуг, пропонованих сукупними даними.</p> <p>Вони можуть бути пов'язані з конкретними змінами, підрозділами, персоналом й навичками, або складом контингенту замовників аудиторських послуг; по – друге, продуктивне оцінювання - оцінка може привести до висновку, що не вірне судження, не достатні уміння чи компетентність аудиторського персоналу виступають причиною неефективного контролю якості аудиторських послуг</p>
8	<p>Реалізація дій для вирішення проблем оцінювання контролю якості аудиту.</p> <p>У випадку, якщо сукупні дані не досягають порогу для оцінювання результатів контролю за якістю аудиторських послуг або ж поріг оцінювання досягнутий, однак оцінка показує, що проведено контроль якості адекватно й прийнятно, то процес оцінювання результатів контролю за якістю варто продовжувати. Однак, у разі встановлення причин невідповідності якості, розробляють та затверджують план заходів щодо ситуаційного коригування контрольних процедур якості. З'ясовуючи проблемні питання організації оцінювання результатів контролю за якістю аудиторських послуг, відзначимо, що аудиторська практика розрізняє наступні найбільш поширені причини не дієвості системи контролю якості аудиторських послуг: недостатня компетентність; недоліки у роботі та не професійна поведінка; не належне виконання персоналом своїх обов'язків</p>

Продовження табл. Т.1

1	2
9	Оцінка й фіксація поліпшення оцінювання результатів контролю за якістю аудиторських послуг. Ефективність таких дій повинна бути оцінена та зафіксована у робочих документах з контролю якості
10	Врахування відповідної інформації у програмі з поліпшення якості, що формується у масштабах аудиторської фірми. Сформульовані висновки щодо оцінювання результатів контролю якості, повинні бути зафіксовані та передані через установлені інформаційні канали для ознайомлення управлінського персоналу та працівників аудиторської фірми. Важливо, щоб інформація про оцінювання результатів контролю якості була доведена до конкретних осіб, відповідальних за надані послуги замовникам

ДОДАТОК У

Таблиця У.1 – Моніторинг якості окремих завдань

I. Інформація про аудиторське завдання:	
Реєстраційний номер завдання:	
Дата реєстрації завдання:	
Вид завдання:	
Вид впевненості за завданням:	
Суб'єкт перевірки:	
Замовник:	
Дата початку періоду перевірки:	
Дата завершення періоду перевірки:	
Номер договору на надання послуг:	
Дата підписання договору:	
Дата підписання підсумкової документації:	
Думка аудитора:	

II. Прийняття та продовження співпраці з клієнтом (МСКЯ-1, ПНПКЯ-1)			
№	Питання оцінки	Так (+) Ні (-)	Коментар
1	2	3	4
1.	Чи оформлені документально процедури щодо розгляду питання чесності клієнта та оцінки можливої інформації, яка б свідчила про нечесність клієнта?		
2.	Наявність задокументованих процедур щодо визначення компетентності, можливостей, часу та ресурсів для прийняття завдання		
3.	Чи складається бюджет часу для визначення потреб щодо людських ресурсів та складання графіку аудиторської роботи?		
4.	Чи відповідає запланований обсяг витрат робочого часу на виконання завдання фактичному обсягу виконаних робіт?		
5.	Чи проводиться оцінка незалежності АФ клієнтом?		
6.	Чи задокументована оцінка незалежності членів робочої команди зі сторони потенційного клієнта?		
7.	Чи задокументоване обговорення з попереднім аудитором причин відмови від клієнта, причин можливих розбіжностей?		
8.	Чи призначено персонал, відповідальний за прийняття або продовження співпраці з клієнтом?		
9.	Чи забезпечується умовами договору в частині оплати принцип незалежності та чи достатні встановлені строки для виконання завдання?		
10.	Чи отримано інформацію, що стосується розуміння суб'єкта господарювання та його середовища виключно з внутрішнім контролем (інформація, що стосується правової форми та організаційної структури суб'єкта господарювання; інформація щодо сфери діяльності, економічного та законодавчого середовища, у якому діє суб'єкт господарювання)? Якими документами аудитора це підтверджується?		

Продовження таблиці У.1

1	2	3	4
11.	Інші питання, що привернули увагу особи, що здійснює моніторинг якості окремих завдань.		
II. Узгодження умов завдання (МСА 210)			
1.	Чи оформлено документально узгодження умов завдання?		
2.	Чи містять узгоджені умови завдання:		
	- мету та обсяг завдання;		
	- відповідальність аудитора;		
	- відповідальність управлінського персоналу;		
	- ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансової звітності для складання фінансової звітності;		
	- посилання на очікувану форму й зміст будь-яких звітів, що їх надавав аудитор, і констатацію того, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнятися від очікуваної форми та змісту?		
3.	Чи були зміни в умовах завдання, яким документом обґрунтовано зміни? Чи були обґрунтовані виправдання щодо змін умов завдання?		
4.	Інші питання, що привернули увагу особи, що здійснює моніторинг		
III. Планування завдання (МСА 200, 300, 315, 320)			
1.	Чи проведена аудитором оцінка системи внутрішнього контролю щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності для визначення характеру, обсягу та змісту аудиторських процедур? Чи задокументовано аудитором таку оцінку?		
2.	Чи проведено оцінку аудиторського ризику та його компонентів?		
3.	Чи оцінено наскільки ідентифіковані аудиторські ризики можуть привести до суттєвих викривлень у фінансовій звітності?		
4.	Чи є в наявності власні внутрішні стандарти (методики), за допомогою яких проводиться оцінка суттєвості та ризиків під час здійснення аудиторської перевірки?		
5.	Чи переглядався рівень суттєвості під час проведення аудиту?		
6.	Чи була розроблена на основі аудиторського ризику та оцінки рівня суттєвості відповідна стратегія аудиту та програма аудиту для визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур, необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів?		
7.	Чи визначена загальна стратегія аудиту, яка встановлює обсяг, час і напрямок аудиту, а також спрямовує розробку плану аудиту?		
8.	Чи включено аудитором до аудиторської документації під час визначення загальної стратегії оцінки суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому?		
9.	Якщо це застосовано, то який рівень або рівні суттєвості для окремих груп операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації?		

Продовження таблиці У.1

1	2	3	4
10.	Чи було визначено аудитором відповідно до професійного судження суттєвість виконання?		
11.	Чи розроблений план завдання з описом: - характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінки ризиків, як визначено у МСА 315? - характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, як визначено у МСА 330? - інших запланованих аудиторських процедур, які слід виконати для дотримання вимог МСА під час виконання завдання?		
12.	Навести інформацію про сертифікований персонал, що брав участь у плануванні завдань (участь партнера із завдання або інших провідних членів аудиторської команди із завдання).		
13.	Чи є в наявності Наказ про призначення команди із завдання на перевірку, графіки розподілу робіт?		
14.	Чи ведеться табель обліку робочого часу щодо кожного партнера команди із завдання?		
15.	Чи ведеться табель обліку робочого часу щодо кожного партнера команди із завдання?		
16.	Чи були внесені будь-які важливі зміни у загальну стратегію та план під час виконання завдання, причини внесення цих змін? Чи оформлено документально внесення змін?		
17.	Інші питання, що привернули увагу		
IV. Залишки на початок періоду (МСА 510)			
1.	Чи відображають РД аудитора оцінку правильності перенесення залишків з кінця попереднього періоду на початок поточного періоду або в разі необхідності їх коригування?		
2.	Чи отримано аудитором достатні та прийнятні аудиторські докази того, чи послідовно застосувалася відповідна облікова політика, що відображена у залишках на початок періоду?		
3.	Чи було аудитором відповідно враховано і адекватно подано й розкрито зміни в обліковій політиці у відповідності до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності?		
4.	Якщо фінансова звітність попереднього року була охоплена аудитом, то чи є докази ознайомлення аудитора з робочими документами попереднього аудитора? Чи надають аудиторські процедури, виконані в поточному періоді, докази щодо залишків на початок періоду?		
5.	Чи виконані конкретні аудиторські процедури для отримання доказів щодо залишків на початок періоду? Якими робочими документами це підтверджується?		
6.	Якщо фінансова звітність за попередній період перевірялася попереднім аудитором та мала місце модифікація думки, то чи оцінено аудитором вплив обставини, що призвела до		

Продовження таблиці У.1

1	2	3	4
7.	модифікації під час оцінки ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності поточного періоду відповідно до вимог МСА 315?		
8.	Якщо думка попереднього аудитора щодо фінансової звітності попереднього періоду містить модифікацію думки і така модифікація залишається суттєвою для фінансової звітності поточного періоду, то чи модифікував аудитор свою думку щодо фінансової звітності поточного періоду відповідно до вимог МСА 705 та МСА 710?		
9.	Якщо аудитором отримано аудиторські докази, що залишки на початок періоду містять суттєві викривлення, то які додаткові аудиторські процедури були виконані аудитором? Якими робочими документами це підтверджується?		
10.	Чи проінформовано аудитором управлінський персонал та осіб, наділених найвищими повноваженнями про викривлення у фінансовій звітності поточного періоду?		
11.	Інші питання що привернули увагу		
V. Аудиторська вибірка (МСА 530)			
1.	Які методи вибіркової перевірки були застосовані аудитором? Чи відповідають вони методам встановленим у внутрішній документації?		
2.	Чи були незалежно від ідентифікованих ризиків присутності помилок проведені конкретні дії (вибірка) для всіх встановлених важливих позицій фінансової звітності відповідно мети аудиторської процедури?		
3.	Чи отримано аудитором підстави для обґрунтування висновків щодо генеральної сукупності, з якої здійснювалась вибірка? Якими документами аудитора це підтверджується?		
4.	Чи визначено розмір вибірки, достатній для зменшення ризику вибірки до прийнятно низького рівня?		
5.	Чи відібрано статті для вибірки так, щоб кожен елемент вибірки мав шанс бути відібраним?		
6.	Чи відображає РД аудитора усі етапи проведення аудиторської вибірки та аналіз її результатів?		
7.	Інші питання, що привернули увагу		
VI. Письмові запевнення (МСА 580)			
1.	Чи зроблені аудитором запити на надання письмових запевнень тому управлінському персоналу, який несе відповідальність за фінансову звітність і обізнаний у відповідних питаннях?		
2.	Чи розроблені аудиторською фірмою стандартизовані форми запитів?		
3.	Чи зазначена у запиті інформація щодо відповідальності управлінського персоналу за складання фінансової звітності відповідно до застосовуваної концептуальної основи		

Продовження таблиці У.1

1	2	3	4
4.	фінансової звітності, включаючи, якщо це доречно, відповідальність за її достовірне подання?		
5.	Чи зазначена у запиті інформація щодо надання управлінським персоналом письмового запевнення стосовно того, що: - він надав аудитору всю доречну інформацію та доступ до неї, як узгоджено в умовах завдання з аудиту; - усі операції були зареєстровані та відображені у фінансовій звітності?		
6.	Дата отримання письмових запевнень. Чи є вона якомога ближче до дати аудиторського висновку?		
7.	Чи містять письмові запевнення всю необхідну аудитору інформацію (відповідно до зроблених запитів)?		
8.	У якій формі управлінський персонал надав письмове запевнення до аудитора (листа-запевнення, чи інше)?		
9.	Чи розроблена політика та процедури аудиторською фірмою щодо відмови від висловлення думки відповідно до МСА 705, якщо: - аудитор доходить висновку, що існують настільки достатні сумніви щодо чесності управлінського персоналу, що письмові запевнення є недостовірними; - управлінський персонал не надає письмові запевнення		
10.	Інші питання, що привернули увагу		
VII. Пов'язані сторони (МСА 550)			
1.	Чи направлені запити управлінському персоналу клієнта (у тому числі найвищому персоналу) щодо: - ідентифікації пов'язаних сторін суб'єкта господарювання, включаючи зміни порівняно з попереднім періодом? - характеру відносин між суб'єктом господарювання та пов'язаними сторонами? - здійснення суб'єктом господарювання будь-яких операцій з пов'язаними сторонами протягом періоду (якщо це має місце), визначити тип та мету операції?		
2.	Наявність розроблених шаблонів запитів		
3.	Чи надавалася інформація отримана від управлінського персоналу щодо пов'язаних сторін іншим членам аудиторської команди із завдання (ідентифікація, характер відносин, операції з пов'язаними сторонами) під час розподілу робіт відповідно до плану перевірки?		
4.	Чи отримані письмові запевнення управлінського персоналу і (у разі необхідності) тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо: - розкриття аудитору інформації щодо ідентифікації пов'язаних сторін суб'єкта господарювання та всіх відносин й операції з ними? - забезпечення належного обліку і розкриття таких відносин та операцій відповідно до вимог концептуальної основи? - розкриття в примітках до фінансової звітності?		

Продовження таблиці У.1

1	2	3	4
5.	<p>Чи розкрита аудитором інформація щодо:</p> <ul style="list-style-type: none"> -ідентифікації, обліку та розкриття відносин і операцій з пов'язаними сторонами відповідно до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності; -санкціонування і схвалення значних операцій та домовленостей з пов'язаними сторонами; -санкціонування й схвалення значних операцій та домовленостей, що виходять за межі звичайної діяльності; -характеру таких операцій? 		
6.	Чи надіслано запити до управлінського персоналу щодо пояснень та ідентифікації всіх операцій зі щойно ідентифікованими пов'язаними сторонами для подальшої оцінки аудитором?		
7.	<p>Чи перевірів аудитор документи на ознаки існування відносин і операцій з пов'язаними сторонами, які управлінський персонал раніше не ідентифікував або не розкривав аудитору:</p> <ul style="list-style-type: none"> -банківські підтвердження чи підтвердження зовнішніх юристів, отримані в межах аудиторських процедур; -протоколи зборів акціонерів, засідань тих, кого наділено найвищими повноваженнями; -інші записи або документи, які аудитор вважає необхідними у обставинах суб'єкта господарювання? 		
8.	Чи проводився огляд робочих документів за попередній період, які зможуть допомогти визначити тип таких операцій?		
9.	Чи було модифіковано аудиторську думку у разі, якщо аудитором не отримано належних та прийнятних аудиторських доказів щодо пов'язаних сторін та операцій з ними?		
10.	Чи зазначена підстава для висловлення модифікованої думки?		
11.	Інші питання, що привернули увагу.		
VIII. Безперервність (МСА 570)			
1.	<p>Чи зроблено запит до управлінського персоналу про те, чи відомо йому про події або умови після періоду оцінки управлінського персоналу, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність?</p> <p>Вказати дату відправлення запиту, на яких носіях відправлено запит (електронний лист, відправлено поштою, інше)?</p>		
2.	Чи є у наявності стандартизовані шаблони запитів?		
3.	<p>Чи отримано відповідь від управлінського персоналу щодо здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність?</p> <p>Вказати дату отримання відповіді.</p>		

Продовження таблиці У.1

1	2	3	4
4.	<p>Чи проведено аналіз існування можливих подій або умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність?</p> <p>Яким робочим документом оформлено результати аналізу (тест, контрольний лист, інше)?</p>		
5.	<p>Чи містять вказані робочі документи посилання на документи що підлягали аналізу?</p>		
6.	<p>Чи зроблено висновок, чи існує за судженням аудитора суттєва невизначеність, що стосується подій або умов, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність?</p>		
7.	<p>Чи містить аудиторський звіт пояснювальний параграф за умов достатнього розкриття інформації у фінансовій звітності щодо припущення про безперервність діяльності суб'єкта господарювання, але існування суттєвої невизначеності?</p>		
8.	<p>Якщо фінансова звітність недостатньо розкриває інформацію, чи висловлено аудитором умовно-позитивну або негативну думку (залежно від конкретних обставин відповідно до МСА 705) ?</p> <p>Чи повідомлено аудитором тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про ідентифіковані події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність?</p>		
9.	<p>Інші питання, що привернули увагу.</p>		
IX. Подальші події (МСА 560)			
1.	<p>Чи здійснено запит до управлінською персоналу і в разі потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо подальших подій, які могли б вплинути на фінансову звітність?</p>		
2.	<p>Чи ознайомлений аудитор з протоколами засідань, (якщо вони є) за участю власників, управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, суб'єкта господарювання, що проводилися після дати фінансової звітності?</p> <p>Якими робочими документами аудитора це підтверджується?</p>		
3.	<p>Чи ознайомлений аудитор з останньою подальшою проміжною фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, якщо вона є?</p> <p>Якими документами це підтверджується?</p>		
4.	<p>Чи отримано письмове запевнення, що всі події, які відбуваються після дати фінансової звітності і щодо яких застосовна концептуальна основа фінансової звітності вимагає коригування або розкриття, були скориговані або розкриті?</p>		

Продовження таблиці У.1

1	2	3	4
5.	Які процедури були виконані аудитором, якщо після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності аудитор стає відомим факт, який міг би призвести до внесення змін до аудиторського звіту?		
6.	Які висновки були зроблені аудитором щодо подальших подій? В яких робочих документах аудитора це зазначено?		
7.	Якщо управлінський персонал вносить зміни до фінансової звітності, то чи надано аудитором новий аудиторський звіт?		
8.	Чи включено до нового зміненого аудиторського звіту пояснювальний параграф, що містить посилання на примітку до фінансової звітності, в якій більш докладно обговорюється причина зміни до раніше оприлюдненої фінансової звітності та попереднього аудиторського звіту, наданого аудитором?		
9.	Інші питання, що привернули увагу.		
Х. Аудиторські докази-додаткові міркування щодо відібраних елементів			
1.	Чи отримані достатні та прийнятні аудиторські докази щодо наявності та стану запасів шляхом: -присутності під час інвентаризації (крім випадків, якщо це не доцільно); -оцінки інструкцій та процедур управлінського персоналу щодо реєстрації і контролю результатів інвентаризації матеріальних запасів суб'єкта господарювання; -ознайомлення з процедурами підрахунку, які здійснюються управлінським персоналом; -перевіркою запасів, виконанням контрольної перевірки; -здійсненням аудиторських процедур щодо остаточних даних про запаси суб'єкта господарювання, з метою визначення, чи достовірно вони відображають фактичні результати інвентаризації?		
2.	Чи виконано аудиторські процедури для отримання аудиторських доказів про належне відображення змін в запасах між датою інвентаризації та датою фінансової звітності (якщо інвентаризація здійснюється на іншу дату, ніж дата фінансової звітності)? Навести робочі документи, якими оформлені вищезазначені процедури.		
3.	Чи ініційовано проведення інвентаризації (або спостереження за її проведенням) деяких запасів на іншу дату, та чи виконано аудиторські процедури щодо проміжних операцій (якщо аудитор не може бути присутнім під час інвентаризації через непередбачувані обставини)? Навести робочі документи, якими оформлені вищезазначені процедури.		

Продовження таблиці У.1

1	2	3	4
4.	Чи виконано альтернативні аудиторські процедури для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо наявності та стану запасів (якщо присутність під час інвентаризації не є можливою)?		
5.	Чи модифікована думка в аудиторському звіті відповідно до МСА 705?		
6.	Чи отримано достатні та прийнятні аудиторські докази щодо наявності та стану запасів:		
	-надіслано запит до третьої сторони про підтвердження кількості і стану запасів, які зберігаються в інтересах суб'єкта господарювання;		
	-здійснено перевірку або інші аудиторські процедури, які є належними за таких обставин.		
7.	Чи розроблена аудиторською фірмою програма щодо участі аудитора у проведенні інвентаризації?		
8.	Чи відображають робочі документи аудитора докази виконання процедур:		
	- інспектування;		
	- нагляду;		
	- запиту;		
	- підтвердження;		
	- перерахунку;		
	- аналітичних процедур		
9.	Інші питання, що привернули увагу.		
XI. Оцінка викривлень (МСА 450)			
1.	Чи накопичувалися викривлення, ідентифіковані під час аудиту, крім незначних, яким РД оформлені результати?		
2.	Чи проінформований відповідний управлінський персонал про усі викривлення, накопичені під час аудиту? Яким робочим документом оформлено результати інформування? Чи були виправлені викривлення?		
3.	У випадку, якщо не виправлені викривлення є суттєвими, то чи розглянуті аудитором:		
	-розмір і характер викривлень як стосовно конкретних груп операцій, залишків на рахунках або розкриття, так і фінансової звітності в цілому, а також особливі обставини їх виникнення;		
	-вплив не виправлених викривлень попередніх періодів як стосовно конкретних груп операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, так і на фінансову звітність у цілому?		
4.	Чи проінформовано тих, кого наділено найвищими повноваженнями про не виправлені викривлення та їх можливий вплив окремо або сукупно на висновок у звіті незалежного аудитора (якщо це йому не заборонено законодавчими або нормативними актами)?		

Продовження таблиці У.1

1	2	3	4
5.	Якими документами оформлено результати аналізу та інформування управлінського персоналу?		
6.	Чи проінформовано тих, кого наділено найвищими повноваженнями, як про вплив невикористаних викривлень попередніх періодів на конкретні групи операцій, залишки на рахунках або розкриття інформації, так і на фінансову звітність у цілому?		
7.	Якими документами оформлено результати аналізу та інформування управлінського персоналу?		
8.	Чи звертався аудитор до управлінського персоналу надати письмові запевнення щодо невикористаних викривлень (можливо вимагається коригування фінансової звітності для виправлення суттєвих викривлень)?		
9.	Якими документами оформлено результати?		
10.	Яка думка була висловлена аудитором у аудиторському звіті?		
11.	Інші питання, що привернули увагу		
XII. Аудиторська документація (230)			
1.	На яких носіях (паперових чи електронних) сформована аудиторська документація?		
2.	Який програмний продукт використовує фірма?		
3.	Чи в наявності маркування документації (назва клієнта, назва аудиторської фірми, назва документу, дата складання, період перевірки)?		
4.	Чи проіндексовані всі робочі документи та є в наявності перехресні посилання?		
5.	Чи розроблені стандартизовані форми індексів?		
6.	Чи було записано аудитором при документуванні характеру, часу і обсягу виконаних аудиторських процедур:		
	-відмінні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряються;		
	-хто виконував аудиторську роботу та дата завершення цієї роботи;		
	-хто виконував огляд виконаної аудиторської роботи, дата та обсяг такого огляду		
7.	Чи встановлена політика та процедури забезпечення конфіденційності, безпечного зберігання, цілісності, доступності та відновлюваності документації із завдання?		
8.	Чи забезпечує аудиторська документація можливість досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, зрозуміти:		
	-характер, час і обсяг аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та застосовуваних законодавчих і нормативних вимог;		

Продовження таблиці У.1

1	2	3	4
	-результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів;		
	-значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, які узагальнили аудиторів стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формулювання висновків?		
9.	Чи розроблені внутрішні шаблони типових форм документації (наприклад, стандартна структура аудиторського файлу (папки) робочих документів, бланки, опитувальники, контрольні листи, анкети, запити, типові листи та звернення)?		
10.	Чи встановлені вимоги до формування «постійного» аудиторського файлу?		
11	Інші питання, що привернули увагу.		
XIII. Повідомлення інформації (МСА 260, 265)			
1.	Чи повідомлено інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності та загальну інформацію про запланований обсяг і час аудиту?		
2.	Чи отримано від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, інформацію, яка є важливою для аудиту?		
3.	Чи надані аудитором тим, кого наділено найвищими повноваженнями, своєчасні дані про спостереження, зроблені внаслідок аудиту, які є значущими та важливими для їх відповідальності за нагляд за процесом формування фінансової звітності?		
4.	У якій формі було зроблено повідомлення інформації про значні результати, отримані внаслідок аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями?		
	Чи є в наявності документація з усного повідомлення інформації (наприклад, копія протоколу, складеного суб'єктом господарювання)?		
5.	Чи повідомлено у письмовій формі інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні недоліки внутрішнього контролю, якщо такі недоліки були ідентифіковані під час аудиту?		
6.	Інші питання, що привернули увагу.		
IVX. Формулювання думки та надання звіту (МСА 700, 705)			
1.	Яка форма висловлення думки аудитора у звіті що аналізується?		
2.	Чи відповідає структура звіту вимогам МСА?		
3.	Чи сформульована думка про фінансові звіти, виходячи з оцінки висновків на основі отриманих аудиторських доказів?		

Продовження таблиці У.1

1	2	3	4
4.	У випадку модифікованої думки, чи описана підстава для висловлення такої думки?		
5.	Якщо розкриття даних є важливим для розуміння користувачами фінансових звітів, то чи включений до аудиторського звіту пояснювальний параграф або параграф з інших питань?		
6.	Інші питання, що привернули увагу		

Підписи:

Контрольний лист заповнив: _____

Прізвище, ім'я, по батькові

Підстава:

Номер та дата розпорядчого чи іншого документу про проведення моніторингу

Дата складання:

Продовження ДОДАТКУ У

Таблиця У.2 – Моніторинг виконання окремого завдання

Моніторинг виконано: _____ (П.І.Б.)

Клієнт: _____ Кінець року/періоду: _____

Зміст завдання:

Період виконання завдання: _____

Партнер по клієнту: _____ (П.І.Б.)

Ключовий партнер команди із завдання: _____ (П.І.Б.)

№ з/п	Вимоги	+/ -	Коментар та пояснення
1	2	3	4
1.	Звіт незалежного аудитора		
1.1	Чи включені в звіт наступні основні елементи:		
1)	назву?		
2)	одержувач?		
3)	ідентифікація фінансової звітності?		
4)	посилання на стандарти аудиту та практику?		
5)	висловлення думки?		
6)	підпис?		
7)	адреса аудитора?		
8)	дата звіту незалежного аудитора (і чи правильна вона)?		
9)	чи відповідає аудиторський звіт вимогам застосованих професійних стандартів?		
2.	Фінансова звітність та примітки		
2.1	Чи адекватно розкрито у фінансовій звітності та примітках наступне:		
1)	всі значущі аспекти облікової політики клієнта?		
2)	відповідні дані за попередній період?		
3)	обмеження у праві власності на активи?		
4)	забезпечення, що даються за зобов'язаннями?		
5)	умовні активи і зобов'язання?		
6)	зобов'язання щодо майбутніх капітальних витрат?		
7)	класифікація матеріальних основних засобів (включаючи накопичену амортизацію)?		
8)	інші кошти (включаючи інвестиції, гудвіл, патенти, довгострокова дебіторська заборгованість, і т.п.);		
9)	класифікація запасів?		
10)	грошові кошти та обмеження щодо їх наявності?		
11)	ринкові цінні папери?		
12)	дебіторська заборгованість (включаючи заборгованість інших компаній групи, асоційованих компаній і директорів)?		
13)	банківські кредити і овердрафти?		

Продовження таблиці У.2

1	2	3	4
14)	поточна частина довгострокових зобов'язань?		
15)	інша кредиторська заборгованість (включаючи заборгованість перед іншими компаніями групи, асоційованими компаніями, директорами, податковими органами та акціонерами у вигляді дивідендів)?		
16)	акціонерний капітал (включаючи кількість або величину кожного класу дозволених до випуску, випущених і звертаються акцій, номінальну вартість, рух за період, права або преференції, накопичена заборгованість по дивідендах, покупка власних акцій)?		
17)	рух резервів (включаючи емісійний дохід, внесений у капітал, суму дооцінки, нерозподілений прибуток та інші резерви)?		
18)	операції з пов'язаними сторонами.		
3.	Незалежність, чесність, об'єктивність		
1)	чи було відмічено будь-що, що вказує на брак незалежності, чесності та об'єктивності; чи було це ідентифікована та відповідно дозволено фірмою з урахуванням його можливого впливу?		
2)	чи був персонал відповідно сповіщений про необхідність дотримувати вимоги незалежності, чесності та об'єктивності щодо клієнта?		
3)	чи було отримано відповідне підтвердження незалежності інших аудиторських фірм, що виконують аудит за частиною завдання або підрозділу клієнта?		
4)	чи були гонорари (виставлені / не виставлений) за послуги за попередні роки оплачені до подання звіту за поточним завданням?		
4.	Управління персоналом		
1)	чи були своєчасно визначені і схвалені директором графік роботи і потреби в персоналі?		
2)	чи має персонал по завданню відповідний досвід, знання і технічну підготовку щодо складності або інших вимог завдання; чи задіяний наглядовий персонал?		
3)	чи знайомий члени команди з відповідними професійними стандартами?		
4)	чи був персонал по завданню відповідно оцінений, якщо цього вимагає політика фірми?		
5.	Прийом та продовження роботи з клієнтами та завданнями		
5.1	Чи була витримана політика і Директор Фірми з прийому та продовження взаємовідносин з клієнтом, включаючи виконання особливих завдань для клієнта?		
6.	Планування		
6.1	Чи існують свідоцтва адекватного планування аудиту, наприклад:		
1)	протокол зборів з планування		
2)	меморандум за стандартним / альтернативного планування		
3)	дозвіл на використання стандартних фірмових програм аудиту або рішення розробити специфічні програми під завдання, що враховують:		

Продовження таблиці У.2

1	2	3	4
i.	природу бізнесу клієнта;		
	економічні умови, що впливають на галузь, в якій працює клієнт;		
ii.	потреба в персоналі;		
iii.	істотність і ризик;		
iv.	загальний аудиторський підхід;		
v.	графік;		
vi.	залучення технічних експертів; та		
vii.	оцінювалося чи застосування таких інструментів аудиту, як комп'ютерний аудит або статистична вибірка, при їх використанні, особами, які мають спеціальну підготовку в цих галузях.		
6.2	Чи є у документах бюджет часу?		
6.3	Чи є у документах лист, що уточнює умови виконання даного завдання?		
7.	Перевірка		
7.1	Чи існує достатнє підтвердження перевірки робочих документів:		
1)	чи підписані всі робочі документи партнером за завданням та особою, відповідальною за контроль якості?		
2)	чи підготовлений перелік питань перевірки?		
7.2	Чи перевірені всі питання, що виникли при проведенні торішнього аудиту та обговорювалися на етапі планування?		
7.3	Чи розкриті питання, що виникли під час перевірки, шляхом обговорення з клієнтом?		
7.4	Чи підписано фірмові стандартні контрольні листи по завершенню завдання:		
1)	старшим аудитором?		
2)	партнером за завданням?		
3)	особою, відповідальною за контроль завдання		
8.	Аудиторські докази		
8.1	Тестування		
1)	на вашу думку, чи свідчить тест на відповідність робочих документів, що (якщо є):		
i.	робота правильно спланована?		
ii.	ідентифіковані отримані висновки?		
iii.	відсутні нез'ясовані питання або неідентифіковані слабкі місця?		
iv.	ідентифіковані слабкі області, які потребують значного тестування?		
2)	якщо проводилася інвентаризація, чи були присутні на ній аудитори? якщо ні, чи адекватні для підтвердження кількостей альтернативні процедури?		
3)	чи використана стандартна фірмова програма аудиту?		
4)	чи всі програми аудиту виконані і завірені електронним підписом?		
5)	чи зроблено висновки в усіх основних областях роботи?		
6)	чи відповідає розмір вибірки запланованому?		
7)	чи виконано огляд наступних подій?		
8)	чи були підготовлені графіки перевірки питань, що виникли при аудиті, і чи є вказівки, що кожне питання успішно вирішено?		

Продовження таблиці У.2

1	2	3	4
9)	чи складені таблиці невідкоригованих перевищень або нестач?		
10)	чи згодні ви з досягнутим ув'язненням на підставі свідчень в робочих документах?		
8.2	Завершення		
1)	чи отримано письмове подання від управлінського персоналу клієнта?		
2)	чи своєчасно надіслано лист управлінському персоналу клієнта?		
3)	чи отримано відповідь клієнта на вищезгаданий лист?		
4)	чи відправлено лист юристу? Чи отримано відповідь?		
8.3	Аналітичний огляд		
1)	чи виконано й задокументовано аналітичний огляд?		
2)	чи пояснено всі несподівані розбіжності?		
8.4	Оцінка внутрішнього контролю		
1)	Чи систематизовано інформацію за операційними циклами?		
2)	Якщо було прийнято рішення покластися на внутрішній контроль, чи є досить воно обґрунтовано?		
9.	Робочі документи		
9.1	Чи ретельно підготовані робочі документи?		
9.2	Чи чітко марковані сама папка і кожний документ, включаючи:		
1)	назву клієнта;		
2)	вихідна дата складання звітності; і		
3)	ідентифікація аудиторської команди, тобто партнер.		
9.3	Чи підписано всі робочі документи з проставлянням дати співробітником, що готував їх?		
9.4	Чи підписано всі робочі документи з проставлянням дати співробітником, що їх перевіряв?		
9.5	Чи проіндексовані всі робочі документи та чи проставлені перехресні посилання?		
9.6	Чи узгоджуються таблиці з рахунками?		
9.7	Чи перевірено баланс відкриття?		

Коментарі перевіряючого _____

Слід навести коментарі і загальне враження перевіряючого від робочих документів.

Обговорення та підпис

Директор

(П.І.Б., підпис)

(дата)

Перевіряючий

(посада, П.І.Б., підпис)

(дата)

Ключовий партнер команди із завдання

(посада, П.І.Б., підпис)

(дата)