

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Процес формування системи контролю якості при виконанні
завдання з аудиту фінансової звітності на ТОВ АФ «Капітал»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0718-2з
Спеціальності облік і оподаткування
Освітньої програми облік і аудит
Спеціалізації облік і аудит у підприємстві
.....Є.О. Савченко

Керівник: д.е.н., професор Проскуріна Н.М.

Рецензент: к.е.н., доцент Гринь В.П.

Запоріжжя 2019

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Освітній рівень магістр
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Освітня програма облік і аудит
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри _____ Н.М. Шмиголь
«___» _____ 2019р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТА

Савченко Євгена Олександровича

1. Тема роботи: Процес формування системи контролю якості при виконання завдання з аудиту фінансової звітності на ТОВ АФ «Капітал» керівник роботи Проскуріна Н.М., д.е.н., професор, затверджені наказом ЗНУ від 04.07.2019 р., № 1111-с.
2. Строк подання студентом роботи 2 грудня 2019 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): дослідити концептуальні основи організації системи контролю якості аудиту фінансової звітності в умовах невизначеності та ризиків; вивчити організаційно-методичні аспекти формування системи контролю якості аудиту в ТОВ АФ «Капітал»; визначити напрями вдосконалення системи контролю якості при виконання завдання з аудиту фінансової звітності на ТОВ АФ «Капітал»

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень):
17 рис., 11 табл. та 2 формули.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	19.08.2019	19.08.2019
2	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	16.09.2019	16.09.2019
3	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	07.10.2019	07.10.2019

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2019р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної Роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2019	виконано
2.	Написання вступу	липень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2019	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2019	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2019	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2019	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2019	виконано

Студент _____
(підпис)

Є.О. Савченко

Керівник роботи _____
(підпис)

Н.М. Проскуріна

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

Ю.М. Уманська

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 154 с., 17 рис., 11 табл., 8 додатків, 108 літературних джерел.

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

Метою даної кваліфікаційної роботи є дослідження теоретико-методичних положень та розробка напрямів удосконалення якості аудиту та його контролю, які спрямовані на створення ефективної та дієвої системи контролю якості аудиту.

Методи дослідження: метод логічного аналізу (при систематизації факторів, які впливають на якість результатів процесу аудиту 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); статистичний (для виявлення динаміки розвитку ринку аудиту); порівняльно-правовий (при з'ясуванні рівня регулятивних положень в системі національного законодавства з аудиту); абстракція та узагальнення (для оброблення одержаного матеріалу у процесі дослідження).

За результатами проведеного дослідження запропоновано напрями удосконалення процесу формування системи контролю якості аудиту фінансової звітності та її впровадження в діяльність суб'єктів аудиторської діяльності.

АУДИТ, ВНУТРІШНЬОФІРМОВІ СТАНДАРТИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, КОНТРОЛЬ, СИСТЕМА КОНТРОЛЮ, ЯКІСТЬ

SUMMARY

Qualification work: 154 pages, 17 figures, 11 tables, 8 applications, 108 literature sources.

The object of the research is the process of organization, formation, implementation and improvement of the system of quality control of rendering of audit services by the subjects of audit activity.

The purpose of this qualification work is to study theoretical and methodological provisions and to develop directions for improving the quality of audit and its control, which are aimed at creating an effective and efficient system of quality control of the audit.

Research methods: logical analysis method (in the systematization of factors that affect the quality of the audit process results and the development of quality assessment criteria); method of comparative analysis (when evaluating the most appropriate quality control system, by studying foreign experience); modeling (when developing a model of organization of quality control system of audit services); induction and deduction (to clarify the conceptual apparatus of audit quality); statistical (to identify the dynamics of the audit market development); comparative law (when determining the level of regulatory provisions in the system of national audit legislation); abstraction and generalization (to process the resulting material during the study).

According to the results of the conducted research, the directions of improvement of the process of forming the system of quality control of the audit of financial statements and its implementation in the activity of the subjects of audit activity are suggested.

AUDIT, INTERNAL COMPANY STANDARDS OF AUDIT
ACTIVITIES, CONTROL, CONTROL SYSTEM, QUALITY

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Вступ.....	8
1 Концептуальна основа організації системи контролю якості аудиту фінансової звітності в умовах невизначеності та ризиків	
1.1 Економічна сутність категорії «якість» та обумовленість її розвитку в системі ризик-орієнтованого аудиту.....	14
1.2 Основні засади, принципи та процедури формування системи контролю якості аудиту у суб'єкта аудиторської діяльності.....	33
1.3 Міжнародний досвід організації контролю якості аудиту та гарантії його забезпечення в Україні.....	41
2 Організаційно-методичні аспекти формування системи контролю якості аудиту в ТОВ АФ «Капітал»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика аудиторської фірми....	56
2.2 Процес внутрішньої стандартизації аудиту як фактор підвищення ефективності контролю якості в аудиторській фірмі.....	66
2.3 Методика проектування організаційних і робочих документів аудитора в контексті внутрішньо-фірмової системи контролю ТОВ АФ «Капітал».....	75
3 Напрями вдосконалення системи контролю якості при виконання завдання з аудиту фінансової звітності на ТОВ АФ «Капітал»	
3.1 Внутрішньофірмова політика контролю якості аудиторських послуг та процедури, що її забезпечують.....	83
3.2 Адаптація структурно-функціональної моделі системи контролю якості аудиту до загроз та ризиків.....	92

3.3 Оцінка та напрями підвищення ефективності функціонування системи забезпечення якості аудиту.....	104
Висновки	116
Перелік посилань	121
Додаток А Організація контролю якості аудиту в країнах Європейського Союзу.....	130
Додаток Б Перелік аудиторських послуг, які надає ТОВ АФ «Капітал».....	136
Додаток В Основні внутрішньофірмові стандарти ТОВ АФ «Капітал».....	138
Додаток Г Загальна стратегія аудиту.....	140
Додаток Д Загальний план-графік аудиту.....	147
Додаток Є Програма аудиту необоротних активів.....	149
Додаток Ж Визначення рівня суттєвості.....	150
Додаток З Етапи формування інформації в системі контролю якості аудиторських послуг.....	155

ВСТУП

Інтеграція економіки України в міжнародні ринкові відносини зумовила необхідність становлення та розвитку нових форм фінансового контролю як невіддільної частини ринкової інфраструктури. Становлення та розвиток аудиту в Україні – процес довготривалий, хоча сучасний стан незалежного аудиту в країні дозволяє розглядати його як сформовану професійну інтелектуальну діяльність у сфері господарювання.

Водночас, подальший розвиток аудиторської діяльності вимагає вирішення питань, пов'язаних з підвищенням його якісного рівня. Це дозволить зміцнити престиж професії і підвищити ступінь довіри до інформації, що надається аудиторами. Питання аудиту набули актуальності у зв'язку з тим, що лише при якісному виконанні аудиторських перевірок користувачі інформації будуть впевнені в реальності перевіреної фінансової звітності, що дозволить створювати умови для зниження їх інформаційного ризику при прийнятті рішень. Саме така стратегія розвитку вітчизняного аудиту, на думку Н.І. Дорош, здатна забезпечити його реальну дієвість у суспільстві [24].

Поступальний розвиток аудиту в Україні став поштовхом для наукових розвідок в області вирішення проблем нормативного регулювання, організаційного і методичного забезпечення процесу аудиту в цілому та окремих його елементів. Однак питання щодо оцінки якості аудиту та супровідних йому послуг, ефективності управління даним видом діяльності фундаментально не досліджувалися. Разом з тим, недосконалість системи контролю за якістю діяльності суб'єктів аудиту 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.

Розробка механізму контролю якості роботи аудиторських фірм 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), 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 системи контролю якості виконання завдань з аудиту фінансової звітності є основоположними при наданні аудиторських послуг. Система контролю якості є основним інструментом довіри суспільства до результатів аудиту.

Питанням розвитку аудиту, як незалежної форми контролю за достовірністю фінансової звітності суб'єктів господарювання приділяли такі вітчизняні і зарубіжні вчені як: В.Д. Андреев, Р.А. Алборов, М.Т. Білуха, С.М. Бичкова, Ф.Ф. Бутинець, А.В. Газарян, А.М. Герасимович, А.Я. Гончарук, Г.М. Давидов, Ю.А. Данилевський, Ф.Л. Деффліз, Г.Р. Дженік, Н.І. Дорош, О.А. Петрик, І.І. Пилипенко, Н. М. Проскуріна, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, В.В. Скобара, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, О.О. Терехов, Б.Ф. Усач, М.Б. Хірш, О.Д. Шеремет та ін.

Проблеми якості аудиту та організації його контролю досліджувалися С.М. Бичковою, В.П. Гринь, Є.М. Гутцайтом, Н.І. Дорош, О.О. Іваніною, А.В. Крикуновим, С.М. Орловим, Н.І. Петренко, Н.М. Проскуріною, О.Ю. Редько, А.Є. Суглобовим та ін.

Проблеми розвитку та забезпечення якості аудиту розглядалися вченими в різних аспектах: пропонуються моделі для вивчення та оцінки впливу факторів, що визначають якість роботи аудитора; систематизуються проблеми розвитку аудиту та регулювання якості аудиторських послуг; доводиться необхідність розробки теорії аудиту в якій необхідно підвищити значимість якості аудиту; обґрунтовуються уточнення змісту категорій та понять аудиту, що пов'язані з цією проблемою. Цілий ряд робіт заснований

на підходах контролю якості на основі створення та розвитку єдиної системи контролю; якості на державному рівні і на рівні громадських аудиторських організацій.

Віддаючи належне існуючим дослідженням у цій області, слід зазначити, що проблеми моделювання і реалізації організаційно-методичного механізму контролю якості аудиту у теоретичних дослідженнях і аудиторській практиці залишаються залишаються недостатньо вивченими і неузгодженими, ускладнюють обґрунтування та прийняття управлінських рішень користувачами фінансової звітності.

Отже, виникає об'єктивна потреба в подальшому поглибленні теоретичних досліджень і методичних розробок, спрямованих на удосконалення процесу формування системи контролю якості аудиту фінансової звітності та її впровадження в діяльність суб'єктів аудиторської діяльності, так як якість аудиту проявляється у відповідності результатів перевірки наведених у аудиторському висновку реальному стану діяльності підприємства, на якому проводився аудит.

Метою даної кваліфікаційної роботи є дослідження теоретико-методичних положень та розробка напрямів удосконалення якості аудиту та його контролю, які спрямовані на створення ефективною та дієвою системи контролю якості аудиту.

Для досягнення даної мети були поставлені 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;
- розробити критерії оцінки якісного рівня роботи аудиторських фірм;

- уточнити засоби оцінювання якості проведення аудиторської перевірки;

- 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 аудиту фінансової звітності на рівні суб'єкта господарювання.

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

Предметом дослідження даної роботи є сукупність теоретико-методичних та практичних аспектів формування системи контролю якості виконання завдання з аудиту фінансової звітності в ТОВ АФ «Капітал».

Теоретичною і методологічною основою кваліфікаційної роботи є загальнонаукові та емпіричні методи пізнання досліджуваних явищ і процесів:

- метод логічного аналізу – при систематизації факторів, які впливають на якість результатів процесу аудиту 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;

- статистичний – для виявлення динаміки розвитку ринку аудиту;

- порівняльно-правовий – при з'ясуванні рівня регулятивних положень в системі національного законодавства з аудиту;

- абстракція та узагальнення – для оброблення одержаного матеріалу

у процесі дослідження.

Інформаційною базою кваліфікаційної роботи 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 контролю та аудиту; праці провідних вітчизняних і зарубіжних вчених, фахівців в області бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту, інформаційних технологій, фінансового менеджменту, макро- і мікроекономіки; методичні та довідкові матеріали; монографічні, науково-методичні та періодичні фахові видання; науково-методична література та періодичні видання; матеріали науково-практичних конференцій і методичних семінарів; Інтернет-ресурси; дані обліку та внутрішні документи досліджуваної аудиторської фірми.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні теоретичних, методичних і організаційних положень системи контролю якості аудиту фінансової звітності для забезпечення інтересів користувачів в сучасних економічних умовах. У процесі дослідження отримано такі наукові результати:

- 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;
- удосконалено структурну схему побудови внутріфірмових стандартів аудиту, що дозволить відобразити ситуації та обставини з якими аудитор може зіткнутися в практичній діяльності;
- уточнено категорії «якість аудиту», як ступіню довіри користувачів аудиторських послуг до професійної, компетентної та незалежної думки аудитора стосовно достовірності інформації, яка відображена в фінансовій звітності;

- доповнено критерії оцінки якісного рівня роботи аудиторських фірм, що сприяє формуванню позитивної поведінки вітчизняних фахівців аудиторських фірм та створенню їх конкурентних переваг;

- уточнено засоби оцінювання якості проведення аудиторської перевірки, через уточнення складових комплексного коефіцієнту якості аудиторських послуг часткою аудиторів, що мають сертифікат DIPIFR в загальній чисельності працівників аудиторської фірми, що надасть можливість оцінити якість аудиту фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ;

- розроблено документальне забезпечення процесу здійснення внутрішнього та зовнішнього контролю за якістю надання аудиту, що формує підґрунтя для стандартизації аудиторського процесу;

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

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на Міжнародній науково-практичній конференції для студентів, аспірантів та молодих учених «Міжнародні, нормативні та управлінські аспекти соціально-економічного розвитку» (м. Київ, 2019 р.), Збірник статей молодих вчених «Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства» (м. Запоріжжя, 2019 р.), «Актуальні питання облік та аналізу: теорія та практика» (м. Запоріжжя, 2019 р.), Збірник доповідей науково-практичного семінару «Теоретико-методичні засади судово-економічної експертизи» (м. Запоріжжя, 2019 р.), «Аудиторська діяльність: стан, сучасні тенденції та перспективи розвитку» (м. Запоріжжя, 2019 р.).

Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків; викладена на 154 сторінках, в тому числі містить 11 таблиць, 17 рисунків; список використаної літератури з 108 найменувань й 8 додатків.

1 КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

1.1 Економічна сутність категорії «якість» та обумовленість її розвитку в системі ризик-орієнтованого аудиту

В умовах сьогодення на етапі поступового переходу до засад ринкової економіки особливої ваги набувають питання вдосконалення управління, однією з найважливіших функцій якого є контроль. Контроль забезпечує необхідний в економіці зворотній зв'язок, систематичне порівняння планів і фактичних результатів, що є необхідною умовою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Поняття контролю є багатограним, універсальне його визначення практично відсутнє. Вперше в економічній літературі визначення господарського контролю сформулював Н.Г. Белов: «він є однією з найважливіших функцій держави з управління народним господарством, що полягає у здійсненні систематичної перевірки виконання рішень партії і уряду з господарських питань» [7, с. 4].

Сутність поняття «контроль» не має однозначності у тлумаченнях вітчизняних та зарубіжних вчених, адже кожен автор вкладає своє особисте бачення у даний термін. Відсутність універсального визначення спричинена багатогранністю досліджуваного поняття.

Так, деякі вчені під контролем розуміють систематичне спостереження і перевірку відповідного об'єкту [11, с. 9; 9, с. 126], інші – функцію управління [95, с.13], функцію держави [1, с. 4], функцію менеджменту [97, с. 107], функцію фінансового менеджменту [30, с. 4].

Т. Ю. Данько [22, с. 57] виділяє «контролювання» як процес, що

реалізується на засадах контролю, а контроль при цьому виступає його складовим елементом.

Одним із найбільш вдалих визначень контролю є визначення, запропоноване Т. А. Бутинець: «Контроль являє собою економічну категорію, яка виражає систему виробничих відносин, що виникають з приводу одержання і використання прибутку, збереження майна власника, соціального захисту працюючих» [10, с. 35].

Основні дефініції контролю, які подаються у працях вітчизняних та зарубіжних учених, наведено у таблиці 1.1

Таблиця 1.1

Основні дефініції контролю у працях науковців

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1.	А.А. Анисимов [2, с. 4]	Поняття «контроль» походить від латинського слова «контра ротулюс», від якого пізніше утворилося французьке «контр роль», що означає зіставлення або протиставлення
2.	Н.Г. Белов [7, с. 3].	Контроль означає перевірку виконання тих чи інших рішень з метою встановлення їх законності, правильності і економічної доцільності
3.	М.В. Мельник [44, с. 15].	Контроль – це функція управління, що являє собою систему прав, обов'язків і дій уповноважених осіб з перевірки дотримання суб'єктом, що управляються, прийнятих суб'єктом рішень, і/або оцінці здійснених суб'єктом, що управляється, операцій на предмет дотримання інтересів суб'єкта, що управляє
4.	В.П. Пантелеєв [65, с. 375].	Контроль – система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявленням відхилень, допущених у ході виконання цих рішень
5.	Дж. Риггс [92, с. 263].	Контроль – це природний кульмінаційний пункт процесу планування і аналізу. Він є тією стадією активної діяльності, коли фактичні результати виконання зіставляються з тим, що було заплановано зробити, коли при виявленні певних недоліків вживаються заходів із зміни планів або проведення поглиблених аналізів.
6.	Е.А. Уткин [97, с. 107]	Контроль – це управлінська діяльність, завданням якої є кількісна і якісна оцінка і облік результатів роботи організації
7.	І.В. Прокопенко, К.А. Норта [77, с. 286]	Контроль полягає в спостереженні як за виробничою діяльністю з погляду дотримання календарного плану і внесення корективів у разі відхилень від нього, так і за роботою самого обладнання

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
8.	Шевчук В.О. [101, с. 11]	Контроль має латинське походження, здійснення шляхом поєднання слів: zola, що означає: згорток паперу з записами, документ, і contra, тобто протиставлення, яке висувається проти тверджень, які знаходяться у цьому документі .
9.	Друри К. [25, с. 456]	Система контролю – це комунікаційна мережа. Допомогою якої керують діяльністю фірми (організації) і яка забезпечує основу для правильних дій в майбутньому .

За даними наведеними у таблиці 1.1, ми дійшли до висновку, що більшість авторів дають визначення контролю, не схожі на визначення попередників. Аналіз джерел наукової інформації дає підстави стверджувати, що нині зустрічаються різноманітні підходи до визначення критеріїв, за якими здійснюється класифікація контролю залежно від форм, галузей, видів.

У монографії В.О. Шевчука виокремлено такі види контролю: економічний (господарський) контроль, спрямований на відстежування реальної економіки; фінансовий контроль, покликаний перевіряти так звану віртуальну економіку, якою є сфера створення грошей та обігу грошових потоків; фінансово-економічний (фінансово-господарський), тобто симбіоз економічного та фінансового контролю, об'єктом якого є функціонування сфер реальної та віртуальної економіки [101, с. 67].

Класифікацію контролю відповідно до даних наукових джерел подано у таблиці 1.2.

За даними табл. 1.2 можна констатувати, що найбільшого поширення набула класифікація контролю за часом здійснення, формами здійснення і джерелами інформації. Спільною точкою зору у працях досліджуваних науковців є виділення ревізії як форми здійснення контролю.

Цілком справедливими є твердження В.Г. Лінника та Т.П. Михайлової [41, с. 126], щодо виділення у структурі фінансово-господарського контролю державного фінансового контролю і незалежного фінансово-господарського контролю як його основних організаційних форм.

Таблиця 1.2

Класифікація контролю відповідно до даних наукових праць

№ з/п	Класифікація контролю	М.Т. Білуха [8, с. 6-11]	Ф.Ф. Бутинець [13, с. 100]	Є.В. Калюга [30, с. 10]	М.В. Кужельний [38, с. 10]	В.В. Павлюк та ін. [64, с. 1]	О.О. Шпіг [102, с. 11-17]
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	За організаційними формами						
	1.1	Державний	+	-	-	-	+
	1.2	відомчий (внутрівідомчий)	+	-	-	-	-
	1.3	Внутрішньогосподарський	+	-	-	-	+
	1.4	суспільний	+	-	-	-	+
	1.5	Зовнішній	-	-	+	-	-
	1.6	внутрішній	-	-	+	-	-
	1.7	народний	-	-	-	-	+
2.	За часом здійснення						
	2.1	попередній	+	+	-	+	+
	2.2	Поточний	+	+	-	+	+
	2.3	Наступний	+	+	-	+	+
	2.4	постійний	-	-	+	-	-
2.5	періодичний	-	-	+	-	-	
3.	За формами здійснення						
	3.1	ревізія (документальна перевірка)	+	+	+	+	+
	3.2	тематична перевірка (обстеження)	-	+	+	+	+
	3.3	економічний аналіз	-	+	-	+	-
	3.4	перевірка (огляд або рейд)	-	+	-	+	+
	3.5	спостереження	-	-	-	+	-
3.6	камеральна перевірка	-	-	+	-	-	
4.	За джерелами інформації						
	4.1	документальний	+	-	+	+	+
4.2	фактичний	+	-	+	+	+	
5.	Залежно від суб'єкта контролю						
	5.1	зовнішній	-	+	-	-	-

5.2	внутрішній	-	+	-	-	-	-
-----	------------	---	---	---	---	---	---

Узагальнюючи вище наведену інформацію, можна зазначити, що контроль – це один з управлінських рычагів підприємницької діяльності та засіб отримання об'єктивної інформації про доцільність, законність та ефективність діяльності підприємства.

Для підтримання відповідного рівня якості здійснюється контроль за дотриманням усіх існуючих норм, стандартів, вимог аудиту, тобто гарантією якості аудиторських послуг є контроль за їх наданням.

На думку Є.І. Волошиної, контроль якості аудиту – це процедури, які використовуються аудиторськими фірмами, щоб задовольнити повноту дотримання аудиторських стандартів при кожному зобов'язанні [19].

Європейська федерація бухгалтерів та аудиторів розглядає контроль якості аудиту як систему на трьох рівнях: в аудиторській фірмі; під надзором національних асоціацій (об'єднань); під контролем (моніторингом) незалежної (громадської) організації [36].

А.В. Верига констатує, що питання контролю якості аудиторських послуг, незалежно від того, який характер вони носять – обов'язковий або ініціативний, є одним із центральних як для вітчизняного аудиту, так і для держав з багаторічною історією аудиторської практики [18, С. 18-19].

Н.І. Гаєвська вважає, що аудитори і суспільство повинні усвідомлювати мету такого контролю. Насамперед, його мета – забезпечити якість аудиторських процедур. І в цьому розумінні контроль розглядається не як засіб покарання «винних», а як засіб забезпечення середовища та процедур, щоб такі «винні» не з'явилися. По-друге, необхідно здійснити декілька заходів, а саме:

- затвердити стандарти контролю й відповідні рекомендації для аудиторських фірм;
- постійно здійснювати освітні та дисциплінарні заходи для забезпечення дотримання стандартів та Кодексу етики.

Наприкінці автор констатує, що поки що не можливо назвати такий контроль дієвим та систематичним [20, с. 10].

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»:

– Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі ОСНАД) забезпечує здійснення нагляду і несе відповідальність за нагляд за контролем якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;

– Аудиторська палата України (далі АПУ) уповноважена здійснювати контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності (далі САД) здійснюється шляхом проведення перевірки якості аудиторських послуг щодо дотримання Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі МСА), принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг, дотримання вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [69].

Система контролю якості аудиторських послуг складається з політики та процедур, розроблених та впроваджених САД відповідно до МСА.

Політика контролю якості – це формалізована сукупність принципів, методів і правил, застосовуваних фірмою під час здійснення контролю якості аудиторських послуг [62].

Процедури контролю якості – це заходи та дії, які здійснює аудиторська фірма для впровадження політики контролю якості та моніторингу системи контролю якості [62].

Н.Й. Черньова зауважує, що цілі процедур контролю якості однакові для всіх аудиторських фірм, проте для кожної з них суть і обсяг процедур залежатимуть від її величини, кількості описів і організаційно-управлінської структури [99, с. 169-183].

О.І. Бадеха відзначає, що проведені Комітетом з контролю зовнішні

перевірки системи контролю якості аудиторських фірм, розгляд матеріалів скарг на діяльність аудиторів, що надійшли до АПУ, свідчать, що значна частина недоліків системи контролю якості суб'єктів аудиту пов'язана з порушенням порядку прийняття клієнта у відповідності до 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), не проведенням процедур, які б надали впевненість про дотримання відповідних етичних вимог. На думку автора, впровадження належної політики та процедур прийняття завдання, проведення співпраці з клієнтами та виконання конкретних завдань є необхідною передумовою надання якісних послуг [4, с. 24].

Політика контролю якості у САД має за мету такі напрями організації процесу надання послуг і контролю за їх якістю (рис. 1.1).

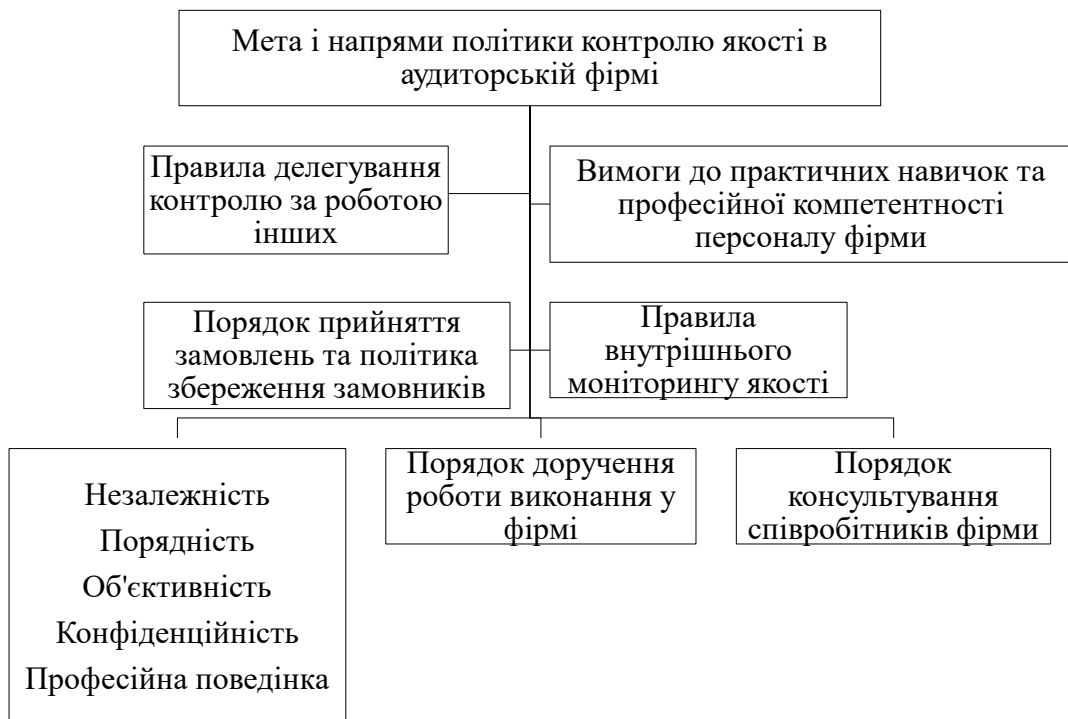


Рис.1.1 Напрями політики контролю якості аудиторських послуг
[узагальнено за джерелами 24, 47, 81, 87, 88, с.49]

Відповідно до Положення з національної практики контролю якості

аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» (далі ПНПКЯАП 1) перевірки контролю якості виконання завдання мають здійснюватись для виконання завдань з аудиту. Контроль якості інших послуг САД здійснює у випадках, коли вони відповідають критеріям оцінки для визначення необхідності проведення перевірки контролю якості аудиторських послуг. До таких критеріїв належать:

- характер аудиторської послуги та ступінь, до якої вона привертає увагу суспільства;
- ідентифікація незвичних обставин і ризиків аудиторської послуги;
- наявність законодавчих або нормативних вимог щодо обов'язковості впровадження контролю якості конкретних аудиторських послуг.

Таким чином, контроль якості аудиту представляє собою систему методів, принципів та правил, які фірма застосовує під час проведення контролю якості аудиторських послуг.

Контроль якості аудиту – це система оцінки проведених заходів з контролю якості аудиторських послуг, як з боку зовнішніх так і внутрішніх органів контролю. Категорія «якість» має багатогранну природу походження та існування, що застосовується в різних сферах діяльності суспільства, тому може розглядатися як філософська, суспільна, економічна категорія [18].

Перші спроби трактування якості певного об'єкта зустрічаються у працях Аристотеля. Він пояснював її як відмінність між предметами, розмежування об'єктів на хороші або погані. Якості (значення, що відповідає на питання «Яке?») Аристотель надавав чотири можливих контексти: наявність або відсутність вроджених вихідних здібностей і характеристик; наявність як перехідних, так і стабільних властивостей; властивості і стани, що притаманні речі або явищу в процесі їх існування; зовнішній вигляд речі або явища [59, с. 483].

В філософії головна тріада понять у вченні про буття – це якість,

кількість і міра. Перші три поняття цього вчення – чисте буття, ніщо і становлення – характеризували, власне, становлення якості, тому що з'явившись їх «істиною» «наявне буття ... є якість». Гегелівська дефініція свідчить, що «якість є взагалі тотожна з буттям, безпосередня визначеність...» [39, с. 245].

Принципово важлива вказівка Г. Гегеля, що «якість є, по суті, лише категорія кінцевого, яка тому і знаходить своє справжнє місце лише в царстві природи, а не в світі духу». Це означає, що незабаром після початку науки логіки «ідея» виявляється фактично виведеною Г. Гегелем зі «стихії чистого мислення», де вона повинна була, за його задумом, залишатися аж до повного розгортання своїх визначень і завуальовано «зводиться» у сферу природного буття. Завуальованим позначенням природних речей є поняття «щось», що характеризується як носій якісної визначеності: «Щось є завдяки своїй якості те, що воно є, і, втрачаючи свою якість, воно перестає бути тим, що воно є». По суті справи, саме «щось» виступає далі головною «дійовою особою» у вченні про буття [39, с. 245].

Осмислення Г. Гегелем якісної визначеності зосереджене на виявленні її внутрішньої суперечності і обумовленою цим діалектичній змінності. Спираючись на попередні діалектичні трактування визначеності (зокрема, спинозівське положення про те, що «всьяке визначення є заперечення»), Г. Гегель характеризує якість одночасно як буттєве твердження і заперечення – в тому сенсі, що «щось», конституйоване даною якісною визначеністю, тим самим і замикається в ній як своїй іманентній межі, що відокремлює його від інших якісних визначенностей. Разом з тим Г. Гегель явно підходить до розуміння (зрозуміло, в ідеалістично містифікованій формі) того, що зміна всього суцього є об'єктивною закономірністю, що корениться в самому цьому суцшому. Вказуючи, що «щось завдяки своїй якості... мінливо», Г. Гегель підкреслював, що «мінливість лежить в понятті наявного буття, і зміна є лише виявлення того, що наявне буття є в собі» [39, с. 246].

Г. Гегель вказує, що об'єктивне буття володіє як якісними так і

кількісними характеристиками, ці категорія взаємопов'язані між собою, але остання на відміну від першої може змінюватися без витрат для визначеного нею буття. Тобто, якщо в силу обставин кількість продукції зменшилась (збільшилась), то це призведе і до зменшення (збільшення) витрат, що були понесені на її виробництво без витрат для визначеної нею споживчою вартістю. Якщо ж зміняться якісні властивості певного об'єкта, зокрема продукції в гіршу сторону, то це може спровокувати брак у виробництві, що, в свою чергу, призведе до збільшення витрат, понесених на виправлення браку, або ж заміну продукції, тобто зменшення якісних властивостей характеризується додатковими витратами на виробництво даної продукції. Кількісні характеристики не завжди можуть переходити в якісні. Збільшення кількості продукції прямо пропорційно впливає на її якісні характеристики, тобто збільшується можливість того, що буде допущена помилка, оскільки головною метою є кількість. Реалізація неякісної продукції супроводжується збільшенням не тільки витрат на вправлення браку, але й також витрат в частині недоотриманого доходу від майбутніх договорів. Тобто, при реалізації недоброякісної продукції підприємство втрачає свої позиції на ринку та зменшує вартість торгової марки, що в свою чергу позначиться на рівні показника економічної доданої вартості. В результаті чого зменшиться кількість постійних партнерів та вартість контрактів під майбутню поставку товарів.

Німецький філософ Е. Кант якість трактував як вимогу і ознаку істинної церкви: «Її суттєва властивість (якість) – тобто чистота, єднання на основі тільки моральних, а не будь-яких інших спонукань. (Вона очищена від слабоумства забобон і від безумства фантазії)» [21, с. 171]. Хоча Е. Кант і застосовує дане поняття до церкви, але вже тоді категорія «якість» розглядається, як щось чисте, правильно зроблене, і є протилежним поганим характеристикам.

Відомий японський вчений К. Ісикава під якістю розумів властивість, що реально задовольняє споживачів. Джуран Дж. розглядав категорію якості

з двох сторін: з об'єктивної – якість є придатністю для використання (відповідність призначенню); з суб'єктивної є ступенем задоволення споживача (для реалізації якості виробник повинен дізнатися вимоги споживача і зробити свою продукцію такою, щоб вона задовольняла цим вимогам) [45, с. 3].

Розглянуту еволюцію підходів до трактування категорії «якість» можна представити у вигляді таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Трактування категорії «якість»

Джерело	Змістовне наповнення категорії
Аристотель (III ст. до н.е.)	Відмінність між предметами; диференціація за ознакою «хороший - поганий»
Гегель Г. (XIX ст. н.е.)	Якість є насамперед тотожна з буттям визначеність, щось перестає бути там, що воно є, коли воно втрачає свою якість
Кант Е.	Трактував як вимогу і ознаку істинної церкви: «її суттєва властивість (якість) – тобто чистота, єднання на основі тільки моральних, а не будь-яких інших спонукань. Вона очищена від слабоумства забобон і від безумства фантазії»
Підхід китайських дослідників	Ієрогліф, що позначає якість, складається з двох елементів. «рівновага» і «гроші» (якість= рівновага + гроші), отже, якість тотожна поняттям «висококласний», «дорогий»
Шухарт У. (1931 р.)	Якість має два аспекти: об'єктивні - фізичні характеристики і суб'єктивні - наскільки річ «хороша»
Ісикава К. (1950р.)	Властивість, що реально задовольняє споживачів
Джуран Дж. (1979 р.)	Об'єктивна сторона – придатність для використання (відповідність призначенню). Суб'єктивна сторона – ступінь задоволення споживача (для реалізації якості виробник повинен знати вимоги споживача і зробити свою продукцію такою, щоб вона задовольняла ці потреби)

Категорії якість приділялася достатня увага ще з давніх часів. Якість як філософська категорія розглядалась дослідниками починаючи з III ст. до н.е. та трактувалась ними по-різному. З вище наведеного можна зробити висновок, що в філософії якість визначається як характеристика об'єкта (речі, предмету, явища, процесу), що має свої властивості, які і визначають її якість та за допомогою яких річ може відрізнитися від інших об'єктів. Та для більш детального розуміння розглянемо якість як суспільну категорію.

Існує значна кількість підходів до трактування категорії «якість», що характеризують її зі сторони виробника та споживача. В першу чергу, якість продукції можна характеризувати як сукупність властивостей та характеристик об'єкта, для задоволення потреб споживачів; дана вимога задовольняється при цільовому використанні продукції та відповідність її вимогам технічного рівня розробки (відповідність стандартам, нормам, правилам, як на законодавчому і світовому рівні, так і дотримання внутрішньофірмових правил та норм виробництва). При задоволенні всіх зазначених властивостей та характеристик продукції, вона може виступати як основа конкурентоспроможності фірма на споживчому ринку. Якщо звернутися до праць авторів, які досліджували категорію якість, можна спостерігати закономірність, що при розкритті її змістовного наповнення майже всі науковці виділяють здатність продукції або послуги задовольняти як виявлені, так і передбачувані потреби, в чому і полягає, на нашу думку, суспільна значимість категорії якості (табл. 1.4).

Якість продукції – сукупність властивостей продукції, які визначають ступінь її придатності для використання за призначенням [99, с. 464]. В історії розвитку документованих систем якості, мотивації, освіти та партнерських відносин виділяють п'ять етапів у вигляді п'яти зірок якості: перша зірка – якість продукції визначається як відповідність стандартам (1905 р.); друга зірка – якість продукції розглядається як відповідність стандартам і стабільність процесів (1924 р.); третя зірка – якість продукції, процесів, діяльності розглядається з точки зору відповідності ринковим вимогам (1951 р.); четверта зірка – якість розглядається як задоволення вимог і потреб споживачів та співробітників (1980 р.); п'ята зірка – якість розглядається як задоволення вимог і потреб суспільства, власників (акціонерів), споживачів та співробітників (з 90-х рр. XX ст.) [27, с. 41].

Системне розуміння якості відображають визначення, наведені в енциклопедичних виданнях і філософських словниках. Наприклад, такі:

– «категорія якості виражає цілісну характеристику функціональної

єдності суттєвих властивостей об'єкта, його внутрішньої та зовнішньої визначеності, відносної стійкості, його відмінності від інших об'єктів або подібності з ними. Якісна визначеність об'єкта залежить, передусім, від його структури, характеру зв'язків елементів цілого, а також від складу його елементів» [93, С. 551-552];

Таблиця 1.4

Розгляд категорії «якість» в економічній літературі

Джерело	Визначення
Є.М. Карпенко [31, с. 7]	Під якістю продукції слід розуміти сукупність її основних корисних властивостей, що забезпечують задоволення певних потреб користувача при застосуванні цієї продукції за цільовим призначенням
А. Фейгенбаум [98, с. 34]	Якість виробу або послуги можна визначити як загальну сукупність технічних, технологічних та експлуатаційних характеристик виробу або послуги, за допомогою яких виріб або послуга відповідатимуть вимогам споживача при їх експлуатації
С.А. Ламоткін [40, с. 11]	Сукупність характеристик об'єкту, що відносяться до його здатності задовольняти встановлені або передбачувані потреби
Ю. А. Белік [6]	Якість продукції – сукупність властивостей продукції, що обумовлюють її здатність задовольняти певні виробничі та особисті потреби відповідно до її призначення
Н.В. Немогай, Н.В. Бонцевич, В.В.Садовський [58, с. 16]	Сукупність властивостей та характеристик прдукції, рівень або варіант яких формується виробниками (постачальниками) при її створенні в цілях задоволення встановлених (або передбачуваних) потреб
В.Ю. Огвоздін [60, с. 131]	Сукупність об'єктивно властивих продукції властивостей та характеристик, рівень або варіант яких формується постачальниками при створенні продукції з метою задоволення існуючих потреб
А.Г. Варжапетян, В.М. Балашова, А.А. Варжапетян, Є.Г. Семенова [17, с. 7]	Якість – ступінь, з яким сукупність власних характеристик виконує вимоги

– «якісна визначеність предметів та явищ є тим, що робить їх стійкими, що розмежовує їх та створює безкінечне розмаїття світу. Якість є суттєвою ви-значеністю предмета, завдяки якій він є цим, а не іншим предметом та відрізняється від інших предметів. Якість предмета, як правило, не зводиться до окремих його властивостей. Вона пов'язана з

предметом як цілим, охоплює його повністю та є невід'ємною від нього» [29, С. 193-194];

– «якість – це внутрішня визначеність предмета, яка відображає його спе-цифіку, що відрізняє даний предмет від усіх інших» [3, с. 463].

Таким чином, якість – це сутність речі, основа всіх його властивостей, якість – це система найважливіших, необхідних властивостей предметів.

Всі ці визначення на сьогоднішній день не втратили своєї актуальності та можуть застосовуватися в аудиті.

Поняття «якість» можна розглядати як з об'єктивної точки зору так із суб'єктивної. Об'єктивна сторона пов'язана з уявленням речей як об'єктивної реальності, яка не залежить від існування людини. Суб'єктивна сторона пов'язана з тим, що ми думаємо, відчуваємо по відношенню до об'єктивної реальності. Так, наприклад, з об'єктивної точки зору робота аудитора буде виконана якісно, тобто з дотриманням усіх законодавчих та нормативних вимог. Але при розгляданні цієї події з іншої точки зору, то послуга може вважатися неякісною, оскільки вона не виправдала очікування замовника і він вважає, що її вартість занадто висока в порівнянні з її якістю виконання [56, с. 133].

Якщо використати визначення аудиту, наведене в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» («аудит фінансової звітності – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам»), то визначення якості аудиту буде звучати таким чином: «якість аудиту – це тотожність думки аудитора про достовірність в усіх суттєвих аспектах даних бухгалтерського обліку і

показників фінансової звітності та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших правил (внутрішніх положень) суб'єктів господарювання згідно із вимогам користувачів дійсному рівню їх достовірності (викривлення)» [69].

МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» (далі МСА 200) визначає мету аудиторської перевірки фінансових звітів як підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності [46]. В цьому випадку якість аудиту – це тотожність думки аудитора про відповідність фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах визначеної концептуальної основі фінансової звітності дійсному рівню їхньої відповідності.

Комітет з основних концепцій аудиту Американської асоціації бухгалтерів, утворений в 1971 р., пропонує таке визначення: «аудит – це системний процес отримання й оцінки об'єктивних даних про економічні дії та події, що визначає рівень їхньої відповідності визначеному критерію і надає результати зацікавленим користувачам» [14, с. 28; 23, с. 3; 93, с. 95]. На даний час таке широке тлумачення аудиту, яке об'єктами аудиту вважає не лише фінансову звітність, а всі економічні дії та події, трансформувалося у визначення завдання з надання впевненості, яке викладене в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості: «завдання, виконуючи які, практик підвищує ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною, до результатів оцінки або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями» (п. 7) [46, с. 287].

Отже, використовуючи широке визначення аудиту і виділяючи його ключові терміни, під якістю аудиту розуміємо тотожність думки аудитора про рівень відповідності визначеному критерію отриманих даних про економічні дії та події їхньому дійсному (реальному) рівню відповідності (викривлення).

Аудит згідно з класифікатором Світової організації торгівлі відноситься до ділових професійних послуг, а ринок послуг значно

відрізняється від товарних ринків. Особливо складно оцінити якість юридичних або медичних послуг, в тому числі й аудиторських, тому що зазвичай клієнти не знають, чого очікувати, оскільки послуга не існує до її представлення. У зв'язку з цим відсутні об'єктивні можливості порівняння та оцінки послуг до їх отримання. Навіть, коли послуга вже представлена, споживачі подекуди не можуть точно визначити, наскільки добре це було зроблено, оскільки послугам притаманна висока ступінь невизначеності. Крім того, сам аудит займає особливе місце у сфері професійних послуг, тому що характеризується суперечністю та широкою адресністю (наявністю значного кола користувачів аудиторських висновків).

С.М. Бичкова та О.Ю. Ітиглова розглядають якість аудиту як професійної послуги з точки зору практичної діяльності з урахуванням доцільних підходів [15].

Перший підхід трактує якість з точки зору її абстрактності та інтуїтивності сприйняття. Згідно з цим поглядом, якість абстрактна та може бути розпізнана лише експериментально, інакше кажучи, якість визначити не можна, але, побачивши, її можна впізнати. Якість аудиторських послуг є прямим результатом професійної компетентності та досвіду аудитора і сприймається інтуїтивно, базуючись на взаємодії між аудитором-виконавцем і фірмою-замовником. Але такий підхід не дозволяє отримати чіткі критерії оцінки якості аудиту.

Згідно з другим підходом, якість розглядають з точки зору орієнтації на виробництво, тобто як відповідність вимогам аудиторських стандартів та інших нормативних актів з аудиторської діяльності. Недоліком даного підходу є те, що не враховуються розбіжності у потребах і перевагах споживачів. Орієнтація аудиторської фірми на відповідність мінімальним стандартам знижує її стратегічні переваги, оскільки професійна діяльність аудиторської фірми може відповідати стандартам аудиторської діяльності та не відповідати стандартам якості, встановленим потенційними клієнтами та іншими зацікавленими особами.

Третій підхід передбачає оцінку якості з точки зору її цінності. Цей підхід включає цінність та ціну у визначення якості, а сама якість визначається як баланс між виконанням та прийнятною для клієнта ціною, тобто як відповідність одночасно стандартам і вартості за дотримання принципу найбільшої користі від витрачених ресурсів. Для замовника високоякісна послуга за розумною ціною є більш якісною, ніж така ж послуга за більш високою ціною, яка склалася завдяки розбіжностям у витратах. При цьому придбання аудиторської послуги за ціною, нижчою за ринкову вартість, означає її придбання за ціною, нижчою за рівень довіри, а отже, існує ймовірність отримання аудиторських послуг, якість яких буде зумовлена заниженим рівнем довіри.

Згідно з четвертим підходом, якість розглядають з точки зору задоволення вимог користувачів. Суб'єктивність такого підходу породжує дві задачі: як вирішити, які характеристики повинна мати послуга для того, щоб задовольнити більшість клієнтів, та яким чином розрізнити характеристики, які забезпечують задоволення, та ті, які віддзеркалюють рівень якості. Цей напрямок визначення якості аудиту включає декілька підходів, а саме: відповідність очікуванням клієнта, відповідність очікуванням більш широкого кола користувачів, відповідність прихованим (ще не сформованим та неусвідомленим) потребам замовників.

П'ятий підхід базується на визначенні якості аудиту за допомогою використання рейтингів аудиторської фірми, це скоріше метод оцінки якості аудиту, оскільки рейтинги можуть включати різноманітні критерії, притаманні декільком або всім вищепереліченим підходам до оцінки якості аудиту. Крім того, як підкреслюють самі вчені, рейтинг аудиторських компаній як зведена оцінка внутрішніх і зовнішніх чинників аудиторської діяльності є загальним індикатором стану ринку аудиторських послуг, а не показником якості аудиту в цілому. Зазначені інформація про підходи до визначення якості аудиту, можна узагальнити у таблиці 1.5.

У західній практиці якісним визнається аудит, який відповідає

прийнятим стандартам і принципам аудиторської діяльності. Такий же підхід офіційно затверджений і в Україні. Разом з тим, серед вітчизняних науковців, а особливо, аудиторів-практиків, панує точка зору, що критерії якості аудиту повинні визначатися залежно від умов укладеного договору на аудиторську перевірку у відповідності до висунутих вимог замовника аудиту.

Таблиця 1.5

Узагальнення підходів до визначення якості аудиту

Підхід	Коротка характеристика
Перший	Якість аудиторських послуг є прямим результатом професійної компетентності та досвіду аудитора і сприймається інтуїтивно, базуючись на взаємодії між аудитором-виконавцем і фірмою-замовником.
Другий	Якість розглядають з точки зору орієнтації на виробництво, тобто як відповідність вимогам аудиторських стандартів та інших нормативних актів з аудиторської діяльності.
Третій	Оцінка якості з точки зору її цінності. Цей підхід включає цінність та ціну у визначення якості, тобто як відповідність одночасно стандартам і вартості за дотримання принципу найбільшої користі від витрачених ресурсів.
Четвертий	Якість розглядає з точки зору задоволення вимог користувачів.
П'ятий	Визначення якості аудиту за допомогою використання рейтингів аудиторської фірми

Як зауважують В.О. Озеран та М.В. Корягін, згідно з договором аудитори виконують передбачену роботу, а представники замовника оцінюють її якість [61, с. 17]. З цієї точки зору, аудитору варто виконати роботу так, щоб у замовника, виходячи з умов договору на проведення аудиту, не виникало зауважень чи заперечень щодо її результатів. Якщо замовник задоволений результатами роботи, тоді аудит можна вважати якісним.

Ф.Ф. Бутинець зазначає, що під якістю в аудиторській практиці слід розуміти максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів результатами виконаних аудитором робіт, послуг та супутніх аудиту робіт відповідно до інтересів власника, суспільства та конкретного замовника в межах вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів [11, с. 479].

Подібного підходу дотримується О.Ю. Редько, зазначаючи, що якість аудиторських послуг є системним дотриманням реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та вимог стандартів аудиту, дотримання Кодексу професійної етики [85, с. 182]. Автор звертає увагу на те, що якість аудиторських послуг є категорією, що перманентно змінюється, в залежності від рівня суспільних відносин та господарської практики країни [85, с. 181].

МФБ через прийняті стандарти аудиту, насамперед МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» (далі МСА 220), для аудиторської фірми вказує на певні складові якості аудиторських послуг, зокрема стосовно завдань з надання впевненості (рис. 1.2).



Рис. 1.2 Критерії та чинники якості аудиторських послуг [88, с. 48]

Н.С. Шалімова під якістю аудиту розуміє тотожність думки аудитора про рівень відповідності визначеному критерію отриманих даних про економічні дії та події їхньому дійсному (реальному) рівню відповідності (викривлення) [100, с. 239].

О.Ю. Редько та Т.Л. Шпаковська визначають якість аудиторських послуг як системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, дотримання Кодексу професійної етики і професійна діяльність в сфері аудиту [89, с. 20].

Таким чином, з перелічених підходів, можна зробити загальне поняття якості аудита. Якістю аудита, називається, той ступінь довіри користувача аудиторськими послугами до професійної, компетентної та незалежної думки аудитора стосовно правдивості інформації, яка відображена у фінансовій звітності замовника аудиту.

1.2 Основні засади, принципи та процедури формування системи контролю якості аудиту у суб'єкта аудиторської діяльності

Проблема контролю якості роботи аудиторських фірм (незалежних аудиторів) в Україні стає все більш актуальною та набуває особливого значення. Це, передусім, пов'язане з розвитком системи незалежного аудиту і переходом на МСА. Європейські інтеграційні прагнення України також ставлять нові задачі перед вітчизняним аудиторам, насамперед. Вони стосуються щодо якості послуг, що надаються.

Згідно із діючим законодавством, нормативними документами, що діють в Україні, виділяють такі напрями контролю якості аудиторських послуг:

- зовнішній контроль, що забезпечується шляхом проведення відповідними контролюючими організаціями (ОСНАД, АПУ) постійного моніторингу діяльності САД;

- внутрішній контроль, що проводиться безпосередньо самими САД та включає контроль якості розробленої внутрішньо фірмової політики та контроль якості виконання відповідних процедур при проведенні аудиту

конкретного замовника.

Питання контролю якості аудиторських послуг в Україні на сьогодні регулюються наступними стандартами та положеннями:

- МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги»;
- МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»;
- Стандартне положення МФБ щодо зобов'язання членів «Забезпечення якості»;
- Національна концептуальна основа забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, затверджене Рішенням АПУ від 26.05.2005р. № 149/5.1 та № 149/5.2;
- Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затверджене Рішенням АПУ від 27.09.2007 р. №182/4.

Рекомендації Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та типові форми документів, пов'язаних із здійсненням таких перевірок:

- акт про неможливість проведення перевірки з контролю якості аудиторських послуг за місцезнаходженням суб'єкта аудиторської діяльності;
- декларацію про відсутність конфлікту інтересів експерта;
- декларацію про відсутність конфлікту інтересів;
- інформаційну анкету суб'єкта аудиторської діяльності;
- перелік виконаних завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності;
- направлення на перевірку;
- програму перевірки з контролю якості аудиторської діяльності;
- протокол узгодження звіту про результати перевірки з контролю

якості аудиторських послуг.

Перші два документи регламентують контроль якості усередині аудиторської фірми (внутрішній контроль). МСКЯ 1 містить загальний підхід до системи контролю якості; МСА 220 – здійснення контролю при аудиті фінансової звітності. Інші – регламентують здійснення оцінки ефективності систем контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності (зовнішній контроль).

На переконання А.О. Косич [32] та В.В. Кизь [33], контроль якості роботи аудиторів має на меті формування довіри до аудиторської діяльності у суспільстві та перевірку виконаних робіт з погляду відповідності її нормам професійної етики та незалежності.

М.М. Кондратьєв звернає увагу на те, що зовнішній контроль якості побудований на вивченні та оцінці внутрішньої системи контролю якості, що діє на аудиторській фірмі, її відповідності міжнародним та національним вимогам [35].

Порядок організації контролю якості регламентується розділом 7 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Контроль якості аудиторських послуг САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, проводиться Інспекцією із забезпечення якості ОСНАД.

Контроль якості аудиторських послуг САД, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності (крім САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес), проводиться АПУ.

Контроль якості аудиторських послуг САД, які не надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, здійснюється за їхньою власною ініціативою Аудиторською палатою України.

З метою організації проведення контролю якості аудиторських послуг Інспекція із забезпечення якості ОСНАД:

- розробляє та подає на розгляд Ради нагляду ОСНАД Порядок

проведення перевірок з контролю якості [72];

- розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості;
- затверджує щорічні плани-графіки проведення перевірок з контролю якості;
- призначає інспекторів для проведення перевірок з контролю якості;
- ухвалює звіти за результатами перевірок з контролю якості;
- затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок;
- готує подання Раді нагляду ОСНАД щодо застосування стягнень за результатами перевірок з контролю якості.

З метою організації проведення контролю якості аудиторських послуг АПУ:

- бере участь у розробці Порядку проведення перевірок з контролю якості;
- розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості;
- розробляє щорічні плани-графіки проведення перевірок з контролю якості та подає їх на погодження ОСНАД;
- створює у своєму складі Комітет з контролю якості аудиторських послуг;
- затверджує звіти за результатами перевірок з контролю якості;
- затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок;
- застосовує до САД стягнення (крім САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес).

Основною метою діяльності Комітету з контролю за якістю аудиторських послуг є здійснення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів згідно з Планом зовнішніх перевірок.

Діяльність Комітету з контролю фінансується за рахунок коштів АПУ без залучення додаткового фінансування з боку аудиторських фірм та аудиторів, діяльність яких перевіряється.

Об'єктом програми перевірки якості виступають САД. Мета розробки програми – забезпечення високої впевненості в тому, що САД встановив систему контролю якості аудиту та здійснює діяльність відповідно до її вимог, дотримуючись при цьому вимог МСА, законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності (рис. 1.3).

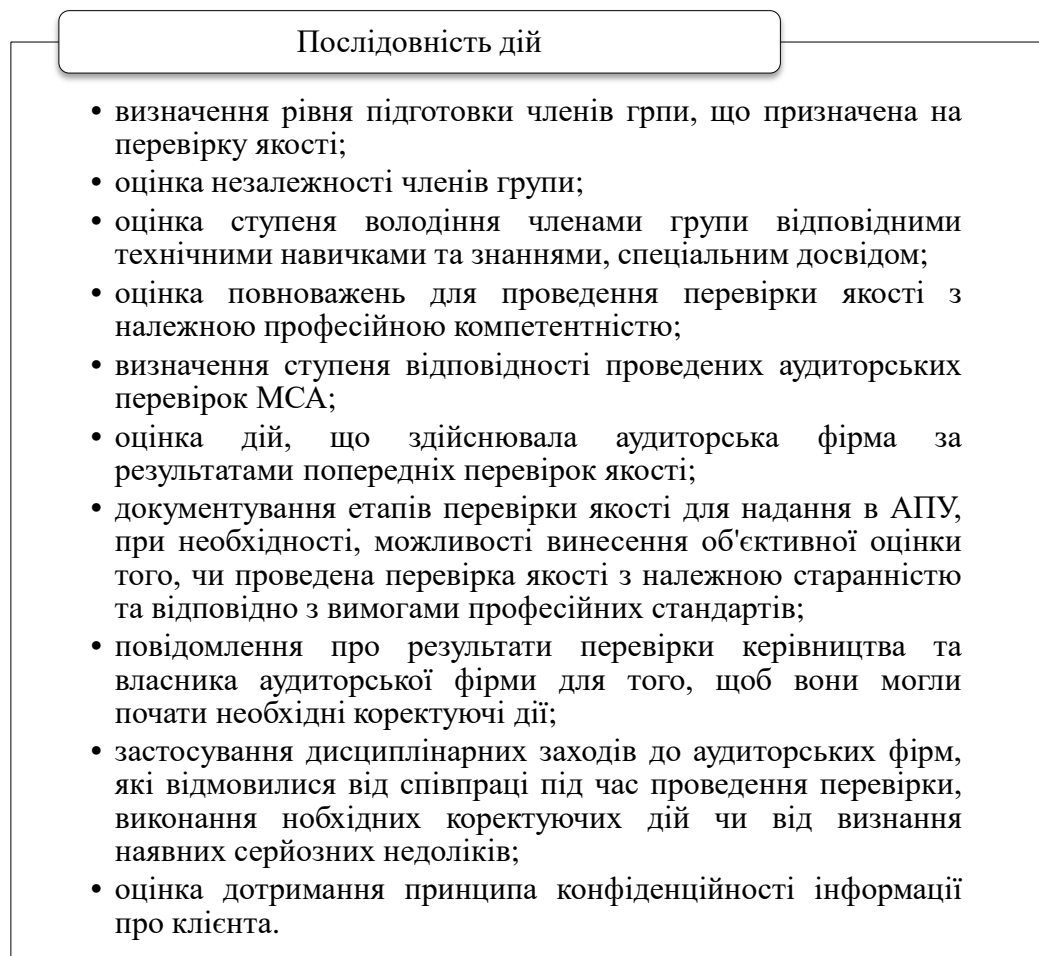


Рис. 1.3 Послідовність дій інспекторів при проведенні зовнішньої перевірки якості аудиту

Контроль якості аудиторських послуг передбачає тестування внутрішніх процедур, здійснення перевірки робочих документів,

аудиторських звітів та інших звітів, договорів про надання аудиторських послуг, внутрішніх розпорядчих актів суб'єкта аудиторської діяльності, якими визначаються політика і процедури, які мають застосовуватися при наданні аудиторських послуг, щодо:

- дотримання застосованих МСА, вимог щодо незалежності та вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», у тому числі забезпечення достовірності інформації, поданої для включення до Реєстру САД [90]. Якщо були виявлені загрози незалежності, і вони не можуть бути ліквідовані або зведені до низького рівня, на перевірку повинна бути призначена інша робоча група. Група, призначена на перевірку якості, повинна дотримуватись вимог конфіденційності. В процесі перевірки якості документально оформлюються отримані докази, що підтверджують висновки, які зроблені в звіті з перевірки якості та докази того, що проведена перевірка відповідає встановленим вимогам ОСНАД;

- кількості та якості використаних ресурсів, у тому числі дотримання вимог щодо безперервного навчання аудиторів;

- дотримання вимог стосовно винагороди за аудиторські послуги, якщо вони встановлені;

- ефективності системи внутрішнього контролю якості САД;

- достовірності інформації у звіті про прозорість, якщо його оприлюднення передбачається Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», щодо оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості САД.

Як зазначає В.П. Бондарь, при проведенні перевірки з контролю якості робочі документи обираються виходячи з аналізу ризиків невиконання САД завдання з аудиту фінансової звітності в обсязі та за процедурами, визначеними МСА [5].

За результатами перевірки з контролю якості складається звіт, який має містити основні висновки та рекомендації. Висновки та рекомендації за результатами перевірки з контролю якості з їх обґрунтуванням мають бути

доведені до відома САД та обговорені з ним до складання звіту.

Порядок проведення перевірок з контролю якості затверджується Міністерством фінансів України.

Контроль якості аудиторських послуг має дві складові: контроль організації аудиторської фірми; контроль виконання завдання.

Контроль організації САД передбачає те, що аудиторська фірма не припускається помилок, якщо у ній наявна певна структура, що відповідає встановленим вимогам.

Контроль виконання завдання передбачає контроль конкретної аудиторської перевірки, здійсненої САД. Звичайно, здійснюється вибіркова перевірка, оскільки її виконують фахівці аудитори, які знають, де можна припуститися помилок у тому чи іншому випадку та акцентують увагу саме на таких помилках.

Проаналізувавши вище сказане, можна виділити наступні вимоги до контролю якості роботи САД:

- професійні вимоги (персонал САД має дотримуватися принципів незалежності, чесності, об'єктивності, конфіденційності, норм професійної поведінки);
- досвід і компетентність (САД повинна мати співробітників, які володіють технічними стандартами, професійною компетентністю, необхідною для належного виконання своїх обов'язків);
- доручення завдань (співробітникам САД доручається така робота, для виконання якої вони мають відповідну підготовку і професіоналізм);
- делегування повноважень (необхідно належним чином організувати роботу, здійснювати контроль за її виконанням на всіх рівнях у відповідності зі стандартами якості);
- консультування (у разі необхідності потрібно консультуватися із спеціалістами з різних галузей знань);
- залучення і збереження клієнтів (потрібно постійно проводити оцінку і аналіз потенційних та наявних клієнтів);

- моніторинг (необхідно постійно контролювати адекватність і ефективність політики та процедур контролю якості аудиторських послуг).

У САД повинні бути наступні групи документів:

- установчі документи (організаційні – структура, штатний розклад, посадові інструкції);
- документи по кадрах;
- положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг;
- накази САД стосовно питань контролю якості професійних послуг;
- журнали (файли) обліку інструктажу, внутрішньофірмових тренінгів та семінарів, моніторингу системи контролю якості;
- робочі документи по замовленнях;
- архів (за місцем знаходження); примірник звітності до АПУ;
- договори на професійні послуги [78].

Саме ці групи документів повинні бути доступними для зовнішніх контролерів, саме вони засвідчують про працюючу у аудиторській фірмі систему внутрішнього контролю якості професійних послуг.

Залежно від наявності у САД впровадженої системи контролю якості та ступеня її відповідності ПНПКЯ 1 та МСА Інспекція із забезпечення якості ОСНАД [94] та АПУ приймається рішення про визнання САД таким, що:

- пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг;
- не пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг.

У разі визнання САД таким, що пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, АПУ видає йому Свідоцтво про відповідність системи контролю якості.

У разі визнання САД таким, що не пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, АПУ встановлює йому термін від 6 до 12 місяців з дати прийняття рішення для усунення недоліків системи

контролю якості. Після закінчення встановленого терміну САД підлягає повторній перевірці на предмет усунення недоліків системи контролю якості.

У разі не усунення недоліків протягом установленого терміну результати перевірки системи контролю якості такого САД підлягають розгляду на Дисциплінарній комісії АПУ щодо застосування стягнень (у тому числі вигляді виключення з Реєстру САД [90]). Рішення про застосування зазначених стягнень підлягає розгляду та затвердженню АПУ. Результатом таких перевірок мають бути рекомендації щодо поліпшення системи внутрішнього контролю САД.

Таким чином, мета зовнішнього контролю полягає у визначені та вивчені відповідності міжнародним та національним вимогам внутрішньої системи контролю якості, що діє на аудиторській фірмі. Організація зовнішнього контролю підвищить відповідальність аудиторів, щодо якості наданих послуг.

1.3 Міжнародний досвід організації контролю якості аудиту та гарантії його забезпечення в Україні

Інтерес до проблеми підвищення якості аудиторської перевірки у світі зумовлений багатьма факторами. Високоякісний аудит не тільки гарантує достовірність оприлюдненої фінансової звітності, а й захищає інтереси акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших власників цінних паперів. Отже, забезпечення якості – це основний професійний принцип, який дає гарантію громадськості та спостережним органам, що аудитори та аудиторські фірми у своїй роботі дотримуються встановлених стандартів аудиту та етичних норм.

Проблема якості професійного аудиту вперше стала актуальною в США, на початку третього тисячоліття [105]. Підставою для уваги на якість послуг аудиторів стали всесвітньо відомі конфлікти зі звітністю великих або

транснаціональних компаній у формі акціонерних товариств. Як виявилось, фінансова звітність, яку підтверджували незалежні аудитори цих компаній («Енрон», «Пармалат», «Меркс», «Ксерокс» та ряд інших) містила значні викривлення, особливо в частині реального розміру прибутку. Втрати акціонерів вимірювалися сотнями мільйонів, а банкрутство американського енергетичного концерну «Енрон» обернулося крахом однієї з старіших аудиторських фірм у світі – «Артур Андерсен». На сьогодні такі конфлікти продовжуються. В кінці 2008 на початку 2009 у США виявлено гігантську фінансову піраміду інвестиційного фонду Бернарда Медоффа («Madoff Securities»), яка принесла своїм вкладникам по всьому світі до 50 млрд доларів збитків. В першому кварталі 2009 року, знову ж таки у США, розкрита інша фінансова піраміда SFG (Stanford Financial Group) Р. Стендфорда (sir Robert Allen Stanford), збитки учасників якої попередньо оцінюються у 8 млрд доларів США. У фінансовій піраміді Р. Стенфорда задіяні учасники (інвестори, вкладники) з 136 країн світу [86, 107].

У світі відомо кілька моделей побудови системи нагляду за професією аудитора:

– нагляд здійснює приватна суспільна організація за дорученням держави. Прикладом є Комітет з нагляду за звітністю публічних компаній (РСАОВ), який був створений у США відповідно до Закону Сарбанеса-Окслі від 2002 р. Подібна система запроваджена у Великій Британії;

– нагляд здійснює державний орган, який є елементом фінансової інституції, та контролює роботу біржових структур. Така система запроваджена в Австралії, Нідерландах, Італії;

– змішана модель, яка застосована в Німеччині. Вона передбачає, що існуюча суспільна організація аудиторів, Аудиторська палата, і надалі здійснює нагляд за професією, однак Аудиторську палату контролює незалежний державний орган – АПАК [43, с. 61].

Німецьким законом про аудиторську діяльність передбачена максимальна професійна відповідальність аудиторів перед третіми особами,

яка підлягає обов'язковому страхуванню, в таких розмірах: 1 млн. євро – для аудиту підприємств, що не є учасниками ринку капіталу, та 4 млн. євро – для аудиту підприємств, що є учасниками ринку капіталу [43, с. 63].

На сьогоднішній день у США є два типи професійних недержавних аудиторських організацій. Один з них представлений на загальнонаціональному, федеральному рівні і називається Американським Інститутом дипломованих присяжних бухгалтерів. Цей інститут виник у 1887р. і з тих пір відіграє провідну роль у формуванні аудиторських кадрів. Він засвідчує кваліфікацію особи, яка здає відповідні іспити і отримує диплом бухгалтера-аудитора. Інститут крім того виконує дуже важливу функцію – розробляє і публікує стандарти аудиторської діяльності, на яких базується робота кожної аудиторської фірми [57].

Міжнародний досвід організації системи нагляду за професією аудитора, свідчить про наявну тенденцію до посилення контролю якості за аудиторською діяльністю. Кожна європейська країна розвиває прийоми та удосконалює методи аудиту разом з їх розвитком у світі. Через це для розробки подальшого розвитку та удосконалень аудиту в Україні, потрібно поглиблено вивчати досвід організації контролю якості за аудиторською діяльністю в інших країнах, щоб виявити все позитивне для впровадження у вітчизняній практиці [54, с. 346]. В Додатку А узагальнено особливості організації контролю якості аудиту в деяких країнах Європейського Союзу.

У класичній праці «Аудит Монтгомері» підкреслюється, що професія аудитора пов'язана із суспільними зобов'язаннями, які виходять за межі послуг, що надаються конкретному клієнту [23, с. 54]. Отже, аудитори повинні визнавати свою професійну відповідальність перед суспільством в цілому, а держава може і повинна встановлювати певні правові гарантії, спрямовані на забезпечення якості аудиторських послуг, що підтверджується практикою інших країн, де інститут аудиту має більш давню історію, зокрема, і законодавством Європейського Союзу. Держава повинна, щонайменше, створити та затвердити необхідний механізм, оскільки

звичайні замовники аудиторських послуг з об'єктивних причин не мають належних знань, досвіду для оцінки діяльності аудиторів, крім того вони не мають відповідних важелів впливу. Представлення державним та суспільним органам повноважень з контролю якості аудиторської діяльності зумовлене необхідністю підтримання авторитету аудиторської професії.

Основним документом в системі стандартів по забезпеченню якості професійних аудиторських послуг є Положення про зобов'язання організацій-членів МФБ 1 «Забезпечення якості» (Statement of membership obligations (SMO) 1 «Quality assurance») [67] (далі – SMO 1), яке було введено в дію з 31.12.2005 р. Характерною вимогою положення є те, що в ньому не просто констатується необхідність запровадження зовнішніх перевірок аудиторських фірм, а наголошується на прозорості формування такої системи та її комплексності. Даним положенням передбачена обов'язковість таких заходів:

- забезпечити введення обов'язкової програми контролю якості для аудиторських фірм, які виконують аудит фінансової звітності, щонайменше, підприємств – відкритих акціонерних товариств, акції яких котируються на фондових біржах («listed entities») (п.5);

- розробити та опублікувати критерії для оцінки всіх інших видів аудиту фінансової звітності, для того щоб встановити, чи повинні вони в подальшому бути включені до цієї програми (п.5);

- розробити порядок відбору аудиторських фірм для проведення перевірки професійним об'єднанням (п. 20);

- розробити та опублікувати стандарти та керівні вказівки з контролю якості, які б змушували аудиторські фірми застосовувати систему контролю якості у відповідності із МСКЯ 1 [49, С. 163-190] (п.11);

- розробити оглядову програму з забезпечення якості, яка б дозволяла здійснювати перевірку (моніторинг) відповідності застосованих політик та процедур (п.12);

- опублікувати документ з описом масштабів та структури програми

зовнішніх перевірок якості та пов'язаних з ними процедур, якими будуть керуватися робочі групи з проведення зовнішніх перевірок якості (п.18);

- встановити строк зберігання документації після завершення зовнішньої перевірки забезпечення якості, який повинен бути достатньо тривалим, для того щоб можна було б здійснити належний нагляд за процесом перевірки (п.35);

- розробити методики спеціальної підготовки по проведенню зовнішніх перевірок забезпечення якості для керівників та членів робочих груп (п.36);

- встановити чіткий зв'язок між незадовільними результатами перевірки з забезпечення якості та ініціюванням корегуючих та дисциплінарних дій у відповідності з існуючою дисциплінарною системою (п.59);

- забезпечити підготовку та представлення громадськості річного звіту, в якому повинні узагальнюватися результати зовнішньої перевірки якості, а також направлення копії звіту регулюючим органам у відповідності з їх запитам (п.55).

Аналіз форм здійснення контролю якості аудиторських послуг з боку Інспекції із забезпечення якості та Аудиторської палати України, враховуючи вимоги Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні [71] та Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості в Україні [66], дозволяє виділити такі правові гарантії якості аудиту в Україні (рис. 1.4).

Виділення правових гарантій якості аудиту для держав-членів ЄС базується на вимогах, які містяться в таких документах:

- Рекомендація комісії Європейського Співтовариства від 16.05.2002 р. 2002/590/ЄС «Незалежність аудиторів в ЄС: набір фундаментальних принципів» (Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC «Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles») [104].

– Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17.05.2006 р. про обов’язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts) (надалі Директива) [76].

Попередній контроль	<ul style="list-style-type: none"> • затвердження стандартів контролю якості аудиту надання впевненості та етики; • затвердження національних положень з практики аудиту; • розробка та прийняття додаткових положень які стосуються аудиторської діяльності; • вдосконалення процедур сертифікації аудиторів; • ведення реєстру з аудиторських фірм.
Поточний контроль	<ul style="list-style-type: none"> • встановлення порядку продовження чинності сертифікації; • встановлення вимог до постійного удосконалення професійних знаць аудиторів.
Наступний контроль	<ul style="list-style-type: none"> • проведення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг; • встановлення вимог до уповноважених контролерів, які можуть проводити зовнішній контроль якості аудиту; • застосування стягнень до аудиторів за неналежне виконання професійних обов’язків; • встановлення порядку реагування на скарги та звернення, які надходять з боку юридичних та фізичних осіб.

Рис. 1.4 Система правових гарантій забезпечення якості аудиту в Україні [узагальноно та систематизовано автором]

Порівнюючи правові гарантії якості аудиту, передбачені Директивою 2006/43/ЄС (рис. 1.5), та національну практику, можна виділити низку принципових відмінностей, які представлені нижче за ступенем важливості:

- відсутність системи суспільного нагляду;
- відсутність достатньої прозорості аудиту;
- розбіжності у періодичності проведення перевірок забезпечення якості аудиторів або аудиторських фірм, які проводять обов’язковий аудит суб’єктів суспільного інтересу;
- розбіжність у вимогах до осіб, які можуть бути допущені до проведення обов’язкового аудиту.

Існують розбіжності у вимогах до осіб, які можуть бути допущені до проведення обов’язкового аудиту, але вони не є надто суттєвими і

віддзеркалюють особливості теоретичної та практичної підготовки фахівців конкретної країни. Крім того, існують відмінності у періодичності проведення перевірок аудиторів та аудиторських фірм, які проводять обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу.

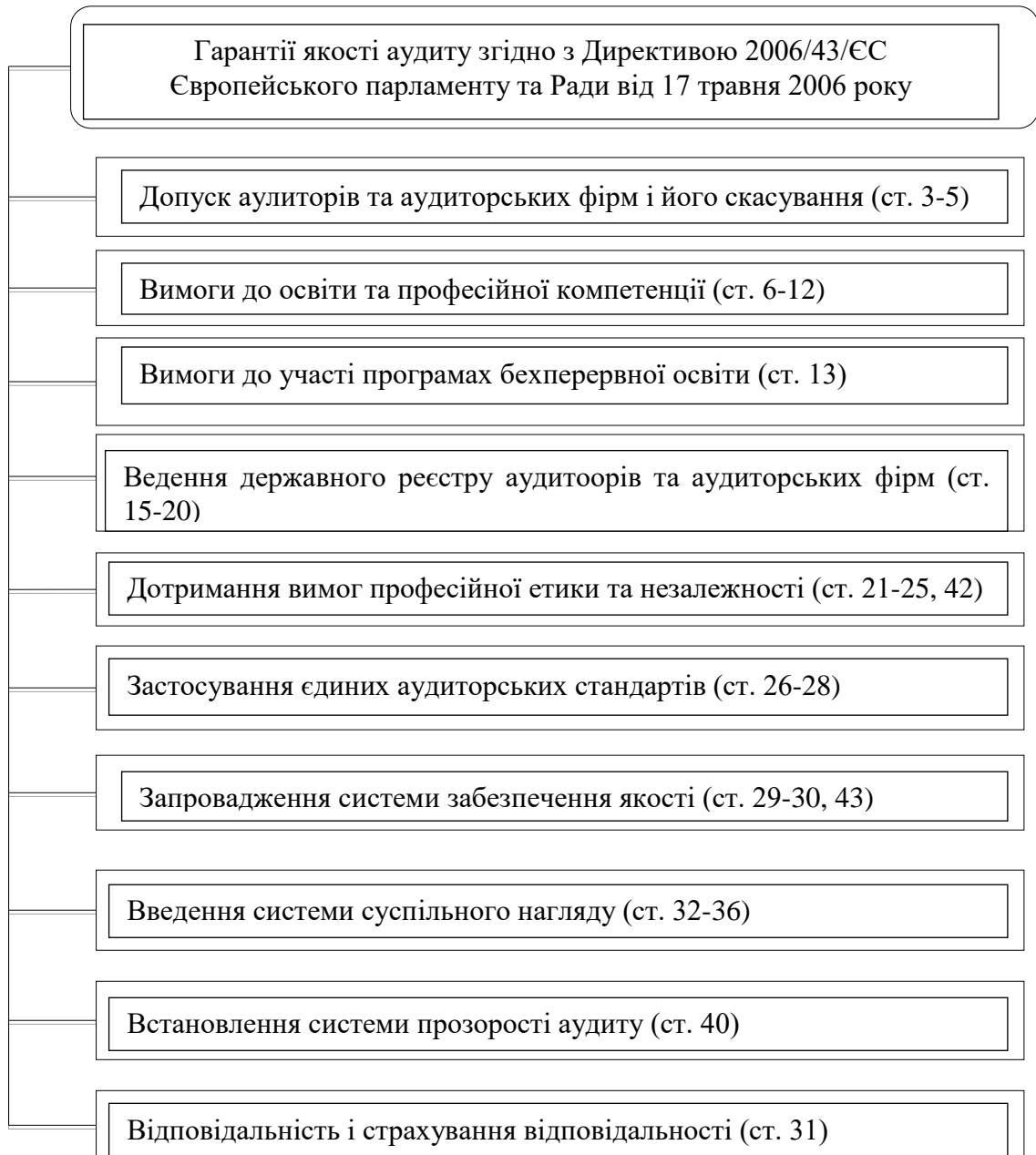


Рис. 1.5 Правові гарантії якості аудиту, передбачені Директивою 2006/43/ЄС [узагальноно та систематизовано автором]

В Директиві [76] зазначено, що такі перевірки повинні проводитися принаймні один раз на шість років (ст. 29), але перевірки з метою

забезпечення якості щодо аудиторів або аудиторських фірм, які проводять обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу, повинні здійснюватися не рідше одного разу на три роки (ця вимога закріплена в ст. 43).

Згідно з Порядком проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг [72]:

– САД, які надають послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності великих підприємств, банків, професійних учасників фондового ринку та емітентів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, – один раз на три роки;

– САД, які надають послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності великих підприємств, банків, професійних учасників фондового ринку та емітентів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, – один раз на шість років.

Ці відмінності, безумовно, важливі з точки зору забезпечення якості аудиту, але є суто технічними. Основну увагу слід приділити таким проблемам системи регулювання аудиторської діяльності в Україні: розбудови системи суспільного нагляду та прозорості аудиту. Саме ці питання мають першочергове значення, тому їх потрібно розглянути більш детально.

Директива 2006/43/ЄС вимагає, щоб держави-члени ЄС організували ефективну систему суспільного нагляду за аудиторами та аудиторськими фірмами на основі принципу контролю з боку країни походження. До основних принципів, на яких має бути побудована система суспільного нагляду, відносяться такі:

– система суспільного нагляду повинна бути створена в обов'язковому порядку і охоплювати всіх аудиторів та всі аудиторські фірми;

– системами суспільного нагляду мають керувати непрактикуючі особи, які можуть бути фахівцями, що ніколи не були пов'язані з аудиторською професією, або колишніми аудиторами-практиками, які залишили професію. Підкреслюється, що непрактикуюча особа для залучення до системи суспільного нагляду повинна мати певні знання у сферах, які пов'язані з обов'язковим аудитом. Разом з тим, держави-члени можуть дозволити меншості фахівців-практиків брати участь в управлінні системою суспільного нагляду;

– система суспільного нагляду повинна бути прозорою, що передбачає обов'язковість оприлюднення річних програм робіт та звітів про проведену діяльність. Особи, залучені до управління системою суспільного нагляду, повинні обиратися з дотриманням процедури висування;

– система суспільного нагляду повинна нести основну відповідальність за нагляд над допуском і реєстрацією аудиторів та аудиторських фірм, системами безперервного навчання, забезпечення якості, розслідувань і санкцій, відповідати за впровадження стандартів професійної етики та внутрішнього контролю якості;

– система суспільного нагляду повинна мати право проводити, за потреби, розслідування діяльності аудиторів та аудиторських фірм, а також право вживати відповідні корегуючі та дисциплінарні заходи;

– система суспільного нагляду має адекватно фінансуватися. Фінансування має бути гарантованим і вільним від будь-якого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм [76].

Для забезпечення інформаційної прозорості аудиторської діяльності в Директиві 2006/43/ЄС передбачено [76]:

– для захисту третіх сторін усі допущені аудитори та аудиторські фірми мають вноситися в доступний для публіки реєстр, який повинен містити базову інформацію про аудиторів та аудиторські фірми. Реєстраційна інформація про аудиторів та аудиторські фірми повинна зберігатися в реєстрі в електронній формі і має бути доступна широкому загалу по електронних

каналах (ст. 15);

- загальні результати системи контролю забезпечення якості повинні оприлюднюватися раз на рік (ст. 29);

- необхідність забезпечення прозорості системи суспільного нагляду повинна передбачати оприлюднення річних програм робіт та звітів про проведеної діяльність (ст. 32);

- держави-члени повинні стежити за тим, щоб аудитори та аудиторські фірми, які проводять обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу, оприлюднювали на своїх сайтах протягом трьох місяців після завершення кожного фінансового року річні звіти про прозорість, які повинні містити принаймні такі відомості: опис юридичної структури та структури володіння; опис мережі, до якої входить аудиторська фірма, правових і структурних домовленостей; опис структури управління аудиторською фірмою; опис внутрішньої системи управління якістю аудиторської фірми та заяву адміністративного чи керівного органу про ефективність її функціонування; зазначення дати проведення останньої перевірки забезпечення якості; перелік суб'єктів суспільного інтересу, в яких аудиторська фірма провела обов'язковий аудит протягом попереднього фінансового року; заяву про практику забезпечення незалежності аудиторської фірми, яка також підтверджує проведення внутрішньої перевірки до тримання вимог безпеки; заяву про політику, що проводиться аудиторською фірмою у сфері безперервного навчання аудиторів; фінансову інформацію, що демонструє внесок аудиторської фірми, наприклад, сукупні обороти з поділом на винагороду за обов'язковий аудит річної та консолідованої звітності та винагороду за інші послуги з надання впевненості; інформацію про базу виплати винагород партнерам (ст. 40).

Серед цих вимог в Україні майже повністю дотримані. Реєстр аудиторів та аудиторських фірм розміщений на сайті Аудиторської палати

України та його наповнення в цілому відповідає вимогам Директиви.

1) Реєстр САД [90] складається з таких розділів:

- а) аудитори;
- б) суб'єкти аудиторської діяльності;
- в) САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності;
- г) САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

2) Реєстр повинен містити такі відомості про аудитора [90]:

- а) прізвище, ім'я та по батькові аудитора;
- б) номер реєстрації у Реєстрі САД;
- в) номери реєстрації у публічних реєстрах аудиторів інших країн (за наявності) із зазначенням країни та найменування органу реєстрації;
- г) дата та номер рішення Комісії з атестації про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності або номер сертифіката аудитора, отриманого до дати введення в дію Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;
- д) контактна інформація аудитора (номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки за наявності);
- е) найменування та реєстраційні номери САД, у складі яких аудитор здійснює аудиторську діяльність або з якими його пов'язують відносини партнерства, участі тощо, та контактна інформація (місцезнаходження, номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки цих суб'єктів).

3) Реєстр повинен містити таку інформацію про САД [90]:

- а) найменування, організаційно-правова форма для юридичних осіб та прізвище, ім'я та по батькові аудитора, який одноосібно провадить аудиторську діяльність, із зазначенням форми її здійснення (фізична особа – підприємець чи провадження незалежної професійної діяльності);
- б) номер реєстрації у Реєстрі САД;
- в) ідентифікаційний код аудиторської фірми (для аудиторів, які

одноосібно провадять аудиторську діяльність, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (не оприлюднюється) (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, повідомили про це відповідний контролюючий орган та мають відмітку в паспорті про право здійснювати платежі за серією та номером паспорта);

г) місцезнаходження аудиторської фірми та контактна інформація (номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки за наявності);

д) контактна інформація аудитора, який одноосібно провадить аудиторську діяльність (номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки за наявності);

е) перелік засновників (учасників) аудиторської фірми, у тому числі прізвище, ім'я, по батькові (за наявності), країна громадянства, найменування, країна резидентства, місцезнаходження, ідентифікаційний код (не оприлюднюється), якщо засновником є юридична особа – частки кожного із засновників (учасників) у статутному капіталі, контактна інформація щодо кожної особи (номери телефонів, електронна адреса);

ж) відомості про органи управління аудиторської фірми, прізвище, ім'я, по батькові, дата обрання (призначення) осіб, які обираються (призначаються) до органу управління аудиторської фірми, номери реєстрації у Реєстрі САД (за наявності), контактна інформація щодо кожної особи (номери телефонів, електронна адреса), обраної (призначеної) до органів управління;

з) відомості про кількість аудиторів, які є працівниками САД, із зазначенням їх номера реєстрації у Реєстрі САД;

и) дані про відокремлені підрозділи аудиторської фірми, у тому числі місцезнаходження, контактна інформація (номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки за наявності);

к) номери реєстрації у публічних реєстрах аудиторських фірм в інших країнах (за наявності) із зазначенням країни та найменування органу

реєстрації;

л) дата і номер рішення про проходження перевірки системи контролю якості аудиторських послуг (за наявності).

Аудиторська палата України, до прийняття до 01.10.2018 р. розміщувала на власному сайті рішення про затвердження результатів зовнішніх перевірок систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами, в яких наводиться лише перелік САД, які успішно пройшли зовнішній контроль якості, яким за результатами перевірки надано висновок з думкою без застереження та термін 6 місяців для вжиття заходів з метою усунення недоліків, та які не пройшли зовнішню перевірку та мають 12 місяців для вжиття заходів з метою усунення суттєвих недоліків [75]. Згідно з Рекомендацією ЄС щодо зовнішнього забезпечення якості для аудиторів та аудиторських фірм, які виконують аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес (Commission Recommendation of 6 May 2008 on external quality assurance for statutory auditors and audit firms auditing public interest entities [105]), при оприлюдненні результатів перевірок необхідна інформація про надані за результатами інспектування рекомендації, запроваджені аудиторами та аудиторськими фірмами корегуючі заходи та застосовані дисциплінарні заходи і санкції; якісна інформація про результати функціонування системи забезпечення якості, а також важлива фінансова інформація про фінансове та ресурсне забезпечення системи, її ефективність і результативність.

Однак треба відмітити, що європейська інтеграція України, як пріоритетний напрямок розвитку зовнішньої політики, залишає аудит та аудиторську діяльність без відповідних механізмів досягнення зазначеної мети.

У 2004 р. була затверджена Загальнодержавна програма адаптації законодавства України до законодавства ЄС [70], метою якої є визначення відповідного механізму, утворення інституцій та інших додаткових заходів з метою досягнення відповідності правової системи України правовій системі

ЄС з урахуванням критеріїв, що висуваються до держав, які мають намір вступити до нього. Окремий розділ, присвячений аудиту, в програмі адаптації відсутній. У розділі 2 «Законодавство про компанії» та розділі 3 «Бухгалтерський облік і податки компаній» жодного згадування про аудит немає навіть серед переліку законодавчих документів України, які потребують адаптації. Лише в складі розділів 2 та 3 в описі законодавства ЄС, положення якого повинні бути враховані, згадуються рекомендації та директиви ЄС, але ті, які були прийняті до 2002 р., тобто без врахування останніх важливих змін.

Відповідно, в Плані заходів щодо виконання у 2008 р. Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС [70] жодного згадування про аудит немає. В 2009 р. була спроба вирішити цю проблему хоча б частково. Планом заходів щодо виконання у 2009 р. Загальнодержавної програми адаптації передбачена необхідність прийняття АПУ регламенту (положення) щодо виконання вимог, які забезпечать незалежність та об'єктивність аудитора під час проведення обов'язкового аудиту [49]. АПУ намагається вирішувати зазначені проблеми, але підхід до їх вирішення є хаотичним, не характеризується комплексністю. Взагалі створюється враження, що звертається увага лише на ті питання, які є, так би мовити, «зручними» в даній ситуації. Наприклад, в Плані заходів АПУ щодо виконання у 2009 р. Загальнодержавної програми адаптації [72] пропонуються такі заходи:

– прийняття положення щодо забезпечення виконання вимог незалежності та об'єктивності аудитора під час проведення обов'язкового аудиту відповідно до ст. 22 «Незалежність та об'єктивність», ст. 24 «Незалежність та об'єктивність аудиторів, що виконують обов'язковий аудит від імені аудитор-ських фірм», ст. 42 «Незалежність» Директиви Європейського парламенту та Ради 2006/43/ЄС;

– продовжити роботу щодо забезпечення якості аудиторських послуг згідно з вимогами ст. 22 «Незалежність та об'єктивність», ст. 24

«Незалежність та об'єктивність аудиторів, що виконують обов'язковий аудит від імені аудиторських фірм», ст. 29 «Системи забезпечення якості», ст. 42 «Незалежність» Директиви Європейського парламенту та Ради 2006/43/ЄС.

Аналізуючи зміст вказаних статей Директиви, з одного боку, не можна заперечувати надзвичайну важливість цих питань, але з іншого – майже всі вони враховані в Кодексі етики професійних бухгалтерів, який є обов'язковим до застосування аудиторами України [47, с. 12-126], і (хоча і не повністю, але враховані) в ПНПКЯАП 1 [62]. Поряд з цим акцентується увага на системі забезпечення якості у вигляді зовнішніх перевірок якості, яким присвячена ст. 29 Директиви, але зовсім не згадується про необхідність запровадження системи суспільного нагляду. Що стосується п. 1 та 2 ст. 42, то в них йдеться про необхідність співпраці аудиторів з комітетом з аудиту суб'єкта суспільного інтересу, обов'язковість створення якого передбачена ст. 41 Директиви 2006/43/ЄС. Але обов'язковість існування такого комітету не передбачена законодавчими документами України, які регулюють діяльність суб'єктів суспільного інтересу (відкритих акціонерних товариств, кредитних спілок, інвестиційних фондів тощо), в тому числі і новим Законом України «Про акціонерні товариства» [68], в якому зазначено, що наглядова рада акціонерного товариства може (а не повинна) утворювати постійні чи тимчасові комітети з числа її членів, в тому числі і комітет з питань аудиту (ст. 56 «Комітети наглядової ради. Корпоративний секретар»).

Таким чином, потенціал аудиторської діяльності в Україні та можливості забезпечення економічних гарантій держави та суспільства, на жаль, реалізовані не повністю. Окреслюючи напрями розвитку аудиту та системи його регулювання, необхідно брати до уваги курс європейської інтеграції України. Однак існують проблеми, що зумовлені неповноцінними правовими гарантіями забезпечення якості аудиту в Україні, оскільки в їх складі відсутні система суспільного нагляду та механізм забезпечення прозорості аудиту, та не врахуванням системи аудиторської діяльності при розробці Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства європейського співтовариства.

2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТУ В ТОВ АФ «КАПІТАЛ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика аудиторської фірми

У сучасних умовах формування ринкових відносин, а також становлення інвестиційного клімату, розвитку економіко-правових і фінансових аспектів здійснення господарської діяльності, важливим аргументом успіху для багатьох підприємств і організацій є об'єктивна, повна і достовірна інформація. Аудит як інструмент обробки і об'єктивності розкриття інформації, надає можливість правильного використання «отриманих даних, інформації», для ухвалення адекватних рішень, управління і досягнення поставленої мети, гарантій порядку і надійності в бізнесі.

При цьому одним з важливих і відповідальних моментів, є вибір аудиторської фірми, який ґрунтується, як правило, на великому рівні довіри і є одним з ключових і відповідальних моментів в здійсненні контролю господарської діяльності багатьма підприємствами і організаціями. Крім цього, до аудиторської фірми і її фахівців, окрім спеціальних знань, висуваються такі вимоги, як – відповідальність, дотримання норм професійної етики, пошук ефективних рішень, високий рівень якості послуг. Всі ці основні аспекти – покладено в основу роботи і принципів надання послуг Товариство з обмеженою відповідальністю

ТОВ АФ «Капітал» створено в 1994 р. та працює на ринку аудиторських послуг України з 1995 р. за адресою: м. Запоріжжя пр. Соборний, 170-б., прим. 1. Аудиторська фірма проводить свою діяльність на підставі Свідоцтва про внесення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності № 4645, виданого за рішенням АПУ від 24.09.2015 р.

ТОВ АФ «Капітал» успішно пройшло зовнішній контроль якості АПУ, про що свідчить Свідоцтво про відповідність системи контролю якості 31.03.2016 р.

Метою діяльності ТОВ АФ «Капітал» – є надання ефективної допомоги суб'єктам господарювання у здійсненні об'єктивної оцінки фінансово-економічного стану бізнесу, уникнення помилок і порушень законодавства по веденню фінансово-господарської діяльності, а також формуванню пропозицій, що дозволяють підвищити ефективність діяльності економічних служб і створення базису для прийняття ефективних управлінських рішень.

Виключним видом діяльності ТОВ АФ «Капітал» є надання аудиторських послуг акціонерним товариствам, фінансовим установам, підприємствам державного сектора, некомерційним організаціям та приватним фірмам і компаніям, широкий спектр яких наведено у Додатку Б. ТОВ АФ «Капітал» на ринку аудиторських послуг в Запорізькій області займає майже 20 % частки ринку. Основним видом аудиторських послуг, що надає аудиторська фірма – є аудит фінансової звітності (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Структура замовлень на аудиторські послуги ТОВ АФ «Капітал» за 2015-2018 роки

Надані послуги	2015	2016	2017	2018	Всього
Обов'язковий аудит	15	18	18	20	71
Ініціативний аудит	15	5	5	10	35
Аудит за спеціальним завданням	4	2	3	3	12
Огляд фінансової звітності	5	5	4	7	21
Завдання з надання впевненості	10	10	10	10	40
Інші, ніж аудит погоджені процедури	1	5	5	5	16
Підготовка фінансової інформації	15	20	15	20	70
Консультаційні послуги	10	15	20	15	60
Бухгалтерські послуги	15	15	10	8	48
Інші послуги	10	5	10	2	27

Як бачимо, бухгалтерські послуги, обов'язковий аудит та ініціативний аудит зазнали зростання. Представимо їх коливання на графіку (рис. 2.1).

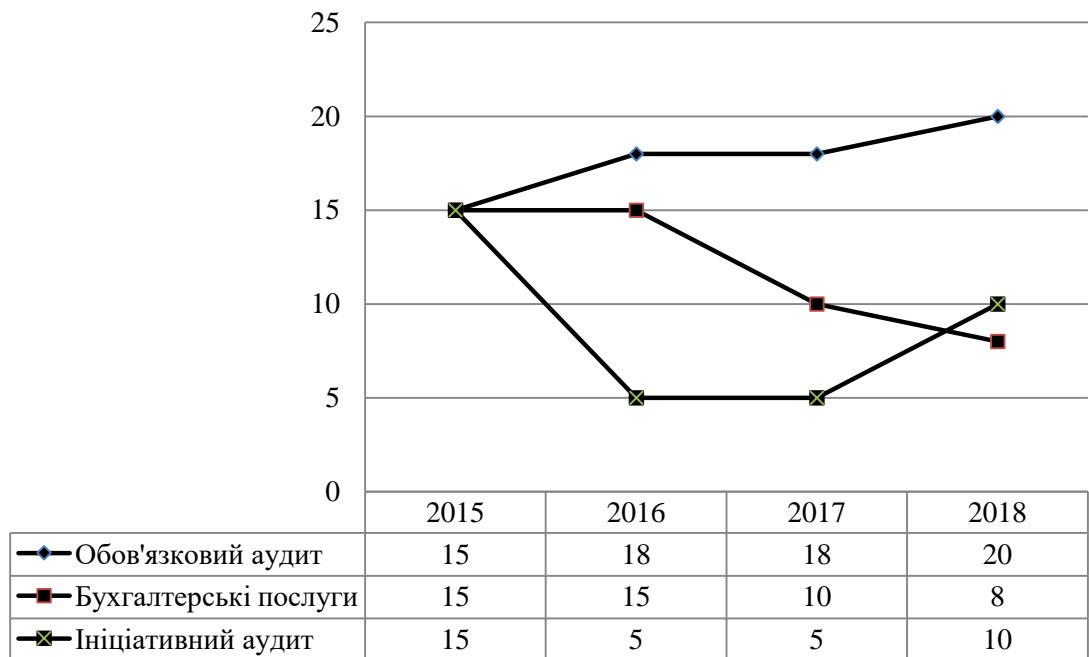


Рис. 2.1 Коливання найпоширеніших послуг ТОВ АФ «Капітал» у 2015-2018 рр.

Ситуацію в значній мірі згладжують обов'язковий аудит і консалтинг, що включає юридичну підтримку, податкові спори, мінімізацію правових і податкових ризиків, колекторні послуги (рис. 2.2).



Рис. 2.2 Структура замовлень ТОВ АФ «Капітал» за 2015-2018 рр.

Отже, можна сказати, що найбільше виконується замовлень за обов'язковим аудитом та підготовкою фінансової інформації, а найменше – аудит за спеціальним завданням.

Побудова діяльності ТОВ АФ «Капітал» здійснюється на підставі індивідуального підходу до кожного клієнта, дотримання конфіденційності, строгого дотримання професійних і етичних стандартів, прийнятих в області аудиту і консалтингу. Основний принцип роботи ТОВ АФ «Капітал»: «Будь-яку роботу потрібно виконувати добре, бо погано вона вийде сама по собі».

ТОВ АФ «Капітал» має чітку організаційну структуру, яка забезпечує високу якість наданих послуг (рис. 2.3).

Департамент аудиту складається з п'яти відділів, таких як: відділ аудиту суб'єктів виробничої діяльності; відділ аудиту суб'єктів комерційної господарської діяльності; відділ аудиту суб'єктів некомерційної господарської діяльності; відділ аудиту банків; відділ аудиту небанківських фінансових установ.

Департамент надання аудиторських послуг складається з чотирьох відділів: відділ інформаційно-консультаційного обслуговування суб'єктів господарської діяльності; відділ інформаційно-консультаційного обслуговування банків та небанківських фінансових установ; навчальний відділ з питань організації та ведення бізнесу.

До департаменту правового забезпечення входять: відділ корпоративних відносин і договірної супроводження; відділ судово-претензійної діяльності та представництва; відділ правових досліджень та експертиз.

Департамент науково-економічного забезпечення розвитку бізнесу включає в себе три відділи: відділ аналітики та прогнозування бізнесу; відділ економічних досліджень та фінансового менеджменту; відділ наукового, методичного та організаційного забезпечення аудиту.

На даний час у фірмі працюють 53 особи, серед яких – 15 сертифікованих аудиторів, юристи, експерти, консультанти, при цьому усі фахівці

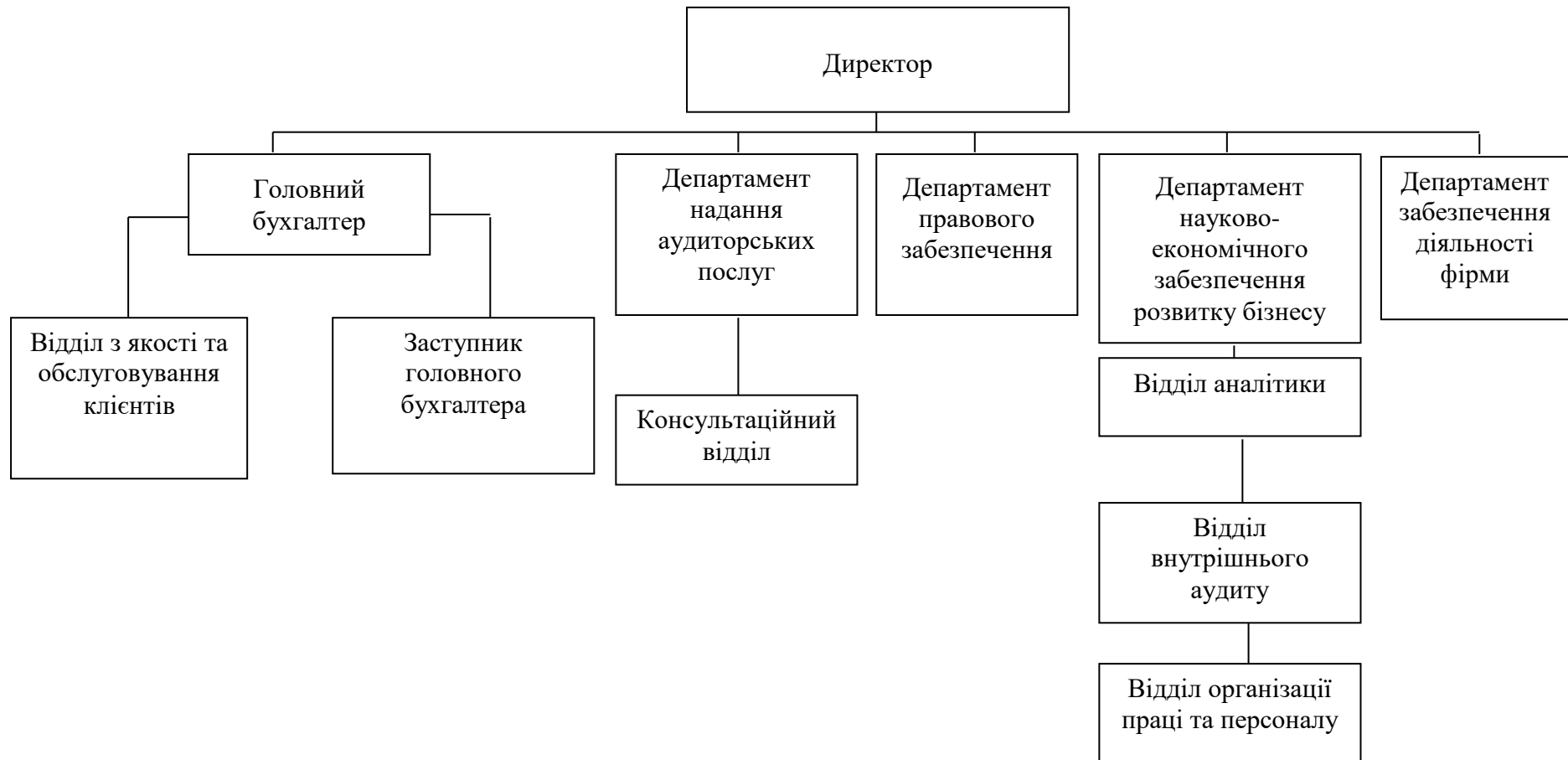


Рис. 2.3 Організаційна структура підприємства ТОВ АФ «Капітал»

мають вищу освіту за відповідним фахом. Персонал ТОВ АФ «Капітал» постійно підвищує свою кваліфікацію. Володіє знаннями про найсучасніші технології у сфері менеджменту фінансів та обліку. Аудитори включені до реєстрів аудиторів Національної комісії з регулювання ринків фінансових послуг, а аудиторська фірма – до Реєстру Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку.

Сьогодні в ТОВ АФ «Капітал» сконцентровано потужний кадровий потенціал з великим досвідом аналітичної і практичної роботи, що є запорукою високої якості, швидкого виконання робіт та конфіденційності. Кваліфікація аудиторів підприємства підтверджена міжнародними сертифікатами такими як «ДипИФР», бухгалтери мають сертифікати Бухгалтерів-практиків 1 рівня, Сертифікати з міжнародною кваліфікацією.

ТОВ АФ «Капітал» має власні основні засоби, зокрема, офісне приміщення, комп'ютерна техніка та інше обладнання, 2 автомобілі.

Основним видом обліку на ТОВ АФ «Капітал» є бухгалтерський облік, так як він являє собою систему суцільної, неперервної, документально обґрунтованої та взаємопов'язаної реєстрації різноманітних господарських операцій. Бухгалтерський облік ґрунтується на принципах, які характеризують якість облікової інформації: обачність; повне висвітлення; автономність підприємства; послідовність; неперервність діяльності; начислення і відповідність доходів; привалювання сутності над формою; історична (фактична) собівартість; єдиний грошовий вимірник; періодичність.

ТОВ АФ «Капітал» в процесі фінансово-господарської діяльності взаємодіє з органами фінансової системи, державним бюджетом та державними цільовими фондами, підприємствами як замовниками так і постачальниками. Відносини підприємства з бюджетною системою базуються лише на питаннях оподаткування, дотації з бюджету підприємство не отримує.

Відносини підприємства з банком ґрунтуються на питаннях ведення

рахунків, а також проведення розрахунків. Зі страховою компанією – з питань страхування громадянської відповідальності власників транспортних засобів. Основним джерелом формування власних фінансових ресурсів на підприємстві є виручка від надання аудиторських послуг.

Загальна сума фінансових ресурсів на ТОВ АФ «Капітал» складається з елементів, представлених на рисунку 2.4.

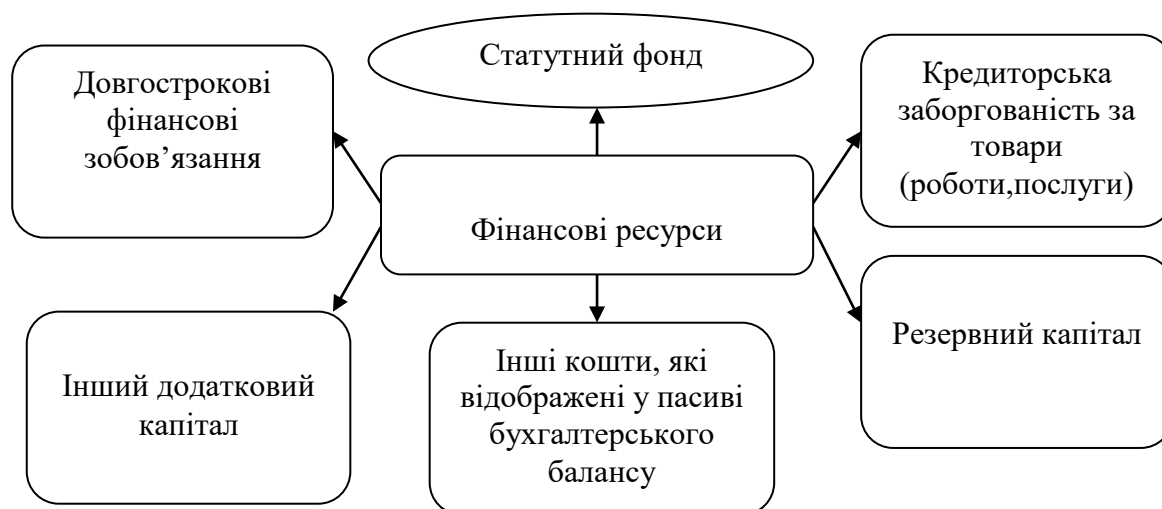


Рис. 2.4 Склад фінансових ресурсів ТОВ АФ «Капітал»

ТОВ АФ «Капітал» є платником єдиного податку за ставкою 5%.

Веденням бухгалтерського обліку займається відділ бухгалтерського обліку, який очолюється головним бухгалтером.

Особливості організації бухгалтерського обліку і облікової політики відображені в Наказі про організацію бухгалтерського обліку і облікової політики від 01.01.2009 р. № 12Р зі змінами та доповненнями.

Кожен економічний суб'єкт (замовник, клієнт ТОВ АФ «Капітал») обслуговується групою фахівців, в яку включається і група аудиторського обслуговування; у неї входять:

- провідний партнер, що відповідає за розвиток і рівень взаємостосунків з економічним суб'єктом;

- технічний партнер, що відповідає за технічну якість аудиторських послуг;
- менеджер, що надає допомоги технічному партнеру в проведенні аудиторської роботи, яка вимагає наявності значного досвіду і ухвалення обґрунтованих рішень;
- сеньйор (старший аудитор), який надає допомоги технічному партнеру і менеджеру, працює безпосередньо з асистентами (місцевим персоналом), розподіляє і займається їх роботою;
- асистент (лінійний персонал), який безпосередньо виконує аудиторську перевірку і допомагає старшому аудитору в підготовці аудиторського звіту.

Безпосередню роботу виконують старший аудитор, що має не менше трьох років виробничого досвіду в даному напрямі, і один або декілька асистентів з досвідом роботи не менше одного року, а також стажисти з числа співробітників, що недавно поступили на фірму.

Партнер і менеджер готують договори (більшість договорів – безстрокова), планують аудиторські процедури за даним проектом, а також готують звітну документацію для представлення клієнту. Розбіжності, що виникають між членами команди в ході проведення перевірки, вирішуються шляхом звернення до члена команди вищого рівня.

Відповідальність провідного партнера. У обов'язки провідного партнера входять:

- координація інтеграції послуг фірми, що надаються даному клієнту, а також його представництвом у всьому світі, і фахівців, здатних ці послуги надавати;
- забезпечення високої якості послуг, що надаються; забезпечення виникнення «резонансу» клієнта у відповідь на критичні зауваження.

Провідний партнер несе відповідальність за:

- розуміння всього діапазону послуг, що надаються, включаючи потенційні, що надаються відповідно до потреб клієнта;

- розробку і визначення сумісно з іншими партнерами рівня вимог, яким повинні відповідати знання, уміння і досвід членів команди обслуговування клієнта;
- складання плану робіт з клієнтом, проведення періодичних нарад з технічними партнерами і іншими членами команди з питань оцінки і аналізу нової інформації;
- забезпечення членами команди передачі інформації один одному;
- оцінку ступеня задоволеності клієнта рівнем і якістю наданих йому послуг;
- надання підтримки при проведенні додаткових робіт;
- управління зміною загального рівня цін.

При спілкуванні з клієнтом провідний партнер виконує роль директора компанії. Відповідальність технічного партнера. У обов'язки технічного партнера входять:

- розробка аудиторської стратегії і доведення її до членів команди;
- приведення аудиту у відповідність з політикою компанії і професійними вимогами; формування аудиторської думки.

Технічний партнер несе відповідальність за:

- збереження незалежності компанії від клієнта;
- компоновку команди; забезпечення конфіденційності інформації;
- рішення щодо доступу до аудиторської документації третьої сторони;
- узгодження з клієнтом термінів проведення аудиту;
- перевірку і затвердження всіх аудиторських планів (за кожним проектом), задокументованих в меморандумі планування, до початку робіт на об'єкті;
- інформування партнерів про хід перевірки і про результати проведення відповідних процедур; спостереження і тренінг менеджера і, в міру необхідності, інструктаж інших членів команди;
- перевірку робочої документації аудитора, що містить критичну

оцінку за результатами перевірки;

- оцінку відповідності зібраних аудиторських доказів підготовлюваному аудиторському висновку;

- оцінку відсутності у фінансовій звітності матеріальних погрішностей; оцінку представлення фінансової звітності;

- підписання аудиторського звіту;

- проведення відповідних переговорів з клієнтом і підготовку доповіді керівництву;

- проведення аудиторського дебрифінга з вказівкою шляхів вдосконалення як індивідуальної, так і колективної роботи в майбутньому.

Менеджер аудиторської фірми несе відповідальність за:

- перевірку і затвердження плану аудиторських процедур, задокументованих в аудиторській програмі перед початком роботи на об'єкті;

- складання списку фахівців для роботи за даним проектом і підтримка постійного зв'язку з клієнтом на період виконання робіт за даним проектом;

- перевірку просування аудиторських робіт з розкладом і бюджетом, а також контроль вартості робіт;

- дозвіл розбіжностей, що виникають при розбіжності думок старшого аудитора і команди в цілому, і обговорення їх з технічним партнером;

- розробку сумісно з технічним партнером додаткових професійних послуг, які можуть бути запропоновані даному клієнту;

- спостереження за роботою старшого аудитора і, в міру необхідності, проведення тренінгу і інструктажу лінійного персоналу і старшого аудитора;

- спостереження за підготовкою доповіді керівництву;

- перевірку робочої документації аудитора.

ТОВ АФ «Капітал», з метою підвищення ефективності, повноти і

компактності надання послуг, учасниками ринку по економіко-правовому і консалтинговому напрямку, запрошує до співпраці, на партнерських і взаємовигідних підставах, юридичні фірми, незалежних реєстраторів і інших суб'єктів господарювання.

2.2 Процес внутріфірмової стандартизації аудиту як фактор підвищення ефективності контролю якості в аудиторській фірмі

Аудит у світі, так і в Україні є стандартизованим. МСА встановлюють однакові вимоги до проведення й оформлення аудиту, оцінки якості аудиторських послуг для всіх аудиторських фірм. Але їх недостатньо для ефективної організації аудиторської діяльності в рамках конкретної аудиторської фірми. Неefективність системи управління в реальній дійсності проявляється у зростаючому числі конфліктів як зовні, із клієнтами, так і усередині, між підрозділами й співробітниками, зриві строків виконання робіт і зниженні якості надання аудиторських послуг. Як свідчить судова практика в Європі та США [103, 106, 108], при пред'явленні суб'єктом господарювання позову до аудитора вирішальним аргументом на користь останнього може стати доказ факту послідовного застосування аудиторських стандартів.

Практика показує, що професійні стандарти потребують більш докладної деталізації конкретних дій, прийомів, способів та процедур, застосованих у процесі проведення перевірки, чому сприяють ВФСА.

Основним принципом забезпечення якісної роботи на ТОВ АФ «Капітал» є встановлення стандартів аудиту, які визначають певні правила та контроль над їхнім виконанням. ТОВ АФ «Капітал» дотримується думки, що якість аудиту вимірюється системою показників, які є характеристикою дотримання вимог ВФСА представляють собою сукупність наступних трьох елементів (рис. 2.5).

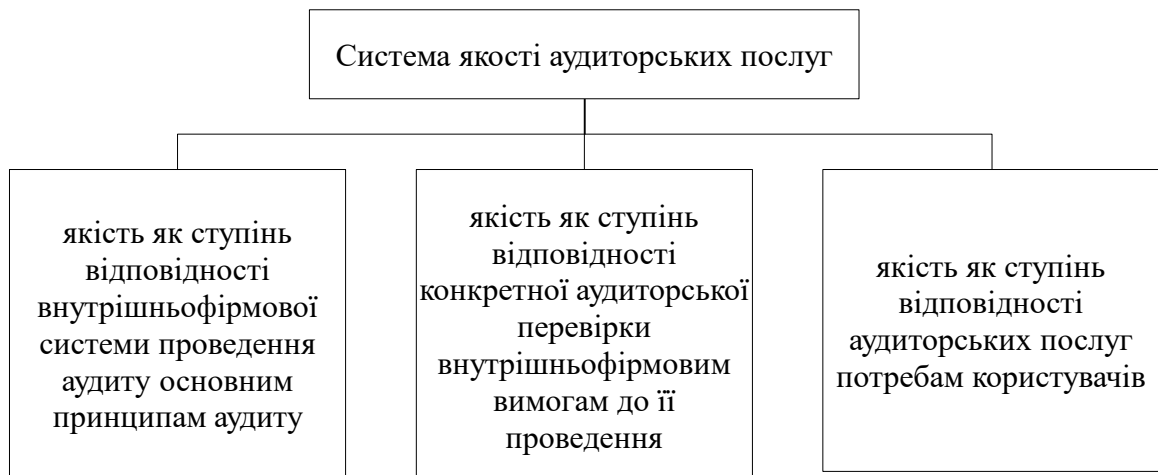


Рис. 2.5 Складові системи якості аудиторських послуг на ТОВ АФ «Капітал»

Найважливішими в складі елементів системи якості аудиторських послуг ТОВ АФ «Капітал» є дві складові якості роботи – це внутрішньфірмові стандарти аудиторської діяльності та внутрішній контроль якості послуг. Саме ВФСА мають забезпечити ефективну діяльність аудиторської фірми, тому що якість аудиту перебуває в прямій залежності від дотримання фірмою всіх правил, визначених ВФСА.

Метою розробки ВСФА ТОВ АФ «Капітал» є уніфікація всіх принципів і підходів управлінського персоналу аудиторської фірми до:

- порядку організації надання аудиторських та супутніх послуг;
- організації та застосування внутрішнього контролю якості аудиту відповідно до МСА;
- підвищення надійності та якості аудиторських послуг;
- зниження аудиторського ризику на прийнятному рівня;
- створення додаткового рівня гарантій результатів аудиту для зацікавлених користувачів фінансової звітності.

ВФСА ТОВ АФ «Капітал» вирішують тіж завдання, що й міжнародні, але в масштабі аудиторської фірми. ВФСА ТОВ АФ «Капітал» – це документи, що деталізують та регламентують єдині вимоги до здійснення і

оформлення аудиту та призначені для підвищення ефективності практичної роботи аудиторських фірм, достовірності результатів перевірки та її відповідності прийнятим в Україні МСА.

Виходячи із загально визначених принципів аудиту, ТОВ АФ «Капітал» сформувала пакет ВФСА, який відображає її власний підхід до проведених перевірок та складання висновків. ВФСА містять у собі конкретні рекомендації щодо чіткого порядку дій по виконанню аудиторських послуг. Крім цього, ВФСА забезпечують додаткову базу для врегулювання конфліктів між співробітниками й адміністрацією аудиторської фірми, між аудиторською фірмою та фіскальними органами, між аудиторською фірмою та суб'єктом перевірки.

Розробка ВФСА – це процес трудомісткий, що потребує значних наукових знань, вмінь узагальнювати положення нормативних актів та практичного досвіду роботи аудиторів. Розробка ВФСА в ТОВ АФ «Капітал» здійснювалася на основі діючих в Україні законодавчих та нормативних актів, вимог МСА (Додаток В).

Процес розробки ВФСА в аудиторській фірмі в ТОВ АФ «Капітал» базувався на наступних принципових вимогах:

- чітка ієрархічність методологічної структури бухгалтерського обліку, звітності та аудиту;
- розмежування обов'язкових вимог та таких, що мають рекомендаційний характер;
- визначення сфери застосування окреми стандартів;
- конкретизація концептуальної основи, що дозволяє визначити ситуації, у яких адаптувати існуючі правила;
- встановлення критеріїв професійного реагування на протиріччя нормативних актів.

ВФСА ТОВ АФ «Капітал» – документи, що деталізують і регламентують однакові вимоги до здійснення й оформлення аудиту. Вони регламентують діяльність аудиторів в аудиторській фірмі та забезпечують

додаткові засади для врегулювання реальних та потенційних конфліктів. Із практичної точки зору ВФСА розглядаються як адаптація МСА до умов роботи аудиторської фірми з обліком його внутрішньої політики, умов діяльності і т. п.

До основних функцій ВФСА ТОВ АФ «Капітал» можна віднести (рис. 2.6).

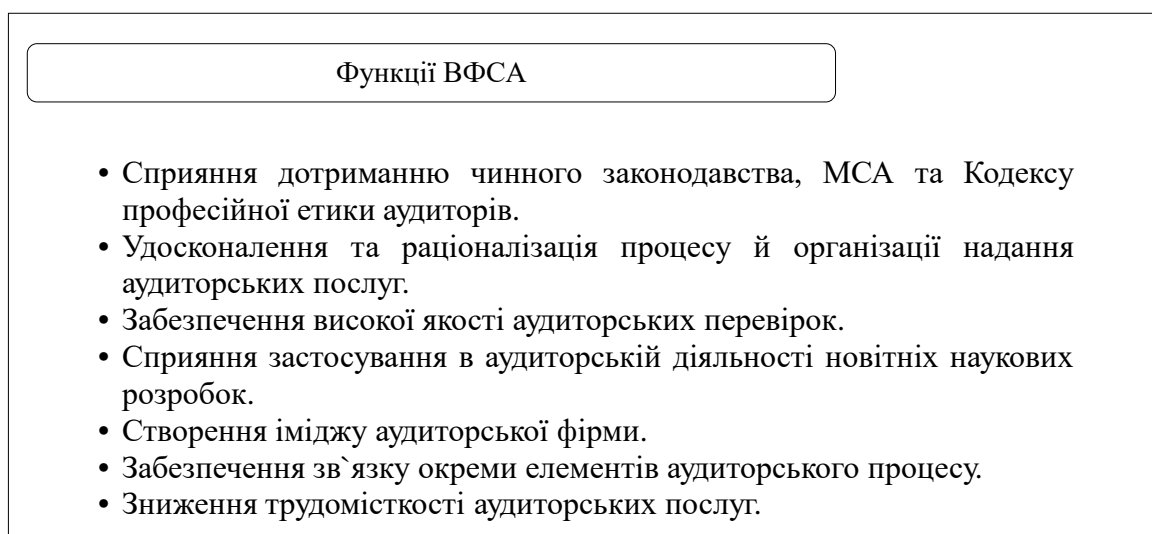


Рис. 2.6 Основні функції ВФСА в ТОВ АФ «Капітал»

При розробці та впровадженні ВФСА в ТОВ АФ «Капітал» були дотримані загально організаційні вимоги:

- забезпечення єдиного підходу до аудиту в аудиторській фірмі;
- відповідність МСА;
- індивідуальність;
- апробація в практичній діяльності.

Формування ВФСА ТОВ АФ «Капітал» здійснювалося на з використанням певних методичних прийомів та загальних принципах їх підготовки та складання, які являють собою концептуальну основу, фундамент для розробки та оцінки внутрішніх стандартів, зокрема, доцільність, спадкоємність та несуперечність, повноту та деталізацію, єдність термінологічної бази, логічної структури (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Принципи загальної побудови ВФСА ТОВ АФ «Капітал»

Вимоги до ВФСА	Зміст вимоги ВФСА
Доцільність	При розробці стандартів слід враховувати їхню практичну значимість, актуальність і пріоритетність, мати й приносити практичну користь.
Спадкоємність та несуперечність	Кожен наступний стандарт повинен опиратися на раніше прийняті, забезпечувати погодженість та взаємозв'язок з іншими стандартами.
Повнота й деталізація	Внутрішні стандарти повинні комплексно охоплювати всі значимі питання досліджуваної проблеми й детально їх висвітлювати, питання даного стандарту логічно розбудувати й доповнювати принципи й положення, що викладаються.
Логічна структура	Забезпечення чіткості формулювань, цілісність та ясність викладу.
Єдність термінологічної бази	Забезпечення єдності трактувань термінів у всіх стандартах та документах.

При розробці ВФСА ТОВ АФ «Капітал» дотримано принцип розумної достатності, задля того, щоб аудит не перетворився в механічний збір відомостей, не підкріплений професійними судженнями аудитора. ВФСА перенасиченні деталізацією та формалізацією аудиторської діяльності.

Практика аудиторської діяльності після 2008 р. року показує, що на якість аудиторських послуг впливають ті стандарти, в яких конкретно визначено щодо певного предмету перевірки певні складові:

- зміст ВФСА щодо певного предмету перевірки;
- перелік обов'язкових аудиторських процедур із зазначенням джерел інформації для їх здійснення (крім облікових реєстрів);
- класифікатор можливих порушень (викривлень) та процедури їх виявлення;
- нормативно-правова база, що регулює питання обліку та відображення конкретних фінансово-господарських операцій;
- склад облікових реєстрів, що мають бути досліджено, та альтернативні джерела інформації в разі нестандартної організації обліку;
- стандартизована робоча документація, тобто стандартизовані тести, анкети, форми переліків, відомостей, розрахунків, аналітичних довідок тощо;

– критерії оцінки отриманих результатів та послідовність дій і їх реалізації.

– зразки зовнішньої документації, якщо вона формується за результатами здійснених процедур.

При розробці ВФСА ТОВ АФ «Капітал» враховувала вимоги МСА. Висуваючи різноманітні вимоги до змісту ВФСА, МСА не містять вимог щодо процесу їх розробки та формалізації. Саме тому, ТОВ АФ «Капітал» використовувала загальноприйняті норми та принципи стандартизації (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Загальна принципова схема побудови стандарту в ТОВ АФ «Капітал»

Найменування розділу	Зміст розділу
Передмова	<ul style="list-style-type: none"> – Підстава для розробки стандарту. – П. І. Б. розробників стандарту. – Підстава для прийняття та надання чинності стандарту. – Дата введення в дію стандарту.
Загальні положення	<ul style="list-style-type: none"> – Цілі та загальні принципи розробки стандарту, необхідність використання стандарту. – Об'єкт стандартизації. – Сфера застосування стандарту.
Основні терміни та поняття стандарту	<ul style="list-style-type: none"> – Формулювання основних термінів та понять, що використовуються в даному стандарті.
Зміст стандарту	<ul style="list-style-type: none"> – Формулювання проблеми, що вимагає опису, аналізу й рішення в даному стандарті. – Методологія рішення проблеми, що приводиться в даному стандарті.
Додаток	<ul style="list-style-type: none"> – Практичні додатки за необхідністю (таблиці, анкети, тести, блок схеми і т. д.). – Методичні вказівки.

ВФСА повинні відображати ситуації й обставини, з якими аудитор може зіткнутися в практичній діяльності, у зв'язку з чим їх структура має бути більш деталізована та докладніша. В результаті цього нами запропоновано більш ширшу структурну схему побудови ВФСА ТОВ АФ «Капітал» ніж прийнята управлінським персоналом аудиторської фірми (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Розширена принципова схема побудови ВФСА*

Назва розділу	Зміст розділу
Обов'язкові реквізити	Зазначення номеру, дати затвердження та введення в дію стандарту.
Регламентуючі параметри	Посилання на МСА, що були використані при розробці стандарту.
Загальні положення	Ціль та необхідність розробки даного стандарту, об'єкт стандартизації, сфера застосування.
Основні терміни та поняття стандарту	Визначення основних термінів та понять, що використовуються в даному стандарті
Завдання стандарту	Призначення стандарту в вирішенні конкретної проблеми.
Взаємозв'язок з іншими внутрішніми стандартами	Посилання на інші внутрішні стандарти, положення та визначення, які в них використовуються. Наслідування раніше діючих нормативних актів.
Опис методики	Відображення підходів САД до вирішення конкретних проблем, відповідно прийнятим методикам і технічним прийомам рішення проблем, передбачених в даному стандарті.
Документування	Перелік документів, які необхідно аудиторі складати згідно даного стандарту.
Нормативно-законодавчі акти	Перелік нормативних актів, якими аудитор повинен керуватися в роботі та при виконанні вимог даного стандарту (за необхідністю).

*розроблено автором

Така деталізація змісту зумовлена тим, що ВФСА повинні містити конкретні рекомендації, для того, щоб аудитор визначив чіткий порядок послідовних дій (виконав аудиторські процедури та їх результатами отримав аудиторські докази) з виконання вимог стандартів.

Всі професійні стандарти взаємопов'язані між собою і доповнюють один одного (табл. 2.5).

Загальновідомо, що контроль над дотриманням вимог ВФСА повинен відбуватися на всіх рівнях управління аудиторською фірмою.

На сьогоднішній день на ринку аудиторських послуг особливість діяльності окремої аудиторської фірми залежить від низки факторів, зокрема:

- розміру аудиторської фірми,
- обсягу наданих аудиторських послуг,
- кваліфікації робітників аудиторської фірми, їх досвіду роботи.

Таблиця 2.5

Перелік внутрішньо-фірмових стандартів забезпечення якості
аудиторських послуг ТОВ АФ «Капітал»

Критерій	Сфера регулювання
Стандарти, що стосуються загальних положень аудиторської діяльності.	<ul style="list-style-type: none"> - внутрішня структура і організація діяльності аудиторської фірми; - питання незалежності аудиторської фірми в цілому і її співробітників, задіяних в проведенні аудиторських перевірок; - етика поведінки аудиторів відповідно до вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів; - питання навчання і підготовки кадрів; - питання підвищення кваліфікації співробітників; - порядок здійснення внутрішньо-фірмового контролю якості надання аудиторських послуг.
Стандарти, що встановлюють порядок проведення окремих етапів завдання за поданням упевненості (аудит історичної фінансової інформації, огляд історичної фінансової інформації, завдання за поданням упевненості, історичної фінансової інформації, що не є аудитом або оглядом).	<ul style="list-style-type: none"> - порядок вивчення бізнесу замовника аудиту, розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, зокрема його внутрішнього контролю; - порядок планування надання аудиторських послуг; - методика визначення рівня суттєвості; - методика оцінки аудиторського ризику та його складових; - процес отримання аудиторських доказів; - алгоритм формування процедурного забезпечення аудиторської перевірки; - порядок використовування роботи третіх осіб; - питання документування процесу надання аудиторських послуг; - питання формування, оформлення і передачі підсумкової інформації управлінському та найвищому управлінському персоналу підприємства за наслідками надання аудиторських послуг.
Стандарти, регулюючі порядок надання супутніх і інших аудиторських послуг.	<ul style="list-style-type: none"> - виконання узгоджених аудиторських процедур; - виконання завдання по підготовці фінансової інформації. - ведення та відновлення бухгалтерського обліку; - складання фінансової звітності, податкових декларацій і звітів; - надання консультацій з питань бухгалтерського обліку, оподаткування, управління і ведення бізнесу; - розробку для замовника документів, необхідних для легалізації, організації і здійснення господарської діяльності; - проведення професійних тренінгів з обліку та аудиту; - розробка і видання методичних матеріалів з обліку та аудиту; - методика аудиторської перевірки за різними напрямками діяльності суб'єктів господарювання.

На основі цього нами було систематизовано ті фактори, що впливають

на ВФСА на ТОВ АФ «Капітал» :

- обсяг (масштаб) аудиторської діяльності та послуг;
- організаційно-управлінська структура аудиторської фірми;
- характер діяльності й виконуваних функцій.

Таким чином, ВФСА ТОВ АФ «Капітал» – це документи, що деталізують та регламентують єдині вимоги до здійснення і оформлення аудиту та призначені для підвищення ефективності практичної роботи аудиторської фірми достовірності результатів перевірки та її відповідності прийнятим в Україні МСА.

ВФСА ТОВ АФ «Капітал» затверджуються наказом керівника аудиторської фірми.

Застосування внутрішніх стандартів, регламентуючих внутрішній контроль якості аудиту, належить до функціональні обов'язки аудитора та асистента аудитора, які передбачені трудовими відносинами ТОВ АФ «Капітал».

Контроль за виконанням вимог ВФСА ТОВ АФ «Капітал» здійснюється на всіх рівнях управління аудиторською фірмою. Тобто починаючи з партнерів із завдання (керівників перевірок) і закінчуючи керівником аудиторської фірми, які відповідно до вимог МСА зобов'язані підписувати Звіт незалежного аудитора про достовірність фінансової звітності (аудиторський висновок).

Наявність ВФСА дозволяє ТОВ АФ «Капітал» підвищити якість аудиторських послуг, скоротити час проведення перевірки, підтримувати професійний рівень аудиторів та асистентів аудитора і забезпечити достатньо високий рівень гарантії результатів аудиторської перевірки при їхньому дотриманні.

Таким чином, ТОВ АФ «Капітал» сформувала пакет ВФСА, який відображає її власне бачення та власний підхід до проведення аудиторських перевірок та формування аудиторської думки, які складаються виходячи з загальноприйнятих принципів організації та проведення аудиту. ВФСА

містять єдині базові вимоги до порядку проведення, якості й надійності аудиту, що базується на науковому обґрунтованому підході до їх розробки. Процес розробки ВФСА на ТОВ АФ «Капітал» являє собою науково-дослідницький процес, який надає теоретичну та практичну базу для ведення аудиторської діяльності на високому професійному рівні.

2.3 Методика проектування організаційних і робочих документів аудитора в контексті внутрішньо-фірмової системи контролю якості

Якість результатів аудиту, формалізована у підготовленому аудиторському висновку, і надійність отриманого інструментарію для переконливої аргументації думки аудитора на випадок розбіжностей із клієнтом багато у чому залежать від того, наскільки ретельно документально оформлені всі етапи аудиту.

Процес аудиту і всі зібрані аудитором докази повинні бути документально оформлені. З проблемою ведення робочих документів аудитор починає стикатися при першій аудиторській перевірці. Єдиних загальноприйнятих стандартів ведення аудиторських документів, їх складу, форми і змісту в Україні немає.

У Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» окреслені основні вимоги до аудиторського висновку, як підсумкового документа за результатами процесу аудиту [69].

МСА 230 «Аудиторська документація» (далі МСА 230) також не дає чітких рекомендацій щодо форми, змісту і структури робочих документів аудитора. В практиці зарубіжних аудиторських фірм використовуються методики формування робочих документів, які розроблені в індивідуальному порядку спеціальними компаніями і складають комерційну таємницю, тому

їх досвід важкодоступний.

В Глосарії до МСА під аудиторською документацією розуміють записи виконаних аудиторських процедур, відповідних отриманих аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор [108]. Для формулювання більш повного визначення робочої документації ТОВ АФ «Капітал» виходили з позиції того, по визначенню економічного словника, документ – це матеріальний об’єкт з інформацією, закріпленою створеним людським способом для її передачі у часі і просторі, а документація – спосіб первинного відображення господарських операцій у спеціальних документах обліку, що є підставою для бухгалтерських записів [6]. Одночасно, документація забезпечує вірогідність і точність обліку, попередній і наступний контроль за господарськими операціями. Таким чином, у робочих документах аудитора повинна міститися повна, правдива, обґрунтована і достовірна інформація про процес аудиту загалом і по його етапах. Крім того, у ній повинні бути зафіксовані всі зібрані докази, достатні для складання якісного аудиторського висновку. У робочій документації повинні бути зафіксовані всі операції по аудиту конкретного клієнта, виконані аудитором або групою аудиторів.

Робочі документи аудитора – це письмово оформлені докази того, що аудит був проведений у відповідності із стандартами аудиту і вся інформація, зібрана у його процесі, є достатньою, необхідною, повною і правдивою для вираження думки про вірність і об’єктивність даних, відбитих у фінансовій звітності підприємства-клієнта.

Відповідно до вимог МСА робочі документи аудитора повинні супроводжувати всі етапи процесу аудиту. Тому при проведенні аудиторської перевірки спеціалістами ТОВ АФ «Капітал» робочі документи класифікуються залежно від етапів перевірки на:

- організаційні – документи, які розробляються на етапі планування аудиту фінансової звітності;
- дослідницькі – документи, які розробляються на стадії збору

аудиторських доказів;

- узагальнюючі – документи, які розробляються на завершальній, тобто аудитори формують аудиторську думку на підставі отриманих аудиторських доказів;

- контрольні – документи, які відображають склад аудиторських процедур виконання вимог щодо контролю якості виконаних робіт.

До організаційних документів в ТОВ АФ «Капітал» відносять:

- стратегію (меморандум) аудиторської перевірки (Додаток Г);
- загальний план аудиторської перевірки (Додаток Д);
- програми аудиту за об'єктами облікового процесу (Додаток Є);
- документи, що містять інформацію про клієнта, специфіку його бізнесу (анкети, тести, опитувальні листи, інформація зі ЗМІ і т.д.);
- розрахунки часу, який передбачається затратити на проведення аудиту, Є
- розрахунки рівнів суттєвості і аудиторського ризику (Додаток Ж);
- коригувальні документи до стратегії, загального плану і програм аудиту.

Кожна аудиторська перевірка в ТОВ АФ «Капітал» починається з укладання договору. Однак, у випадках, коли на обслуговування приймається новий клієнт, аудиторська фірма до укладання договору знайомиться з його бізнесом і організаційною структурою управління, установчими документами, специфікою діяльності. З цією метою в ТОВ АФ «Капітал» використовується ознайомлювальна Анкета, отримання відповідей на питання якої дозволяє аудитору скласти первісне уявлення про те, що має бути виконане у процесі аудиту, витрати на майбутній проект, а головне – з'ясувати, чи зможе взагалі, виходячи з принципів незалежності й інших професійно-етичних норм прийняти на обслуговування або продовжувати співробітництво з даним клієнтом. Для цього застосовується спеціальна форма робочого документа. У ній згруповані питання, відповіді на які дозволяють отримати загальні відомості про клієнта та про майбутні умови

аудиту. Така форма стала посібником щодо оцінки потенційних клієнтів, але не містить повний перелік факторів, які необхідно враховувати. Хоча ця форма повинна заповнюватися до укладання договору по первісному аудиту, проте факти, представлені у ній, оцінюються по ходу усього процесу аудиту. Щорічно аудиторська фірма приймає рішення про можливість продовження співробітництва з кожним із клієнтів. Тому у цій формі враховані питання, виявлення яких вплине на прийняття такого рішення.

Якщо для ТОВ АФ «Капітал» клієнт є новим, то до даної форми включаються питання про форму власності, юридичну адресу, про склад управлінського та облікового персоналу, коло господарських операцій і масштабах діяльності; ряд питань щодо добропорядності керівництва клієнта; також встановлюється для яких цілей буде використана фінансова звітність, чи немає факторів, здатних вплинути на незалежність аудитора, з'ясовується, чи не обмежив клієнт будь-яким чином сферу аудиту, що може перешкоджати вираженню думки, а також наскільки перспективний даний проект у плані отримання економічних вигод.

При формулюванні ряду питань щодо доброчесності клієнта, незалежності аудитора, можливості застосування до фінансової звітності процедур аудиту, у випадку позитивної відповіді на них, передбачено його роз'яснення. Після того, як з'ясовані усі суттєві пункти цієї форми, керівництвом ТОВ АФ «Капітал» приймається рішення про можливість укладання договору.

У випадку, якщо підприємство вже знаходилося на обслуговуванні в ТОВ АФ «Капітал», то до форми робочого документа по ознайомленню з бізнесом клієнта включаються тільки ті питання, фактичні дані по яким за минулий період могли помінятися. Так, наприклад, варто встановлюється, чи немає яких-небудь причин перегляду рішення про продовження аудиту фінансової звітності даного клієнта з погляду незалежності. А саме, чи внесена оплата за послуги, надані за період більш ніж один рік до дати повторного звертання. Серед таких причин можуть також бути: важливі

зміни в керівництві, фінансовій позиції, характері бізнесу, сфері аудиту і наявність інших міркувань, що могли б послужити причиною відмовлення від клієнта.

Після того, як рішення про укладання договору на обслуговування з клієнтом прийняте, аудитор ТОВ АФ «Капітал» приступає до стадії планування. На цій стадії складається ряд робочих (організаційних) документів, про що згадувалося раніше.

На стадії планування формується робочий документ, у якому викладається вся інформація у відношенні бізнесу клієнта. Такий документ допомагає аудитору у зборі інформації, необхідної для оцінки клієнта, його економічної діяльності, галузі економіки, в якій він спеціалізується. До складу питань такого робочого документа включаються не тільки вищевказані, але також і ті, які дають уявлення про структуру і персонал підприємства, про адміністративних працівників і бухгалтерію, про порядок виплати заробітної плати й оплати відпусток; які дозволять установити основний перелік господарських операцій, характер основних активів і зобов'язань підприємства, коло ділових партнерів фірми і т.д. При розробці такого опитувальника у формі передбачені порожні графи для відображення у них зібраної інформації.

У загальному плані аудиту ТОВ АФ «Капітал» передбачає основні напрямки виконання аудиту зі вказівкою терміну, у який припускає укластися аудитор і коду робочих документів, у яких будуть згруповані усі зібрані докази по кожному об'єкту перевірки. При цьому підсумковий показник бюджету часу для проведення аудиту діяльності клієнта, позначений у загальному плані, відповідає термінам виконання робіт, зазначеним у договорі з клієнтом.

З метою перевірки фактичної роботи персоналу ТОВ АФ «Капітал» варто розробити форму, у якій реєструвалися б усі виконавці з вказівкою категорії аудиту і загальної кількості часу, витраченого на його виконання. Це дасть можливість на заключному етапі аудиту проаналізувати дані про

витрати праці кожного з учасників перевірки.

На додаток до загального плану аудиту в ТОВ АФ «Капітал» розроблено робочий документ, у якому міститься інформація про результати оцінки суттєвих статей фінансової звітності, що дозволяє встановити обсяг передбачуваної вибірки і терміни виконання аудиторських процедур кожного з об'єктів, виділених у плані.

Програма аудиту ТОВ АФ «Капітал» являє собою деталізований план аудиту з повним переліком аудиторських процедур, які необхідно виконати аудиторам для формування аудиторської думки про достовірність фінансової звітності підприємства. У цьому робочому документі необхідно крім процедур аудиту вказати також бюджет часу, виділений на виконання кожної операції по аудиту, конкретного виконавця і код документа, у якому будуть згруповані зібрані докази.

В сукупності, зазначені документи відображають системний підхід до організації процесу аудиту на ТОВ АФ «Капітал», дозволяють здійснювати контроль за ходом його виконання, вчасно реагувати на відхилення.

Таким чином, зазначені документи відображають системний підхід управлінського персоналу ТОВ АФ «Капітал» до організації процесу аудиту, дозволяють здійснювати контроль за ходом його виконання, вчасно реагувати на відхилення від заданих термінів. Вони мають юридичну силу у випадку виникнення розбіжностей із замовником на завершальному етапі. Тому, на нашу думку, доцільно ознайомити замовника з їх змістом, погодити передбачувані підходи до оцінки суттєвості помилок, пояснюючи їх установленими рівнями елементів аудиторського ризику і підписувати у двосторонньому порядку. Такий підпис може бути виконаний замовником на робочому документі (загальному плані, програмі, бюджеті часу і т.д.) у наступному вигляді: «Із Планом (Програмою) ознайомлений. Заперечень не маю» і особистий підпис.

На дослідницькій стадії, при зборі доказів по сутності аудиту робочі документи в ТОВ АФ «Капітал» розподіляються на зведені і приватні. У

зведених документах відображаються зібрані ідентичні докази по всіх об'єктах аудиту (наприклад, нетипові бухгалтерські записи, перелік виявлених порушень), за умови, що буде виділений об'єкт аудиту, по якому виявлені порушення. Приватні робочі документи, мають цілеспрямований характер і розробляються для кожного об'єкта аудиту окремо (наприклад, групування дебіторської заборгованості по термінах і розмірах сум, або перевірка складу статей калькуляції).

На заключному етапі аудиту в ТОВ АФ «Капітал» виконуються перевірочні процедури, тобто контроль якості роботи команди із завдання. Дії команди із завдання або директора аудиторської фірми документально оформлюються з метою підтвердження того, що аудит аудиторська фірма виконує на високому професійному і якісному рівні.

У процесі виконання процедур контролю якості на ТОВ АФ «Капітал» перевіряється уся робоча документація і здійснюється контроль на завершальному етапі аудиту. При перевірці поточної робочої документації у даному робочому документі акцентується увага на змісті аудиторської документації. Причому, передбачається тільки два варіанти відповіді: позитивний чи негативний.

Контрольний тест на завершальному етапі перевірки в ТОВ АФ «Капітал» складається у вигляді переліку питань щодо повноти перевірки робочої документації з варіантами відповідей (позитивним і негативним). У підсумковій частині кожного робочого документа ставиться підпис особи, яка склала документ і особи, яка перевіряла документ. Виключенням є документ по контролю на завершальному етапі аудиту, у підсумковій частині якого зазначається: «Аудиторський звіт мною перевірений і підписаний», проставляється дата підписання аудиторського звіту і дата заповнення робочого документа, який візує директор аудиторської фірми.

Після надання послуги сторонами (замовником і виконавцем) підписуються акти здачі-прийняття робіт, що підтверджує повноту виконання і відсутність претензій з боку Замовника.

Застосовані на ТОВ АФ «Капітал» форми є стандартами, при цьому, безумовно, для кожного нового проекту коректується, тому що аудит – це творчий процес. Але загальні принципи і підходи до їхньої побудови завжди залишаються єдиними усередині ТОВ АФ «Капітал».

3 НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ ПРИ ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ З АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА ТОВ АФ «КАПІТАЛ»

3.1 Внутрішньофірмова політика контролю якості аудиторських послуг та процедури, що її забезпечують

Аудиторською палатою України за 2005-2009 рр. було прийнято декілька важливих нормативних документів з питань контролю якості аудиторської діяльності, що свідчить про посилення уваги до проблем якості аудиту, формування ґрунтовної методологічної бази:

Ділова стратегія САД відповідно до МСКЯ 1 і ПНПКЯАП 1 має бути спрямована на забезпечення високої якості аудиторських послуг. Ця основна задача і є політикою аудиторської фірми у складі елемента загальної системи контролю якості «Відповідальність керівництва за якість на фірмі». Відповідно до цієї задачі можна виділити наступні процедури:

- розподілити обов'язки між персоналом так, щоб комерційні аспекти не превалювали над забезпеченням якості аудиторських послуг;
- розробити і застосувати таку систему стимулювання, яка заохочує персонал забезпечувати якість виконуваних аудиторських послуг;
- виділити такий об'єм ресурсів, який забезпечить упровадження і ефективне функціонування системи контролю якості;
- призначити особу, відповідальну за систему контролю якості.

Кодекс етики визначає фундаментальні принципи професійної етики: чесність; об'єктивність; професіональна компетентність та належна ретельність; конфіденційність; професійна поведінка. Для виконання процедур етичних норм слід особливу увагу акцентувати на наступному:

- визначити обставини, які можуть викликати специфічні загрози порушення етичних принципів;

- виявити, оцінити та усунути загрози порушення етнічних принципів;
- розробити відповідні застережні (попереджувальні) заходи, що мають відношення до виявлення, оцінки та усунення наявних загроз;
- задокументувати розроблену та прийняту політику відповідно дотримання етичних вимог;
- розроблені та прийняті застережні заходи необхідно викласти в розпорядчому документі.

Для організації системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг стосовно елементу «Прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань» триває виконати наступні процедури:

- розробити, затвердити і ввести в дію внутрішньофірмовий стандарт, який регламентує політику і процедури аудиторської фірми щодо порядку ухвалення завдання і продовження співпраці з вже наявним клієнтом;
- ознайомити всіх співробітників аудиторської фірми, що мають відношення до ухвалення завдань і ухвалення рішень щодо продовження співпраці з клієнтом;
- встановити порядок і форму отримання інформації про клієнта і його бізнес;
- встановити порядок, на підставі якого можна визначити наявність у аудиторської фірми часу, достатньої кількості компетентних співробітників і інших ресурсів, необхідних для ухвалення і виконання завдання;
- встановити порядок, на підставі якого приймати завдання або продовжувати співпрацю з клієнтом можна тільки після підтвердження виконання аудиторською фірмою в цілому і кожним її співробітником етичних вимог;
- встановити порядок і форму фіксації (документування) такої інформації, одержаної про клієнта, яка для ухвалення рішення про співпрацю з ним вимагає додаткових процедур.

Відповідно до п.п. а п.35 ПНПКЯАП 1 у випадках розгляду питання

чесності клієнта аудиторській фірмі необхідно розглянути наступні аспекти:

- ділова репутація власників клієнта;
- найвищий управлінський та ключовий управлінський персонал, пов'язані сторони;
- характер діяльності клієнта і його ділова практика;
- відношення основних власників клієнта, його ключового управлінського і найвищого управлінського персоналу до таких питань, як не відповідне тлумачення стандартів обліку і середовища внутрішнього контролю;
- відношення клієнта до гонорарів аудиторської фірми;
- наявність ознаки тиску на аудиторську фірму в питанні невиправданого обмеження обсягу робіт;
- наявність/відсутність ознак клієнта у відмиванні грошей або іншої злочинної діяльності;
- аналіз причин вибору клієнтом саме цієї аудиторської фірми і відмова від повторного призначення аудитором попередньої аудиторської фірми.

Безумовно, обсяг знань про клієнта щодо його чесності при первинній співпраці буде значно меншим, ніж при продовженні співпраці з ним. У зв'язку з цим продовження співпраці вже саме по собі є показником не тільки довіри клієнта до аудиторської фірми, але і, в відомому значенні, довіри аудитора до чесності прийнятого їм клієнта [80].

Розробляючи внутрішньофірмовий стандарт, який регламентує політику і процедури аудиторської фірми щодо порядку прийняття завдання і продовження співпраці з вже наявним клієнтом, слідують також особливий акцент зробити на джерелах отримання інформації про клієнта. Відповідно до Кодексу етики кожна аудиторська фірма повинна визначити для себе як обов'язкові такі з можливих заходів щодо даного питання:

- пошук початкової інформації у відповідних базах даних;
- спілкування з керівництвом аудиторських фірм, які обслуговують

клієнта в даний час і обслуговували раніше;

- спілкування з третіми лицами – партнерами клієнта;
- бесіда про клієнта з персоналом інших суб'єктів господарювання або третіх сторін, наприклад з банкірами, юристами і т.д.

Внутрішньофірмовим стандартом, який регламентує політику і процедури аудиторської фірми щодо порядку прийняття завдання і продовження співпраці з вже наявним клієнтом, в питанні наявності у аудиторської фірми часу, достатньої кількості компетентних співробітників і інших ресурсів, необхідних для ухвалення і виконання завдання (п. «б» п. 35 [12]), слід переконатися, що:

- знання персоналу аудиторської фірми по відповідній галузі або предметі аудиту достатні і глибокі для ухвалення і виконання завдання;
- досвід персоналу аудиторської фірми в застосуванні відповідних вимог законодавства або звітності достатній, і персонал здатний ефективно придбавати необхідні досвід і знання;
- кількість кваліфікованих співробітників в аудиторській фірмі достатньо для виконання роботи, а виконання завдань здійснюється в плановому порядку, без авралів і непередбачених скорочень часу на проведення робіт;
- наявність експертів, послугами яких можна буде скористатися при необхідності;
- наявність особи, яка відповідає критеріям і вимогам виконання перевірок контролю якості виконання завдань, якщо це необхідно.

В НПНПКЯАП 1 в (п. 46 [62]) у вичерпному переліку АПУ позначила питання, що відносяться до елементу системи контролю якості «Людські ресурси» (рис. 3.1).

Як бачимо, позначений круг питань конкретний. І всі сформульовані позиції аудиторської фірми з перерахованих питань ми позначили як вибрану політику аудиторської фірми у складі елементу загальної системи контролю якості аудиторських послуг, що має назву «Людські ресурси».

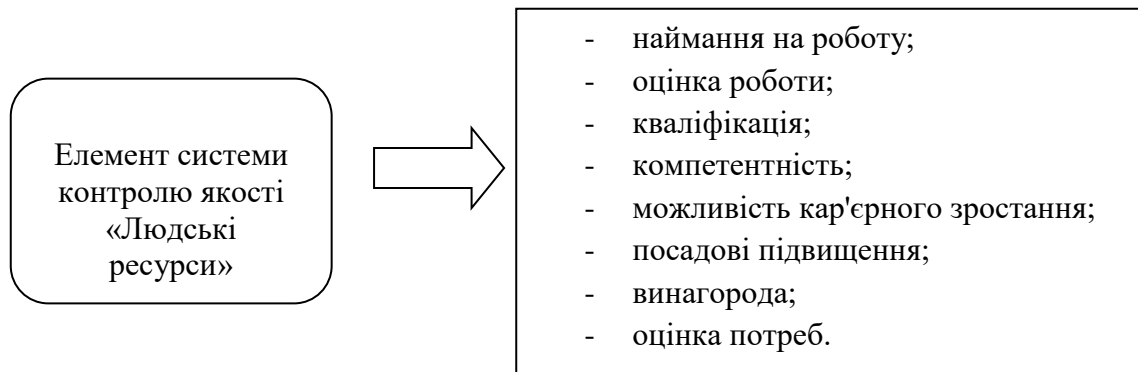


Рис. 3.1 Складові елементу системи контролю якості «Людські ресурси»

Треба відзначити, що якщо до рішення цих питань буде не формальний, а вдумливий підхід, то здійсненими (здійснюваними регулярно) заходами можна закласти прекрасну основу для відбору таких кадрів, які відрізнятимуться і чесністю, і порядністю, і достатньою кваліфікацією. А можливість кар'єрного зростання і гідна винагорода за виконувану роботу зможуть забезпечити зацікавленість вибраного аудиторською фірмою персоналу в довгостроковій співпраці з своїм працедавцем. Таким чином, співпадуть інтереси працедавця з працівниками, що зможе бути основою подальшого забезпечення високої якості аудиторських послуг, що надаються.

Як і при розгляді інших елементів загальної системи контролю якості аудиторських послуг, визначимо такі заходи, які необхідно:

- розробити, затвердити, ввести в дію та ознайомити співробітників аудиторської фірми з внутрішньофірмовий стандарт, який регламентує політику і процедури аудиторської фірми щодо трудових ресурсів;

- спланувати потреби аудиторської фірми в персоналі всіх рівнів у відповідності як з наявним портфелем замовлень на найближчий період (наприклад, на рік), так і з урахуванням очікуваного зростання і розвитку фірми, а також вікової динаміки персоналу;

- визначити: порядок встановлення джерел потенційних співробітників; способи визначення та встановлення контакту з

потенційними працівниками; способи зацікавленості співробітників і інформування їх про аудиторську фірму; способи оцінювання відбору потенційних співробітників з метою пропозиції трудовлаштування; порядок документального оформлення прийому на роботу відповідно до загальних норм чинного законодавства і специфічних внутрішньофірмових вимог; можливість повторного прийому на роботу вже працюючих раніше співробітників; можливість наявності сімейних взаємостосунків між співробітниками;

– інформувати кандидатів і новий персонал аудиторської фірми про прийнятих корпоративних політиці і процедурах щодо кадрових питань зокрема, і політиці контролю якості в цілому.

Відповідно до п. 63 ПНПКЯ 1 політика і процедури контролю якості виконання завдання повинні охоплювати всі етапи планування і виконання завдання. Відповідно до вимог МСА ці політика і процедури повинні у відповідному обсязі покривати питання планування, виконання, нагляду, перевірки, документування і інформування про результати кожного завдання. Фактично йдеться і про виконання аудиторських процедур по суті, і про контроль над всіма етапами виконання конкретного завдання. В цілях створення такого елемента загальної системи контролю якості, яким є елемент «Виконання завдання» в аудиторській фірмі необхідно здійснити наступні заходи:

– розробити, затвердити і ввести в дію внутрішньофірмовий стандарт який регламентує політику і процедури аудиторської фірми в процесі виконання конкретних завдань;

– передбачити відповідальність за виконання кожного з виконуваних завдань ;

– покласти на керівника групи відповідальність за спілкування з ключовими лицями і вищим керівництвом клієнта;

– вибір керівника групи здійснювати з урахуванням вимог внутрішньофірмового стандарту, регулюючого питання кадрів взагалі, і

відповідно до посади, розроблених посадових інструкцій ;

- чітко визначити і довести до зведення круг обов'язків і ступінь відповідальності керівника групи;

- детально планувати: формування груп, призначення керівників груп, підготовку до виконання завдання і саме виконання завдання;

- поставити в обов'язку керівника групи контроль виконання як окремих етапів, так і всього завдання в цілому;

- здійснювати аналіз часу фактичного виконання завдання в порівнянні із запланованим;

- аналізувати відповідність характеру виконаних процедур поставленій задачі;

- аналізувати зв'язок форми, змісту підсумкових документів, що є результатом виконаного завдання, з умовами виконаного завдання і задачею, що ставилася;

- оцінивши виконане завдання, врахувати результати для планування наступних завдань як в питаннях підбору персоналу для формування групи, так і в питанні призначення керівника групи, правильності планування і т.ін.;

- забезпечити можливість отримання консультацій з складних і спірних питань під час виконання завдання (при необхідності задіювати юристів, експертів, оцінювачів і т. д.);

- встановити чіткі правила формою, порядку і змісту робочих документів, необхідних до заповнення в процесі виконання завдання;

- встановити порядок контролю за ходом виконання завдання: керівник групи контролює всю групу в цілому і підлеглих йому аудиторів, аудитори здійснюють контроль роботи асистентів і т. д.;

- встановити порядок здачі вищестоящому керівнику закінчених завдань і процедури їх перевірки;

- визначити обов'язкові для всіх процедури контролю якості виконання завдання;

- встановити порядок перевірки відповідності виконаних процедур

поставленому завданню, а зроблених висновків виконаним аудиторським процедурам;

- призначити особу, відповідальну за контроль виконуваного завдання;

- передбачити способи дозволу проблем, які можуть виникнути через можливі різні позиції особи, що здійснює контроль за виконанням завдання, і керівника групи (партнером за завданням) (до тих пір, поки не розв'язана ця проблема, звіт про виконане завдання не надається, а проблема кваліфікується як наявна відмінність в думках).

Треба відзначити, що, відмінності в думках під час виконання завдання дійсно можуть мати місце. І річ не лише в тому, що кожен аудитор – це безумовно, особа і індивідуальність. Річ у тому, що часто через окремі законодавчо нерегульовані питання, або через можливість множинного трактування тієї або іншої норми законодавчого документа ситуації, що склалися, можуть бути представлені і оцінені абсолютно по-різному. І наслідки таких уявлень і оцінок можуть бути різні. Проте якщо йдеться про те, що стороною договору з клієнтом – користувачем аудиторських послуг виступає аудиторська фірма в цілому (а не конкретний аудитор – співробітник цієї аудиторської фірми), то і висновки і позиції, висловлені в підсумковому документі, – це висновки і позиції аудиторської фірми в цілому. Таким чином, як би корпоративна думка, прийнята на основі думок кожного з кваліфікованих співробітників, в даному випадку повинна бути вищим. І якщо при рішенні проблеми розбіжностей в думках одна із сторін опинилася в меншині при ухваленні корпоративної позиції, значить, або все-таки позиція помилкова, або слабкої, недостатнім було аргументування. Процедури можливого вирішення проблем при розбіжностях в думках під час виконання завдання описані достатньо детально як МСКЯ 1, так і ПНПКЯАП 1, окремі важливі моменти якого доцільно процитувати. У них – підказка для здійснення конкретних заходів, які перелічені у п.76-78.

- Висвітлюючи заходи, які необхідно проводити для забезпечення

контролю якості в рамках такого елементу загальної системи контролю якості, як елемент «Виконання завдання», не можна не зупинитися на питаннях зберігання документації за завданням. Річ у тому, що в очікуванні зовнішніх перевірок контролю якості з боку АПУ окремі аудиторські фірми вже замислюються над тим, щоб своїми внутрішніми розпорядливими документами скоротити до мінімуму термін зберігання документації за виконаними завданнями. Таким чином, чітко є видимим бажання просто скоротити кількість об'єктів можливого контролю: немає предмету – немає аналізу. Насправді в даному питанні дійсно аудиторські фірми відповідно до п. «з» 73 МСКК1 і п.102 ПНПКЯАП 1 мають право вибору. Але у будь-якому випадку такий період не може бути менше 5 років. Таким чином, необхідно також провести і такі заходи:

- затвердити термін формування остаточного файлу за виконаними завданнями;
- затвердити термін зберігання документації за виконаними завданнями;
- призначити осіб, відповідальних за зберігання документації за виконаними завданнями;
- розробити і впровадити систему залучення до відповідальності за неналежне зберігання або втрату документації за виконаними завданнями.

Моніторинг, будучи у вже існуючих і вступили в дію нормативних документах, регулюючих контроль якості аудиторських послуг, є складовою частиною загальної системи управління цією якістю, і будучи також у край необхідним інструментом цього контролю, для багатьох аудиторських фірм все-таки явище незнайоме. Особливо «неохопленими» в цьому питанні були невеликі аудиторські фірми (найчастіше фірми «одного аудитора») і аудитори-приватні підприємці.

Після вступу у силу ПНПКЯАП 1 і МСКЯ 1 необхідність проведення моніторингу, тобто необхідність постійного спостереження за процесом здійснення аудиторської діяльності з метою підвищення якості аудиторських

послуг, що надаються, обов'язкова для всіх. Інша справа, що здійснювати моніторинг САД будуть по-різному. Приведемо приклад тих заходів, які необхідно впроваджувати аудиторським фірмам:

- розробити, затвердити і ввести в дію внутрішньофірмовий стандарт, який регламентує політику і процедури аудиторської фірми в процесі здійснення моніторингу;
- призначити осіб, які здійснюватимуть моніторинг;
- затвердити графік проведення моніторингу;
- розробити, затвердити і ввести в дію пакет документів, необхідних до заповнення за наслідками проведення моніторингу;
- розробити, затвердити і ввести в дію порядок реагування аудиторської фірми на виявлені в результаті моніторингу результати;
- розробити, затвердити і ввести в дію порядок і періодичність ознайомлення співробітників аудиторської фірми з результатами проведеного моніторингу;
- розробити, затвердити і ввести в дію критерії для ухвалення управлінських рішень на основі одержаних результатів проведеного моніторингу.

Таким чином, виконання вимог нормативних та законодавчих актів кожною аудиторською фірмою надасть змогу ефективно здійснювати аудит фінансової звітності і, відповідно, вплине на якість аудиторського висновку.

3.2 Адаптація структурно-функціональної моделі системи контролю якості аудиту до загроз та ризиків

Вітчизняний аудит в Україні перебуває на стадії свого становлення. Тому на сучасному етапі ринок аудиторських послуг нестабільний і поки що недостатньо ефективний. Це зумовлюється нерозумінням можливостей

аудиту, недостатньо кваліфікованим кадровим забезпеченням, недосконалістю методологічної і нормативної бази аудиту. В цих умовах кожний суб'єкт аудиторської діяльності при здійсненні своєї господарської діяльності стикається з ризиком неякісного надання аудиторських послуг. Саме тому, як стверджують З.В. Задорожній [26], А.В. Крикунов [37], Н.М. Проскуріна [79] для підвищення ефективності аудиторської діяльності аудиторськими фірмами створюються внутрішньофірмові системи контролю якості аудиторських послуг.

У сучасних умовах господарювання недостатньо відповідати лише вимогам МСА, першорядне значення для забезпечення якості роботи аудиторських фірм набуває використання системного підходу у вирішенні завдань підвищення якості аудиторських послуг. Формування системи контролю якості аудиту є комплексним завданням з дослідження впливу на нього різних зовнішніх і внутрішніх факторів і є достатньо складним процесом.

Ефективний контроль якості аудиторських послуг виступає запорукою повноцінної реалізації можливостей аудиторської фірми, підвищення її конкурентоспроможності й скорочення часу на боротьбу з наслідками прорахунків.

Зменшуючи ймовірність виникнення непередбачених ситуацій, і збільшуючи тим самим, число виконаних зобов'язань, керівництво аудиторської фірми зміцнює довіру до своєї діяльності, що забезпечує зростання іміджу й капіталу аудиторської фірми [34, 84, 89].

Отже, аудиторська фірма відповідно до встановлених нормативів з метою підтвердження якісного проведення аудиту зобов'язана впровадити таку систему контролю за якістю робіт, яка б гарантувала безпомилковість виконаних робіт. Слід зазначити, що зі створення такої системи контролю якості можливі зростання цін на аудиторські послуги, бо саме створення системи потребує значних фінансових витрат. Але не зважаючи на цей нюанс, врешті-решт побудована система контролю якості призведе до її

підвищення та стане поштовхом для аудиторської фірми реально збільшити свої гонорари.

Організація контролю, безперечно, підвищить відповідальність аудиторів за свою роботу, але, з іншого боку, не зможе забезпечити стовідсоткову якість аудиторських послуг, адже головним аудиторським ризиком є людський фактор, котрий неможливо повністю вилучити, тому завжди існує імовірність помилки аудитора, у цьому і полягає неоднозначність цього питання [34].

Як зазначає О.Е. Лубенченко [42, с. 114], у нашій країні внутрішньо фірмова система контролю якості аудиторських послуг тільки починає розвиватися та направлена на те, щоб задовольнити дотримання стандартів аудиту та норм професійної етики аудиторів при виконанні завдань.

О.Ю. Редько, О.О. Іваніна [28, 89] стверджують, що внутрішньофірмовий контроль є важливою і певною мірою основоположною категорією у загальній структурі контролю якості аудиту. Він залежить від рівня професійної підготовки окремо взятого аудитора, а також від функціонуючої в фірмі системи контролю роботи аудиторів. Для підвищення якості професійної діяльності кожної окремо взятої аудиторської фірми необхідна модель здійснення внутрішньофірмового контролю якості аудиту, що включає алгоритм проведення контролю якості аудиту, визначення місця працівника в загальній структурі здійснення аудиторської перевірки, його повноважень, а також встановлює контрольні-підлеглі зв'язки між працівниками. Ми погоджуємося з думкою вчених [28; 42; 89], адже така модель дозволить впорядкувати і тим самим зробити більш ефективними процедури внутрішнього контролю якості аудиту.

Функціонування належної системи контролю якості в аудиторській фірмі сприяє наданню якісних аудиторських послуг. При цьому, контроль якості сприяє координації роботи людей, комп'ютерів і забезпеченню інформацією ключових підрозділів фірми, тому особливо важливо, щоб функція контролю якості була організована ефективно, економічно й

охоплювала діяльність фірми на всіх рівнях управління [51, 52].

Суб'єкти контролю якості аудиторських послуг ми класифікуємо, виходячи з видів контролю (зовнішній та внутрішній (попередній, поточний та наступний)). Зовнішній контроль здійснюється Інспекцією із забезпечення якості ОСНАД [94] та Комітетом з контролю якості АПУ з контролю якості. Внутрішній контроль здійснюється керівником фірми, керівником спеціального підрозділу, партнером із завдання.

Таким чином, для надійного функціонування системи контролю управління якості аудиторських послуг провідна роль повинна належати керівництву фірми.

Залежно від ієрархічних рівнів контролю, контроль якості аудиторських послуг можна розділити на контроль уповноваженим органом; контроль в аудиторських організаціях; у робочих групах; індивідуальний.

По ступеню охоплення контрольованої сукупності, ми виділяємо контроль: суцільний, простий вибірковий і статистичний вибірковий. Ефективна система контролю дозволяє здійснювати своєчасний вплив на рівень якості надаваних послуг, попереджати всі можливі недоліки й порушення, забезпечувати їхнє оперативне виявлення й ліквідацію з найменшими витратами ресурсів.

Що стосується елементів системи контролю якості аудиторських послуг, то вона, як зазначають Т.П. Назаренко та І.В. Супрунова [50] повинна містити в собі: систему зовнішнього контролю й систему внутрішнього контролю якості аудиторських послуг. Таким чином, система контролю якості аудита охоплює різні рівні управління й припускає участь у зовнішньому контролі якості державних структур і професійних аудиторських об'єднань.

САД самостійно розробляють систему внутріфірмової мережі для ефективного здійснення контролю якості аудиторських послуг, що знаходить своє відображення у формуванні політики й процедур контролю якості, розробці й практичній застосуванні внутрішньофірмових стандартів

аудиторської діяльності [36].

Розгляд ролі контролю якості в механізмі управління якістю в аудиторській фірмі, зміст основних принципів контролю якості, класифікацію видів контролю якості аудиторських послуг, структурно-функціональна модель системи контролю якості аудита дозволяє перейти до побудови його концепції. Нами висунуто ряд концептуальних положень щодо формування ефективної системи контролю управління якістю аудиторських послуг, а саме:

– контроль якості, як невід’ємний процес управління якістю аудиторських послуг. Тобто, основне призначення контролю якості аудиторських послуг полягає в забезпеченні повноцінної реалізації можливостей аудиторської фірми, підвищення її конкурентоспроможності й скорочення часу на боротьбу з наслідками прорахунків на можливо більш ранній стадії, з тим, щоб мати можливість прийняти контролюючи та коригувальні заходи, а в окремих випадках, залучити винних до відповідальності й одержати компенсацію за заподіяний збиток або здійснити заходи щодо запобігання або скороченню таких порушень у майбутньому [42; 106];

– процес контролю якості пов’язаний з оцінками; очікуваннями й розв’язками суб’єкта й не існує безвідносно до них. В результаті цього можна зробити висновок, що оцінки контролю якості суб’єктивні, та залежать від певних настанов. Контроль якості здійснюють тільки ті особи, що ухвалюють рішення по управлінню якістю, (першочергово власники аудиторської фірми, її керівники, партнери, конкуренти, державні та суспільні органи, й учасники аудиторського ринку) і тільки щодо доступних альтернативних варіантів цих розв’язків, що забезпечують відкритіший, в порівнянні з плановим господарством, доступ на ринок аудиторських послуг для аудиторських фірм, що самостійно функціонують на ринку.

– забезпечення процесом контролю якості аудиторських послуг реалізації рішень, які скорочують час на виконання завдання. Це вказує на те,

що орієнтири на раціональність виявляються більш вчасно; на доцільність управлінських рішень, в результаті яких скорочується час виконання завдання, хоча стовідсоткове прогнозування майбутнього не можливе; на аналіз та ефективну діагностику потоків інформації в часі.

– вільної від контролю якості аудиторських послуг поведінки не існує.

Тобто, навіть відмова керівників в наданні аудиторських послуг, сполучених з ризиком діяльності, несе ризик упущеної вигоди при успішному результаті (тобто ризик втрати можливого прибутку) і, природно – його оцінку та контроль [16, с. 30].

На основі вищезазначеної інформації, можна обґрунтувати зміст та сутність поняття контролю управління якістю послуг аудиторських фірм на основі суб'єктивної оцінки використання процедур контролю, задля повної реалізації можливостей аудиторської фірми; підвищення її конкурентних переваг та скорочення часу на усунення наслідків прорахунків за допомогою застосування коригувальних заходів щодо запобігання або скорочень аналогічних порушень в майбутньому.

Система контролю якості аудиторських послуг застосовується для забезпечення якості, як комплексна підсистема організаційно-правового механізму управління якістю в аудиторській фірмі. Основні елементи цього механізму наведені на рисунку 3.2.

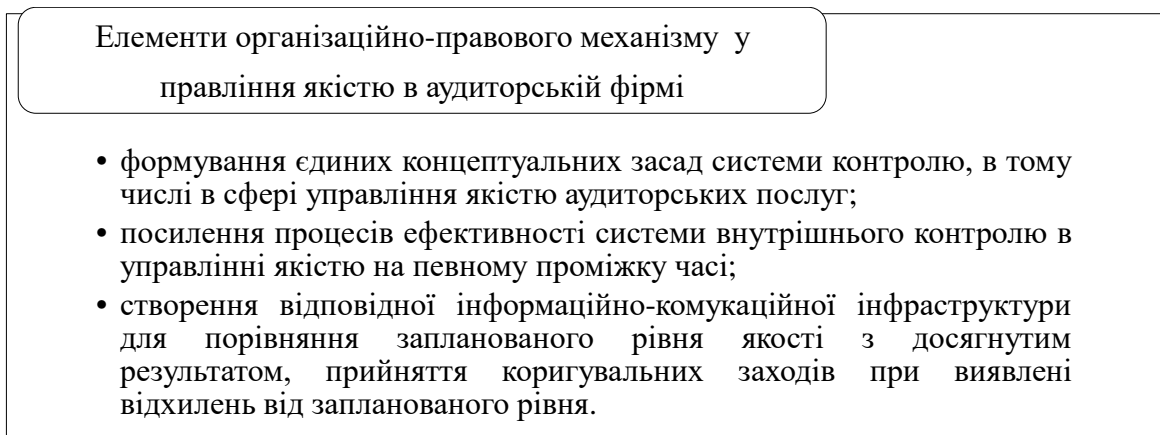


Рис. 3.2 Елементи організаційно-правового механізму управління якістю в аудиторській фірмі [узагальнено за джерелами 47, 48, 53, 55]

Ми погоджуємося з думкою Н.І. Петренко [63], що лючковим принципом, що дозволяють системі контролю якості аудиторських послуг досягати поставлених цілей, є безперервність взаємозалежного функціонування її складових елементів (систем).

Дослідження якості послуг у практичній діяльності вітчизняних аудиторських фірм, дозволило виявити суттєві недоліки. У більшості організацій відсутні методики і внутрішні стандарти аудиту, не побудовані системи внутрішньофірмового контролю якості, недостатня увага приділяється формуванню кадрового потенціалу. Для того щоб усунути перелічені недоліки, підвищити якість надаваних послуг і ефективність функціонування структури, методик, процесів і ресурсів, а разом з тим і підвищити довіру користувачів інформації до результатів роботи аудиторських фірм, потрібна ефективна внутрішньофірмова система контролю якості аудиторських послуг.

При організації та впровадженні внутрішньофірмової системи контролю якості аудиторських послуг необхідно забезпечити дотримання відповідних вимог (рис. 3.3).

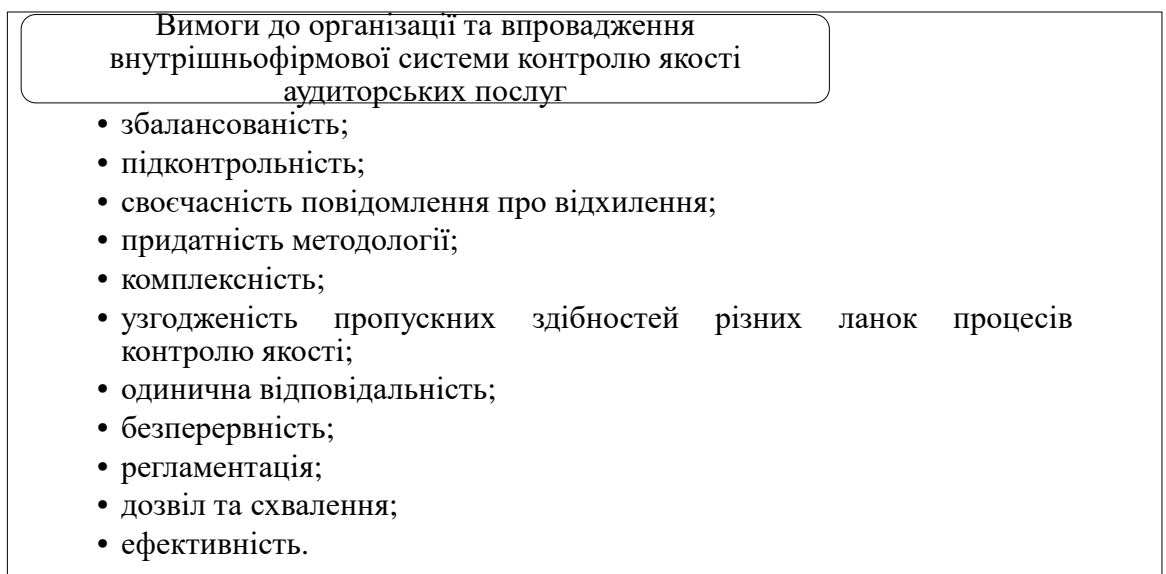


Рис. 3.3 Вимоги до організації та впровадження внутрішньофірмової системи контролю якості аудиторських послуг [57, с. 97-98]

Дотримання наведених вимог надасть ефективність системі контролю якості, проте необхідно зазначити, що ця система не може забезпечити абсолютну впевненість, але лише з долею ймовірності підтвердити, що цілі досягнуті, заради яких вона була створена. Причиною цього є наступні неминучі обмеження ефективності системи контролю якості аудиторських послуг:

- витрати на здійснення контрольних заходів повинні бути менше тих економічних вигод, які дає застосування таких заходів;
- властивість людини робити помилки через недбалість, через неухважність, невірних суджень чи нерозуміння інструктивних матеріалів;
- умисне порушення системи контролю в результаті змови співробітників об'єкта контролю, як з іншими співробітниками даного об'єкта, так і з третіми особами;
- порушення системи контролю внаслідок зловживань з боку представників керівництва, відповідальних за функціонування даних аспектів контролю;
- наявність практики істотної зміни умов діяльності, в результаті чого прийняті контрольні процедури можуть перестати виконувати свої функції [84].

Отже, за допомогою контролю якості забезпечується зворотній зв'язок, який повинен бути об'єктивною основою для ефективного втручання керівників в процес управління якістю аудиторських послуг.

Спираючись на ознаки контрольованих етапів життєвого циклу аудиторських послуг, нами виділено ключові процеси системи контролю якості послуг, що складається з: збору даних про суб'єкт економічної діяльності, планування аудиту, розрахунків рівня суттєвості в аудиті, визначення аудиторського ризику, проведення аудиту та складання аудиторського висновку. Кожний аудитор повинен впроваджувати ці процедури контролю якості, які в контексті політики й процедур організації є належними у відношенні окремої аудиторської перевірки.

До завдань політики й методів контролю якості входять удосконалення діяльності окремих виконавців і аудиторської організації в цілому, забезпечення технологічних і етичних стандартів [62; 66].

Таким чином, метою аудиторської фірми є створення такої системи контролю якості та її підтримання, яка б забезпечила впевненість аудиторської фірми в тому, що:

– аудиторська фірма та її персонал діють відповідно професійних стандартів, законодавчих та регуляторних вимог;

– звіти, що надаються фірмою або партнерами із завдання, відпоівають обставинам.

Також, вважаємо, що процеси системи контролю якості мають бути вбудовані в структуру систем управління якістю послг в аудиторській фірмі, адже це є оптимальним варіантом ніж створення окремих моделей.

Отже, система контролю якості аудиторських послуг повинна бути присутня на всіх стадіях життєвого циклу аудиторської послуги, а організаційно-правовий механізм управління якістю аудиторських послуг повинен враховувати регламенти контрольної діяльності з розподілом обов'язків, функцій, взаємодії структурних підрозділів, послідовності відповідних контрольних заходів через адаптацію структурно-функціональної моделі системи контролю якості аудиторських послуг до умов нестійкого економічного середовища.

М.С. Пушкар [74] слушно наголошує, що ерез нестабільне економічне середовище та нових вимог суспільного розвитку, що включає в себе безпосередньо самі послуги, які надає аудиторська фірма, її фінансово-господарську діяльність, взаємозв'язок з користувачами аудиторських послуг на основі створення та підтримки зворотнього зв'язку, тобто користувач – аудиторська фірма – користувач і навпаки, адаптацією системи контролю якості аудиторських послуг буде створення та впровадження інформаційно-комунікаційної системи, що базуватиметься на новітніх інформаційних та комунікаційних технологіях (рис. 3.4).

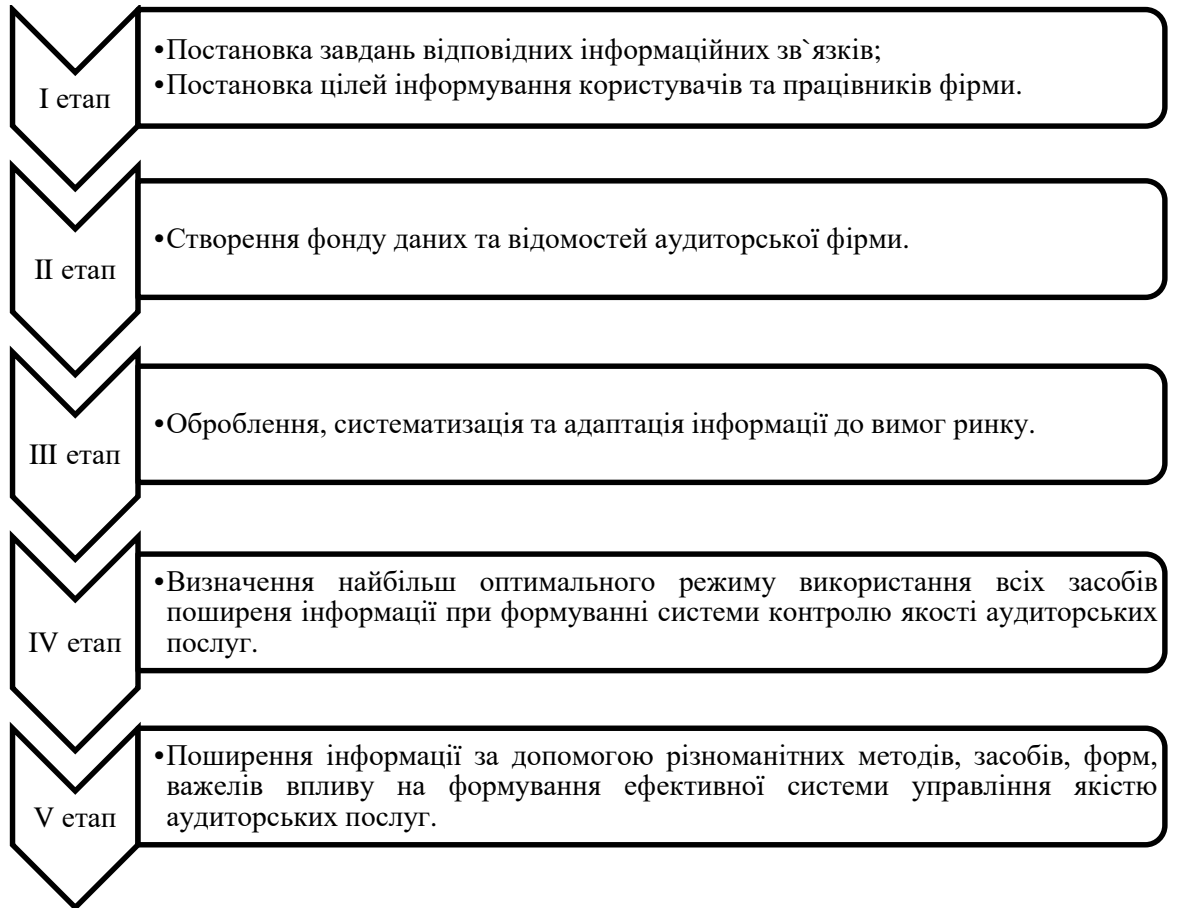


Рис. 3.4 Етапи інформаційного процесу формування контролю якості послуг аудиторських фірм

Загальна концепція інформаційно-комунікаційної системи за Т.В. Пономарьовою та М.М. Царенко [73] складається з двох взаємозалежних складових – це внутрішня інформаційна інфраструктура аудиторської фірми, аналог корпоративної мережі, та зовнішня інформаційна інфраструктура, що взаємодіє з працівниками, фахівцями, суб'єктами підприємницької діяльності й організаціями. У рамках концепції інтегруються інформаційні ресурси аудиторської фірми, зосереджується доступ до них, а також створюється система он-лайнних послуг (у тому числі тих, що мають вартісне вираження).

Таким чином, вважаємо, що інформаційно-комунікаційна система – це спосіб забезпечення ефективного управління якістю аудиторських послуг за допомогою сукупності систем локальних інформаційних мереж і сегментів глобальної інформаційної мережі, яка забезпечує функціонування певних

служб у режимі реального часу та робить максимально простим і доступним щоденне спілкування працівника, фахівця, суб'єкта підприємницької діяльності з аудиторською фірмою.

Проаналізувавши зарубіжний досвід формування інформаційно-комунікаційної системи [81, 87, 96], нами з'ясовано, що створення інформаційно-комунікаційної системи у будь-якій країні світу забезпечується наявністю трьох ключових складових:

- забезпечення доступу до нових технологій широким верствам населення через зменшення вартості доступу до мережі Інтернет, процесу організації вивчення нових технологій, створення інтернет-кіосків;

- створення розгалуженої телекомунікаційної інфраструктури, що сприятиме активному розвитку різноманітних сфер соціально-економічного життя суспільства;

- затвердження відповідного законодавства, де чітко були б визначені права та обов'язки людини в «інформаційному суспільстві», а також базова термінологія.

Належною умовою успішного формування системи контролю якості послуг аудиторських фірм у конкурентному бізнес-середовищі є, зокрема, впровадження в структуру фірми відповідного органу функціональної моделі інформаційної системи (підсистеми) відповідних елементів, операції яких відзначалися узгодженістю між собою, послідовністю, оптимальністю застосування форм і засобів надання якісної інформації, визначенням достатнього обсягу відомостей тощо. На рисунку 3.4 схематично наведені етапи, що характеризують інформаційні процеси в аудиторській фірмі лише в загальних рисах, тобто їх технологічний аспект, через це вона звичайно не є універсальною.

Контрольна інформація в аудиторській фірмі відображає відповідність процесів і результатів функціонування систем, вимогам нормативної інформації. Вона містить відмінності між фактичним станом і нормою поведінки.

Контрольна інформація розглядається як інформація для кількісної, так і для якісної оцінки явищ і процесів.

Паралельно зі збагаченням контрольної інформації якісним змістом вона насичується і директивами для усунення відхилень. На цій основі в контрольну інформацію включаються і відповідні пропозиції для усунення слабких місць та недоліків, що є однією з необхідних умов для правильного формування та підвищення ступеня корисності інформації в аудиторській фірмі при наданні послуг.

Контрольна інформація, з одного боку, об'єктивно виражає стан явищ і процесів, а з іншого – сприяє усуненню відхилень. Відповідно, вона є стимулом для підтримання рівноваги у взаємопов'язаних системах і засобах, виступає інструментом, через який системи контролю якістю аудиторських послуг впливає на ці системи (Додаток 3).

Отже, функціонування належної системи контролю якості в аудиторській фірмі сприяє наданню якісних аудиторських послуг. При цьому контроль якості допомагає координації роботи трудового потенціалу, комп'ютерів і забезпеченню інформацією ключових підрозділів аудиторської фірми, тому важливо, щоб функція контролю якості була організована ефективно, економічно й охоплювала діяльність фірми на всіх рівнях управління.

Визначено, що через нестабільне економічне середовище та нових вимог суспільного розвитку, що включає в себе безпосередньо самі послуги, які надає аудиторська фірма, її фінансово-господарську діяльність, взаємозв'язок з користувачами аудиторських послуг на основі створення та підтримки зворотнього зв'язку, тобто користувач – аудиторська фірма – користувач і навпаки, адаптацією системи контролю якості аудиторських послуг буде створення та впровадження інформаційно-комунікаційної системи, що базуватиметься на новітніх інформаційних та комунікаційних технологіях.

3.3 Оцінка та напрями підвищення ефективності функціонування системи забезпечення якості аудиту

Аудиторські послуги є сьогодні невід'ємним елементом української економіки. Це пояснюється тим, що відбувається формування приватної власності, процес використання та управління якої пов'язаний з високим ступенем ризику. В умовах ринкової економіки господарську діяльність мотивують майнові інтереси, що викликає потребу в засобах здійснення їх захисту, яка досить ефективно забезпечується системою аудиту. Послуги аудиторських фірм спрямовані на захист законних майнових інтересів господарюючих суб'єктів шляхом незалежного фінансового контролю, підтвердження достовірності фінансової звітності про результати господарської діяльності та надання супутніх послуг.

У даний час спільнота стурбована якістю аудиторських послуг. У зв'язку з цим на перший план виходить завдання оцінки якості аудиторської діяльності. Фахівці в галузі аудиту концентрують свою увагу на окремих процедурах контролю над виконавцями аудиторської перевірки. Однак, перед тим як здійснювати поточний контроль, необхідно в кожній з фірм забезпечити належний загальний рівень якості аудиторської діяльності.

На сьогоднішній день ні у вітчизняному, ні у світовому аудиті чітко не визначені поняття й критерії якості аудиту. Прийнятні в економіці критерії якості роботи до аудиту не застосовні. Основним критерієм якості аудиторських перевірок є дотримання вимог стандартів аудиту, але наявність одного критерію не дозволяє провести повною мірою оцінку якості аудиту. Якість аудиту необхідно розглядати з погляду, по-перше, чи є надавані послуги із проведення перевірки аудитом і, по-друге, чи задоволені потреби суспільства у встановленні об'єктивності фінансової інформації. Таким чином, можна сказати, що критеріями якості аудиторської перевірки є дотримання вимог стандартів аудита й наявність достатніх належних

аудиторських доказів.

Проаналізувавши вище наведену інформацію та концептуальну основу контролю аудиторської діяльності в Україні, ПНПКЯАП 1, нами були запропоновані, критерії оцінки якості аудиту (рис. 3.5).

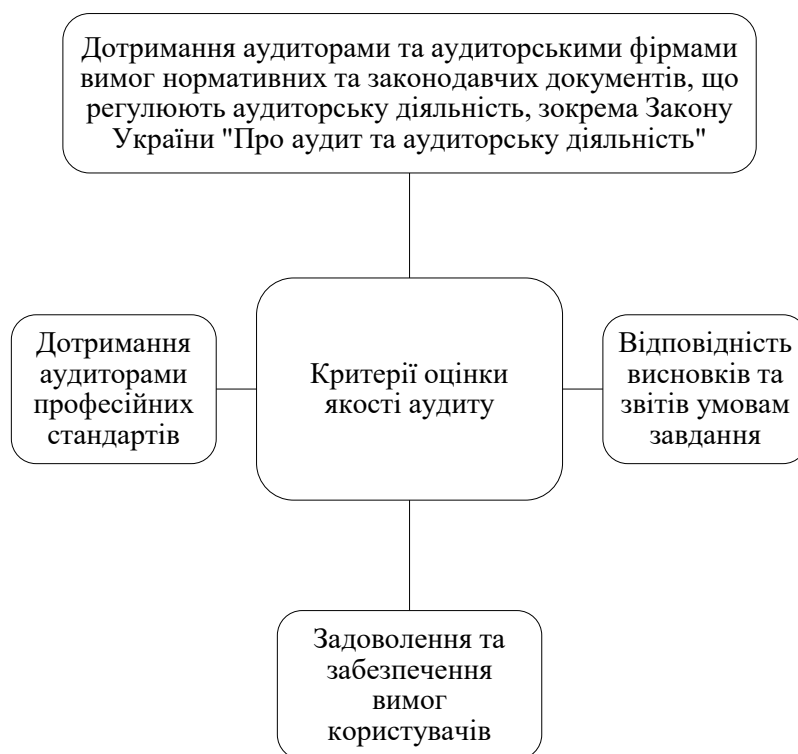


Рис. 3.5 Критерії оцінки якості аудиту

Взагалі, питання оцінки якості в будь-якій сфері діяльності є складними та не отримали однозначного рішення. Можна говорити про деякі загальні підходи до оцінки якості різних об'єктів. Як правило, якість будь-якого об'єкту оцінюється з погляду відповідності його властивостей певним вимогам, які включають: визначення поняття якості стосовно досліджуваного об'єкта; вибір критеріїв і показників якості; вибір методів оцінки якості.

Стосовно аудиту фінансової звітності критерії якості а, отже, і показники якості аудиту доцільно поділити на групи: якість проведення аудиту; якість результатів аудиту [54, с. 117].

Крім того, на нашу думку, по-перше, оцінка якості аудиту тільки на основі професійного судження без кількісного виразу отриманих результатів

не достатньо об'єктивна, а по-друге, якість проведення аудиторської перевірки перебуває в прямої залежності від повноти виконання окремих етапів перевірки.

Ознайомившись з працями вітчизняних вчених [49, 85], зроблено висновок, що в Україні не розроблена досконала методика оцінки якості аудиторських послуг, а цим питанням займалося досить обмежено коло науковців.

Так, Д.В. Титаренко та О.Б. Акентьева виділяють такий підхід до визначення якості аудиторських послуг, як використання рейтингів аудиторської фірми, оскільки рейтинги можуть включати різноманітні критерії. Але, на нашу думку, рейтинг аудиторських компаній є зведеною оцінкою внутрішніх і зовнішніх чинників аудиторської діяльності і виступає загальним індикатором стану ринку аудиторських послуг та організації управлінської діяльності в аудиторській фірмі, а не показником якості аудиторських послуг безпосередньо. Оцінити якість аудиторських послуг ми зможемо тільки по вже наданій аудиторській послугі. Безсумнівно й те, що користувачі аудиторських послуг зацікавлені в її якості, однак у більшості випадків вони не можуть послугу дійсно оцінити в силу об'єктивних причин.

Існують методики, в основі яких перебуває заповнення опитувальних аркушів, анкет за аспектами, що стосуються різних сторін аудиторської діяльності.

До складу опитувальних аркушів, анкет можуть входити питання, що вимагають детальної пояснювальної відповіді, тому що не існує обмежень за формалізацією відповідей. По суті, такий підхід теж дозволяє нам оцінити якість аудиторських послуг, однак його недолік у тому, що оцінка буде заснована на суб'єктивній думці оцінювачів і в цьому випадку відсутні чіткі критерії для ухвалення остаточного рішення про якість аудиторських послуг.

Звичайним явищем для вітчизняного ринку аудиторських послуг стали цінові війни. Ціна аудиторських послуг, звичайно, має зв'язок з якістю, але цей зв'язок має вигляд залежності, яка формується під впливом величезної

кількості різних факторів, при цьому вплив фактора «якість» на ціну викривляється. Адже, якщо одна аудиторська фірма пропонує ціну на 10% вище, чим інша, то не можна стверджувати про якість її послуг як вищу на 10%, тому що фірми можуть проводити відповідну маркетингову політику, захоплювати нові ринки шляхом демпінгу, улаштувати «цінові війни».

Розповсюдженим методом оцінки якості організації в багатьох країнах світу є моделі вдосконалення організації, які являють собою спрощене відбиття стану складного виробничого середовища.

Однак у моделях «зневажають специфічними особливостями об'єктів оцінювання, звертаючи особливу увагу на основні характеристики, властиві будь-яким організаціям незалежно від їхнього розміру, форми власності, галузевої специфіки й інших особливостей».

Досліджені методики та коефіцієнти доцільно застосовувати тільки для аналізу окремих сторін системи якості аудиторської фірми і якості аудиторських послуг. Однак навіть зведення цих коефіцієнтів не дасть нам комплексного показника для оцінки якості аудиторських послуг.

На нашу думку, огляд підходів до визначення якості аудиторських послуг дає змогу стверджувати, що якість аудиторських послуг – це комплексне поняття, а існуючі підходи вирішують лише окремі завдання та не можуть надати комплексне уявлення про об'єкт оцінювання.

При розгляді комплексної оцінки якості аудиторських послуг у дослідженні нами були використані елементи кваліметрії, адже, комплексна оцінка якості аудиторських послуг повинна відбивати ефективність управління якістю аудиторських послуг в аудиторській фірмі й виражатися через комплексний коефіцієнт якості аудиторських послуг.

Н.М. Проскуріна та В.П. Гринь та [82], пропонують комплексний коефіцієнт якості аудиторських послуг розглядати через показник рентабельності активів аудиторської фірми, скоректований на коефіцієнти ϕ та ν :

$$K_{\text{з}} = (\varphi + \nu) * \frac{TM+P}{\Phi M + KZ_{\text{об}}}, \quad (3.1)$$

де, φ – частка сертифікованих аудиторів у загальній чисельності співробітників аудиторської фірми;

ν – частка сертифікованих асистентів аудиторів у загальній чисельності співробітників аудиторської фірми;

TM , P , ΦM , $KZ_{\text{об}}$ – показники інтенсифікації надання послуг: трудомісткість, фондомісткість послуг, рентабельність та кефіцієнт завантаження оборотних активів, грн/грн.

Зміни, внесені до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» порушили питання переходу українських компаній на МСФЗ. Тобто, починаючи з 1.01.2012 р. публічні акціонерні товариства, банківські установи, страхові компанії, а також компанії, які займаються видами діяльності, затвердженими Кабінетом Міністрів України, зобов'язані складати і публікувати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ. Підприємствам, які не входять в вище перелічений список, надали можливість самостійно приймати рішення про використання МСФЗ для складання звітності. Крім цього будь-яке підприємство може вести бухгалтерський облік, керуючись виключно міжнародними стандартами, для цього необхідно поінформувати державні органи.

В результаті цього, нами було доповнено вище наведену формулу, таким коефіцієнтом ω , що показує ту частку сертифікованих аудиторів в загальній чисельності співробітників аудиторської фірми, що можуть проводити трансформацію фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ:

$$K_{\text{з}} = (\varphi + \nu + \omega) * \frac{TM+P}{\Phi M + KZ_{\text{об}}}, \quad (3.2)$$

де, φ – частка сертифікованих аудиторів у загальній чисельності

співробітників аудиторської фірми;

v – частка сертифікованих асистентів аудиторів у загальній чисельності співробітників аудиторської фірми;

ω – частка сертифікованих аудиторів у загальній чисельності співробітників аудиторської фірми, що можуть проводити трансформацію фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ;

ТМ, Р, ФМ, КЗ_{об} – показники інтенсифікації надання послуг: трудомісткість, фондомісткість послуг, рентабельність та кефіцієнт завантаження оборотних активів, грн/грн.

Комплексний коефіцієнт якості аудиторських послуг відображає створену аудиторською фірмою додану вартість і використані при цьому активи фірми. Розрахунки коефіцієнтів дозволяють краще зрозуміти процеси, що відбуваються у аудиторській фірмі, адже числові значення показників завжди виглядають більш об'єктивно, ніж якісна оцінка, заснована на професійному судженні. Крім того, кількісна оцінка дозволяє проводити внутрішньогрупові порівняння, що неможливо при якісній оцінці. Комплексний коефіцієнт якості аудиторських послуг визначається співвідношенням результатів від надання аудиторських послуг і витрат усіх видів ресурсів на їх надання й служить індикатором при оцінці політики, процедур та рішень у системі управління якістю аудиторської фірми критерію в умовах лібералізованого економічного простору.

У процесі дослідження практичної діяльності роботи ряду аудиторських фірм, опрацювання міжнародних стандартів і положень, що регулюють контроль якості аудиторської роботи, аналізу змісту ряду праць економістів нами визначено основні напрями аудиторської оцінки та здійснено обґрунтування їх впливу на якість проведення аудиторської перевірки. На нашу думку це наступні напрями оцінки:

– рівень кваліфікації аудитора, який залежить від трьох факторів: освіти як елемента постійного, логіки елемента необхідного та інтуїції від

природи;

- ціна що складає вартість перевірки;
- морально-психологічні фактори – працелюбність, ретельність, послідовність, чесність, об'єктивність, відповідальність, зацікавленість аудитора;

- дотримання етичних вимог – це незалежність, компетентність, конфіденційність, доброзичливість, професійна поведінка аудитора;

- рівень конкуренції (вища якість при одній і тій же ціні на аудит);

- наявність практичних навиків, які залежать від стажу, кількості однотипних перевірок, багаторазового дослідження одного і того ж питання за різними обставинами, наявність спеціалістів з вузькопрофільних чи спеціалізованих питань (екоаудит, податки тощо);

- необхідність надання широкого кола різнобічних аудиторських послуг одному замовнику постає питання про неможливість охопити все і робити роботи якісно;

- врахування національних особливостей – менталітет, психологія, елементи культури, звичаї, звички, традиції учасників аудиторського процесу і в країні в цілому;

- вплив різноманітних міжнародних організацій на систему вітчизняного аудиту. Він повинен бути обмеженим;

- рівень вимоги ринку аудиторських послуг (попит, пропозиція, ціна конкуренція);

- наявність законодавчих актів, які встановлюють, регулюють якість аудиту, передбачають відповідальність за дотримання критеріїв (стандартів) якості проведення аудиторської перевірки;

- рівень, стан системи обліку в Україні, організація збору та інформаційно-аналітичної обробки інформації, комп'ютеризація облікових процесів.

У бізнес-практиці застосовуються такі визначення якості, як

«відповідність стандарту», «відповідність світовому рівню», «відповідність міжнародній практиці» тощо. З огляду на гучні скандали з фінансовими пірамідами й аудиторами у західній аудиторській практиці посилення на так званий кращий досвід великих аудиторських фірм просто недоречний. Якщо екстрополовати наведені вище визначення на вітчизняний аудит, то матимемо низку критерії, які начебто формуються замовником аудиторських послуг з метою отримання якості останніх [88]. До таких ознак вітчизняні замовники аудиту зазвичай відносять:

- унеможливлення (після аудиторської перевірки) стягування із суб'єкта господарювання штрафних санкцій з боку контролюючих органів;
- виявлення аудиторами великої кількості помилок чи інших невідповідностей, викривлень не тільки на рівні організації та ведення обліку і звітності, а й у фінансово-господарській діяльності в цілому;
- оцінка відповідності знань та ефективності роботи персоналу;
- викриття фактів шахрайства з боку персоналу;
- повна конфіденційність щодо виявлення недоліків або невідповідностей у роботі управлінського персоналу;
- захист інтересів замовника у судових процесах.

Критерії, якості в сучасній теорії аудиту розглядаються з точки зору якості проведення аудиту та якості результатів аудиту, які можна об'єднати в три групи (рис. 3.6).

Якість роботи аудиторських фірм	<ul style="list-style-type: none"> • наявність внутрішніх стандартів та процедур забезпечення якості аудиту; • дотримання законодавства України та етичних стандартів.
Якість окремої перевірки	<ul style="list-style-type: none"> • наявність достатньої документації; • консультування; • контроль.
Якість кадрової політики	<ul style="list-style-type: none"> • наявність процедур щодо найму, навчання, оцінки персоналу; • організація роботи з працівниками.

Рис. 3.6 Критерії якості аудиторських послуг

Система забезпечення якості аудиту є комплексом відповідних взаємопов'язаних елементів: кадрового потенціалу аудиторської фірми, автоматизованої інформаційної системи, діючої системи внутрішнього контролю якості аудиту, система методології та внутрішньої стандартизації [1].

Визначальним показником якості аудиторських послуг, що надаються аудиторською фірмою можна назвати наявність спеціальних програм, наприклад, такої послуги, як антикризова програма, що розроблена з врахуванням реалій економічної рецесії, що спостерігається на даний час в нашій країні.

Розробка САД такого стандарту якості є доцільною, проте ми вважаємо, що важливим моментом є також зворотна відповідь клієнтів про послуги, які їм надали. Саме так буде зрозумілим, який рівень якості пропонує фірма чи аудитор. На наше переконання, критерій якості мають визначати і клієнти.

Для того, щоб контроль якості САД не був однобічним процесом, нами розроблено робочий документ «Оцінка замовником аудиту якості виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості», який би надавався кожному клієнту після надання аудиторських послуг. У цьому документі мають бути зазначені і основні пункти з ПНПКЯАП 1 (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Оцінка замовником аудиту якості виконання завдання з надання
обґрунтованої впевненості

Якісні характеристики	Так/Ні	Коментар
Щодо наданих консультацій		
Чи дотримувався аудитор при наданні консультацій всіх вимог етики		
Чи задовольнила підготовлена консультація та чи належно відповідає вона запиту		
Чи запропоновані дії виявилися ефективними		

Чи запропоновані дії були належним чином документовані і роз'яснені		
Щодо проведеного аудиту		
Чи дотримувався аудитор при здійсненні аудиту етичних принципів		
Наскільки великим був ступінь ризику не виявлення		
Наскільки компетентний і уважний був аудитор		

В кінці року такий документ потрібно узагальнити і проаналізувати результат діяльності всієї аудиторської фірми за рік. Результати передати у відповідний відділ АПУ, що буде здійснювати контроль за якістю діяльності аудиторських фірм і будувати відповідну шкалу їх якості, яка, на нашу думку, може бути покладена в основу для визначення рейтингу аудиторських фірм в Україні.

У процесі дослідження практичної діяльності роботи ряду аудиторських фірм, опрацювання міжнародних стандартів і положень, що регулюють контроль якості аудиторської роботи, аналізу змісту ряду праць економістів нами визначено основні шляхи розвитку контролю якості в Україні.

До основних шляхів розвитку контролю якості аудиту в Україні, на нашу думку, потрібно віднести в частині:

- правового та нормативного забезпечення контролю якості аудиту – закріплення в законодавчо-нормативному акті прав та обов'язків аудиторів, експертів, яким довірено здійснювати контроль якості аудиту; визначення кола користувачів результатами контролю якості аудиту; розробка та удосконалення аудиторських стандартів;

- визначення процедури здійснення контролю якості аудиту – визначення сучасного понятійного апарату контролю якості аудиту; розробка методики проведення контролю якості аудиту органами внутрішнього (національний моніторинговий орган, спостережна організація, органи контролю фондової біржі та інші спостережні органи) контролю аудиторської діяльності та незалежних (громадських) організацій;

- впровадження контролю якості аудиту – розробка та удосконалення внутріфірмових стандартів; розробка та впровадження паспорта аудиторської фірми; впровадження санкцій направлених на тих, хто порушує правила; складання керівництвом проекту індивідуального оцінюючого листа на кожного виконавця (за встановлено в цій аудиторській фірмі формі);

- забезпечення належної взаємодії керівника проекту та працівників відповідного відділу в процесі здійснення контролю якості аудиту – нормативне врегулювання організації контролю якості аудиту; визначення механізму інформування керівництва аудиторської фірми про факти порушення вимог МСА в сфері забезпечення якості аудиту;

- налагодження партнерських відносин між спеціалістами відповідного відділу, яким поручено здійснювати контроль якості аудиту, та керівником проекту і керівником аудиторської фірми – забезпечення детальною регламентацією всіх існуючих аспектів взаємовідносин між спеціалістами відповідного відділу, яким поручено здійснювати контроль якості аудиту, та керівником проекту; розробка научних матеріалів для системи навчання аудиторів теоретико-методолгічним принципам і практичним навичкам проведення контролю якості аудиту; забезпечення концептуальних питань контролю якості аудиту персоналу аудиторської фірми керівником проекту в випадку непогодження – керівником аудиторської фірми.

Таким чином, через прикуту увагу на сьогоднішній день до питання якості аудиту та стурбованість спільноти станом якості аудиту в Україні, на перший план виходить завдання оцінки якості аудиторської діяльності.

Запропоновані критерії оцінки якісного рівня роботи аудиторських фірм, сприятимуть формуванню позитивної поведінки вітчизняних фахівців аудиторських фірм та створенню їх конкурентних переваг.

Визначення представленого комплексного коефіцієнта якості дозволить побачити ту частину аудиторів (працівників аудиторської фірми), які на високому професійному рівні можуть провести трансформацію фінансової

звітності за МСФЗ. Це в свою чергу вплине на можливість більш достовірної оцінки якості проведеного аудиту фінансової звітності, так як числові значення показників завжди виглядають більш об'єктивно, ніж якісна оцінка, заснована на професійному судженні.

Розроблений робочий документ «Оцінка замовником аудиту якості виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості», дасть змогу підтвердити рівень якості наданих аудиторських послуг. Крім того, узагальнення інформації робочого документу може бути підставою для формулювання шкали якості, яка буде покладена в основу визначення рейтингу аудиторських фірм.

Визначені напрями розвитку контролю якості аудиту в Україні, дозволять підвищити рівень контролю якості аудиту, при зосередженні уваги на їх здійсненні.

ВИСНОВКИ

В кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення наукових завдань, які полягають в удосконаленні процесу формування системи контролю якості аудиту фінансової звітності, які спрямовані підвищення рівня надання аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності та довіри користувачів до аудиторських висновків, що містять інформацію про достовірність фінансової звітності, перевіреної аудиторами.

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

1. 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.

2. В результаті узагальнення підходів різних 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 аудиторськими послугами до професійної, компетентної та незалежної думки аудитора стосовно інформації, яка відображена в фінансовій звітності клієнта, що якість аудиту визначається ступенем довіри користувача до думки аудитора, а не лише дотриманням аудитором вимог чинного законодавства, стандартів аудиту та Кодексу професійної етики. Зазначене визначення підкреслить особливість усіх складових якості надання аудиторських послуг та конкретизує дефініцію.

3. Розроблено модель організації системи контролю якості аудиторських послуг, яка відображає взаємозв'язок основних елементів цієї системи, містить чинники, що впливають на формування політики і процедур

контролю якості, та визначає підходи до документального оформлення.

4. Узагальнення підходів до побудови внутріфірмових стандартів аудиту дало змогу запропонувати розширену структурну схему побудови внутріфірмових стандартів аудиту, як гаранта якісного надання аудиторських послуг. Деталізація змісту даної структурної схеми зумовлена тим, що внутріфірмові стандарти аудиту повинні містити конкретні рекомендації, для того, щоб аудитор визначив чіткий порядок своїх дій з виконання вимог стандартів, що вплине на якість проведення аудиторської перевірки.

5. Розроблено критерії оцінки якості роботи аудиторських фірм на основі аналізу Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні, Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг». Дослідження даних нормативних документів дозволило виділити такі критерії оцінки: задоволення та забезпечення вимог користувачів; відповідність висновків та звітів умовам завдання; дотримання суб'єктами аудиторської діяльності вимог нормативних та законодавчих документів, що регулюють аудиторську діяльність, зокрема Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»; дотримання аудиторами професійних стандартів.

6. Перехід українських підприємств на МСФЗ, зумовив необхідність опрацювання підходів до оцінювання якості проведення аудиту фінансової звітності, трансформованої відповідно до вимог міжнародних стандартів. Доповнено формулу комплексного коефіцієнта якості аудиторських послуг коефіцієнтом, що показує частку сертифікованих аудиторів в загальній чисельності працівників аудиторської фірми, що можуть проводити трансформацію фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ. комплексний Коефіцієнт якості аудиторських послуг визначається співвідношенням результатів від надання аудиторських послуг і витрат усіх видів ресурсів на їх надання й служить індикатором при оцінці політики, процедур та рішень у системі управління якістю аудиторської фірми.

Визначення даного коефіцієнта дозволить побачити ту частину аудиторів (працівників аудиторської фірми), які на високому професійному рівні можуть провести трансформацію фінансової звітності за МСФЗ. Це в свою чергу вплине на можливість більш достовірної оцінки якості проведеного аудиту фінансової звітності, так як числові значення показників завжди виглядають більш об'єктивно, ніж якісна оцінка, заснована на професійному судженні. Крім того, кількісна оцінка дозволяє проводити внутрішньогрупові порівняння, що неможливо при якісній оцінці.

7. Розроблено робочий документ «Оцінка замовником аудиту якості виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості», який підтверджує рівень якості наданих аудиторських послуг. Контроль якості аудиторських послуг не може бути одностороннім процесом, тому розроблений робочий документ надає кожному замовнику аудиту після отримання результатів аудиторських послуг оцінити їх якість. Крім того, запропоновано, за наслідками підтвердження обов'язково оприлюдненої фінансової звітності, проводити узагальнення даних «Оцінка замовником аудиту якості виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості» за кожним замовником і по аудиторській фірмі в цілому. Результати узагальнення надавати до Комітету з контролю за якістю Аудиторської палати України, для формування шкали якості, яка, може бути покладена в основу для визначення рейтингу аудиторських фірм в Україні.

8. Дослідження практичної діяльності роботи ТОВ АФ «Капітал» опрацювання Міжнародних стандартів аудиту і нормативно-правових актів, що регулюють питання контролю якості аудиторської роботи дозволило визначити напрями на яких необхідно зосередити увагу: правове та нормативне забезпечення контролю якості аудиту; визначення процедури здійснення контролю якості аудиту; впровадження контролю якості аудиту; забезпечення належної взаємодії керівника проекту та працівників відповідного відділу в процесі здійснення контролю якості аудиту; налагодження партнерських відносин між спеціалістами відповідного

відділу, яким поручено здійснювати контроль якості аудиту, та партнером із завдання і керівником аудиторської фірми.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Азарская М. А., Миронова О. А. Постулаты и принципы аудита. Все для бухгалтера. 2014. № 12. С. 39-43.
2. Анисимов А. А. Финансовый контроль в капиталистических странах. Москва : «Финансы», 1976. 99 с.
3. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит [пер. с англ. Я. В. Соколов]. Москва : Финансы и статистика, 2001. 560 с.
4. Бадеха О. І. Процедури прийняття завдання як елемент системи контролю якості суб'єкту аудиту. Аудитор України. 2010. № 2. С. 24-25.
5. Бондар В. П. Робочі документи аудитора та контроль якості аудиту фінансової звітності, що складена на вимогу іноземного інвестора з статистика України, 2018, № 1 С. 68-76
6. Белик Ю. А. Краткий экономический словарь. 2-е изд. доп. Москва : Политиздат, 1989. 399 с.
7. Белов Н. Г., Герич С. И. Ревизия и контроль в сельскохозяйственных предприятиях. Москва : «Колос», 1970. 359 с.
8. Белуха Н. Т. Ревизия и контроль в торговле. Москва : Экономика, 1988. 255 с.
9. Братчук Л. М. Напрями організації системи внутрішнього контролю в підприємницьких структурах. Економіка АПК. 2017. № 7. С. 126-130.
10. Бутинець Т. А. Господарський контроль як галузь знань. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». 2008. Випуск 3 (45). С. 32-46.
11. Бутинець Ф. Ф., Виговська Н. Г., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Контроль і ревізія. Житомир : ЖІТІ, 2002. 544 с.
12. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні: монографія. Житомир : ЖДТУ, 2004. – 564 с.
13. Бутынец Ф. Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях: учебное пособие. Київ : Украинская сельскохозяйственная академия, 1976. 108 с.
14. Бычкова С. М. Доказательства в аудите. Москва : Финансы и статистика, 1998. 176 с.
15. Бычкова С. М., Итыглова Е. Ю. Понятие «качество» в аудите и бухгалтерском учете. Аудиторские ведомости. 2018. № 3. С. 28-32.
16. Бычкова С. М., Итыглова Е. Ю. Контроль качества аудита. Москва : Эксмо, 2018. 208 с.
17. Варжапетян А. Г., Балашов В. М., Варжпетян А. А., Семенова Е. Г. Менеджмент качества. Принятие решений о качестве, управляемом заказчиком. 2-е изд. Москва : Вузовская книга, 2017. 360 с.
18. Василюк М. М., Григорів О. О. Формування параметрів якості в практиці сучасного аудиту . Економічний часопис. 2015. № 3-4 (2). С. 63-66.

19. Волошина Є. І. Контроль якості аудиторських послуг. Наукові праці Південного філіалу Національного університету біоресурсів і природокористування України «Кримський агротехнологічний університет» : зб. наук. праць / Національний ун-т біоресурсів і природокористування України, Південний філіал «Кримський агротехнологічний ун-т». Сімферополь : ПФ НУБіП України «КАТУ». 2010. № 128. С. 225-231.
20. Гаєвська Н. І. Етичні вимоги до професії аудитора. Аудитор України. 2016. № 16. С. 7-11.
21. Гулыга А. В. Трактаты и письма. Москва : «Издательство наука», 1980. 710 с.
22. Данько Т. Ю. Сутнісна характеристика контролю та визначення його класифікаційних ознак. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». 2008. Випуск 3 (45). С. 57-65.
23. Дефлиз Ф. Л., Дженик Г. Р., Орейли В. М., Хирш М. Б. Аудит Монгромери. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1997. 542 с.
24. Дорош Н. І. Внутрішній контроль та аудит в управлінні ризиками на підприємстві / Н. І. Дорош // Вісник Львівської комерційної академії. Серія : Економічна. - 2014. - Вип. 44. - С. 148-152. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_ekon_2014_44_31.
25. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учебн. пособие для вузов. 3-е изд., перераб. и доп. Москва : Аудит ЮНИТИ, 1998. 783 с.
26. Задорожний З. Рекомендації міжнародної науково-практичної конференції "Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні" / З. Задорожний, І. Омецінська // Бухгалтерський облік і аудит. - 2013. - № 8. - С. 43-45. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_8_6.
27. Ильенкова С. Д., Ильенкова Н. Д., Ягудин С. Ю. Управление качеством. Москва : ЮНИТИ, 2008. 198 с.
28. Іваніна О. О. Удосконалення механізму контролю якості процесу аудиту: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Луганськ, 2004. 18 с.
29. Івашкевич В. Б. Практичний аудит: навч. посіб. Москва : Магістр, 2017. 286 с.
30. Калюга Є. В. Реформування економічного контролю в Україні (теорія і практика) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит». Київ : 2002. 37 с.
31. Карпенко Е. М., Комков С. Ю. Менеджмент качества: учебное пособие для студентов специальности «Менеджмент» учреждений, получение высшего образования. Минск : ИВЦ Минфина, 2017. 208 с.
32. Касич А. О. Розвиток ринку аудиторських послуг в Україні. Облік і фінанси АПК. 2011. № 1. С. 76–80.

33. Кизь В. В. Качество аудита и аудиторские стандарты. Аудитор. 2017. №12. С. 20-33.
34. Коваленко В. П. Внутрішньофірмовий контроль якості аудиторської діяльності. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку і аудиту в сьогоденні: матеріали наук.-практ. конф. Київ : Національний авіаційний університет, 2009. С. 30-31.
35. Кондратьев М. М. «Якість взагалі». Загальні думки здійснених зовнішніх перевірок контролю якості 2009-2010 років . Аудитор України. 2018. №5. С. 16-17.
36. Контроль якості аудиту. Матеріали Європейської федерації бухгалтерів і аудиторів підприємств малого та середнього бізнесу. Бухгалтерський облік і аудит. 2010. № 7. С. 52-54.
37. Крикунов А. В. Современный этап развития аудиторской деятельности в Российской Федерации. Финансы. 2013. №2. С. 57-62.
38. Кужельный Н. В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции: практическое руководство. Москва : Финансы и статистика, 1985. 143 с.
39. Кузнецов В. Н. Немецкая классическая философия второй половины XVIII – начала XIX века: учеб. пособие для ун-тов. Москва : Высш. шк., 1989. 480 с.
40. Ламоткин С. А., Несмелов Н. С. Управление качеством товарной продукции: учеб. пособие. Минск : БГЭУ, 2006. 114 с.
41. Лінник В. Г., Михайлова Т. П. Основні напрями вдосконалення внутрішньогосподарського контролю. Вчені записки : зб. наук. праць. Київ : КНЕУ ім. В.Гетьмана. 2006. Вип. 8. С. 124–131.
42. Лубенченко О. Е. Оптимізація роботи незалежного аудитора як системи масового обслуговування . Держава та регіони. 2012. № 4. С. 113-116.
43. Макеєва О. Хто контролює національних аудиторів. Бухгалтерський облік і аудит. 2008. №8. С. 60-64.
44. Мельник М. В. Контроль и ревизия: учебник для сред.проф. образования. Финансовая академия при правительстве РФ. Москва : Экономистъ, 2012. 254 с.
45. Миронов М. Г. Управление качеством: учеб. пособие. Москва : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2013. 288 с.
46. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016–2017 років. URL: <http://apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontroluyakosti-2016-2017> (дата звернення:)
47. Мельник М. В. Основные направления развития аудиторской деятельности. Будущее аудита. Применение международных стандартов аудиторской деятельности в России. URL : http://www.fa.ru/institutes/vshgu/forst/Documents/%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%84%D0%B8%D0%BD_2015_2_1.pdf (дата звернення:)
48. . Миронова О. І., Пономарьова Т. В. Опис та характеристика методики розробки системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг

- невеликими аудиторськими фірмами у відповідності до норм МСКЯ 1 та норм ПНПКЯ 1. Аудитор України. 2014. № 1(218). С. 11–17.
49. Мочалов Н. А., Темкин Д. М., Полховская Т. М. Оценка эффективности и совершенствование системы качества предприятия. Методы менеджмента качества. 2010. № 10. С. 19-24.
 50. Назаренко Т. П. Супрунова І. В. Основні елементи системи внутрішнього контролю, якості аудиторських послуг. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Випуск 21. 2018 С. 325-320
 51. Наумова Т. А., Кирильєва Л. О., Чернікова І. Б. Організаційно-методичні аспекти контролю якості аудиторських послуг згідно із законодавством України . Бізнес Інформ. 2016. № 11. С. 325-330.
 52. Наумова Т. А., Кашперська А.І. Баранова А.О., Аудит: навчальний посібник.– Х.: ХДУХТ, 2017. 246 с.
 53. Нив, Г. Организация как система: Принципы построения устойчивого бизнеса Эдвардса Деминга / Генри Р. Нив; Пер. с англ. — Москва : Альпина Паблицер, 2018. - 368 с.
 54. Никонович М.О., Редько К.О. Аудит: підручник; за ред. д.е.н.,проф. С.В. Мниха. Київ : Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2014-747 с.
 55. Никольская, Ю.П. Аудит: учебное пособие [Электронный ресурс] / Ю.П. Никольская, Е.М. Мерзликина. - Ч. 1. - Москва : Московский гос. ун-т печати. Режим доступа: <http://www.hi-edu.ru/x-books/xbook086/01/part-002.htm> (дата обращения: 20.04.2014).
 56. Назарець Т. С. Якість в судово-бухгалтерській експертизі та аудиті: поняття та оцінка . Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи: теретико-практичні аспекти: збірник доповідей науково-практичного семінару / за ред. Н. М. Проскуріної. Запоріжжя: ЗНУ, 2013. С. 86-90.
 57. Назарець Т. С., Проскуріна Н. М. Адаптація системи контролю якості аудиторських послуг до сучасних умов господарювання. Materialy VIII mezinarodni vedecko – prakticka konference «Zpravy vedecke – 2012». Díl 4. Ekonomické vedy: Praha. Publishing House «Education and Science» s.r.o 112 stran. С.96-98.
 58. Немогай Н. В. Бонцевич Н. В., Садовский В. В. Управление качеством: ученик. Гомель: Центр исследования институтов рынка, 2006. 361 с.
 59. Новейший философский словарь: 3-е изд.исправл. Минск : Книжный дом, 2003. 1280 с.
 60. Огвоздин В. Ю. Управление качеством: основы теории и практики: учебное пособие. 5-е изд., перераб. и доп. Москва : «Дело и Сервис», 2007. 288 с.
 61. Озеран В. О., Корягін М. В. Якість аудиту фінансової звітності та методичні аспекти її перевірки. Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід. Збірник тез і текстів доповідей на міжнародно-практичній конференції з аудиту. Київ, 2013. 185 с.
 62. Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг: Положення з національної практики

- контролю якості аудиторських послуг 1, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. №182/4 зі змінами згідно рішення АПУ від 30.06.2011 № 232/9. URL : <http://apu.com.ua/files/temp/2077494523.doc>. (дата звернення: 24.10. 2018)
63. Петренко Н. І. Сучасні проблеми розвитку аудиту в Україні . Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2015. № 3(1). С. 89-94.
 64. Павлюк В. В., Сердюк В. М. Контроль і ревізія: навч. пос. Київ : Центр навч. літератури, 2006. 196 с.
 65. Пантелєєв В. П. Аудит: навч. посібник . Київ : Видавничий дім «Професіонал», 2008. 400 с.
 66. Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні: затв. рішенням АПУ від 26.05.2005 р. № 149/5.2. Бюлетень законодавства і юридичної практики України. 2006. № 4. С. 66-74. URL : <http://www.sau-apu.org.ua>. (дата звернення: 19.10.2019)
 67. Положення про зобов'язання організацій-членів МФБ 1 «Забезпечення якості» (Statement of membership obligations (SMO) 1 «Quality assurance»). URL : http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements_of_membership_obligations_NOV2006.pdf (дата звернення: 05.08.2019)
 68. Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.2008 р. №514-XIV. URL : <http://www.zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 23.08.2019)
 69. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 17.09.2019)
 70. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18.03.2004 р. №1629-IV. URL : <http://www.zakon1.rada.gov.ua>. (дата звернення: 15.08.2019)
 71. Про затвердження Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні: рішення АПУ від 27.09.2007 р. №182/3. URL : <http://www.apu.com.ua>. (дата звернення: 15.08.2019)
 72. Порядок проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг: Наказ Міністерства фінансів України від 29 серпня 2019 року № 362. URL : <http://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2019/10/наказ-ПОРЯДОК-затверджений.pdf> (дата звернення:)
 73. Пономарьова Т. В., Царенко М. М. Основні елементи системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг: політика і процедури. Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. 2014. № 1. С. 107–116. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vznu_esc_2014_1_15. (дата звернення:)
 74. Пушкар М. С. Структурний аналіз наукової теорії контролю. Зб. матеріалів VIII Міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації», 17-18 травня 2018 р., Львів : Видавництво ЛТЕУ. С. 275–278.

75. Про затвердження результатів зовнішніх перевірок систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами: рішення АПУ від 25.02.2017 р. №211/6. URL : <http://www.apu.com.ua>. (дата звернення: 15.08.2019)
76. Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності: Директива 2006/43/ЄС Європейського парламенту та Ради від 17.05.2006 р. URL : <http://www.zakon1.rada.gov.ua>. (дата звернення: 15.08.2019)
77. Прокопенко И., Норта К. Управление эффективностью и качеством: в 2 ч. Москва : Дело, 2011. 608 с.
78. Положення про моніторинг практики аудиторської діяльності: затверджено рішенням Аудиторської палати України від 24.09.2015 р. № 315/7.1. URL : <http://www.apu.com.ua/component/content/article/10-article/703-normativni-akti> (дата звернення:)
79. Проскурина Н. Н. Обеспечение качества аудита. Сборник материалов Четвертой Днепропетровской Межрегиональной научно-практической конференции. Тезисы докладов. (Днепропетровск 24-26 сентября 2004 р.). Кривой Рог : Минерал, 2004 С. 45-48.
80. Проскуріна Н. М. Внутрішньофірмові стандарти аудиту: значення та принципи побудови. Соціально-економічний розвиток України і регіонів: мат. I Міжнар. наук.-практич. конф. (м. Запоріжжя 19-20 листопада 2009 р.): тези доповідей. КПУ. Запоріжжя, 2009. С. 138-139.
81. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2011. 739 с.
82. Проскуріна Н. М., Гринь В. П. Методичні підходи до оцінки системи управління якістю аудиторських послуг як основи вибору стратегічної перспективи розвитку аудиторських фірм. Сталий розвиток економіки. 2012. № 1. С. 187-191.
83. Проскуріна Н. М., Коваленко В. П. Внутрішні стандарти як умова підвищення якості аудиторських послуг. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». Випуск 31. С. 267-270.
84. Проскуріна Н. М., Коваленко В. П. Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг: адаптація міжнародного досвіду до умов вітчизняної економіки: Ефективна економіка. 2010. № 8. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua> (дата звернення: 26.10.2019)
85. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. Агенство», 2008. 493 с.
86. Редько О. Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2009. 36 с. URL : <http://www.nbuv.gov.ua>_(дата звернення: 26.08.2019)
87. Редько О. Ю. Соціологія аудиту (різні думки практикуючих аудиторів). Бухгалтерській облік та аудит. 2010. № 4. С. 51–56.
88. Редько О. Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія. Бухгалтерських облік і аудит. 2009. № 1. С. 46-54.

89. Редько О. Ю., Шпаковська Т. Л. Незалежність та контроль якості в аудиторській діяльності: практ. посібник. Київ : ІВЦ Держкомстату України, 2006. 102 с.
90. Реєстр аудиторів та аудиторських фірм. Аудиторська палата України. URL : <http://www.apu.com.ua>. (дата звернення: 08.08.2019)
91. Рекомендації Комісії Європейського співтовариства щодо забезпечення якості аудиту в країнах Євросоюзу. Бюлетень законодавства і юридичної практики України. 2006. №4. 320 с.
92. Риггс Дж. Производственные системы: планирование, анализ, контроль. Москва : «Прогресс», 1972. 340 с.
93. Робертсон Дж.К. Аудит. М.: КРМГ и Контракт. 1993. 496 с.
94. Рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг, затв. Рішенням Ради нагляду за аудиторською діяльністю Державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» від 30 серпня 2019 року № 5/7/13. URL : <http://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2019/10/Додаток-до-Рішення-5-7-13-1.pdf> (дата звернення:)
95. Саченко С. І. Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих витрат на хлібопекарних підприємствах : автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит». Тернопіль, 2006. 20 с.
96. Соловійов Д. І. Вдосконалення організаційних і методичних аспектів контролю якості роботи аудиторів та аудиторських фірм в Україні // Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Мукачеве, 2015. С. 342–345
97. Уткин Э. А. Справочник по аудиту. Москва : «Тандем», изд. «ЭКМОС», 1999. 432 с.
98. Фейгенбаум А. Контроль качества продукции: сокр. пер. с англ. / А. Фейгенбаум. Москва : Экономика, 1986. 471 с.
99. Черньова Н. Й. Оцінка ризиків в аудиторській діяльності. Зб. тез і доповідей виступів на Спільній міжрегіонал. наук.-практич. конф. Миколаїв, 2015. С. 169-183.
100. Шалімова Н. С. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту. Актуальні проблеми економіки. 2009. № 5. С. 237-248.
101. Шевчук В. О. Об'єкти обліку, контролю та аналізу: сучасні підходи до ідентифікації. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології та організації. Збірник наукових праць. – Київ : Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. – Вип. 2 (9). – 314 с.
102. Шпиг А. А. Ревизия и контроль в торговле. Москва : Экономика, 1982. 232 с.
103. Auditing & Assurance Services. T. J. Louwers, R. J. Ramsay, D. H. Sinason, J. R. Strewser. New York - Mc Graw. Hill International Edition, 2005. 764 p.
104. Commission Recommendation of 16 May 2002 2002/590/EC «Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles». URL :

- eur-lex.europa.net. (дата звернення: 17.08.2019)
105. Commission Recommendation of 6 May 2008 on external quality assurance for statutory auditors and audit firms auditing public interest entities (notified under document C(2008) 1721 (2008/362EC)). URL : eur-lex.europa.eu. (дата звернення: 14.08.2019)
 106. Committee jn Auditing. URL : http://www.europa.eu.int./comm/intral_market/en/company/audit/commit (дата звернення: 12.10.2019)
 107. International Journal of Auditing: URL : <http://www.ija-online.com> (дата звернення: 03.09.2019)
 108. Josephine Malby. Cases in Auditing. London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1991. 166 p.

Додаток А

Організація контролю якості аудиту в країнах Європейського Союзу

Австрія. Основний акцент в питаннях контролю якості аудиту в Австрії робиться на поліпшення рівня внутрішнього контролю якості аудиту. В країні існує наглядовий орган, який називається «The Kammer der Wirtschaftsprüfer». Він наділений повноваженнями застосовувати дисциплінарні покарання в разі порушення в аудиторській діяльності, норм та законоположень, виконання яких є обов'язковим для всіх без винятку аудиторів.

Бельгія. В Бельгії відповідальність за проведення зовнішнього контролю якості аудиту покладена на інститут «Revisuers d'Entreprises». Усі аудитори, які займаються зовнішньою перевіркою є членами інституту RE і їх професійна діяльність підконтрольна міністру економіки Бельгії.

В країні створена і діє Вища рада з питань аудиту та бухгалтерського обліку. З одного боку вона виступає в ролі радника Міністра економіки, з іншого – Вища рада надає консультації та поради вищезгаданому інституту.

Інститут RE віддає перевагу впровадження в життя перевірки типу «піер», а також здійсненню процедур зовнішнього контролю якості на постійній та систематичній основі.

Відповідна Спостережна комісія в рамках інституту підбирає і рекомендує кандидатуру перевіряючих, а Рада інституту затверджує або відхиляє їх. Потім та ж Спостережна комісія контролює роботу тих, хто здійснює перевірки (зараз їх більше ста). Такі особи повинні мати щонайменше сім років досвіду практичної роботи в галузі аудиту. Рада інституту контролює роботу цих спеціалістів відносно відповідності перевірки вимогам стандартів і об'єктивної оцінки діяльності аудиторської фірми. Обов'язковою умовою для таких осіб є також фахова підготовка на курсах інституту, яку вони повинні пройти перед початком практичної

діяльності.

Слід зауважити, що в Бельгії взаємні перевірки «пієр» між фірмами-партнерами заборонені законом. За наслідками перевірки призначений зовнішній аудитор складає звіт, який він обговорює, перш за все, з внутрішнім аудитором та керівництвом фірми, яку перевіряють, після чого передає його голові Спостережної комісії інституту. Загальні висновки з приводу з результатів здійснення зовнішнього контролю якості аудиту робить на своєму засіданні Рада інституту.

Данія. Зовнішній аудит у Данії здійснюють дві організації: Державні уповноважені бухгалтери (FSR) і Зареєстровані бухгалтери (FRR). Перша із вищезгаданих займає більшу частину аудиторського ринку.

Ще у 1994 році FSR у відповідності з Датським аудиторським стандартом №4 («Контроль якості в професійних фірмах») впровадила для своїх членів нові правила щодо зовнішнього контролю якості аудиту. Згідно з цими правилами аудиторські фірми та окремі практикуючі аудитори можуть підлягати зовнішній перевірці, яку проводить інша професійна фірма, тобто перевірці «пієр».

Слід також зауважити, що взаємні перевірки заборонені. Нагляд за перевіркою здійснює Комітет контролю якості при FSR, який керується у своїй роботі Правилами якості контролю і тими повноваженнями, які цьому Комітету надає статус інституту.

Інша організація «Зареєстровані бухгалтери» (FRR) впровадила зовнішній контроль якості аудиту в січні 1998 року. Механізм його дуже схожий на механізм роботи організації «Державні уповноважені бухгалтери» (FSR), але спектр дії організації «Зареєстровані бухгалтери» переважно охоплює лише фірми. Особи, яким доручається здійснювати перевірки, проходять при інституті спеціальний курс підготовки. Комітет контролю якості FRR здійснює нагляд за роботою перевіряючих.

Ірландія. В Об'єднаному Королівстві Ірландії діє п'ять професійних організацій, які офіційно визнані та схвалені Міністерством торгівлі,

підприємництва і зайнятості і які працюють згідно Закону про компанію, прийнятому ще у 1990 р. Це наступні організації:

- Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії (ICAI).
- Інститут сертифікованих громадських бухгалтерів в Ірландії (ICPA).
- Інститут присяжних бухгалтерів в Англії та Уельсі (ICAEW).
- Інститут присяжних бухгалтерів в Шотландії (ICAS).
- Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів в Шотландії (ACCA).

Кожна із вищезгаданих організацій має власну систему нагляду та контролю за дотриманням відповідних законоположень і норм, включаючи проведення аудиту в рамках компанії.

Професійні організації контролюють процес реєстрації зовнішніх аудиторів, здійснюють моніторинг стосовно дотримання ними у своїй роботі вимог чинного законоположень про аудит. Ці організації мають найвищі повноваження щодо впровадження санкцій проти аудитора в разі потреби, аж до виключення його з реєстру.

ICAI вносить в реєстр ті фірми, які проводить аудит або лише в Ірландській Республіці, або на територіях Ірландської Республіки, Північної Ірландії та Великої Британії. Ось чому ICAI має два різних режими перевірок, які базуються на відповідному типі реєстрації аудиторської фірми. Для тих фірм, які зареєстровані для того, щоб проводити аудит в трьох юрисдикціях, застосовуються повна моніторингова система, яка характерна для усього Об'єднаного Королівства, незалежно від того, знаходиться аудиторська фірма в Ірландській республіці чи будь-де на території Об'єднаного Королівства.

В 1990 році вступив в дію Закон про компанії в Ірландській республіці прийняв рішення, що для зареєстрованих членів ICAI як першої групи (тобто ті, що здійснюють аудит лише в ірландській республіці) є придатною система

«практичної перевірки» тобто тут необхідності вводити постійний зовнішній моніторинг. Щодо другої групи (тих, о здійснюють аудит в ірландській республіці, Північній Ірландії та Великій Британії) усі зареєстровані ICAI аудитори незалежно від їх місцезнаходження, підлягають теж «практичній перевірці». Однак, крім цього усі фірми другої групи підлягають додатковому постійному зовнішньому моніторингу, що визначено законом.

Процедури зовнішнього контролю якості завжди базуються на системі моніторингу, задіяні штатні співробітники моніторингових організацій. Систематичний моніторинг роботи членів ICAI проводиться шляхом «практичної перевірки», яку здійснює організацій IMU (Irish Monitoring Unit) і звіти перевірки розглядає відповідний комітет ICAI. Моніторингова організація Ірландії має найтісніші зв'язки з моніторинговою організацією Об'єднаного Королівства (UK's IMU).

Італія. В Італії існує два види аудиторської діяльності і відповідно до них дві різних професійні організації, а також Палата аудиторів (Collegio Sindicale, CS).

Палата аудиторів, яка складається з окремих зареєстрованих аудиторів є незалежною наглядовою організацією, що запроваджена Законом про компанії і має дотримуватись професійних вимог до визначених Директивою законоположень ЄС. Робота цих аудиторів спрямована на контроль за діяльністю адміністрації компаній та її директорів.

Передбачені законом вимоги викладені в «Принципах професійної поведінки Палати аудиторів» і є обов'язковими для виконання з боку усіх членів національних професійних органів.

У цій країні є дві професійні організації: CNDC і CNR. Що стосується організації Дипломованих аудиторів, то вона включає в себе представників двох вищезгаданих професійних організацій і її діяльність підпорядкована Міністерству юстиції.

Сьогодні не існує відповідних вимог до цих аудиторів, згідно з якими вони б підлягали незалежному зовнішньому контролю якості їх діяльності ні

з боку професійних органів, ні з боку інших аудиторів. Досі залишається дискусійним питання про передачу Міністерством юстиції повноважень стосовно зовнішньої перевірки якості аудиторської діяльності до прук професійних органів. На даний час CNDC і CNR спільними зусиллями готують документ стосовно контролю якості аудиту.

Компанії, що зареєстровані на фондовій біржі, мають перевірятись так званими «підконтрольними» аудиторськими фірмами, внесеними до реєстру контролюючим органом фондової біржі CONSOB, яка згідно закону країни несе відповідальність з а організацію контролю компетентності та об'єктивності вищезгаданих аудиторських фірм. Усього в Італії нараховується 24 такі фірми. Цей контроль є допоміжним до основного постійного зовнішнього аудиту, про що йшла мова вище. CONSOB здійснює, так би мовити, паралельний нагляд за якістю аудиту маючи при цьому право наводити відповідні довідки і отримувати потрібну інформацію від аудиторських фірм, а в разі потреби здійснювати розслідування справ.

Окремо існує приватна асоціація ASSIREVI, яка охоплює діяльність 14 найбільших фірм Італії. ASSIREVI діє на принципах саморегулювання та застосовує в процесі контролю якості перевірку. Кожну фірму, яка входить до ASSIREVI, перевіряють регулярно один раз на два роки. Перевірка проводиться силами професіоналів, яких підбирає та запрошує на роботу Рада ASSIREVI.

Люксембург. У Люксембурзі аудитори узгоджують свою професійну діяльність з вимогами, викладеними у восьмій Директиві Закону про контроль над роботою підприємств. Усі вони є членами інституту контролю над роботою підприємств. Усі вони є членами інституту контролю над роботою підприємств. Міністерство юстиції несе повну відповідальність стосовно сертифікації аудиторів та позбавлення їх сертифікатів.

У 1995 р. Інститут заснував Комісію, яка займається питаннями зовнішнього контролю якості аудиту. У 1997 р. ця Комісія провела так званий «горизонтальний» контроль якості аудиту стосовно усіх аудиторів, які

є обов'язково членами Інституту.

З метою покращення якості перевірки Комісія розробила листок-опитування аудиторів на предмет їх самооцінки. Тобто питання були поставлені таким чином, щоб аудитори оцінили якість внутрішнього контролю на фірмі, наприклад, відповідність професійними вимогам, майстерність і компетентність, постановка завдань і умілий розподіл виконавців цих завдань, моніторинг, консалтинг, уміння утримати постійних клієнтів (усе, що включає МСА 220).

Коли листки-опитування були заповнені Комісія проаналізувала їх. Після цього представники Комісії відвідали кожен аудиторську фірму для того, щоб обговорити на місці усі питання, пов'язані з внутрішнім контролем якості і зробити свою кінцеву оцінку того, наскільки стан речей в конкретній фірмі задовольняє загальні умови до аудиту.

Після завершення цього етапу роботи Рада вирішила зайнятися впровадженням в життя системи перевірки «піер».

Румунія. У Румунії аудитори, які здійснюють зовнішній аудит, належать до організації Кваліфікованих та сертифікованих бухгалтерів (СЕССАР). Згідно закону країни аудит є обов'язковим для усіх компаній з обмеженою відповідальністю акціонерних товариств та державних підприємств.

У 1996 р. на З'їзді аудиторів Румунії було прийнято рішення організувати систему зовнішнього контролю якості для перевірки діяльності окремих аудиторів та аудиторських фірм.

Основою для проведення моніторингу став Закон про організацію та функціонування даної установи. Висококваліфікованих та сертифікованих бухгалтерів (СЕССАР), прийнятий у 1994 р. У справах, пов'язаних з проведенням зовнішнього аудиту громадських та державних компаній СЕССАР близько співпрацює з Міністерством фінансів.

Кожний зовнішній аудитор підлягає перевірці «піер» один раз на п'ять років. Така перевірка здійснюється у кожній із 41 філії СЕССАР.

Додаток Б

Таблиця Б.1

Перелік аудиторських послуг, які надає ТОВ АФ «Капітал»

Найменування послуги	Характеристика аудиторської послуги
1	2
Обов'язковий аудит фінансової звітності	Аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених п.16 ч.1 ст.1 Закону. Порядок подання та оприлюднення фінансової звітності зазначено у ст. 14 Закону України № 996. Крім того, ст.14 Закону України № 996 визначає перелік підприємств, діяльність яких підлягає обов'язковому аудиту та оприлюдненню фінансової звітності разом з Аудиторським висновком.
Ініціативний аудит	Ініціативний аудит здійснюється за бажанням власників, керівництва та інвесторів компанії з метою прийняття управлінських рішень. Ініціативний аудит проводиться у разі наявності вимог в установчих документах щодо проведення аудиту, залучення додаткових інвестицій, впровадження нових проектів, придбання бізнесу, перевірки ефективності бізнесу, розслідування шахрайства, зміни управлінського персоналу, отримання кредиту, використання грантів, покращання внутрішнього контролю та функцій служби внутрішнього аудиту, інших випадках.
Огляд фінансової звітності	Перевірка показників фінансової звітності, але менш поглиблено, ніж це передбачено аудитом фінансової звітності. При огляді аудиторські процедури проводяться в основному через запити до персоналу та тестування. Водночас клієнт повинен надати доступ до всієї інформації (записів, документів тощо), що стосується предмету завдання. Результатом проведення огляду є Звіт з огляду фінансової звітності, в якому надається висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень. У разі виявлення суттєвих відхилень аудитор може запропонувати змінити огляд на інший тип завдання або відмовитися від надання висновку чи від виконання завдання.
Завдання надання впевненості	Перевірка будь-яких даних як фінансової, так і нефінансової інформації. Завданням може виступати як вивчення будь-яких фактів, так і оцінка діяльності окремого підрозділу або підприємства в цілому. Результатом проведення перевірки є Звіт з надання впевненості, в якому аудитор висловлює думку щодо результатів перевірки.
Завдання виконання узгоджених процедур	Перевірка достовірності окремих операцій (даних). Предметом замовлення можуть бути окремі статі балансу, окремі бухгалтерські рахунки або окремі фінансово-господарські операції. Результатом проведення перевірки окремих операцій є Звіт про фактичні результати. Аудитор думки не висловлює, а отже користувачі звіту самостійно роблять свої висновки. Предметом замовлення можуть бути окремі статі балансу, окремі бухгалтерські рахунки або окремі фінансово-господарські операції.

Продовження Додатку Б

1	2
Податковий консалтинг	Податковий консалтинг являє собою комплекс послуг з роз'яснення та застосування норм чинного податкового законодавства, визначення податкових наслідків господарських операцій, складання та перевірка податкової звітності, податкового планування, супровід перевірок фіскальних органів та оскарження їх рішень в суді, а також знаходження законних схем планування податкового навантаження для підприємства з урахуванням специфіки його діяльності.
Інвестиційний консалтинг	Податковий консалтинг являє собою комплекс послуг з: 1) передінвестиційної підготовки – виявлення можливостей у певному регіоні або галузі, оцінка ризиків інвестиційного проекту, фінансовий аналіз та аналіз ефективності інвестування, розроблення стратегії інвестування та бізнес-планування; 2) супроводження інвестиційної діяльності – консультації з питань валютного законодавства, аналіз і складання інвестиційних договорів, комплексне супроводження іноземних інвесторів; 3) аутсорсинг реалізації інвестиційного проекту – ведення бухгалтерського обліку інвестиційного проекту, розроблення моделей фінансування інвестиційної діяльності, здійснення контролю за фінансуванням інвестиційного проекту.
Юридичний консалтинг	Здійснюється у вигляді комплексного економіко-правового забезпечення фінансово-господарської діяльності: 1) перевірки правомірності та фінансової привабливості можливого придбання або продажу майна чи майнових прав або конкурентного бізнесу; 2) оцінки платоспроможності та сумлінності інвесторів, учасників, партнерів та інших суб'єктів; 3) аналізу ефективності використання інвестицій, кредитних ресурсів та орендованого майна; 4) організації системи внутрішнього контролю; 5) інвестиційно-будівельних консультацій; 6) надання методичної та консультаційної допомоги при врегулюванні земельних суперечок; 7) підготовки та забезпечення процедури злиття або поглинання; 8) розробки та впровадження заходів з безпеки бізнесу; 9) консультаційної допомоги з питань відкриття різного роду підприємницьких структур та реалізації бізнес-проектів.
Бухгалтерський Консалтинг	Здійснюється у вигляді розробки та впровадження облікової політики, підготовки та подання звітності, ведення та поновлення бухгалтерського обліку, трансформація фінансової звітності згідно МСФЗ, складання зведених кошторисів доходів і витрат, запровадження програмного забезпечення фінансового та управлінського обліку.
Forensic (розслідування шахрайства та економічних злочинів)	Здійснюється у вигляді аналізу діючих систем безпеки підприємства, оцінці процедур і внутрішніх політик; перевірки ефективності діяльності, виявлення ознак або фактів маніпуляції ринком, оцінки фінансових втрат за напрямками: закупівля, виробництво, продаж; виявлення фактів привласнення активів, незаконного користування активами; виявлення ознак шахрайства, змови, крадіжок, зловживань посадовим становищем, конфлікту інтересів. Фінансові розслідування замовляють власники підприємства з метою виявлення ризиків шахрайства з боку працівників, управлінського персоналу та контрагентів. Головна відмінність фінансових розслідувань від аудиту полягає в проведенні більш масштабного дослідження.
Навчання	Проведення корпоративних тренінгів та семінарів для персоналу.

Додаток В

Таблиця В.1

Основні внутрішньо-фірмові стандарти ТОВ АФ «Капітал»

Документ	Нормативно-правовий акт
1	2
Наказ «Про організацію системи контролю якості» Наказ «Про призначення відповідальної особи щодо контролю якості» Наказ «Про призначення відповідальної особи щодо освітніх питань» Наказ «Про призначення особи щодо рішення особливих питань»	МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»; МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»; Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами контролю якості аудиторських послуг».
Внутрішній стандарт «Внутрішній контроль якості»	ст. 19 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII; МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»; МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності». МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності».
Внутрішній стандарт «Конфіденційність»	ст. 19 Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII; Кодекс етики професійних бухгалтерів та аудиторів.
Внутрішній стандарт «Незалежність аудитора та порядок розв'язання конфліктів»	ст. 19 Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII; Кодекс етики професійних бухгалтерів та аудиторів.
Внутрішній стандарт «Аудит фінансової звітності»	Кодекс етики професійних бухгалтерів та аудиторів; МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності».
Внутрішній стандарт «Планування аудиторської перевірки»	МСА 210 «Узгодження умов завдання з аудиту»; МСА 230 «Аудиторська документація»; МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»; МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»; МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»; МСА 520 «Аналітичні процедури»; МСА 530 «Аудиторська вибірка»; МСА 580 «Письмові запевнення».
Внутрішній стандарт «Процес виконання аудиторської перевірки»	

Продовження Додатку В

1	2
	<p>МСА 500 «Аудиторські докази»; МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів»; МСА 505 «Зовнішні підтвердження»; МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»; МСА 520 «Аналітичні процедури»; МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»; МСА 550 «Пов'язані сторони»; МСА 580 «Письмові запевнення».</p>
<p>Внутрішній стандарт «Процес узагальнення аудиторської перевірки»</p>	<p>МСА 260 «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»; МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»; МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»; МСА 560 «Події після звітного періоду»; МСА 570 «Безперервність діяльності»; МСА 580 «Письмові запевнення».</p>
<p>Внутрішній стандарт «Процес формування аудиторської думки»</p>	<p>МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»; МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»; МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»; МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»; МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»; МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації».</p>
<p>Внутрішній стандарт «Аудиторський ризик»</p>	<p>МСА 230 «Аудиторська документація»; МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»; МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики».</p>
<p>Внутрішній стандарт «Документальне оформлення аудиторської перевірки»</p>	<p>МСА 230 «Документація»; Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами контролю якості аудиторських послуг».</p>

Додаток Г

ЗАТВЕРДЖУЮ:
Директор ТОВ АФ «Капітал»

(підпис та М.П.)

м. Запоріжжя

31.01.2019

ЗАГАЛЬНА СТРАТЕГІЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПАТ " _____ " станом на 31.12.20__ р.

ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА

На адресу аудиторської фірми надійшов лист від ПАТ « _____ » з пропозицією провести аудит фінансової звітності за 201 р. Аудиторська фірма не проводила аудит фінансової звітності даного клієнта за попередній рік..

На переддоговірному етапі аудиторська фірма розглянула питання щодо чесності клієнта шляхом отримання та оцінювання інформації, щодо чесності клієнта; звернулась до попереднього аудитора стосовно підтвердження чесності клієнта; оцінила можливість, компетенцію, час та ресурси, а також дотримання відповідності етичним вимогам при прийнятті завдання.

Аудит буде проводитись залученою на підставі договору підряду фірмою

Керівництво ТОВ АФ «Капітал» дійшов до висновку щодо прийняття завдання з аудиту повного пакету фінансової звітності за 201 р.

I. ХАРАКТЕРИСТИКИ ЗАВДАННЯ

1. Визначення концептуальної основи фінансової звітності (П(С)БО).
Концептуальною основою фінансової звітності – є національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі по тексту - П(С)БО). Таким чином, аудит фінансового звіту управлінського персоналу станом на 31.12.201 р. буде проводитись на відповідність вимогам П(С)БО.

2. Галузеві вимоги до звітності.

Підприємство відноситься до групи (середніх) підприємств, які мають суспільне значення. Такі підприємства відповідно до ст. 11 Закону України « Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» додатково до фінансових звітів повинні готувати звіт про управління. При цьому у звіті відображається не фінансова інформація та фінансова інформація (тільки для середніх).

Такий звіт подається одночасно із фінансовими звітами.

3. Оцінка бізнесу клієнта.

Оцінка анкети, внесених змін, що відбулись з дати попереднього аудиту.

Дата первинної державної реєстрації: _____ р. Останні зміни до установчих документів внесено _____ Приватної форми власності. Розмір зареєстрованого і сплаченого статутного капіталу: _____ грн.

Види діяльності за КВЕД:

Відсутні ліцензовані види діяльності.

Відкрито поточні та депозитні рахунки в національній валюті і поточні рахунки в іноземній валюті.

Органи управління: Загальні збори акціонерів, Наглядова рада, Правління та Ревізор.

Ключовими клієнтами є вітчизняні та іноземні покупці та вітчизняні постачальники товарів та послуг.

У ПрАТ встановлено погодинну систему оплати праці. Додаткових (понад встановлених законодавством) соціальних гарантій та пільг не встановлено.

Середньооблікова чисельність працівників – більше 50 осіб.

ПрАТ зареєстровано як платник податків в _____. Система оподаткування: є платником податку на прибуток на загальних підставах; податку на додану вартість

Важливі події у бізнесі та галузі, які впливають на діяльність клієнта (зміни в інформаційних технологіях і процесах бізнесу, зміни управлінського персоналу, придбання, злиття та продаж або ліквідація частини бізнесу, важливі події в галузі, зміни в законодавстві і т.п.).

Підприємство функціонує в нестабільному середовищі, що пов'язано із політичною та фінансовою кризою в Україні у 2014 році, поширенням зони збройного конфлікту. Можливі нові руйнування інфраструктури та зупинки виробничих потужностей. Незалежно від того, як будуть розвиватись події, тиснути на економіку буде падіння промислового виробництва через втрати на сході країни, супроводжуване значним скороченням споживчого попиту через зниження реальних доходів населення. Ці події справили та продовжують справляти значний вплив на фінансовий стан Управлінського персоналу.

Отримання інформації про дочірні і споріднені управлінського персоналу, структурні підрозділи

ПрАТ «_____», фактична адреса: _____ -

Місцезнаходження структурних підрозділів (складських та офісних приміщень): _____. Підприємство не є материнською (дочірньою) компанією.

Зміни в застосовній концептуальній основі

У звітному році були внесені зміни до МСФЗ, а саме у новій редакції слід використовувати МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід» та МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти»

Застосовувана валюта звітності, включаючи будь-яку необхідність у перерахунку валюти для фінансової інформації, що підлягає аудиту

Фінансовий звіт управлінського персоналу складається в національній валюті (тис. грн.). Необхідність у перерахунку валюти для фінансової інформації, що підлягає аудиту, відсутня.

4. Характер сегментів бізнесу, що підлягають аудиту, враховуючи потребу у спеціальних знаннях.

На етапі планування не ідентифіковані додаткові області аудиту, за якими слід провести більш детальну перевірку, яка вимагає залучення експертів для вирішення складних питань.

5. Наявність внутрішнього аудиту і ступеню довіри аудитора до його роботи.

У ПрАТ відсутня служба внутрішнього аудиту.

6. Вплив інформаційних технологій на аудиторські процедури, включаючи наявність даних та очікуваний ступінь використання комп'ютеризованих методів аудиту.

Бухгалтерський облік в Підприємстві здійснюється на базі комп'ютерної програми "1-С:Підприємство 7.7". Обслуговування здійснюється зовнішньою організацією.

Під час планування перевірки необоротних активів, запасів, розрахунків по оплаті праці проаналізувати необхідність направлення запиту до даної організації щодо правильності закладених в програму алгоритмів та нормативів, своєчасності поновлення компонентів програми відповідно до змін в законодавстві України.

7. Очікуване використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх завдань з аудиту.

Для отримання аудиторських доказів при проведенні аудиту фінансової звітності ПрАТ « » за 2018 рік група з виконання завдання може використати досвід попередніх аудитів стосовно оцінки ризиків бізнесу, системи внутрішнього контролю.

8. Очікуваний обсяг аудиту, включаючи дочірні компанії, філії, структурні підрозділи тощо, що підлягають аудиту. Обсяг перевірки компонентів іншими аудиторами.

Підприємство не має дочірніх компаній, філій та структурних підрозділів. Інші аудитори не працюють над цим завданням.

Враховуючи надану інформацію управлінським персоналом та результати тестування системи внутрішнього контролю за класами операцій на етапі планування ідентифіковані наступні області аудиту:

Аудит необоротних активів: Аналітичний облік необоротних активів ведеться за інвентарними картками. З особами, які відповідають за зберігання необоротних активів, договори повної матеріальної відповідальності укладено. Перед складанням річної фінансової звітності проводилася інвентаризація.

До складу основних засобів об'єкти, які передані в операційну оренду не входять. Вартість основних засобів у зв'язку з витратами на їх покращення не збільшувалася. Не було тимчасового виведення з об'єктів експлуатації у зв'язку з: капітальним ремонтом, реконструкцією, модернізацією, консервацією.

Нематеріальні активи представлені авторськими та суміжними з ними правами. Переоцінка в поточному періоді не проводилася. Витрати на дослідження та розробку відсутні. Нематеріальних активів, по яких існують обмеження прав власності, та переданих під заставу Підприємство не має.

Аудит запасів. З особами, які відповідають за зберігання запасів укладено договори повної матеріальної відповідальності. Перед складанням річної фінансової звітності проводиться інвентаризація. До складу запасів входять: виробничі запаси, товари. Метод оцінки вибуття запасів – метод ідентифікованої собівартості запасів.

Аудит грошових коштів.

Готівкові розрахунки відсутні.

Доручення на перерахування грошей з рахунка в національній валюті подаються в електронному вигляді за допомогою системи «Банк-клієнт». Право підпису на банківських документах (електронного підпису) має не тільки керівник .

Аудит власного капіталу. Розмір Статутного капіталу відповідає зареєстрованому розміру та законодавчим документам. Зміни в структурі капіталу та обсязі, потребують аналізу під час проведення перевірки.

Аудит розрахунків по оплаті праці. Середньооблікова чисельність працюючих більше 50 осіб.

Нарахування зарплати, відрахування з неї та внесків на неї здійснюються автоматизовано. До фонду оплати праці включаються витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати й інші види заохочень і виплат у вигляді премій, заохочень, які оформлюються наказами по підприємству, витрат на виплату за виконання робіт (послуг), згідно з договорами цивільно-правового характеру. Резервування коштів на забезпечення виплат відпусток не передбачене.

Аудит кредитів банку. Підприємство має короткостроковий кредит (овердрафт)

Аудит вексельних операцій. На підприємстві є довгострокова заборгованість по виданих векселях.

Аудит фінансових інструментів. Підприємство обліковує дебіторську заборгованість за такими класами: торгова дебіторська заборгованість, інша поточна дебіторська заборгованість, торгова кредиторська заборгованість, інша кредиторська заборгованість. Резерв знецінення дебіторської заборгованості визначається шляхом оцінки платоспроможності окремих дебіторів.

9. Координація очікуваного обсягу і часу виконання аудиту з будь-якими оглядами проміжної фінансової інформації та вплив отриманої під час таких оглядів інформації на аудит.

Протягом року не здійснювалися будь-які огляди проміжної фінансової інформації клієнта.

10. Визначення того, чи очікується надання аудиторського висновку (звіту, тощо) третім сторонам, включаючи відповідальність, визначену законодавчо або за договором щодо висновку (звіту тощо) за наслідками аудиту.

Договором на проведення аудиту передбачено надання аудиторського висновку в кількості трьох екземплярів керівнику управлінського персоналу. У свою чергу клієнт самостійно подає аудиторський висновок до ДКЦПФР.

11. Місце проведення аудиту (місцезнаходження аудиторської фірми, клієнта).

Аудит планується проводити за місцем знаходженням клієнта та аудиторських фірм ТОВ АФ «Капітал» за адресою: м. Запоріжжя, пр. Леніна, буд. 171-Б, прим. 1; та ТОВ АФ «Міраж» за адресою: м. Запоріжжя, вул. Правди, буд.25/27.

II. ЗВІТНІ ЦІЛІ ЗАВДАННЯ

12. Час аудиту та характер повідомлення інформації

Загальний час виконання аудиту

Особа, спеціаліст	Кількість осіб	Загальний час, необхідний на виконання завдання
Аудитор		
Помічник аудитора (бухгалтер-експерт)		
Усього		

Основні дати та терміни:

Дія	Дата, термін	
1	2	
Остаточний термін подання звітності разом з висновком незалежного аудитора до ДКЦПФР	30.04.2019	
За умовами договору терміни проведення аудиту		
Інформування найвищого управлінського персоналу щодо результатів аудиту (Лист управлінському персоналу за наслідками проведення аудиту фінансової звітності) Обговорення з управлінським персоналом підсумків аудиту		
Висновок незалежного аудитора необхідно надати не пізніше		

Додаткового обсягу інформування умови домовленості з клієнтом, ніж передбачено Внутрішнім стандартом аудиту щодо повідомлення інформації з питань аудиту управлінському персоналу, не вимагають.

ІІІ. ЗНАЧНІ ЧИННИКИ ДІЯЛЬНОСТІ, ЯКІ ПЕРЕДУЮТЬ ЗАВДАННЮ, ТА ЗНАННЯ, ОТРИМАНІ ЗА ІНШИМИ ЗАВДАННЯМИ

13. Використання результатів, отриманих під час виконання завдань з аудиту в попередніх періодах.

Дебіторська заборгованість В минулому році резерв не нараховували.

Інші довгострокові зобов'язання. Заборгованість за виданими векселями.

14. Ключова інформація щодо перевірок контролюючими органами діяльності клієнта.

Під час планування безпосередньо перевірки та при використанні вибіркового методу перевірки розрахунків з бюджетом, розрахунків по оплаті праці врахувати результати перевірок відповідними контролюючими органами, при наявності їх проведення у році, що перевіряється.

15. Оцінка надійності системи внутрішнього контролю, в т.ч. використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх завдань з аудиту, стосовно процедур оцінки ризиків і тестів заходів внутрішнього контролю, включаючи оцінку ефективності функціонування внутрішнього контролю, а також характер ідентифікованих недоліків та дії, спрямовані на їх усунення.

З урахування результатів попередніх аудиторських перевірок та оцінки системи внутрішнього контролю, на етапі попереднього планування встановлено, що структура внутрішнього контролю – задовільна; всі елементи – наявні та впроваджені, що забезпечує ефективне функціонування системи внутрішнього контролю клієнта.

16. Встановлення рівня суттєвості і ступеню ризику.

Прийнятий рівень суттєвості встановлюється відповідно внутрішньому стандарту аудита та розраховуються рівні суттєвості за розділами аудиту. Оцінка аудиторського ризику встановлюється відповідно внутрішньому стандарту аудита.

На етапі попереднього планування ризик невиявлення для фінансової звітності в цілому встановлюються на рівні 5 %.

Керівнику групи з виконання завдання при складанні плану перевірки необхідно врахувати наступні рекомендації:

Вплив показника ризику невиявлення	Рекомендації аудиту при отриманих розрахункових показниках ризику не виявлення
- на обсяги вибірки	Вибірка елементів у розрахунковій кількості
- на обсяги аудиторських процедур	Додаткові процедури застосовувати по необхідності
- на доцільність покладатися на систему внутрішнього контролю	На систему внутрішнього контролю можливо покладатися частково

Можливість суттєвих викривлень. Виявлення складних ділянок бухгалтерського обліку, де ризик суттєвих викривлень є найвищим.

На етапі планування не ідентифіковано області аудиту зі збільшеними ризиками суттєвих викривлень.

IV. ХАРАКТЕР, ЧАС ТА ОБСЯГ РЕСУРСІВ

17. Формування групи з виконання завдання та розподіл аудиторських робіт. Призначення членів групи із належним досвідом для роботи в сферах із можливим ризиком суттєвого викривлення.

На етапі планування не ідентифіковано області аудиту зі збільшеними ризиками суттєвих викривлень, за якими слід провести більш детальну перевірку, яка вимагає залучення більш досвідчених членів робочої групи.

Аудиторська група із завдання

Керівник робочої групи	
Члени робочої групи	
Залучення зовнішнього експерта	не має необхідності

Складання плану перевірки (проведення аудиту).

Доручити керівнику робочої групи на основі даної стратегії аудиту, та зведених даних бухгалтерського обліку клієнта скласти й подати на затвердження протягом 2-х робочих днів з дня підписання даного документу (стратегії) план перевірки (проведення аудиту) та визначити відповідні методи та підходи до відбору статей для здійснення аудиторських процедур по суті, спираючись на затвержені в аудиторській фірмі типові Програми аудиту.

18. Способи донесення до членів аудиторської групи із завдання особливого значення дотримання принципів сумніву та професійного скептицизму під час збору й оцінки аудиторських доказів.

Інструктаж членів робочої групи проводиться за ключовими питаннями перевірки протягом періоду проведення аудиту.

Члени робочої групи обговорюють хід виконання завдання з керівником робочої групи. Вирішення складних та спірних питань або розбіжностей в думках під час здійснення аудиту проводиться у відповідності до вимог внутрішнього стандарту щодо консультацій зі складних і спірних питань та розбіжностей в думках під час здійснення аудиту.

19. Обговорення із персоналом аудиторської фірми, який відповідає за надання інших послуг суб'єкту господарювання, питань, що можуть вплинути на аудит

Під час проведення аудиту фінансової звітності клієнту не надаються інші аудиторські послуги.

Керівник робочої групи на всіх етапах виконання завдання здійснює поточний контроль.

Відповідальна особа за систему контролю якості аудиторської фірми здійснює своєчасно перевірку контролю якості виконання завдання окремо за кожним етапом перевірки за Програмою перевірки контролю якості виконання завдання з аудиту.

Директор аудиторської фірми здійснює контроль за виконанням завдання на завершальному етапі виконання завдання у вигляді нагляду.

Стратегію склав _____

Зі Стратегією аудиту ознайомлені:

Додаток Д

ТОВ АФ "Капітал"		ПІБ	Дата	Підпис	
	Склав				
підрядник	Перевірів				
	Перевірів				
Нормативний документ	ВСА Б.V.2. Планування завдання з аудиту				Перехресні посилання
ВФС					
Клієнт					
Період перевірки					
Робочі документи до розділу	Планування аудиту				

2.3. ЗАГАЛЬНИЙ ПЛАН-ГРАФІК АУДИТУ

Робочий документ	Назва процедури	ПІБ виконавця	Дата
Планування			
Формування запитів			
РД 2.1	Загальна стратегія аудиту		
РД 2.2	Ознайомлення із попереднім висновком аудитора		
РД 2.3	Складання загального плану аудиту		
РД 2.4	Ааналітичні процедури (економічні показники)		
РД 2.5	Оцінка ризику безпервності діяльності		
РД 2.5-1	Аналіз безпервності діяльності		
РД 2.6	Оцінка ризиків шахрайства.		
РД 2.6-1	Оцінка ризиків операцій із пов'язаними особами		
РД 2.7	Вивчення роботи служби внутрішнього аудиту		
РД 2.8	Вивчення ризику бізнесу клієнта		
РД 2.9	Оцінка системи внутрішнього контролю		
РД 2.10	Вивчення бізнес процесів		
РД 2.11	Розрахунок рівня суттєвості		
РД 2.12	Оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень за класами операцій, залишками на рахунках		
РД 2.13	Напрямок дій у відповідь на виявлені та оцінені ризики		
Обговорення з групою із завдання питання вразливості фінансової звітності підприємства до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства			
Обговорення з групою із завдання питання ризиків операцій із пов'язаними особами			
Обговорення з групою із завдання питання ризиків вразливості фінансової звітності підприємства до суттєвого викривлення			
РД 2.14	Направлення запиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями		
Виконання процедур по суті			
РД 4.5	Аудит капіталу		
РД 4.6.1	Аудит необоротних активів		
РД 4.6.2	Аудит НМА		
РД 4.6.3	Аудит фінансових інвестицій		
РД 4.6.4	Аудит довгострокової дебіторської заборгованості		
РД 4.6.5	Аудит запасів		
РД 4.6.6	Аудит фінансових активів (дебіторської заборгованості)		
РД 4.6.7	Аудит грошових коштів		

РД 4.6.8	Аудит іншої ДЗ		
РД 4.7.1	Аудит довгострокової дебіторської заборгованості		
РД 4.7.2	Аудит кредитів та позик		
РД 4.7.3	Аудит поточної (товарної) кредиторської заборгованості		
РД 4.7.4	Аудит забезпечень та резервів		
РД 4.7.5	Аудит розрахунків по оплаті праці		
РД 4.7.6	Аудит інших зобов'язань		
РД 4.7.7	Проведення інвентаризації		
РД 4.7.8	Аудит витрат з податку на прибуток		
РД 3.6	Розрахунок ВПА-ВПЗ		
РД 4.8	Аудит доходів (від реалізації, інші доходи)		
РД 4.9	Аудит витрат (матеріальні, на оплату труда, страхування, інші)		
Аудит фінансової звітності			
РД 3.1.1	Форма 1, аудит залишків на початок періоду		
РД 3.1.2	Форма 1		
РД 3.2.1	Форма 2		
РД 3.2.2			
РД 3.3	форма 3		
РД 3.4	Форма 4		
РД 3.5.	Форма 5		
	Нагляд при виконанні завдання		
Узагальнення			
РД 4.10	Вивчення операцій із пов'язаними сторонами		
РД 4.11	Вивчення шахрайства на етапі завершення		
РД 4.12	Ключові питання аудиту		
РД 4.13	Перевірка відповідності діяльності клієнта з аудиту законодавчим та нормативним вимогам		
РД 4.14	Перевірка роботи юридичного відділу		
РД 4.15	Аудит облікових оцінок		
РД 4.16	Події після дати балансу		
РД 4.17	Безперервність діяльності		
РД 4.18	Перегляд суттєвості на стадії завершення завдання.		
РД 4.19	Перегляд аудиторського ризику на стадії завершення завдання.		
РД 4.20	Узагальнення та оцінка суттєвості помилок, виявлених при аудиті		
РД 4.21	Перелік консультацій під час аудиту фінансових звітів		
РД 4.22	Перевірка іншої інформації		
РД 4.23	Питання, які необхідно розглянути під час наступного аудиту		
Завершення			
РД 5.1	Аналітичний огляд виконання графіку перевірки		
РД 5.2	Загальний висновок щодо повноти аудиторських процедур (Звіт партнера)		
Протокол обговорення з групою із завдання результатів аудиту			
РД 5.3	Узагальнення та обґрунтування форми вислову аудиторської думки		
РД 5.4	Контрольний перелік повідомлення інформації		
РД 5.5	Контроль на завершальному етапі перевірки (заповнюється директором фірми)		
РД 5.6	Інформаційний аркуш про висновок аудитора		
РД 5.7	Звіт з перевірки контролю якості виконання завдання з аудиту на завершальному етапі		

Додаток Є

ПРОГРАМА АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Аудиторська фірма
Підрядник

ТОВ АФ "Капітал"

Підприємство
Перевіряємий період

ПІБ Дата

Виконавець
Перевірив
Контролер

4.6.1. Аудит основних засобів, капітальних інвестицій, необоротних активів, призначених для продажу

1. Ризики за результатами проведених тестів контролю
2. Тести по суті сегменту «Основні засоби, капітальні інвестиції»
3. Перевірка даних про ОЗ та кап інвестиції на предмет узгодженості з попередніми роками
4. Звіряння залишку основних засобів, амортизації, кап інвестиції за даними головної книги з залишками в облікових регістрах та фінансовій звітності
5. Визначення і допущення для ОЗ, МНМА (облікова політика)
6. Зіставлення залишку основних засобів та кап інвестицій підприємства з даними обліку.
7. Підтвердження наявності права власності на основні засоби, що мають суттєву вартість
8. Інформація про проведену переоцінку основних засобів:
9. Інформація про виконану підприємством трансформацію ФЗ за правилами МСФЗ
10. Перевірка повноти і своєчасності відображення в обліку первинних документів по оприбутковуванню або вибуттю основних засобів, нарахуванню амортизації
11. Перевірка випадків того, що передивлялися терміни корисного використання основних засобів:
12. Перевірка обґрунтованості облікових оцінок
13. Перевірка знецінення основних засобів
14. Перевірка розкриття у примітках до ФЗ статті «Основні засоби»
15. Інвестиційна нерухомість
17. Виявлені помилки
18. Висновок

Додаток Ж

ТОВ АФ "Капітал"		ПІБ	Дата	Підпис	РД 2.11
	Склав	Деева О.О.			
підрядник ПП "Міраж"	Перевірив	Дядюра І.Г.			
	Перевірив КЯ	Церетелі Л.Г.			
ВСА	ВСА Б.В.8 "Оцінка суттєвості" Положення "Суттєвість"			Перехресні посилання	
Нормативний документ	МСА 320			РД 2.12.	
Клієнт	ПАТ "ЗЗ"				
Період перевірки	01.01.2018 - 31.12.2018				
Робочі документи по розділу	Планування аудиту				

2.11. ВИЗНАЧЕННЯ РІВНЯ СУТТЄВОСТІ

1. Базовий показник – валюта балансу

1. Визначення відношення обороту за рахунками до валюти балансу:
оборот за рахунками (згідно оборотно-сальдовій відомості) : валюта балансу (згідно Балансу ф.1)

$$328087 : 23865 = 13,75$$

2. Визначення відносного рівня суттєвості
(з табл. 1 на підставі значення, визначеного в пункті 1 Розрахунку): 8,3%

Відношен ня обороту за рахункам и до валюти балансу	Рівень суттєвості в % від сальдо балансу 2x(1+корінь значення гр.1)	Відношен ня обороту за рахунками до валюти балансу	Рівень суттєвості в % від сальдо балансу 2x(1+корінь значення гр.1)
0	2,00%	6	6,90%
1	4,00%	7	7,30%
2	4,80%	8	7,70%
3	5,50%	9	8,00%
4	6,00%	10	8,30%
5	6,50%		

3. Розмір суттєвості відповідно до вимог законодавства 5%

4. Приймаємо розмір суттєвості, який має найменший показник 5%

5. Визначення абсолютного значення суттєвості на рівні звітності:
валюта балансу (згідно Балансу ф.1) x показник, визначений в пункті 1 Розрахунку

$$23865 * 5\% = 1193,3 \quad (\text{тис. грн.})$$

2. Суттєвість встановлена на рівні 1193,3 (тис. грн.)

Актив	Код рядку	Питома вага	Суттєвість на рівні статті	Суттєвість виконання*
1. Необоротні активи				
Нематеріальні активи:	1000			
Незавершені капітальні інвестиції	1005			
Основні засоби	1010			
Інвестиційна нерухомість	1015			
Довгострокові біологічні активи	1020			
Довгострокові фінансові інвестиції:				
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030			
інші фінансові інвестиції	1035			
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040			
Відстрочені податкові активи	1045			
Інші необоротні активи	1090			
Усього по розділу 1	1095			
2. Оборотні активи				
Запаси	1100			
Поточні біологічні активи	1110			
Векселі одержані	1120			
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125			
Дебіторська заборгованість за розрахунками:				
за авансами виданими	1130			
з бюджетом	1135			
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155			
Поточні фінансові інвестиції	1160			
Грошові кошти та їх еквіваленти:	1165			
Витрати майбутніх періодів	1170			
Інші оборотні активи	1190			
Усього по розділу 2	1195			
3. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200			
БАЛАНС	1300			
Пасив				
1. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400			
Капітал у дооцінках	1405			
Додатковий капітал	1410			
Емісійний дохід	1411			
Резервний капітал	1415			
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420			

Неоплачений капітал	1425			
Вилучений капітал	1430			
Усього по розділу 1	1495			
2. Довгострокові зобов'язання і забезпечення				
Відстрочені податкові зобов'язання	1500			
Пенсійні забезпечення	1505			
Довгострокові кредити банків	1510			
Інші довгострокові зобов'язання	1515			
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521			
Цільове фінансування	1525			
Усього по розділу 2	1595			
3. Поточні зобов'язання				
Короткострокові кредити банків	1600			
Векселі видані	1605			
Поточна заборгованість за				
за довгостроковими зобов'язаннями	1610			
товари, роботи, послуги	1615			
з бюджетом	1620			
у т.ч. з податку на прибуток	1621			
розрахунками зі страхування	1625			
розрахунками з оплати праці	1630			
Поточна кредиторська заборгованість з одержаних авансів	1635			
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640			
Поточні забезпечення	1660			
Доходи майбутніх періодів	1665			
Інші поточні зобов'язання	1690			
Усього по розділу 3	1695			
4. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700			
БАЛАНС	1900			

Висновок

На підставі отриманої фінансової звітності ми вирахували загальний розмір суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому та рівні залишків на рахунках.

ПРОТОКОЛ
обговорення з групою із завдання питання вразливості фінансової звітності
підприємства до суттєвого викривлення

м. Запоріжжя

Присутні :

Партнер по виконанню завдання -

Керівник групи –

Члени групи із завдання -

1. Питання:

1. Розгляд вразливості фінансової звітності ПАТ «_____» до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилок, та застосування застосовної концептуальної основи фінансового звітування до фактів і обставин суб'єкта господарювання.

2. Обговорили:

1. Зміни у вимогах фінансового звітування, що можуть привести до важливих нових чи переглянутих розкриттів.

У звітному періоді відбувались зміни у стандартах обліку МСФЗ 15 «Виручка», тому існує ризик, що підприємство могло невірно застосовувати вимоги до моменту визнання виручки у разі одночасних продажів товарів та послуг.

2. Зміни в середовищі суб'єкта господарювання, його фінансовому стані або діяльності, що можуть привести до важливих нових чи переглянутих розкриттів.

У звітному періоді не відбувались зміни у організаційній формі підприємства, не відбувались вибуття складових підрозділів та не відбувались злиття.

3. Розкриття складних питань, включаючи ті, що вимагали важливих суджень управлінського персоналу щодо того, яку інформацію розкривати

Питання, які вимагали при минулому аудиті важливих суджень управлінського персоналу щодо того, яку інформацію розкривати, не було ідентифіковано.

4. Розкриття, отримання прийнятних аудиторських доказів щодо яких в минулому було складним.

Для розуміння клієнта поділились думками та інформацією, які ґрунтуються на знанні суб'єкта господарювання.

Так, за наслідками спостереження за клієнтом протягом здійснення останніх аудитів ми можемо сказати, що по таких питаннях, як:

Облік основних засобів,

Облік запасів,

Облік кредитів

система внутрішнього контролю працює дуже гарно. Протягом останніх аудитів, твердження, які надавав нам управлінський персонал підтверджувались, фактів надання нам недостовірної або упередженої інформації не фіксувалось.

Помилки які були знайдені, стосувались тільки незначних арифметичних перекручень. Управлінським персоналом не застосувались незвичні для цієї галузі облікові політики та оцінки. Ми не виявили жодного упередженого факту прийняття рішень управлінським персоналом, який відповідає за підготовку фінансової звітності.

5. Після обговорення команда дійшла висновку що за такими питаннями, як

*Розкриття інформації у фінансовій звітності,
Визнання умовних активів та зобов'язань за кожною статтею
Використання ставки дисконтування
фінансова звітність може бути чутлива до суттєвого викривлення внаслідок помилок
та невірною використання облікових оцінок.*

6. Група з перевірки прийшла до висновку, що при проведенні аудиту важливо дотримуватись професійного скептицизму стосовно можливості суттєвого викривлення у зв'язку з твердженнями управлінського персоналу.

3. Дії у відповідь на ризики суттєві викривлення у зв'язку з твердженнями управлінського персоналу

1. При ідентифікації членом групи суттєвих викривлень у зв'язку з твердженнями управлінського персоналу, або
2. виявленням членом групи фактів, що відповідають твердженням, проте не відповідають вимогам законодавчих актів, у тому числі вимогам концептуальної основи звітування

Необхідно:

1. Повідомити цю інформацію іншим членам групи з завдання;
2. Звернутись із запитом до управлінського персоналу щодо пояснення факту невідповідності раніше наданого твердження,
3. Ще раз переглянути ризик можливого викривлення і відповідно переглянути обсяг аудиторських процедур.

Підписи: _____

Додаток 3

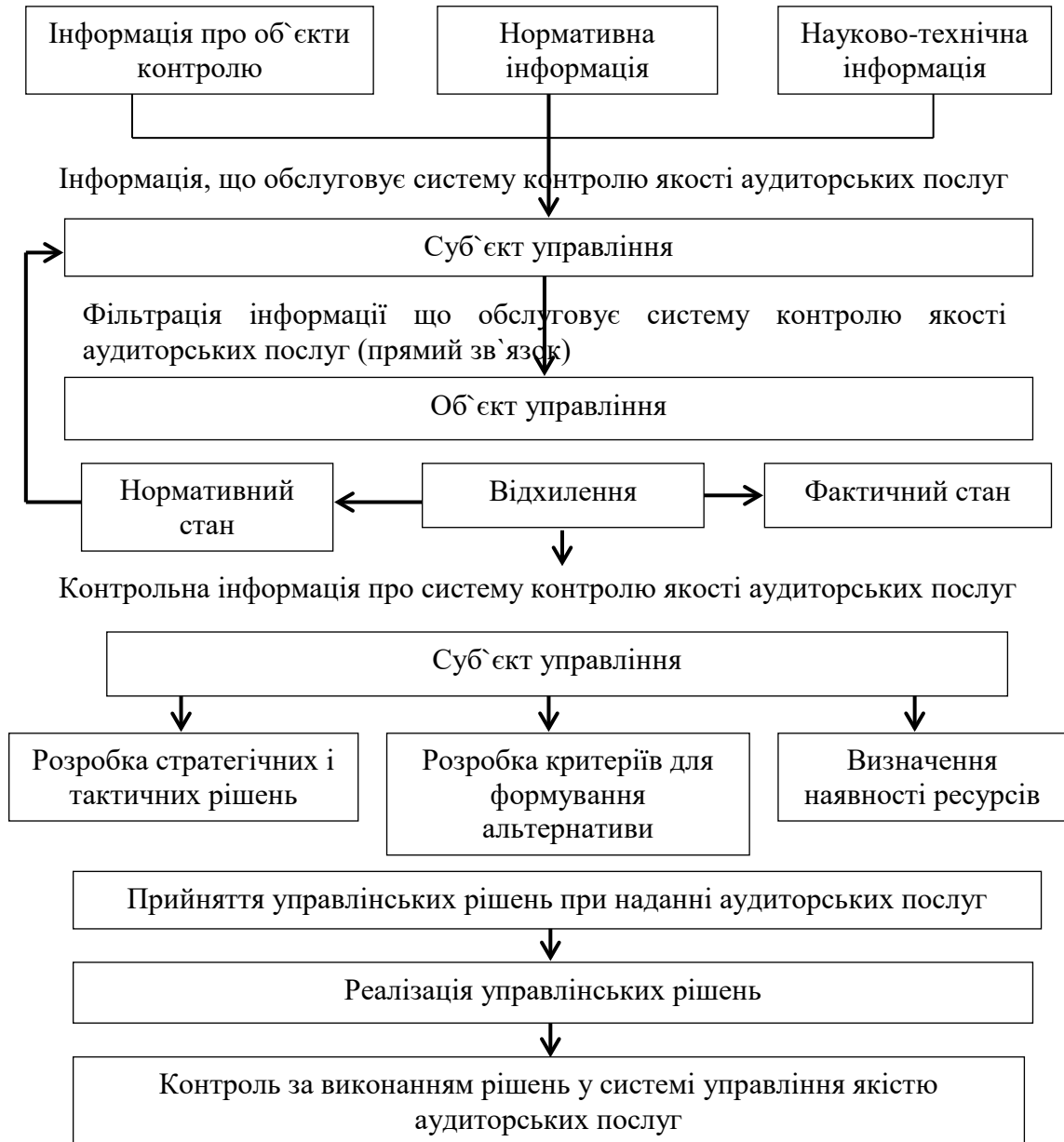


Рис. Г.1 Етапи формування інформації в системі контролю якості аудиторських послуг