

Міністерство освіти і науки України  
Західноукраїнський національний університет  
Навчально-науковий інститут інноватики,  
природокористування та інфраструктури  
Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

**ЛЮТЕНКО Людмила Ігорівна**

**Організація та методологія контролю якості аудиторських  
послуг/Organization and methodology of audit services quality control**

Спеціальність: 071 –Облік і оподаткування

Освітньо-професійна програма-Бізнес-аналітика та управління інноваційними  
системами

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи

ОБАМ-21

Л.І. Лютенко

Науковий керівник:

к.е.н., доцент О.П.Завитій

Тернопіль – 2022

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ.....</b>	<b>7</b>
1.1. Якість аудиторських послуг .....	7
1.2. Зарубіжний досвід контролю якості аудиторських послуг.....	11
Висновки до розділу 1.....	14
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ.....</b>	<b>16</b>
2.1. Забезпечення контролю якості послуг аудиту .....	16
2.2. Стандарти якості аудиту та аудиторських послуг.....	21
2.3. Професійна етика аудиту.....	26
Висновки до розділу 2.....	35
<b>РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЯ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ РОБОТИ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ.....</b>	<b>36</b>
3.1.Процедури зовнішнього контролю якості аудиторських послуг.....	36
3.2. Процедури внутрішньофірмового контролю якості роботи аудиторів.....	41
3.3. Методика формування робочих документів аудитора .....	50
Висновки до розділу 3.....	59
<b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....</b>	<b>60</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>63</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>72</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Процес глобалізації та міжнародної інтеграції вимагає розробки нових методів розвитку аудиторської діяльності та підвищення якості результатів аудиту. Водночас вимоги до якості результатів аудиту охоплюють як великі багатонаціональні аудиторські діяльності, так і невеликі регіональні аудиторські організації. В умовах сучасної фінансової кризи вимоги до якості аудиторських послуг постійно зростають, у тому числі при зміні урядів. Ці проблеми виникають на тлі значних змін у загальних методах аудиту. Щоб підвищити довіру до сучасного аудиту, було навіть запропоновано розділити бухгалтерську та аудиторську професії на дві окремі професії. Усе це створює низку проблем у контролі організації за якістю результатів аудиту та його методичного забезпечення на практиці.

Проблеми підвищення якості аудиту та створення системи контролю за наданням аудиторських послуг в Україні загострюються розвитком світового ринку аудиту та зумовлені деталями взаємовідносин між користувачами інформації та аудиторськими фірмами. Враховуючи те, що аудит ґрунтується на довірі зацікавлених сторін до професіоналізму аудитора, особливо важливо підвищувати якість аудиторських послуг. Сучасний процес надання аудиторських послуг невіддільний від забезпечення їх організаційної якості та результату. Сьогодні якість є основою, яка визначає цінність і необхідність аудиторських послуг.

Проблеми контролю якості професійних аудиторських послуг розглядалися у наукових працях і публікаціях як вітчизняних, так і зарубіжних учених: Р.Адамса, Е. Аренса, С. Бичкової, Н. Голощапової, Е. Гутцайта, Р. Доджа, І.Дрозд, П. Камишанова, Л. Кулаковської, Т. Каменської, М. Корінька, О. Лубенченко, Н.Малюги, Є. Мниха, Н. Проскуріної, О. Петрик, В. Пантелеєва, О. Редька, К. Редченка, В. Рудницького, Я. Соколова, В. Сопко, В. Шевчука, Л. та ін.

Проте недостатньо висвітлено методи та прийоми формування

ефективної системи контролю якості професійних аудиторських послуг та її адаптації до загроз і ризиків, що виникають у реальній діяльності. Подальший розвиток і розвиток організаційних форм і методів формування системи управління якістю аудиторської послуги, проблематика в руслі загальнотеоретичних положень менеджменту та розробка основних положень формування концепцій. Система управління якістю аудиторських послуг потребує глибоких досліджень. Невизначеність концептуальних основ, теоретико-методологічних основ контролю якості аудиторських послуг, відсутність теоретичних положень щодо реалізації механізмів контролю якості аудиту спонукають до переосмислення основних принципів забезпечення якості аудиторських послуг. Водночас подальший розвиток аудиторської діяльності потребує вирішення проблем пов'язані з підвищенням його якісного рівня.

**Мета і завдання дослідження.** Метою є розробка методів, організаційних принципів і практичних рекомендацій щодо контролю якості аудиторських послуг, а також комплексної системи оцінки якості аудиторських послуг. Відповідно до встановлених цілей формулюються завдання досягнення цілей:

- систематизувати визначення «якості обслуговування» в сучасному бізнес-середовищі та екстраполювати його на аудит якості обслуговування;
- визначити фактори, що впливають на якість аудиторських послуг;
- визначити структуру попиту на різні аудиторські послуги;
- визначити зміни в інституційному середовищі аудиту, які впливають на якість аудиторських послуг;
- дослідити практику контролю якості аудиторських послуг;
- визначення процедурного забезпечення розвитку етичних принципів як основної тенденції факторів якості;
- оцінити можливість застосування стандартів для контролю якості аудиторських послуг;
- дослідити практику контролю якості аудиторських послуг;

- встановити основні тренди розвитку процедурного забезпечення професійних етичних принципів як чинників якості;
- переглянути класифікацію ризиків аудиту з метою вдосконалення системи контролю якості;
- розвинути методологію зовнішнього контролю якості аудиторських послуг через розвиток його процедурного забезпечення;
- визначити методологічні основи процедурного забезпечення внутрішнього контролю якості;
- удосконалити процес документального забезпечення якості аудиту;
- оцінити можливість застосування стандартів МСА для цілей контролю якості аудиторських послуг.

**Об'єктом дослідження** є система контролю якості аудиторських послуг.

**Предметом дослідження** Предметом даного дослідження є теоретичні, практичні та методологічні аспекти дослідження процесів внутрішнього та зовнішнього контролю якості аудиторських послуг.

**Методи дослідження.** У кваліфікаційній роботі використано широкий спектр загальнонаукових та спеціальних методів, що надали можливість вирішити завдання наукового дослідження, а саме: методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції; статистичні методи ; методи системного аналізу .

**Інформаційною базою** дослідження є: наукові праці провідних вчених країни та зарубіжжя; вітчизняні та міжнародні нормативно-правові акти, що регламентують практику аудиторської діяльності, оцінку та якість контролю у сфері аудиту й аудиторських послуг.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в розробці теоретичних, науково-методичних та прикладних основ зовнішнього та внутрішнього контролю якості аудиторських послуг.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у їх доведенні до рівня прикладного використання аудиторськими фірмами – суб'єктами аудиторської діяльності, що функціонують відповідно до вітчизняних та міжнародних нормативно-правових актів.

**Апробація результатів кваліфікаційної роботи.** Результати кваліфікаційної роботи доповідалися і обговорювалися на науково-практичній конференції. Автором за темою кваліфікаційної роботи опубліковано тези.

**Обсяг і структура роботи.** Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Загальний обсяг кваліфікаційної роботи становить 70 сторінок комп'ютерного тексту.

# РОЗДІЛ 1

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

### 1.1. Якість аудиторських послуг

Організації та економічні механізми надання якісних аудиторських послуг в умовах розвитку сучасного світу та інтеграції України в міжнародне співтовариство покликані забезпечити відповідність їх використання потребам конкурентоспроможності вітчизняного та світового ринку аудиторських послуг. Процес трансформації аудиторської практики та поглиблення структурних перетворень вимагають формулювання напрямів і механізмів вирішення проблеми підвищення якості аудиторських послуг. Успіх суб'єкта господарювання на ринку залежить від його конкурентоспроможності. Найважливішим фактором забезпечення конкурентоспроможності товарів, проектів і послуг є якість .

Широке поняття якості є загально філософською категорією, яка охоплює як явища зовнішнього світу, так і людську свідомість. Вважається, що давньогрецький філософ і вчений Аристотель першим проаналізував категорію якості. Він визначає це як «видову відмінність» між одним суб'єктом та іншим того самого виду, і визначає якість як значимий атрибут речей у фізичному світі, який відповідає вимогам споживачів (набір атрибутів продукту, які визначають придатність продукту ) можливе використання). Він виділяє такі категорії: сутність речі; кількість; маса; відношення; дія; інерція; місце; стан; час; володіння . Крім філософського трактування якості, визначення «якість» має більш вузьке значення – якість продукції, якість роботи, якість бізнесу, якість виконавської майстерності, якість життя тощо. Категорія якості продукції - одна з найскладніших категорій, з якою доводиться мати справу експертам є з найскладніших серед тих, з якими спеціалістам доводиться мати справу.

Вони відносяться до категорій якості продукції Під час відбору проектів,

що відповідають виробничим і особистим потребам, планує виробництво й оцінює його результати, визначає його складність і ефективність, організовує роботу, створює нові вироби. Послуга є результатом принаймні однієї діяльності, яка має відбуватися між постачальником і клієнтом, і зазвичай є нематеріальною. Про категорію якості згадують і тоді, коли необхідно знати склад і характер характеристик створюваного чи виготовленого продукту. Цей список не є вичерпним. Проте достатньо знати якість продукту – категорії надзвичайно різноманітної за своєю природою. Якість розглядається через певні показники, які залежать від необхідності визначення максимально можливої кількості властивостей продукту, корисних для споживачів, кількісної оцінки їх рівня та необхідності порівнювати різні типи товарів між собою. Відповідно до обраної цілі оцінки рівня якості продукції показники якості можна класифікувати за певними ознаками.

Таблиця 1.1

### Класифікація показників якості матеріальної продукції

<i>Ознака класифікації показників якості</i>	<i>Групи показників якості</i>
1. За кількістю властивостей продукції, що оцінюються	Одиничні та комплексні
2. За формою представлення	Абсолютні та відносні
3. За видами властивостей продукції, що оцінюються	Показники призначення
Показники надійності	Одиничні та відносні
Ергономічні показники	
Естетичні показники	
Екологічні показники	
Показники безпеки	
Показники уніфікації	
Показники технологічності	
Патентно-правові показники	
Показники транспортабельності	

Міжнародна організація стандартизації є розробником серії міжнародних стандартів якості продукції ISO 9000, а підготовка проектів міжнародних



стандартів доручена технічному комітету ISO/TC 176 «Управління якістю та забезпечення якості». Суб'єкти господарювання повинні зосереджуватися на цілях: перш за все якість, а не короткостроковий прибуток; головним чином споживачі, тобто рефакторинг свідомості на перспективу іншої сторони; наступним етапом виробничого процесу є споживач вашого продукту; інформація, яку надають економіко-математичні методи та застосування; особа в системі менеджменту - у процесі управління якістю беруть участь усі без винятку працівники; функціональне управління.

Процесний підхід вимагає застосування ризик-орієнтованого мислення, що дозволяє керівництву визначати фактори, які можуть спричинити відхилення процесу та системи управління якістю від запланованих результатів, запроваджувати превентивні засоби контролю, мінімізувати негативні наслідки та максимізувати можливості на основі ступеня які вони відбуваються. Ніщо з цього неможливо без розуміння бізнес-середовища, визначення зацікавлених сторін та їхніх вимог. Тому виділимо елементи системи управління якістю продукції та послуг, які є результатами аналізу стандартів серії ISO 9000:

- середовище контролю (керівництву необхідно визначити процеси, необхідні для системи управління якістю та їх застосування в межах суб'єкта господарювання; визначити послідовність і взаємодію цих процесів, їх заплановані результати);

- ресурси для створення та функціонування систем управління якістю продукції та послуг (призначення осіб із чіткими обов'язками та повноваженнями щодо процесу);

- оцінка ризиків, пов'язаних із функціонуванням системи управління якістю (розгляд ризиків та можливості їх усунення; впровадження необхідних змін для забезпечення досягнення очікуваних результатів);

- моніторинг і вдосконалення процесів і систем управління якістю. Управління якістю продукції та послуг базується на наступних принципах, наведених у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

### Принципи управління якістю продукції та послуг

<i>№ з/п</i>	<i>Принцип</i>	<i>Сутність принципу</i>	<i>Вплив на систему управління якістю</i>
1	Орієнтація на замовника	Продукція, послуги виробляються для задоволення потреб споживачів	Якісна продукція та лідерство забезпечує конкурентоспроможність суб'єкта господарювання
2	Лідерство		
3	Задіяність персоналу	Спрямованість колективу суб'єкта господарювання на кінцевий результат	В кінцевому результаті зацікавлені усі співробітники суб'єкта господарювання (матеріальна зацікавленість)
4	Процесний підхід	Розподіл всього процесу виробництва на елементи	Можливість контролю якості продукції на усіх етапах виробництва
5	Поліпшення, прийняття рішень на підставі фактичних даних	Виявлення відхилень, їх усунення та поліпшення системи управління якістю	
6	Керування зв'язками	Наявність системи зворотного зв'язку у системі управління якістю	Наявність інформаційного спілкування на усіх етапах виробництва та між усіма учасниками процесу

У світогосподарських зв'язках диференціація трудової діяльності та спеціалізація галузей виробництва призвели до розмежування процесів, пов'язаних з наданням послуг, і процесів виробництва. З цього приводу Оскар Ланге стверджує, що послуга – це діяльність, прямо чи опосередковано пов'язана із задоволенням потреб людини, а не виробництво будь-якого предмета безпосередньо [12, с.31]. Тому ринковий попит на послуги забезпечується його споживчими характеристиками, серед яких якість є першорядною. Аудиторські послуги є невід'ємною частиною сучасного ринку послуг.

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудиторськими послугами є проведення аудиту, перевірка фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання інших завдань з надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до Міжнародних стандартів аудиту [ 44].

## 1.2. Зарубіжний досвід контролю якості аудиторських послуг

Координацію діяльності професійних бухгалтерських і аудиторських організацій на міжнародному рівні здійснює недержавне професійне об'єднання аудиторів і бухгалтерів - Міжнародна федерація бухгалтерів. У розділі «Якість аудиторських послуг» МФБ визначає відповідність результатів роботи аудитора вимогам чинного законодавства та стандартам аудиту. МСА 220 «Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації» вказує на певні компоненти якості аудиторських послуг (рис.1.1).



**Рис.1.1. Складові якості аудиторських послуг за МСА 220**

У кожній країні, де існують професійні організації бухгалтерів і аудиторів, існують певні методи перевірок контролю якості, засновані на регіональних обставинах і вимогах національних регуляторних органів.

Питання контролю якості аудиту в Латвійській Республіці регулюються Законом про присяжних аудиторів (ст. 35). Запровадити трирівневу систему

контролю якості аудиту відповідно до законодавства:

- державний контроль Мінфіну;
- професійна організація, яка контролює Латвійську асоціацію присяжних аудиторів;
- контроль суб'єкта аудиторської діяльності.

Таблиця 1.3

### Контроль якості аудиторських послуг у Латвійській Республіці

<i>Форма контролю</i>	<i>Суб'єкти контролю</i>	<i>Об'єкт контролю</i>	<i>Вид контролю</i>
Зовнішній контроль	Міністерство фінансів	Латвійська асоціація присяжних ревізорів, аудиторська фірма, присяжний ревізор	Контроль на відповідність та ефективність
	Латвійська асоціація присяжних ревізорів	Аудиторська фірма, присяжний ревізор, окремі аудиторські завдання	Контроль на відповідність і ефективність та процедури по суті
Внутрішній контроль	Аудиторська фірма, присяжний ревізор	окремі аудиторські завдання	Контроль на відповідність і ефективність та процедури по суті

Метою аудиту будь-якого суб'єкта аудиторської діяльності є визначення того, чи створена аудиторською компанією система внутрішнього контролю якості, яка відповідає професійним стандартам і етичним вимогам законодавства Латвійської Республіки.

На практиці при визначенні того, кого перевіряти, використовується підхід, орієнтований на час або підхід, що ґрунтується на ризиках (кількість зареєстрованих на біржі компаній, які пройшли аудит, соціально значущі компанії, порушення, виявлені під час попередніх перевірок). Предмет такої аудиторської діяльності має переглядатися кожні три роки. Всі інші суб'єкти повинні проводити зовнішній контроль якості кожні п'ять років.

Контроль якості аудиторських послуг здійснюється відповідно до правил, встановлених Латвійською асоціацією присяжних аудиторів і погоджених з Міністерством фінансів Республіки. Латвійська асоціація присяжних аудиторів забезпечує дотримання вимог Кодексу професійної етики для основного органу

наглядової аудиторської діяльності, веде реєстр присяжних аудиторів та господарських організацій присяжних аудиторів, готує до здачі кваліфікаційних іспитів і постійного вдосконалення аудиторів експертиза.

Державний контроль за діяльністю Латвійської асоціації присяжних аудиторів здійснює Міністерство фінансів. Не рідше одного разу на рік уповноважена Мінфіном особа проводить перевірку контролю якості надання аудиторських послуг та виконання статутних завдань об'єднання.

Кабінет міністрів створив Консультативний комітет з аудиту з метою покращення якості аудиторських послуг, перегляду та затвердження документів, підготовлених Латвійською асоціацією присяжних аудиторів, впровадження міжнародних стандартів аудиту та інших вимог законодавства.

У Великобританії аудит регулюється трьома провідними професійними товариствами: Інститутом дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу (TCAEW), Інститутом дипломованих бухгалтерів Шотландії (ICAS) та Інститутом дипломованих бухгалтерів Ірландії (ICAI). Було створено Спільну групу контролю якості (JMO), яка складається з 48 експертів.

У Німеччині нагляд за виконанням професійних обов'язків здійснює єдина Рахункова палата, яка має сім представництв в федеральних землях і об'єднує аудиторів, присяжних ревізорів, аудиторські фірми і товариства з ревізії.

У Франції контроль за правильним здійсненням аудиторами своєї професійної діяльності покладено на Національну компанію комісарів по рахунках Франції (CNCC).

У Німеччині нагляд за виконанням професійних обов'язків здійснюється єдиною бухгалтерською асоціацією, що складається з семи офісів у федеральних землях, спільних аудиторів, присяжних аудиторів, аудиторських фірм і аудиторських товариств. У Франції контроль за правильним виконанням професійної діяльності аудиторів покладено на Французьку національну раду з бухгалтерського обліку (CNCC).

Аудиторська діяльність у Сполучених Штатах регулюється

Американським інститутом сертифікованих бухгалтерів і виконує три основні функції: встановлення професійних вимог; проведення досліджень і публікація матеріалів на теми, пов'язані з бухгалтерським обліком, аудитом, оподаткуванням та адміністративними консультаційними послугами; і проведення постійного навчання. Відповідно актуалізовано питання контролю якості аудиторської діяльності, на підставі чого визначено, що в більшості розвинутих країн розглядається саморегулювання аудиторської діяльності з передачею аудиторським професійним організаціям інших функцій, у тому числі громадського нагляду.

Прийняття в Україні нового Закону «Аудит та аудиторська діяльність фінансової звітності» потребує організаційного та системного забезпечення контролю якості аудиторських послуг на рівні державних установ та професійних організацій.

### **Висновки до розділу 1**

Результати дослідження доводять, що якість аудиту є комплексним поняттям, а існуючі методи вирішують лише окремі завдання і не можуть дати цілісного уявлення про об'єкти оцінювання. Слід зазначити, що під якістю аудиторської послуги слід розуміти здатність задовольняти сформовані та потенційні потреби довіри клієнта до якості отриманої аудиторської послуги.

З наведеного визначення доцільно виділити головний професійний принцип аудиторської діяльності – «забезпечення якості», який забезпечує впевненість громадськості та наглядових органів у тому, що аудитори та аудиторські фірми дотримуються у своїй діяльності встановлених стандартів аудиту та етики. Отже, стандартом якості аудиту є наявність достатніх аудиторських доказів як інформаційної основи для оцінки якості аудиторських послуг.

Поєднуючи національний та міжнародний досвід, слід визначити, що «Якість послуг з аудиту» слід розуміти як набір специфічних характеристик і

характеристик послуг, які дозволяють їм задовольнити потреби, які були визначені або очікувані споживачами послуги. Міжнародна аудиторська практика підтверджує, що якість аудиторських послуг може бути забезпечена запровадженням нормативних вимог і внутрішніх стандартів та формуванням системи управління якістю в аудиторській фірмі.

## РОЗДІЛ 2

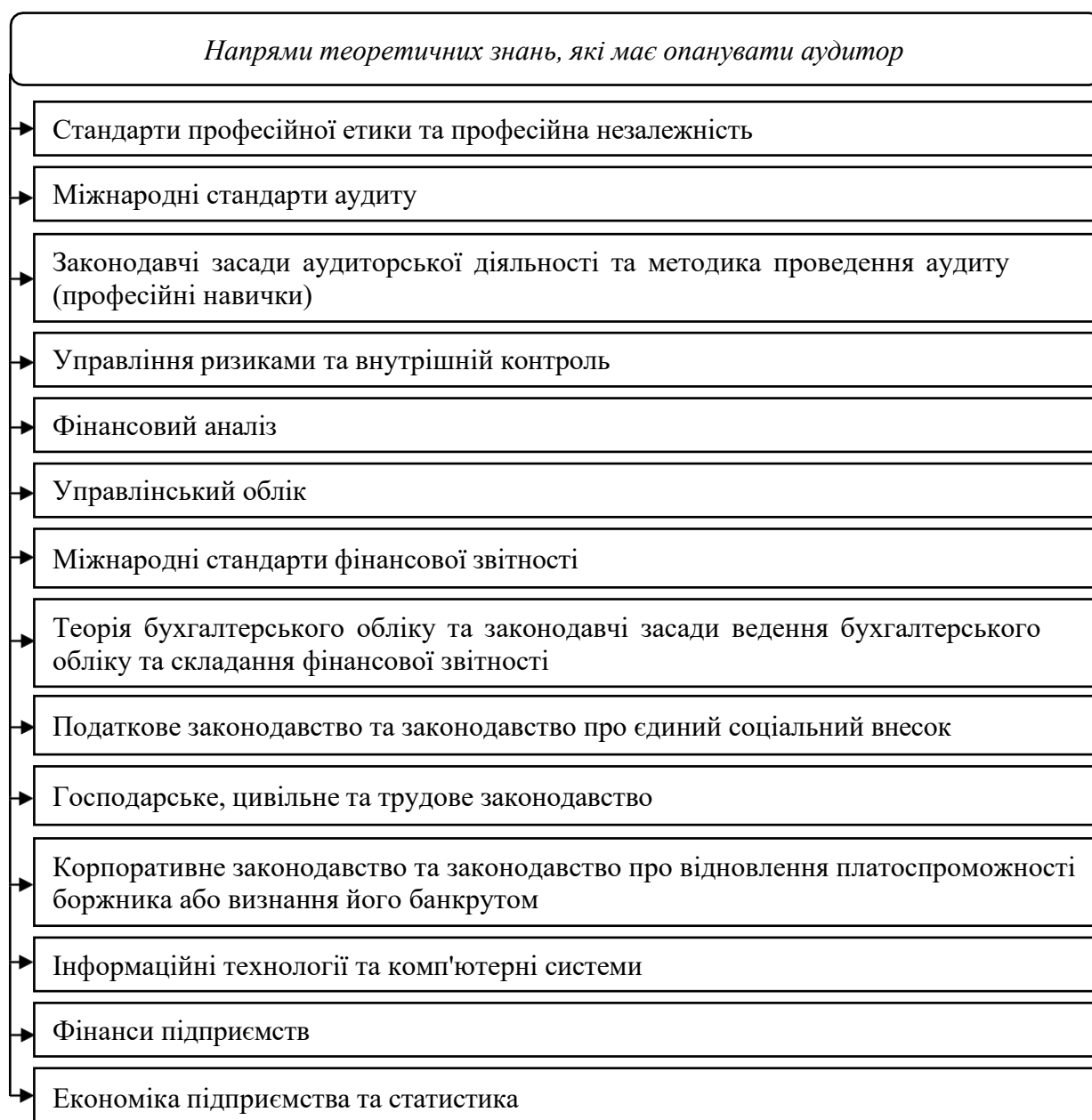
### ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

#### 2.1. Забезпечення контролю якості послуг аудиту

Український ринок аудиту переживає серйозні зміни, основним рушієм яких став новий Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Нові законодавчі ініціативи значно розширили ринок для споживачів аудиторських послуг, тому необхідний високий професійний рівень якості аудиторських послуг. Серед іншого, розділ IV Закону визначає правові засади сертифікації аудиторів, які були встановлені раніше в Україні «Законом України про аудит» і діяли до 1 жовтня 2018 року.

Новації в Законі України «Аудит та аудит фінансової звітності» принципово змінили методику оцінки якості аудиту. Одним із факторів, що впливає на якість аудиту, є наявність кваліфікованого персоналу. Закон представляє останню вимогу «вийти в галузь». Отже, аудитором є фізична особа, яка підтвердила кваліфікацію на провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. Це означає, що аудитором може бути ідентифікована особа, яка: - мати вищу освіту; – Успішна складання відповідних іспитів, що підтверджують високий рівень теоретичних знань та професійної компетентності; - Пройшов практику з проведення аудиторської діяльності. Професійна компетентність підтверджується складенням кваліфікаційного іспиту, який засвідчує вміння застосовувати теоретичні знання на практиці (рисунок 2.1).





**Рис. 2.1. Напрями теоретичних знань, які має опанувати аудитор**

Україні, складають іспит на підтвердження теоретичних знань законодавства України за такими напрямками: аудит та бухгалтерський облік, податкове законодавство та законодавство про єдиний соціальний внесок, трудове, цивільне, господарське законодавство, у тому числі корпоративне законодавство, а також законодавство про відновлення платоспроможності боржників або визнання їх банкрутами. Кваліфікаційні та теоретичні перевірки проводяться незалежними центрами оцінювання знань, акредитованими Радою з акредитації. Забезпечувальний комітет складається з дев'яти членів і

складається з делегатів:

1) за поданням центрального органу виконавчої влади особа вищого навчального закладу, відповідальна за забезпечення формування та реалізацію державної політики у сфері вищої освіти;

2) два аудитори, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів і представниками професійних організацій бухгалтерів;

3) один член Аудиторської служби України;

4) по одному від Національного банку України, Національного комітету з цінних паперів та фондового ринку, Держкомфінпослуг, центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику.

5) у сфері бухгалтерського обліку та аудиту центральний орган виконавчої влади забезпечує формування та реалізує політику економічного розвитку країни.

Кожен професійний орган аудиторів і бухгалтерів, який є членом IFAC, може призначити максимум одного представника. Якщо загальна кількість делегованих представників перевищує два, відбір представників Комітету з акредитації здійснюється шляхом рейтингового голосування в порядку, визначеному адміністративним органом, що забезпечує формування, реалізацію та перевірку національної політики у сфері облік. Якщо професійні організації аудиторів і бухгалтерів, які є членами IFAC, направляють менше двох представників, аудитори та професійні організації бухгалтерів, які не є членами IFAC, повинні представляти принаймні 20% від загальної кількості професійних організацій аудиторів і бухгалтерів, зареєстрованих станом на 1 січня поточного року аудиторів як дійсних членів, не більше ніж по одному представнику від кожної професійної організації.

При цьому членство аудитора може розглядатися лише в професійній організації, обраній аудитором і має бути засвідчено ним письмово. Професійна організація аудиторів і бухгалтерів обирає представників Акредитаційної комісії шляхом рейтингового голосування в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України. Новітнє аудиторське законодавство внесло деякі корективи

для підтвердження претендентами високого професійного рівня в процесі складання іспиту на отримання сертифіката аудитора. Якщо раніше законодавство встановлювало певні вимоги до професійного досвіду, не вимагаючи від самих бухгалтерських фірм обов'язкової практики, з 1 жовтня 2018 року заявники повинні пройти практичне навчання з проведення аудиторської діяльності. Ця умова відповідає фактичній роботі заявника в аудиторській фірмі.

У цьому випадку ймовірність появи корупціонерів може становити певний ризик. Нормативні документи Національного бюро з питань запобігання корупції, зокрема рекомендації щодо підходів відповідних органів до розробки антикорупційних програм [35], конкретно стосуються таких ризиків у сфері діяльності ДП, однак вони не є обов'язковими для приватного сектору. Екстраполюючи виявлені для національної структури корупційні ризики на діяльність суб'єкта аудиторської діяльності, на етапі підвищення кваліфікації працівників можна виявити специфічні корупційні ризики останнього та вжити заходів щодо їх мінімізації та усунення (табл. 2.1.).

Таблиця 2.1

**Систематизовані корупційні ризики суб'єкта аудиторської діяльності на етапі прийняття співробітника для подальшого стажування**

<i>Корупційний ризик</i>	<i>Чинники корупційного ризику</i>	<i>Заходи щодо усунення або мінімізації корупційного ризику</i>
Недобросовісність посадових осіб під час прийняття претендента на роботу	Прийняття на роботу претендента без належної освіти	Затребувати оригінали документів про освіту, трудовий стаж
Приватний інтерес посадових осіб щодо надання переваг окремим претендентам	Відсутність внутрішнього порядку стажування осіб, які претендують у майбутньому на складання екзамену	Розробити та впровадити регламенти контролю виконання Порядку стажування впродовж трьох років
Неврегульованість процедури стажування, у тому числі відсутність внутрішніх регламентів		Розробити та впровадити Порядок стажування на три роки
Відсутність контролю, у тому числі недостатній контроль, з боку керівництва за проходженням стажування	Відсутність регламентів контролю щодо виконання Порядку стажування	Встановити додатковий контроль (у тому числі зовнішній) за дотриманням Порядку стажування, що передбачає моніторинг виконання плану стажування зовнішнім незалежним контролером

У цьому випадку необхідно розглянути визначення «стажування». Відповідно до ст. 18, 6 Закону України «Про вищу освіту» стажування – це набуття особою досвіду виконання завдань та обов’язків за певною професією [52]. Метою стажування є набуття досвіду виконання професійних завдань та обов’язків, удосконалення професійних знань, умінь і навичок, вивчення та оволодіння новими технологіями, новими технологіями, набуття додаткових здібностей.

Тривалість стажування, передбачена договором, не повинна перевищувати шести місяців. Пропонована програма стажування складається з трьох частин:

Розділ 1 «Організація та методика проведення обов’язкового аудиту фінансової звітності»;

Розділ 2 «Організація та методи аудиту неаудиторської роботи з надання впевненості»;

Розділ 3 «Організація та методи надання супутніх аудиторських послуг: виконання узгоджених процедур та складання фінансової звітності».

На думку аудитора, рекомендовані частини є найбільш важливими, і їх опанування займає певний час - не менше трьох років. Особи, прийняті аудиторською компанією в якості стажистів, розробляють річний персональний план стажування на основі прогностного плану-замовлення суб'єкта аудиторської діяльності. Програма затверджується керівником бухгалтерської фірми та її виконання обговорюється на семінарі бухгалтерської фірми після проходження стажування відповідного року.

Отже, підтвердження факту проходження стажування здійснюватиме особа, яка виявить бажання скласти іспит та отримати сертифікат професійного аудитора. Процедури стажування, визначені внутрішніми стандартами компанії, усувають корупційні ризики та забезпечують якісну підготовку персоналу та якість аудиту. Після затвердження вакансії та отримання сертифіката стажиста претенденти на сертифікат аудитора продовжують здобувати знання згідно з п. 3 «Організація та методи надання відповідних

аудиторських послуг: виконання завдань та складання фінансової звітності згідно з узгодженими процедурами» Положення про стажування. Цей розділ містить інформацію про методи надання супутніх послуг клієнтам і призначений для вивчення протягом року

Таким чином, особа, яка навчається на третьому курсі, залучається до виконання завдань за контрактною процедурою та підготовки фінансової інформації від імені клієнта. Практична робота третього курсу практики також обговорюється на семінарі аудиторської фірми. Таким чином, трирічний термін програми дозволяє претендентам на отримання сертифіката аудитора брати участь у виконанні всіх типів аудиторських завдань: аудит фінансової звітності; виконання завдань, не пов'язаних з аудитом; виконання завдань відповідно до погоджених процедур; підготовка фінансової інформації. За весь період стажування здобувач 3-4 рази чергується в різних підрозділах бухгалтерської фірми та виконує визначені завдання згідно з планом стажування.

## **2.2. Стандарти якості аудиту та аудиторських послуг**

У сучасних умовах господарювання вітчизняна аудиторська практика показує, що відсутність конкретних вимог до стандартів і стандартів якості складання планів і програм аудиту призводить до використання єдиних шаблонних методів і форм, що зумовлює суб'єктивність їх оцінок. Організаційне забезпечення контролю якості вітчизняних аудиторських послуг не дало очікуваних результатів.

Для формування ефективної системи контролю якості аудиторських послуг необхідно дотримуватись таких вимог: регулярний контроль якості аудиторських послуг повинен здійснюватися на всіх суб'єктних рівнях аудиторської діяльності, запровадження критеріїв оцінки аудиторських послуг, що дозволить об'єктивно оцінити аудиторської діяльності як на зовнішньому, так і на внутрішньому рівнях роботи суб'єкта, вдосконалення методів і процедур роботи суб'єкта аудиторської діяльності.

Враховуючи конкретні обставини кожного аудиту, виникає об'єктивна необхідність доповнити вимоги стандартів і нормативних документів чіткою послідовністю виконання та вимогами до документального забезпечення аудиторської роботи. Аудит як форма інтелектуальної діяльності має певну організаційну та реалізаційну специфіку, підпорядковується професійним та нормативним вимогам, які здійснюються за допомогою законів, підзаконних актів, інструкцій та інших нормативно-правових актів, документів, норм і стандартів аудиту. У той же час виникло поняття аудиторських припущень, оскільки певні терміни, припущення, твердження були прийняті без доказів і використані для встановлення системи стандартів і норм (правил, директив), що регулюють сферу аудиторської діяльності.

Питання методології аудиту окремих бізнес-підрозділів є перш за все прерогативою кожної аудиторської фірми. Норми аудиту, прийняті в 1999 році, є неповними в порівнянні з міжнародними стандартами, тому з 2004 року Україна прийняла міжнародні стандарти аудиту як держава. Важливо зазначити, що в деяких країнах, особливо у Великобританії, ці правила називаються нормами, і, крім того, вони розрізняють норми та стандарти аудиту. Вони розуміються як основні принципи, яких необхідно дотримуватися при проведенні аудиту. Специфікації не є обов'язковими, але зазвичай використовуються. Наведіть аргументи, якщо вони не використовуються. Специфікації стосуються процедур, які можна використовувати в певних галузях.

Дослідження зарубіжної економічної літератури підтверджують, що її автори також не сформували єдиної термінології. Вони стверджують, що найбільший вплив на CPA має їхня національна професійна організація, Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA), яка визначає професійні вимоги до CPA, проводить дослідження та публікує відповідні теми, такі як бухгалтерський облік, аудит, оподаткування та адміністративні консультаційні послуги.

AISRA виконує три основні функції: встановлення стандартів і правил;

дослідження та публікації; і постійне навчання. Вищезазначені відомі американські економісти визначають стандарти аудиту наступним чином: це загальні керівні матеріали, які допомагають аудиторам виконувати їхні обов'язки з аудиту завершеної фінансової звітності. Вони враховують професійні якості (такі як компетентність і незалежність), аудиторські висновки та вимоги до свідчень. Американський економіст Дж. К. Робертсон пояснив, що теорія аудиту складається з трьох основних елементів: концепції, припущень і стандартів аудиту. Водночас він показав, що ці поняття дають змогу встановити напрямок теорії аудиту, а постулати є основними аксіомними твердженнями, які встановлюють напрямок діяльності.

Він стверджує, що "за допомогою постулатів можна зрозуміти зміст стандартів аудиту. Ці стандарти визначають якість діяльності аудитора. Вони не змінюються протягом часу аудитів, у тому числі аудиту комп'ютерних систем бухгалтерського обліку". Стандарти аудиту повинні залишатися незмінними незалежно від аудитора. Стандарти аудиту розкривають основні принципи та правила, яких необхідно дотримуватися при проведенні аудиту. Так. За словами Кузьмінського, ці норми не є імперативними і в більшості випадків відносяться до аудиторських процедур. Таким чином, стандарти аудиту повинні бути обов'язковими для запровадження SAD, тоді як регламенти (внутрішні стандарти компанії) є переважно обов'язковими для їх розробників. За результатами ретроспективного аналізу вітчизняної стандартизації аудиту запропоновано модель стандартизації аудиту в Україні.

Слід зазначити, що рекомендовано окремий пакет вітчизняних стандартів аудиту фінансової звітності: методологія, організація, технологія, аудиторський звіт. Запропонована ВФС щодо аудиту фінансової звітності (рис. 2.2.) враховує недоліки пропозицій згаданих українських економістів [13, 33] щодо розробки концепції стандартизації аудиту в Україні. Тому, підсумовуючи сказане, зазначимо: стандарти аудиту розкривають основні принципи і правила аудиту за допомогою припущень і є обов'язковими до виконання; стандарти аудиту - внутрішні стандарти компанії описують, які основні вимоги до процедури аудиту та обов'язкові для виконання його творець.



**Рис. 2.2. Модель стандартизації аудиту в Україні**

Стандарти аудиту в теорії та практиці аудиту вважаються основними правилами діяльності, яких необхідно дотримуватись при виконанні аудиторських процедур незалежно від умов аудиту. Вони містять загальний керівний матеріал, щоб допомогти аудиторам у виконанні їхніх обов'язків: перегляд єдиних вимог щодо впровадження та реєстрації; оцінка достовірності інформації; надання індивідуальних супутніх послуг і підготовка висновків аудиту. Застосування стандартів аудиту забезпечує певну ступінь гарантії достовірності результатів аудиту. Метою стандарту є визначення методологічної основи аудиту, а саме:

- забезпечити високу якість аудитів;
- сприяти застосуванню нових наукових досягнень у практиці аудиту;
- допомогти користувачам зрозуміти процес перегляду;
- усунення необхідності державного контролю;
- допомога аудиторам у переговорах з клієнтами;
- забезпечити зв'язок між різними елементами процесу аудиту.

У розвинених країнах (Канада, Великобританія, Ірландія, США), які

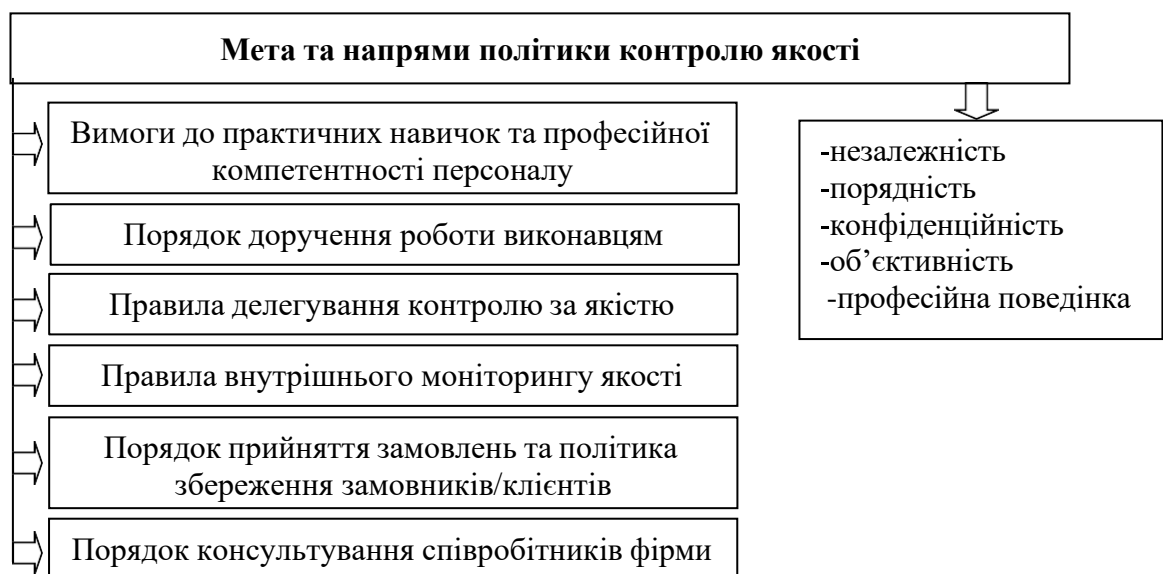


мають власні національні стандарти аудиту, професійні організації враховують міжнародні стандарти. Але в основному використовуються незалежно розроблені та затверджені стандарти, близькі до МСА за змістом, але можуть суттєво відрізнятись від них за формою .

Політика контролю якості аудиторської фірми слідує організаційному напрямку процесу надання послуг та контролю їх якості. При реалізації політики контролю якості аудиторських послуг керівництву необхідно ознайомити весь персонал аудиторської фірми із загальною політикою та процедурами контролю якості, що забезпечить:

- ступінь впевненості в тому, що політика та процедури є відповідними, оптимальними та практичними;
- усунення потенційних відмінностей у поглядах і підходах до перевірок постачальників послуг;
- забезпечить усунення непорозумінь щодо афілійованості та належності працівників аудиторської фірми.

МСА 220 зосереджується не на необхідності офіційного застосування визнаних процедур контролю якості, а скоріше на практичному застосуванні таких процедур, застосованих до кожного конкретного аудиту в контексті загальної політики компанії.



**Рис. 2.3. Мета політики контролю якості аудиторських послуг**

МСА 220 встановлює робочі правила для забезпечення контролю якості під час проведення індивідуальних аудитів, зокрема особа, яка здійснює нагляд, повинна оцінити професійну компетентність помічників і водночас визначити сферу діяльності, управління, нагляд та перевірку кожного помічника. Дотримуйтесь кодексу професійної етики аудитора.

### **2.3. Професійна етика аудиту**

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначає правові основи проведення аудиту фінансової звітності, здійснення аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають під час проведення аудиту [44]. Водночас Закон визначає аудиторську діяльність як незалежну професійну діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг, у тому числі аудиту, перевірки фінансової звітності, консолідації фінансової звітності, зведення фінансової звітності до консолідації. Виконання завдань із надання впевненості та інших професійних послуг, що надаються відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, вимоги до якості надання аудиторських послуг визначаються впровадженням засобів контролю.

Правову дію закону як основного джерела права та його статус у системі нормативно-правових актів закріплено в Конституції України. Найвища юридична дія закону полягає у прийнятті підзаконних правових актів на основі закону, при цьому його зміст не повинен суперечити закону. Конституція України визначає, що такі акти є підпорядкованими закону. Тобто закон Пріоритет має «Аудит та аудиторська діяльність щодо фінансової звітності». Закон України «Про аудит та аудиторську діяльність фінансової звітності» та МСА вимагають від суб'єктів аудиторської діяльності забезпечення якості аудиторських послуг. На відміну від МСА, Закон вимагає забезпечення контролю якості аудиту фінансової звітності для обов'язкових аудитів,

насамперед з метою Суб'єкти суспільного інтересу з посиленням регулювання процесу надання аудиторських послуг та відповідальності аудиторів.

Відповідно до МСКЯ 1 «Контроль якості компаній, які здійснюють аудит та перевірку фінансової звітності та інші завдання з надання впевненості та пов'язані послуги», наступні елементи повинні бути включені в систему контролю якості:

- а) відповідальність керівництва організації з якості за контроль компанії
- б) етичні вимоги;
- в) прийняття завдань, продовження роботи з клієнтами, виконання конкретних завдань;
- г) людські ресурси; д) виконання завдань;
- д) моніторинг [31].

Для кожного елемента мають бути передбачені відповідні нормативні акти (накази, внутрішні стандарти компанії, політики). Відповідно, обов'язки керівництва визначаються в тому порядку, в якому аудиторська фірма впроваджує політику внутрішнього контролю та процедури щодо якості послуг.

Частина, яка стосується етичних вимог, розроблена відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Кодексу етики професійних бухгалтерів. Статтею 8 Закону визначено, що аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані забезпечити надання аудиторських послуг з дотриманням професійної етики, поваги до пріоритету суспільних інтересів, загальної етики, принципів незалежності та об'єктивності, професійна компетентність, конфіденційність і професійна таємниця. До основних принципів професійної етики аудитора відносяться: чесність, об'єктивність, професійна компетентність і належна обачність, конфіденційність, професійна поведінка.

Процедура підтвердження дотримання вимог аудиторської етики реалізується шляхом складання та подання керівництву аудиторської фірми Заяви про етичні принципи працівників незалежної аудиторської фірми (табл. 2.2).

**Процедурне забезпечення дотримання етичних принципів  
співробітниками аудиторської фірми**

*Декларація етичних принципів співробітника незалежної аудиторської  
фірми «Аудит»*

Я, П.І.Б., почав працювати аудитором в аудиторській фірмі «Аудит» і, усвідомлюючи свою відповідальність перед суспільством, зобов'язуюсь беззастережно дотримуватись правил надання професійних послуг та основних принципів професійної етики. Я знаю, що професійна етика базується на таких принципах:

- Чесність, яка зобов'язує мене бути відкритим і чесним з клієнтами у всіх професійних і ділових відносинах;
- Об'єктивність, яка зобов'язує мене уникати конфлікту інтересів і несприятливого впливу інших на мої професійні та ділові рішення чи судження;
  - професійна компетентність, яка зобов'язує мене постійно підтримувати професійні знання та навички, необхідні для виконання роботи відповідно до професійних і корпоративних стандартів контролю якості;
- **конфіденційності**, який зобов'язує мене не розголошувати без спеціального дозволу третім особам будь-яку інформацію, отриману від клієнтів, а також не використовувати згадану інформацію у своїх інтересах;
- **професійної поведінки**, який зобов'язує мене дотримуватися професійних та корпоративних стандартів і утримуватися одночасного ведення будь-якої іншої діяльності, несумісної із професійною діяльністю, а також від будь-яких дій, які можуть дискредитувати професію аудитора в очах суспільства або завдати шкоди професійній репутації незалежної аудиторської фірми «Аудит».

Я зобов'язуюсь інформувати вищий адміністративний персонал незалежної аудиторської фірми «Аудит» про всі відомі мені факти і обставини, які можуть створити загрозу порушення принципів професійної етики. Мені відомо, що порушення мною встановлених етичних норм може бути причиною для накладення на мене різного виду стягнень, включаючи звільнення із займаної посади.

**З принципами професійної  
етики співробітника  
аудиторської організації  
ознайомлений**

**П.І.Б.**

Загрози незалежності в наданні професійних послуг включають: загрози особистому інтересу, загрози самооцінці, загрози сімейним стосункам або інтимним стосункам з клієнтами, загрози захисту, загрози стресу. При наданні професійних послуг у сфері аудиту аудиторським фірмам необхідно встановити правила, принципи та процедури, Призначений для забезпечення справжньої професійної незалежності та якості аудиторських послуг для клієнтів. Ознаки цих загроз наступні:

а) загрози власним інтересам:

- мати фінансову, матеріальну чи іншу майнову зацікавленість у клієнті або в його бізнесі в будь-якому члені групи, що надає послуги клієнту;

– занепокоєння аудиторської фірми щодо розмірів гонорарів, надмірної залежності від конкретних клієнтів або втрати гонорарів;

- пропозиції від персоналу компанії, який надає послуги з працевлаштування клієнтів;

– умовна винагорода клієнта за надані послуги;

– упереджене ставлення до клієнтів через конфлікти фінансових інтересів працівників бухгалтерської фірми або осіб, пов'язаних із працівниками, які надають послуги клієнтам.

– б) загрози для самооцінки:

– надавати послуги клієнту, який у минулому перевірявся тією ж особою, призначеною аудиторською фірмою в якості керівника або посадової особи, відповідальної за ту частину роботи, що перевіряється. При цьому тривалість або тривалість роботи не має значення;

– аудиторські фірми надають клієнтам аутсорсингові послуги у сфері аудиту (бухгалтерський, податковий облік, бюджетування чи фінансове планування, податкова оптимізація тощо);

– аудиторські фірми раніше надавали клієнтам послуги з налаштування автоматизованих задач бухгалтерського обліку, розробки оригінального або адаптованого стандартного програмного забезпечення для бухгалтерського обліку та звітності.

- умовна винагорода клієнта за надані послуги;
- упереджене ставлення до клієнтів через конфлікти фінансових інтересів працівників бухгалтерської фірми або осіб, пов'язаних із працівниками, які надають послуги клієнтам.

- г) загрози сімейним та особистим стосункам:
  - будь-яка особа в штаті бухгалтерської фірми має близького родича або тісні стосунки з керівництвом клієнта або його посадовими особами, робота яких буде перевірятися бухгалтерською фірмою;

- колишні працівники аудиторської фірми (керівники, власники, службовці тощо), які зайняли посаду з обслуговування клієнта на початку надання послуг та відповідали за суб'єкт майбутніх перевірок;

Посадові особи клієнта дружать з персоналом аудиторської фірми (разом навчаються або працюють в одній компанії, однопартійці, друзі дитинства, батьки мають дружні родинні стосунки, далекі чи близькі родичі тощо) або отримують (або отримують регулярно) основа подарунки, сувеніри, послуги чи розваги (регулярні походи в басейни чи сауни, казино, риболовля на території клієнта, ремонт власних автомобілів чи будинків тощо) працівниками або керівництвом у неформальній обстановці зі значною знижкою або розмір значної (порівняно з власним доходом) вартості. Загрози власним інтересам, самоповазі, сімейним та особистим стосункам усуваються шляхом впровадження щорічної програми тестування.

Особи, пов'язані родинними зв'язками, або один з яких є керівником іншого суб'єкта господарювання, не призначають перевірок.

д) загрози захисту:

Загрози безпеці визначаються за такими сценаріями діяльності:

- співробітники або керівництво компанії суб'єктивно доводять свою думку до думки замовника до завершення перевірки або ознайомлення з ситуацією замовника та інформують замовника послуг;

- працівник або компанія як юридична особа, яка публічно рекламує позитивний імідж клієнта (його акції, бізнес-плани, політичні уподобання

керівництва клієнта чи його власників тощо) з посиланням на факти своїх послуг;

- при вирішенні спорів з третіми особами аудиторська фірма офіційно захищає їх майнові чи інші інтереси від імені клієнта.

Процедури зменшення загроз захисту:

- у разі конфлікту інтересів аудиторська фірма може представляти інтереси клієнта у суперечках між сторонами. При цьому бухгалтерська фірма зобов'язана захищати не безпосереднього клієнта чи його інтереси, а власну перевірку діяльності клієнта (наприклад, правильність його аудиторського висновку чи висновку експерта);

- при наданні будь-яких послуг працівникам клієнта забороняється визнавати факти в діяльності клієнта безумовно правдивими, особливо щодо фінансових або контролюючих державних органів. Висновок аудитора має бути нейтральним і об'єктивним і забезпеченим відповідною доказовою базою.

- для зменшення загроз захисту запроваджено обов'язкову процедуру попереднього ознайомлення (захисту, перевірки) текстів робочих документів, аудиторських звітів і висновків для консультацій працівників, відповідальних за контроль якості, або керівників підприємства;

– усі документи, що виходять за межі аудиторської фірми та зберігаються в її архівах як основа доказів результатів наданих послуг, повинні бути перевірені на предмет об'єктивності та неупередженості тексту та підтверджені.

– додаткова спеціальна віза для керівника відділу контролю якості або керівника аудиторської фірми;

– заборона персоналу аудиторської фірми відкрито (відкрито) висловлювати думку про упереджене ставлення клієнта або його керівництва чи засновників, третіх осіб у процесі надання аудиторських послуг клієнту, будь то в офісі клієнта або одночасно в офіс клієнта та зовні нього.

Процедури зменшення загроз стосункам:

- наявність загрози накладає обов'язок своєчасно повідомити керівництво

аудиторської фірми про наявність такої ситуації до початку надання послуг;

- у випадках, коли немає можливості мобілізувати спеціалістів, керівництво аудиторської фірми повинно забезпечити додатковий контроль. За результатами роботи осіб, які становлять загрозу особистим стосункам, співробітники аудиторської фірми виписуються на попередження про вимоги до якості аудиторських послуг (шляхом моніторингу або переатестації або залученням незалежних експертів).

е) загроза стресу:

- заяви чи дії клієнта чи посадової особи третьої сторони щодо зміни змісту аудиторського звіту на користь клієнта чи його посадових осіб;

- загроза переслідування за чинним законодавством за неподання аудиторських звітів чи робочих документів державним регуляторам або за відмову співпрацювати з ними;

- пропозиції керівництва клієнта щодо зменшення обсягу послуг, що надаються, обмеження об'єктів планових перевірок або скорочення термінів перевірок;

- психологічний тиск співробітників клієнта на працівників аудиторської фірми (працівники клієнта відмовляються від співпраці, не надають необхідні дані, не створюють умови для надання послуг тощо).

Процедури зниження загрози стресу:

- працівники аудиторської фірми зобов'язані негайно повідомити керівництво аудиторської фірми про загрозу втрати незалежності;

- керівництво аудиторської фірми зобов'язане негайно повідомити керівництво клієнта про тиск, який чиниться органом державного контролю на аудиторів для співпраці з ними з боку клієнта, або розголошення конфіденційної інформації про клієнта;

- керівництво аудиторської фірми зобов'язане негайно повідомити керівництво клієнта про тиск з боку персоналу клієнта на аудиторів у корисливих або протиправних (протиправних) цілях.



Регулярне внутрішнє навчання керівництвом аудиторської фірми її персоналу та експертів, залучених до проведення зовнішнього аудиту, щодо правил поведінки та знання прав і обов'язків своїх громадян при спілкуванні з органами державного контролю, коли останні виконують службові обов'язки клієнта. Об'єкт або офіс аудиторської фірми.

Аналіз нормативно-правових актів України з «аудиту фінансової звітності та аудиторської діяльності» дав змогу виявити багато загроз, які виникають під час проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг. Через стандартизацію всередині компанії запроваджуються: прийняття завдань і продовження роботи з клієнтами, виконання конкретних завдань, залучення та утримання людей (людських ресурсів), виконання завдань, моніторинг.

Посадові особи, відповідальні за контроль якості аудиторської фірми (керівники, головні аудитори, експерти тощо), систематично перевіряють ситуації, які можуть призвести до загрози незалежності. Керівник оцінює значущість загрози незалежності та обирає заходи щодо зменшення або усунення загрози. Відповідальна особа веде документи (журнали, картотеки розписок працівників тощо), які підтверджують виконання заходів щодо зменшення загроз незалежності. Перед початком надання аудиторських послуг і перед завершенням довіритель проводить інструктаж усіх працівників, залучених до надання послуг, для ознайомлення та нагадування їм про ознаки загрози їх незалежності. За результатами інструктажу всі виконавці підписали журнал. Контроль за навчанням здійснює керівник аудиторської фірми (табл. 2.3).

Керівництво аудиторської фірми на початку календарного року складає спеціальний список клієнтів, які виявили потенційні загрози незалежності кожного клієнта (група клієнтів, вид аудиторської послуги тощо), і доводить його до відома аудитора. Весь персонал компанії. Результати моніторингу загроз незалежності систематично обговорюються керівниками та визначаються напрями зменшення таких загроз.

**Журнал інструктажу персоналу аудиторської фірми щодо завдання та загроз незалежності**

<i>Дата</i>	<i>Учасники (посада, ПІБ)</i>	<i>Зміст інструктажу</i>
15.01.2021	Воля В.В.	Процедури щодо: фін. звітність ТОВ «Слава» 2021 р. Процедури щодо ідентифікації та усунення загрози власного інтересу, загрози власної оцінки, загрози сімейних стосунків або тісних стосунків з клієнтом, загрози захисту, загрози тиску, загрози дотримання принципу конфіденційності інформації та компетентності (підпис)
09.02.2021	Воля В.В.	Процедури щодо: фін. звітність ТОВ «Слава» 2021 р. Процедури щодо ідентифікації та усунення загрози власного інтересу, загрози власної оцінки, загрози сімейних стосунків або тісних стосунків з клієнтом, загрози захисту, загрози тиску, загрози дотримання принципу конфіденційності інформації та компетентності (підпис)
09.07.2021	Воля В.В.	Про програму: фін. Звіт ТОВ «Слава» 2021. Процедури виявлення та усунення загроз власним інтересам, загроз самоповазі, загроз родинним стосункам чи інтимним стосункам з клієнтами, загроз захисту, загроз стресу, загроз комплексу конфіденційності інформації та можливостей (підпис)
09.07.2021	Шевченко І.В.	Процедури щодо: фін. звітність ТОВ «Слава». 2021 р. Процедури щодо ідентифікації та усунення загрози власного інтересу, загрози власної оцінки, загрози сімейних стосунків або тісних стосунків з клієнтом, загрози захисту, загрози тиску, загрози дотримання принципу конфіденційності інформації та компетентності (підпис)
12.07.2021	Бартош М.П.	Про програму: фін. Звіт ТОВ «Слава». 2021. Визначте та усуньте загрози власним інтересам, загрози самоповазі, загрози сімейним стосункам або близькості з клієнтами, загрози захисту, загрози тиску, загрози дотриманню конфіденційності інформації та авторитету (підпис)

Внутрішній моніторинг загроз незалежності та якості послуг, що надаються, внутрішній моніторинг кожного замовлення (послуги). Її планування та виконання.

Для цього в групу виконавців призначається окремий експерт, який звітує перед усіма експертами. Таким чином, чітка незалежна структура загроз і рекомендовані запобіжні заходи забезпечать і сприятимуть якості аудиторських послуг.

## Висновки до розділу 2

Аудит як вид інтелектуальної діяльності має певні організаційні особливості та особливості способу його проведення, підлягає обов'язковому професійному та нормативному контролю, який здійснюється за допомогою законів, підзаконних актів, інструкцій та ін. нормативні документи, а також норми та стандарти аудиту. Зокрема, рекомендовано окремий пакет вітчизняних стандартів аудиту фінансової звітності: методологія, організація, технологія, аудиторський висновок. Застосування стандартів аудиту забезпечує певну ступінь гарантії достовірності результатів аудиту. Метою цього стандарту є визначення методологічної основи аудиту, а саме: забезпечення високої якості аудиту, сприяння застосуванню нових наукових досягнень у аудиторській практиці; допомога користувачам в розумінні процесу аудиторської перевірки; допомога аудиторів при веденні переговорних процесів із замовником; забезпечення зв'язку окремих елементів аудиторського процесу.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДОЛОГІЯ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ РОБОТИ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

#### 3.1. Процедури зовнішнього контролю якості аудиторських послуг

Аудиторські процедури є засобом отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів і надають аудиторам можливість сформулювати власну професійну думку з питань аудиту. Аудиторська практика вимагає певних інструментів для вивчення питань, які привертають увагу аудиторів під час взаємодії з клієнтом, планування аудитів, перевірки економічних фактів і засобів контролю для забезпечення якості наданих послуг.

Інструментом вважається процедура як взаємопов'язаний ряд дій у практиці аудиту. Так, Проскуріна Н.М. під супроводом процедур аудиту пропонує розуміти комплекс аудиторських процедур, системно регламентованих стандартизацією всередині компанії, формалізованих уніфікованими документами та перевірених системою контролю якості аудиторської служби. Він визначає найбільш прийнятні процедури для етапу аудиту:

- на передконтрактній фазі аудиту (залучення клієнтів) ;
- оцінка ризиків та ресурсів для проведення аудиту, чесність клієнта;
- на етапі планування – тестування внутрішньої системи контролю якості;
- на етапі отримання аудиторських доказів - перевірка, диференціація, тестування;
- на завершальному етапі – оцінити достатність і належність доказів, узагальнити виявлені упередження (викривлення) та їх значущість;
- події після звітної дати;
- передбачення ймовірності подальшої діяльності; процедури формування аудиторського висновку, процедури контролю якості аудиторських завдань

[66]. Сурніна К. С. та Дробишевська Є. І. стверджують, що аудиторські процедури є втіленням методів і прийомів у методах аудиторської перевірки [57].

Відзначаючи, що практики та науковці вже зробили значний внесок у напрям процедурного забезпечення аудиту, слід зазначити, що подальші дослідження та вирішення потребують відповідно до останнього Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Новий Закон України «Аудит фінансової звітності та аудиторська діяльність» передбачає два напрямки контролю якості аудиту підприємств, що представляють суспільний інтерес, та інших комерційних структур. Відповідно до статті 40 Закону № 2258-VIII Інспекційна служба разом з АПУ формує рекомендації щодо проведення перевірок контролю якості.

Такі рекомендації мають бути передбачені процедурою та конкретизовані в актах перевірок та відповідних розпорядчих документах АПУ, а загальний порядок проведення перевірок контролю якості затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту (далі – бухгалтерський облік і аудит) - Міністерство фінансів України).

Відсутність рекомендацій щодо перевірки якості аудиторських послуг, по-перше, для суб'єктів суспільного інтересу, а по-друге, для інших суб'єктів, які потребують обов'язкового аудиту, вимагає їх розробки. Аналіз ЗУ № 2258-VIII дозволяє визначити пріоритетні напрями для Інспекції та АПУ щодо розробки рекомендацій щодо аудиторських послуг .

На сьогоднішній день Інспекція та АПУ не сформулювали рекомендації щодо проведення перевірок аудиторської служби, на офіційному веб-сайті органу державного нагляду за аудиторською діяльністю розміщені лише Порядок перевірки якості аудиторських послуг, затверджений Наглядовою радою з аудиторської діяльності, протокол від 22 квітня 2019 р. № 4/10 [57].

На якість аудиту опосередковано впливатимуть оцінки, перевірки зовнішніми контролерами достовірності інформації, поданої для включення до

реєстрів аудиторів та аудиторських фірм, а також інформації у звітах про прозорість щодо оцінки ефективності аудиту. Система внутрішнього контролю якості основного органу аудиторської діяльності відповідає вимогам щодо оплати аудиторських послуг. Однак такі оцінки демонструють, що суб'єкти аудиторської діяльності та їхній персонал дотримуються етичних норм і правил, і тому вони повинні бути в центрі уваги зовнішніх контролерів якості.

Визначити пріоритетні напрями розробки рекомендацій, у яких можна зазначити, що рекомендації включатимуть усі законодавчі вимоги щодо контролю якості аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, при цьому розглядатиметься контроль якості аудиту фінансової звітності інших суб'єктів господарювання, пункти щодо достовірності інформація у звітах про прозорість, суб'єкт аудиторської діяльності.

Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю якості буде неактуальною. Запропонований порядок вимагає від зовнішніх контролерів визначати відповідність суб'єкта аудиторської діяльності міжнародним стандартам аудиту, вимогам незалежності та об'єктивності та іншим вимогам законодавства: забезпечувати достовірність інформації, поданої для включення до реєстру (зручність використання персоналу, не -аудитори) або сукупна частка засновників аудитора не перевищує 30% статутного капіталу);

Суб'єкт аудиторської діяльності дотримується обмежень щодо надання аудиторських послуг і неаудиторських послуг одночасно громадськими підприємствами, предмет договору, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати (обов'язкові винагорода за аудиторські послуги), відповідальність сторін та інше дотримання законодавства та нормативних актів.

Визначення умов, які вимагаються МСА. Персонал САУ дотримується принципів конфіденційності та професійної таємниці, дотримується структури аудиторського звіту: відповідно до вимог ст. 14 ЗУ № 2258-VIII, друге, вимоги МСА, дотримання умов призначення САУ, подання звітів САУ про прозорість до ревізійних комісій, наглядових органів.

Конкретні процедури впровадження представлені в Рекомендаціях щодо підходу до контролю якості для аудиторських фірм, які здійснюють аудит підприємств, що представляють суспільний інтерес. За результатами проведеного дослідження найбільш прийнятною та ефективною процедурою визнано запит, який передбачав відбір необхідної інформації з масиву даних для вивчення клієнта – суб'єкта аудиторської діяльності, який проводив аудит фінансові звіти про суспільне благо.

Запит також можна надіслати безпосередньо третій стороні - іншій стороні, при цьому інформація, отримана від третьої сторони, є більш очевидною, оскільки вона достовірно висвітлює предмет запиту. У цьому випадку запит вважається зовнішнім підтвердженням інформації незалежною третьою стороною.

Третьою особою (особою) можна вважати:

- 1) аудит клієнта;
- 2) контролюючий орган, який отримав аудиторський звіт;
- 3) аудиторська фірма, яка співпрацює за договором;
- 4) фізичні особи - працівники та контрагенти аудиторських фірм.

Оцінка зібраних доказів включає формування на основі зібраних доказів професійного судження зовнішнього контролера про те, наскільки система контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності відповідає вимогам законодавства та внутрішнім вимогам компанії.

Оцінка передбачає відповідь на запит, перевірку значень, записаних у робочих документах аудиторської фірми, підтвердження, результати процедури аналізу. Професійне судження зовнішнього контролера має ґрунтуватися на обґрунтованих, задокументованих та продемонстрованих доказах того, що суб'єкт аудиторської діяльності відповідає (чи не відповідає) встановленим вимогам законодавства.

Процедури перевірки інформації зовнішніми контролерами вимагають вивчення відібраних для контролю документів щодо системи контролю якості та конкретних завдань аудиту. Процедура включає перевірку нормативно-

правових документів і поданих аудиторськими фірмами та виявлення невідповідностей.

Аналітичні процедури дають змогу встановити взаємозв'язки між фінансовими та нефінансовими показниками суб'єкта аудиторської діяльності:

- аудиторська фірма має достатній обсяг ресурсів для виконання аудиторських завдань;

- персонал, залучений до інспекції, має відповідний рівень знань і досвіду та є етичним;

- аудиторські фірми розкривають інформацію про прозорість, зокрема щодо організаційної структури, чистого прибутку, аспектів управління, впроваджених процедур контролю якості, контрагентів;

- компанії суспільного інтересу;

- принципи оплати праці ключових партнерів та їх ротація.

Доходи від контрагентів, що надають аудиторські та неаудиторські послуги. Зовнішній контролер якості в процесі верифікації повинен базуватися на наступному: відповідність вимогам МСА щодо наявності у суб'єкта аудиторської діяльності системи контролю якості аудиторської послуги, внутрішніх стандартів компанії, зокрема стандартів, які передбачають відповідність з етичними вимогами, вимогами до прийняття клієнтів та завдань аудиту, планами процедур, оцінкою ризиків, процедурами виконання завдань та підготовкою остаточних документів аудиту. Якщо ці компоненти розроблені, задокументовані та впроваджені в діяльність аудиторської фірми та відповідають вимогам законодавства, то система контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності повинна вважатися ефективною та забезпечувати якісне виконання завдань.

Під час планування партнери проекту визначають обсяг необхідних ресурсів на основі оцінки аудиторського ризику та визначених аудиторських процедур. Процедури аудиту мають бути задокументовані та підтверджувати достатність ресурсів. Щоб отримати повну впевненість у тому, що працівники мають здатність і час для виконання своїх завдань, аудиторські фірми



покладаються на робочі документи «Розрахунок бюджету часу та витрат для завдань аудиту» розраховує робочий час, запланований на повне виконання завдань аудиту (від виконання попередніх процедур до завершальних процедур, які завершуються формуванням робочих документів).

Призначення персоналу до конкретних робочих груп здійснюється керівником аудиторської фірми. Такі призначення здійснюються наказом про призначення робочої групи та на основі судового рішення, враховуючи:

- фактичний досвід членів групи у виконанні подібних типів аудиторських завдань; відданість членів групи відповідним професійним стандартам, юридичним і нормативні вимоги, знання встановлених політик і процедур контролю якості;

- технічні навички та спеціальні знання, включаючи знання відповідних інформаційних технологій (особливо знання систем); знання галузі, в якій працює компанія-клієнт, і здатність членів робочої групи здійснювати професійне судження.

Перевірка ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності потребує визначення таких показників, як ефективність та результативність.

Тобто під ефективністю аудиту розуміється поведінка аудитора відповідно до встановлених стандартів. Критерії оцінки ефективності системи внутрішнього контролю мають бути визначені в положенні або внутрішньому стандарті компанії щодо політики та процедур системи внутрішнього контролю за аудиторською діяльністю. Такі процедури повинні виконуватись зовнішніми контролерами системи контролю якості та частини завдань аудиту та забезпечуватимуть якість роботи суб'єкта аудиту в цілому.

### **3.2. Процедури внутрішньofірмового контролю якості роботи аудиторів**

Специфікації МСА та ЗУ № 2258-VIII вимагають, щоб суб'єкти аудиторської діяльності мали ефективну систему контролю якості незалежно

від наданої аудиторської послуги – обов'язковий аудит фінансової звітності чи супутні аудиторські послуги. Зовнішній контроль якості, який здійснюють орган державного аудиту та Українська аудиторська служба, спрямований на оцінку ризику невиконання суб'єктом аудиторської діяльності завдання з аудиту фінансової звітності в межах обсягу та процедур, визначених МСА. Цей спосіб визначено в ст.11. Стаття 40 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Також рекомендується для:

- завдання з надання впевненості, не пов'язані з аудитом, перегляд історичної фінансової інформації;
- завдання впровадження узгоджених процедур щодо фінансової інформації;
- завдання на складання інформації.

У цьому випадку логічно враховувати ризик невиконання аудиторського завдання. У практиці аудиту використовується класифікація аудиторського ризику, яка визначена специфікацією МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризику суттєвого викривлення, що виникає внаслідок розуміння суб'єкта господарювання та його середовища». Проте ці ризики особливо актуальні для аудиту фінансової звітності та оцінюються для клієнтів суб'єктом аудиторської діяльності [17].

Мета системи контролю якості полягає в тому, щоб переконатися, що аудиторська фірма відповідає стандартам, законодавчим і нормативним вимогам і що її звітність є відповідною. З огляду на це, «ризик невиконання суб'єктом аудиторської діяльності аудиторського завдання» рекомендується визначати як невідповідність вимогам МСА та внутрішнього аудиту аудиторськими процедурами, що застосовуються до суб'єкта аудиту.

Стандарт компанії поділяється на: істотний ризик невиконання та незначний ризик невиконання. Значним ризиком невиконання є висновок аудитора в аудиторському звіті, що ґрунтується на недостатніх та неприйнятних аудиторських доказах. Сформовані думки введуть в оману користувачів аудиторського звіту, що призведе до прийняття користувачами

неправильних управлінських рішень за результатами аудиту.

Окрім МСА, як уже згадувалося раніше, вимоги до якості аудиту встановлює Закон України № 2258-VIII (для підприємств, що становлять суспільний інтерес). Аналіз ЗУ № 2258-VIII дав змогу встановити порушення художніх вимог. ЗУ № 2258-VIII ст. 14 - Про структуру аудиторського висновку ст. 29 - Що стосується участі основного органу аудиторської діяльності, ст. 32 - Внутрішній контроль якості виконання аудиторських завдань (у розділі внутрішнього огляду аудиторського звіту та в додатковому звіті аудиторській комісії). Порушення інших МСА слід вважати незначним ризиком невиконання аудиторських процедур для окремих аудиторських завдань. З цього випливають дії, які повинні вживати внутрішні та зовнішні контролери за результатами перевірок контролю якості.

Для кожного типу аудиторських послуг: аудит фінансової звітності, завдання з надання впевненості, не пов'язані з аудитом, перегляд історичної фінансової інформації, завдання щодо виконання узгоджених процедур щодо фінансової інформації; Для завдань компіляції інформації передбачені певні процедури аудиту.

Процедури за типом аудиторської послуги використовуються для:

- зменшити інформаційну невизначеність щодо предмета перевірки;
- отримання доказової бази для виявлення помилок і формування професійного судження аудитора; – оцінити рівень ризику невиявлених помилок;
- оцінка виявлених спотворень інформації;
- формування суті порад, що даються в листі
- послання до осіб, на яких покладено найвищі повноваження управління.

Таким чином, ці процедури забезпечують досягнення мети аудиту.

Аналітичні процедури за МСА 520 представляють собою аналіз співвідношень й закономірностей, наведених у фінансовій чи нефінансовій інформації особи, звітність якої аудіюється, виявлення причин можливих відхилень між різними джерелами інформації. Як засвідчують проведені

опитування, аудитор застосовує аналітичні процедури на усіх стадіях аудиту:

Для завдань компіляції інформації передбачені певні процедури аудиту.

Процедури за типом аудиторської послуги використовуються для:

- зменшити інформаційну невизначеність щодо предмета перевірки;
- отримання доказової бази для виявлення помилок і формування професійного судження аудитора; – оцінити рівень ризику невиявлених помилок;
- оцінка виявлених спотворень інформації; - Формування суті порад, що даються в листі - послання до осіб, на яких покладено найвищі повноваження управління. Таким чином, ці процедури забезпечують досягнення мети аудиту:
- приймати клієнтів і плани;
- виконання завдання;
- завершальний етап.

На етапі прийому клієнтів і планування завдань аналітичні процедури допомагають отримати інформацію про бізнес клієнта, виявити аудиторські ризики та відповідно визначити обсяг і тривалість аудиторських завдань, необхідні технічні та кадрові ресурси. На етапі виконання місії аналітичні процедури використовуються для виявлення нетипових відхилень показників фінансової звітності від даних бухгалтерського обліку, інформації, отриманої через запити до третіх сторін, або інформації, наданої до регуляторних органів, наприклад, у звітних даних, наданих фінансовими компаніями. Національна комісія з нагляду за ринком фінансових послуг.

Аналітичні процедури включають розгляд: Порівняння фінансової та іншої інформації суб'єкта господарювання з тією ж інформацією раніше Цикли, очікувані результати діяльності, інформація про конкурентів, взаємозв'язки між елементами інформації. Аналітичні процедури включають: просте порівняння, складний аналіз із застосуванням статистичних методів (вертикальний і горизонтальний аналіз фінансової звітності, аналіз трендів, аналіз співвідношення, факторний аналіз тощо).

Вибір аудитором процедур, а також метод і рівень застосування аналітичних процедур є питанням професійного судження і має бути зафіксовано в робочих документах аудитора. Запит відповідно до МСА 505 (зовнішнє підтвердження) — це процес отримання та оцінки аудиторських доказів шляхом прямого надання інформації третьою стороною або шляхом пояснення існуючих обставин у відповідь на запит інформації щодо конкретної статті, яка впливає на судження щодо фінансової звітності.

Факторами та уявленнями, які можуть вплинути на надійність підтвердження та визначити структуру запиту, є: форма запиту; попередній досвід проведення аудиту чи подібного завдання; характер інформації, яка має бути підтверджена; потенційний респондент.

Запит на підтвердження зазвичай містить дозвіл керівництва клієнта респонденту на розкриття інформації аудиторю. В аудиторській практиці розрізняють ймовірність позитивного та негативного підтвердження інформації. Використовуйте спостереження під час виконання процедур інвентаризації. Відповідно до законодавства України інвентаризація проводиться у випадках:

- перед складанням річної фінансової звітності;
- у разі передачі майна державного підприємства або бюджетної установи в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства, передачі державного підприємства (його структурного підрозділу) або бюджетного органу до сфери управління (з іншого органу управління) з дня переведення, крім переведення в межах органу управління, в інших випадках, передбачених законом;
- зміна основної відповідальної особи, зміна колективного керівника (бригадира), вихід із складу колективу (бригади) більше половини членів або прохання хоча б одного колективного члена (бригади) взяти на себе колективну (бригадну) основну відповідальність за розмір майна, що перебуває на зберіганні (при прийманні перевірити дату передачі справи);
- у разі встановлення фактів розкрадання або нецільового використання,

псування матеріальних цінностей (на дату встановлення таких фактів) розмір визначається керівником підприємства;

- документ, належним чином підписаний органом, який має право вимагати такий список за рішенням суду або законом.

- у зазначених випадках інвентаризація повинна бути розпочата у строки та в обсязі, зазначені в службовому акті відповідного підрозділу, але не раніше дати надходження розпорядчого документа на підприємство;

- у разі техногенних аварій, пожеж або стихійного лиха (на наступний день після закінчення явища) розмір, який визначає відповідальна особа підприємства;

- у разі припинення діяльності товариства;

- у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату переходу); – в інших випадках, передбачених законом [42].

Аудитори можуть спостерігати за процесом проведення інвентаризації суб'єкта господарювання під час аудиту фінансової звітності, виконання завдань із надання впевненості, узгодження процедур та перевірки. Присутність аудиторів під час проведення інвентаризації, яка проводиться суб'єктом господарювання перед складанням річної фінансової звітності, та в інших випадках, коли дата проведення інвентаризації не збігається з датою перевірки, узаконюється окремим актом. Присутність аудитора під час інвентаризації активів є перевіркою системи внутрішнього контролю або процедур по суті. Процедура в першу чергу стосується основних засобів, необоротних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, а в деяких випадках – дебіторської та кредиторської заборгованості, що підлягає професійному судженню щодо оцінки ризику.

Присутність аудиторів дозволяє перевіряти активи, спостерігати за дотриманням керівництвом процедур обліку та контролю основних засобів, необоротних активів, запасів і грошових коштів, а також отримувати докази, що демонструють надійність виконаних процедур. Внутрішні аудитори суб'єктів

господарювання.

У разі неможливості бути присутнім через характер і розташування основних засобів, установок, обладнання, нематеріальних активів, запасів, аудитор повинен розглянути, чи альтернативні процедури нададуть достатні та належні докази існування та стану активів, щоб зробити висновок, що аудитору не потрібно посилається на Обмеження обсягу аудиту.

Альтернативними процедурами є документальна перевірка подальших продажів конкретних отриманих або придбаних товарно-матеріальних цінностей, а також звернення до контрагентів до початку інвентаризації.

Особливої уваги потребують активи, розташовані на непідконтрольних Україні територіях. Інвентаризація об'єктів господарювання, розташованих на тимчасово окупованій території та/або території проведення АТО, або структурних підрозділів (відокремлених об'єктів), розташованих на території, для унеможливлення безпечного та безперешкодного доступу уповноваженого персоналу до активів особи, оригіналів документів. і реєстри бухгалтерського обліку впливу, що відображають зобов'язання і власний капітал господарюючого суб'єкта.

У річній фінансовій звітності інформація про активи, які не можуть бути забезпечені та безперешкодно доступні, та зобов'язання та інтереси, які не можуть бути зафіксовані через відсутність доступу до відповідних оригіналів документів та реєстрів бухгалтерського обліку, представлена в наступному бухгалтерському обліку.

Визначені суб'єкти господарювання зобов'язані провести інвентаризацію в перший день місяця, що настає за місяцем наявності майна, оригіналів документів і реєстрів бухгалтерського обліку, та відобразити результати інвентаризації в бухгалтерському обліку, звітному за відповідний період [43].

Враховуючи вищезазначені обмеження, дані фінансової звітності суб'єкта господарювання повинні відповідати даним бухгалтерського обліку.

Коли під час інвентаризації або процесу заміни виникають плани, аудитори повинні враховувати:

- значні ризики спотворення, пов'язані з обліком активів;
- характер внутрішнього контролю над активом;
  - можливість встановити відповідні процедури та надати відповідні інструкції щодо впровадження контрольного списку;
  - місцезнаходження основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, що підлягають обліку;
  - потрібна допомога внутрішнього аудитора або спеціаліста.

Під час інвентаризації аудитор спостерігає за процесом інвентаризації та проводить контрольні перевірки. Аудитори повинні знати про вказівки керівництва в контрольному списку. Щоб отримати докази того, що засоби внутрішнього контролю впроваджуються належним чином, аудитори повинні спостерігати за процедурами, які виконує персонал, і виконувати контрольні розрахунки.

При проведенні контрольного підрахунку аудитори виконують процедури, щоб забезпечити повноту і точність облікових записів, порівнюючи дані окремих предметів інвентаризації та обліку, і навпаки. Аудитори повинні також розглянути процедури розрізнення змін в запасах до, під час і після інвентаризації, щоб облік таких змін можна було перевірити пізніше.

Аудитори виконують аудиторські процедури остаточної інвентаризації активів, щоб визначити достовірність відображення фактичних результатів інвентаризації. Якщо матеріальні активи перебувають під опікою та під контролем третьої сторони, аудитор повинен отримати пряме підтвердження від третьої сторони кількості та стану активів, які утримуються від імені суб'єкта господарювання, шляхом опитування контрагента.

Крім того, використовуються інші програми:

- призначити іншого аудитора для нагляду за інвентаризацією активів, що знаходяться під контролем третьої особи;
- отримати звіти від іншого аудитора щодо дотримання сторонніх засобів внутрішнього контролю для забезпечення достовірності підрахунків і адекватності збереження активів.



Оцінка – це процес формування особистого судження аудитора щодо цінності, важливості та значущості предмета перевірки. Використовуючи оцінку, аудитор приймає рішення щодо суттєвості отриманої інформації для формування висновку в контексті мети та зобов'язань укладеного контракту.

Аудитори використовують процедури оцінки, щоб визначити:

- отримана інформація про господарські факти відповідає її економічно-правовій сутності;
- облікова політика відповідає законодавчим та нормативним вимогам;
- аудиторський ризик;
- великі спотворення (баги);
- господарська діяльність суб'єкта відповідає вимогам законодавства;
- адекватність і прийнятність зібраних аудиторських доказів.

Перевірки згідно з МСА 500 «Аудиторські докази» включають перевірку записів і документів, а також пряму перевірку матеріальних активів. Перевірка записів і документів – це процедура візуального огляду носіїв інформації документів, що формуються суб'єктами господарювання та їх контрагентами.

Перевірити відповідність бухгалтерського обліку за формою (формат документа, його структура, відповідність вимогам законодавства) та змістом (оцінка логіки даних вихідного документа, аналіз та узагальнення даних бухгалтерського обліку, законність даних). , виявлення адекватності), аналіз даних звіту). Таким чином аудитор досягає мети - забезпечити достовірність, своєчасність і цілісність презентацій ділових операцій.

Проведені опитування персоналу аудиторських фірм свідчать про широке застосування процедури перерахунку у процесі дослідження облікових регістрів, первинний перерахунок — це процедура перевірки арифметичної правильності розрахунків, записів, даних первинних облікових документів.

Аудитори можуть застосовувати два варіанти розрахунку:

- прямий (повторення вже наявного результату, наприклад, множення кількості на ціну);
- непрямий (розділіть розмір партії на ціну за одиницю продукту, щоб

отримати початкову кількість). Опитування персоналу аудиторської фірми показало, що калькуляційна процедура широко використовується при вивченні регістрів бухгалтерського обліку, вихідних документів, амортизації, резервів, податкових розрахунків їх документів, перерахунку амортизації, резервів, податків і зборів.

Повторення або самостійне виконання — це дія аудитора щодо процедури, яку раніше виконував бухгалтер підприємства. Мета повторного виконання процедури — дозволити бухгалтерам отримати підтвердження результатів (або виявити відхилення) на основі тих самих вихідних даних. Предметом повторного виконання є процедури внутрішнього контролю (аудиту), процедури класифікації дебіторської та кредиторської заборгованості, повторне самостійне формування балансів, звітність про фінансові результати, звітність про рух грошових коштів, звітність про зміни у капіталі за даними аналітичного обліку. цю програму Високий рівень доказів у разі виявлення невідповідностей, відхилень, помилок і шахрайства.

### **3.3. Методика формування робочих документів аудитора**

Відповідно до МСА результати аудиту повинні бути задокументовані. Практика аудиторського контролю в записаному вигляді - це фіксація інформації, яка є важливою з точки зору отримання необхідних доказів для формування думки аудитора про те, що перевірка була проведена відповідно до стандартів аудиту.

Аудиторські фірми вирішують питання ведення робочої документації аудитора окремо, оскільки МСА не передбачає конкретної форми документації, а лише загальний метод визначення її формування. Ці документи є конфіденційними, методи їх ведення є професійною таємницею аудиторської фірми, а робочі документи не оприлюднюються. Винятком із ЗУ № 2258-VIII є вимога статті 11 «Конфіденційність та професійна таємниця»:

1) якщо в перевірці беруть участь інші аудитори (аудиторська фірма) або

аудитора (аудиторську фірму) необхідно замінити в наступний період, аудитор розкриває зміст робочого документа, а передача інформації повинна відповідати правовим вимогам. вимоги щодо захисту персональних даних до іншого аудитора;

2) аудитори розкривають НКЦПФР інформацію про професійних учасників фондового ринку або емітентів, чий цінні папери допущені до торгівлі на фондовій біржі або чий цінні папери були публічно розміщені, навіть якщо такі дії порушують закон або фізичних осіб. ;

3) надати уповноваженим органам (органам державного нагляду за аудиторською діяльністю (перевіркою), комітетам з контролю якості аудиторських послуг) робочі документи з питань контролю якості аудиторських послуг, дисциплінарних проваджень;

4) рішення суду. Робоча документація аудитора – це записи, які він створює під час планового аудиту, в процесі проведення аудиту, агрегує його дані, а також документи, отримані під час аудиту від третіх осіб (аудит інформації контрагента клієнта або інших осіб)

Доступні джерела , використання аудиторами протоколів тестування, склад і кількість аудиторських документів визначаються аудиторською фірмою в кожному конкретному випадку, а мета складання робочих документів є визначальною. Оформлення документів проходить поетапно:

- план аудиту, включаючи документацію щодо суттєвості та аудиторських ризиків із зазначенням їх розміру;

- письмове підтвердження виконання аудитором процедур, збір аудиторського матеріалу для фінансової звітності з подальшим його узагальненням;

- підготовка аудиторських звітів, у тому числі підготовка висновків фінансової звітності;

- здійснювати безперервний контроль за процесом аудиторської діяльності відповідно до встановленого плану та схеми аудиту, контролювати робочий час аудиторів та обґрунтованість їх винагороди;

– контроль якості виконання завдання, в тому числі перевірка аудиторських звітів особами, не залученими до виконання завдання.

На вибір кількості, складу, змісту та форми аудиторських документів впливає багато факторів. Проведені дослідження підтверджують, що цими факторами є:

– вид необхідного аудиту, супутні або неаудиторські послуги та умови договору;

– замовник аудиту є підприємством суспільного інтересу;

– наявність персоналу аудиторської фірми: кваліфікація аудитора, його попередній досвід;

– наявність і застосування внутрішніх стандартів компанії, розроблених і впроваджених аудиторською фірмою.

Дослідження рівня розвитку корпоративних стандартів в аудиторських організаціях виявило формальні прийоми, незавершеність і суперечливість внутрішньої документації. Переважна більшість аудиторських фірм затверджує копії Міжнародних стандартів як внутрішні стандарти, і ці копії фактично не оновлюються, тобто не переглядаються в міру внесення змін. Така ситуація не сприяє розвитку аудиту як високоінтелектуального заняття та говорить про те, що послуги не відповідають міжнародному рівню якості .

В Україні Міжнародні стандарти аудиту схвалені для використання як національні стандарти, і аудитори також зобов'язані вводити ключові документи щодо стандартизації в компаніях. Опитування аудиторських фірм показує, що на практиці метою розробки та впровадження стандартів внутрішнього аудиту є:

– вдосконалення практики внутрішнього аудиту;

– забезпечення якості аналізу та оцінки системи внутрішнього контролю;

– перевіряти відповідність бізнес-операцій корпоративній політиці та процедурам та чинному законодавству України;

– інформування керівництва компанії про проблеми;

– розробляти та впроваджувати заходи профілактики ризиків, що

виникають у фінансово-господарській діяльності підприємства;

– підготовка уніфікованих аудиторських висновків (звітів).

У зв'язку з цим одним із важливих напрямків роботи бухгалтерських фірм є формування та вдосконалення стандартів внутрішнього аудиту, забезпечення прийняття бухгалтерськими фірмами та аудиторами єдиної методики в процесі аудиту, яка не може суперечити національним нормативним актам та міжнародним стандартам аудиту.

Під стандартами внутрішнього аудиту розуміють документи, що деталізують та регламентують єдині вимоги до якості аудиторських послуг, що надаються, затверджені керівництвом аудиторської фірми з метою забезпечення ефективності фактичної аудиторської діяльності. У процесі розробки внутрішньофірмових стандартів рекомендовано системний підхід, який базується на уніфікації нормативних, функціональних та оперативних інформаційних систем аудиторських фірм.

Під аудиторською діяльністю слід розуміти наступні елементи такої системи:

- поетапний склад робіт і об'єктів аудиту; види консультаційних послуг і спеціальних завдань;

- комплекс завдань, пов'язаних з управлінням аудиторськими фірмами; контроль якості наданих послуг.

Тому на початковому етапі запровадження системного підходу розробники повинні чітко визначити:

- організаційну структуру аудиторської фірми;  
- функції та обов'язки кожного департаменту та підрозділу з урахуванням факторів, які впливають на систему: обсяг послуг, що надаються аудитором;

- кількість і кваліфікація персоналу, рейтинг, обсяг рекомендованих послуг, оцінка інвестиційної вартості.

Їх модульна структура також сприяє практичній реалізації системного підходу до формування стандартів внутрішнього аудиту. Відповідно до

класифікації, наведеної в таблиці, логічно показати модульний склад, пов'язаний з елементами специфікації системи, що формують внутрішні стандарти компанії. 3.1

Проведені дослідження показали, що не всі українські аудиторські фірми регулюють свою діяльність за допомогою стандартів внутрішнього аудиту. Проте після набрання чинності Законом № 2258-VIII аудиторські фірми активізували свою роботу в цьому плані та вдалися до розробки власних фірмових стандартів.

З теоретичної точки зору питання не було належним чином поширене через відсутність стандартів аудиторської діяльності (чи методичних порад), які б визначали порядок його формулювання та затвердження, а перелік запропонованих питань підлягав внутрішньофірмова стандартизація.

У практиці аудиту під стандартами внутрішнього аудиту розуміють документи, що деталізують та регламентують єдині вимоги до проведення та обліку процесів і результатів аудиту, розроблені та затверджені аудиторськими фірмами з метою забезпечення високої якості аудиторської роботи та відповідності вимогам міжнародних стандартів аудиту. Вони вирішують ті ж завдання, що й МСА.

Таблиця 3.1

### Класифікаційні групи рекомендованих внутрішньофірмових стандартів

<i>Групи стандартів</i>	<i>Рекомендовані стандарти</i>
1. Загальні стандарти аудиторської фірми	а) стандарти, що визначають порядок розробки і прийняття внутрішніх стандартів; б) стандарти внутрішньої структури та організації діяльності аудиторської фірми; в) стандарти, що регламентують порядок здійснення внутрішньофірмового контролю якості наданих аудиторських послуг; г) стандарти, що визначають відповідальність та норми поведінки аудиторів
2. Стандарти, що визначають порядок надання аудиторських послуг	а) стандарти, що регламентують порядок надання аудиторських послуг за їх видами; б) стандарти, що регламентують порядок залучення експертів та спеціалістів
3. Стандарти, що встановлюють порядок надання інформації	а) стандарти, що регламентують підготовку письмової інформації аудитора чи спеціаліста керівництву замовника послуг аудиту за результатами наданих послуг;

замовникам аудиторських послуг	б) стандарти, що регламентують порядок підготовки звітів спеціалістами та експертами, що залучались до надання послуг
4. Стандарти, що характеризують специфічні аспекти аудиту та послуг	а) стандарти, що відображають специфічні аспекти виконаного аудиту та наданих послуг для різних видів господарської діяльності
5. Стандарти з підготовки аудиторських кадрів	а) стандарти, що регламентують вимоги до освіти, професійного рівня аудиторів; б) стандарти, що регламентують порядок підготовки та підвищення кваліфікації кадрів аудиторської фірми

Вітчизняна аудиторська практика показує, що через актуальність питань контролю якості аудиту, особливо на рівні бухгалтерської фірми, рівень проникнення внутрішніх стандартів бухгалтерської фірми серед бухгалтерських фірм зростає. Стандарти внутрішнього аудиту повинні розроблятися на основі чинного законодавства та нормативних документів з урахуванням вимог Міжнародних стандартів аудиту.

Належним чином розроблені внутрішні стандарти компанії є свідченням професіоналізму аудиторської фірми, тому вони повинні містити конкретні практичні поради, які дозволяють аудиторам чітко визначити послідовність своїх дій у відносинах з клієнтами, а також у процесі планування, перевірки та проектування аудиту в результаті забезпечується належна якість аудиторської послуги.

Важливість стандартів внутрішнього аудиту полягає в тому, що:

- сприяння дотриманню чинних законодавчих та нормативних документів та вимог міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики;
- забезпечити зв'язок різних елементів процесу аудиту;
- зменшити трудомісткість перевірки аудиторської роботи за окремими напрямками (з використанням робочих листів, анкет, тестів та іншої технічної документації);
- забезпечити додатковий контроль за роботою асистентів аудиторів;
- сприяти впровадженню в аудиторську практику новітніх наукових розробок, що в сукупності сприятиме підвищенню суспільного престижу професії;

- поліпшити якість аудиту та допомогти зменшити аудиторський ризик;
  - регулює діяльність внутрішніх аудиторів аудиторської фірми та забезпечує додаткові умови для вирішення реальних і потенційних конфліктів між працівниками та адміністрацією (керівництвом) аудиторської фірми, а також між аудитором та аудиторською фірмою;
  - між бухгалтерськими фірмами та комерційними структурами (клієнтами) та іншими організаціями (контролюючими органами, громадськими організаціями тощо);
  - відіграють роль інструменту в роботі аудитора;
  - сприяти більш об'єктивній оцінці роботи аудитора;
  - допомогти виявити неетичних осіб або аудиторів, які мають недостатню кваліфікацію в представленні аудиторської професії, що є актуальним, оскільки відповідальність аудиторів за свою роботу зростає в контексті змін у вітчизняному законодавстві;
  - сформувані єдині базові вимоги до процедур, якості та достовірності аудитів, що проводяться, і надати додаткові гарантії щодо результатів аудиту, якщо вимоги виконуються;
  - визначити та визначити загальний метод проведення аудиту аудиторськими фірмами, незалежно від умов, за яких вони проводяться;
  - допомагає збільшити обсяг виконуваної аудиторської роботи.
- Враховуючи важливість внутрішніх стандартів у діяльності бухгалтерських фірм, їх зміст, структура та зміст є професійною таємницею.
- Застосування МСА дозволить аудиторським компаніям:
- суворе дотримання вимог діючих правил (стандартів) аудиту;
  - зменшення трудомісткості аудиторських перевірок різних частин перевірки, що виконуються у формі робочих листів, які необхідно заповнювати за даними вихідних документів;
  - ширше використання під час перевірок роботи помічників ревізора;
  - підвищити якість аудиторської діяльності;
  - збільшити обсяг виконуваних аудиторських робіт;



- зміна структури аудиторської фірми;
- модернізувати та раціоналізувати методи організації аудиту.

Внутрішні стандарти компанії, щоб забезпечити якість аудиторських послуг, повинні відповідати вимогам збалансованості, керованості та цілісності.

Успішна розробка стандартів внутрішнього аудиту можлива за умови, що аудиторські фірми створили методології аудиту та відділи розвитку, в яких повинні працювати найбільш професійно підготовлені фахівці в галузі організації та методики аудиту. Діяльність відділу методики та розвитку аудиту повинна здійснюватися відповідно до положення, яке затверджується керівником аудиторської фірми або іншим уповноваженим органом.

Основними завданнями відділу методики і розвитку аудиту повинні бути:

- використання останніх наукових розробок для формування внутрішньофірмових стандартів і методів аудиту; узагальнення та систематизація інформації з фактичного досвіду аудиту;

- систематизація та аналіз;

- у разі необхідності розробка стандартів може бути здійснена іншою організацією, крім бухгалтерської фірми, на підставі укладеного договору та відповідно до плану розробки стандартів, затвердженого керівництвом бухгалтерської фірми.

З накопиченням аудиторського досвіду стандарти внутрішнього аудиту повинні бути скориговані для підвищення рівня роботи аудиторів-практиків.

Розробку стандартів внутрішнього аудиту умовно сегментовано за напрямками, створюючи таким чином:

- стандарти, що стосуються професійної культури та етики аудитора;
- стандарт регулювання документообігу всередині компанії;
- критерії, що визначають методологію проведення аудиту та надання супутніх аудиторських послуг.

Внутрішні стандарти компанії передбачають:

- форму робочих документів аудитора (план, план аудиту, лист-зобов'язання, договір на проведення аудиту, експертний висновок);

- порядок надання окремих видів аудиторських послуг;
- правила документообігу та технології обробки інформації;
- процедури контролю якості наданих аудиторських послуг;
- інші положення, необхідні для організації аудиторської діяльності.

Стандарти внутрішнього аудиту повинні: перевірятися під час процесу аудиту; гарантувати, що аудиторські фірми використовують послідовний підхід до аудиту; бути індивідуальним і збирати бізнес-інформацію для інших аудиторська фірма.

У кожній бухгалтерській фірмі об'єктивною необхідністю і вимогою є розробка внутрішніх стандартів компанії, а її генеральний договір може містити такі об'єкти:

- загальні положення про аудит (внутрішня структура та організація діяльності аудиторської фірми, відповідальність аудиторів, внутрішній контроль якості, етика поведінки та взаємовідносини аудиторів);
- аудиторські процедури (планування, оцінка суттєвості та ризиків, вивчення та оцінка систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, отримання аудиторських доказів, документації);
- процедури отримання висновків (письмова інформація (звіт) аудитора, складання аудиторського висновку, складання звітів і спеціальних висновків);
- специфічні стандарти (подробиці перевірки конкретних суб'єктів господарювання) - супутні послуги (порядок надання супутніх послуг, укладення договорів про надання супутніх послуг, звітність про надання супутніх послуг);
- навчання та навчання персоналу (аудит професійного рівня співробітників підприємства, порядок навчання та підвищення кваліфікації персоналу).

Для практичного використання аудиторських компаній автором розроблено внутрішні стандарти компанії та робочу документацію аудитора, яка включає комплект робочих документів для проведення аудиту фінансової

звітності.

Підсумовуючи, можна зробити висновок, що розробка та застосування стандартів внутрішнього аудиту аудиторськими фірмами у своїй реальній діяльності забезпечить підвищення ефективності роботи та вдосконалення контролю якості внутрішнього аудиту відповідно до МСА.

Тому в системі нагляду за аудиторською діяльністю важливу роль відіграють внутрішні стандарти аудиторських фірм, які уточнюють і стандартизують уніфіковані вимоги до впровадження та оформлення результатів аудиту.

### **Висновки до розділу 3**

У контексті законодавчих змін зовнішній контроль якості аудиторських послуг є гарантією якості замовника аудиту, тому визначення процедур контролю якості є першочерговим завданням для аудиторів.

Визначаючи пріоритетний напрям розробки рекомендацій, можна стверджувати, що дані рекомендації охоплюють усі законодавчі вимоги щодо контролю якості аудиту фінансової звітності громадських організацій.

Водночас, з метою перевірки контролю якості аудиту фінансової звітності інших підрозділів, положень звіту про прозорість щодо достовірності інформації, оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості підрозділу аудиторської діяльності. буде неактуальним.

Виявлені розбіжності в процедурах залучення аудиторів до обов'язкових аудитів можуть призвести до певних ризиків, які зовнішні контролери повинні враховувати під час процесу перевірки. Для цього рекомендується контрольне тестування. Метою системи контролю якості є надання впевненості у тому, що аудиторська фірма діє у відповідності до стандартів, законодавчих та регуляторних вимог, а її звіти відповідають обставинам.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами дослідження сформовані концептуальні, методологічні, організаційні та практичні висновки, що відображають вирішення дослідницького завдання відповідно до поставленої мети.

1. Український ринок аудиту переживає серйозні зміни, головним поштовхом до яких став новий Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та перегляд Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України». Нова законодавча ініціатива значно розширює аудиторську діяльність. Ринок, який обслуговує споживачів, тому необхідно підвищити професійний рівень якості аудиторських послуг, змінити організацію та методику аудиторської діяльності, запровадити нову ринкову систему контролю та регулювання державного нагляду за аудиторською сферою.

2. Чітке визначення поняття «якість аудиту» дає змогу розглянути й удосконалити методологічні та організаційні основи аудиту, забезпечивши умови для визначення основних характеристик якості аудиту та перевірки логічної структури параметрів якості аудиту. Продемонстровано, що під якістю аудиторської послуги слід розуміти здатність задовольнити встановлені та очікувані (передбачувані) потреби клієнтів щодо їхньої впевненості в якості отриманих аудиторських послуг, а стандартом якості аудиторської перевірки є наявність достатньої аудиторської перевірки і докази як інформаційна основа для оцінки якості аудиторських послуг. Це дає можливість подальшого розвитку методичних та організаційних засад, які вона передбачає.

3. Основною умовою надання аудиторських послуг сучасною професією є створення та реалізація економічного механізму аудиторського нагляду, що покриває відповідальність аудиторів за неякісні питання. Аудит, страхування аудиторської відповідальності, розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг. З огляду на це головний орган аудиторської діяльності має визначити та узагальнити показники якості аудиту суб'єктів

суспільного інтересу та інших суб'єктів господарювання.

4. Основними факторами якості аудиту є: дотримання аудиторами етичних принципів, організаційне забезпечення аудиту, професійні навички та досвід аудитора, структуроване та процедурне забезпечення аудиту. Виявлено та потребує вирішення питання щодо застосування Закону України «Аудит та аудиторська діяльність фінансової звітності», а саме забезпечення якості проведення аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, та інших суб'єктів, які зобов'язані проводити аудит.

5. На основі останніх вимог законодавства сформовано організаційну структуру контролю якості аудиторської діяльності. Запропонований показник суттєвості показника системи внутрішнього контролю якості дозволить провести тестування зазначеної системи та оцінити її ефективність .

6. Провідну роль ключових партнерів у забезпеченні якості аудиту продемонстровано впровадженням процедур моніторингу з використанням індикаторів оцінки, які дозволяють аудиторським фірмам перевіряти доказовий характер робочих документів, адекватність проведених аудиторських процедур та достовірність висновків.

7. Оновлені питання практики контролю якості аудиторської діяльності, таким чином визначені європейські країни, де саморегулювання аудиторської діяльності та інші функції та функції, передані професійним органам аудиту та громадському контролю, у більшості випадків вважаються ефективними.

8. Класифікація загроз незалежності та процедури їх виявлення, мінімізації або повного усунення, а також запропоновані превентивні заходи для забезпечення якості аудиторських послуг. Таким чином, загроза незалежності доповнюється наступними загрозами: розголошення конфіденційної інформації; недоліки внутрішнього контролю аудиторської фірми-підрядника; авторитет; демпінг; нехтування правовими нормами.

9. Удосконалити класифікацію корупційних ризиків основного органу аудиторської діяльності для забезпечення подальшого реагування, в тому числі

на ризики претендентів на сертифікат аудитора та практикуючих аудиторів. Організаційне забезпечення контролю якості аудиторських послуг сприятиме підвищенню якості аудиту. Удосконалено організаційне забезпечення проведення аудиту за рахунок розробки: тестів компетентності та незалежності ключових партнерів; наказів щодо створення аудиторських груп; журналів контролю; особистих питань клієнтів; якості пакету послуг, що надаються. Визначає найбільш прийнятні процедури контролю якості, визначає загрози при наданні неаудиторських послуг та пропонує заходи щодо запобігання таким загрозам.

10. Узагальненість аудиторських процедур за типом аудиторської послуги, дає змогу полегшити та виявити проблеми під час процесу аудиту та забезпечити їх якісні рішення. Рекомендується систематизувати (узагальнити) аудиторські процедури за видами послуг для забезпечення досягнення цілей аудиту та якості виконання завдань аудиту. Сформульовано процедурне забезпечення внутрішнього контролю якості, що включає підготовку наступних робочих документів: перевірка якості завдання партнера, контроль якості завдання на завершальному етапі. Запропонований процедурний супровід допоможе підвищити достовірність інформації, наданої в аудиторському звіті.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналітична інформація АПУ. URL: <http://apu.com.ua> (дата звернення: 10.01.2019).
2. Бондар В.П. Бондар Ю.В. Якість в аудиті та деякі аспекти управління якістю // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2015. № 1(31). С. 36-64.
3. Бондар В.П. Професійна етика в діяльності аудиторів: проблеми, загрози та перспективи дотримання в Україні // Аудитор України. 2021. № 1-2. С. 30-35.
4. Бондар В.П. Робочі документи аудитора та контроль якості аудиту фінансової звітності, що складена на вимогу іноземного інвестора // Щоквартальний науково – інформаційний журнал «Статистика України». 2019. № 1. С. 37-45.
5. Бондар В.П. Якість аудиту та фактори її підвищення // Вісник ЖДТУ. 2018 № 4 (46). С. 22-27.
6. Бралатан В.П. Гуцаленко Л.В., Здирко Н.Г. Професійна етика: навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2021. 252 с.
7. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень : навч. посіб. (для студ. спец. 071 Облік і оподаткування). Тернопіль : Осадца Ю.В., 2022. 208 с.
8. Бруханський Р.Ф., Пуцентейло П. Р. Методичні рекомендації до написання кваліфікаційних робіт ОС «магістр» із спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійна програма «Бізнес-аналітика та управління інноваційними системами». Тернопіль : ФОП Осадца Ю.В., 2022. 28 с.
9. Василюк М.М. Зарубіжний досвід контролю якості аудиторських послуг // Напрями та сучасні фактори розвитку міжнародних відносин: економічні та політичні аспекти: зб. матеріалів доп. Міжнар.наук.-практ. конф. (7-8 грудня 2018. м. Ужгород). Ужгород, 2018. Ч.2. С. 50-53.

10. Василюк М.М. Контроль якості аудиторських послуг: аспекти вітчизняної та зарубіжної практики // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія "Економічні науки. Наук.збірник. Чернігів, 2013. №4(70). С. 46-51.
11. Василюк М.М. Умови забезпечення та чинники впливу на якість аудиторських послуг // Інноваційна економіка. 2015. Вип. 1.(56). С. 212-215.
12. Глущенко В. В. Риженко І.Є. Правове регулювання та методичне забезпечення аудиторської діяльності в Україні // Економічний простір. №57. 2012. URL: [http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/fkd/2009\\_1/R2/1.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/fkd/2009_1/R2/1.pdf). (дата звернення: 02.09.2018).
13. Головач В.В. Проблемні питання суспільного нагляду та контролю за аудиторською діяльністю // Економіка. Фінанси. Право. 2012. №4. С. 33 -36.
14. Дмитренко І. М. Концепція розвитку аудиту корпоративних систем: монографія. – К.: Кондор, 2013. 364 с.
15. Дмитренко І.М. Контроль якості аудиту: від стандартів до практики // Теорія і практика аудиту в Україні: збірник тез і текстів на Всеукраїнській науково-практичній конференції. Київ, 2020. С. 132-135.
16. Дорош Н.І. Оцінювання ризиків при проведенні аудиту // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2017. №4. С. 40-46
17. Дорош Н.І. Розвиток аудиторської діяльності в Україні в умовах євроінтеграційних процесів // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. 2020. 10(175). С. 17-23
18. Дрозд І.К. Контроль якості аудиту фінансової звітності великих підприємств, що становлять суспільний інтерес // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2019. Вип. III (75-76). С. 229-237.
19. Єременко Д.В. Якість аудиторських послуг в Україні // Облік і фінанси АПК: Міжнародний науково - виробничий журнал. 2010. № 2. С. 94-96.
20. Завитій О., Роздимаха С. Напрями впровадження фінансової звітності за міжнародними стандартами. Інститут бухгалтерського обліку,



контролю та аналізу в умовах глобалізації. 2020. Випуск 2. с.33-41

21. Завитій О.П. Принципи діагностики фінансово-господарської діяльності підприємств. Вектори інноваційного розвитку освіти, науки і бізнесу в умовах глобальних змін: матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної конференції. Тернопіль, 25 травня 2021р. Тернопіль: ФОП Осадца Ю.В., 2021.120с.

22. Завитій О.П. Стратегічне управління розвитком економічних систем на регіональному рівні Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень: матеріали VII всеукр. наук.-практ. конф. 26 квітн. 2018 р. (ЛТЕУ, м. Львів). Тернопіль : Крок, 2018. 167 с. С. 116-118.

23. Завитій О., Роздимаха С. Напрями впровадження фінансової звітності за міжнародними стандартами. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2020. Випуск 2. 33-41 с.

24. Завитій О.П. Принципи діагностики фінансово-господарської діяльності підприємств. Вектори інноваційного розвитку освіти, науки і бізнесу в умовах глобальних змін: матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної конференції. Тернопіль, 25 травня 2021р. Тернопіль: ФОП Осадца Ю.В., 2021.120с.

25. Завитій О.П. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств: Міжнародний науково-виробничий журнал «Сталий розвиток економіки». 2015. №2 с.198-207

26. Кондратева В. Є., Шевчук В. Р. Організаційні аспекти впровадження аудиторськими фірмами та аудиторами систем контролю якості аудиторських послуг. URL: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vlca/Ekon/2009\\_30/16.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca/Ekon/2009_30/16.pdf) (дата звернення: 09.05.2016).

27. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджена рішенням АПУ від 27 вересня 2007 року №182/3. URL: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1818624331.pdf>. (дата звернення: 01.03.2017).

28. Костирко Р. О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація: монографія.

Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. 728 с.

29. Макаренко А.В., Шевчук С.В. Проблеми забезпечення якості аудиту // Національний університет кораблебудування ім. адм. Макарова. URL: <http://conference.nuos.edu.ua>. (дата звернення: 11.08.2018).

30. Міжнародний Стандарт Аудиту 220 «Контроль якості аудиторських послуг»: прийнятий Міжнародною Федерацією Бухгалтер 1999. URL: [http://abc.vvsu.ru/Books/mezhd\\_stand\\_audita/page0004.asp](http://abc.vvsu.ru/Books/mezhd_stand_audita/page0004.asp) (дата звернення: 02.03.2017).

31. Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інше надання впевненості, та надають супутні послуги». – К.: ТОВ «АУ Статус», 2006.

32. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: нормативне виробничо– практичне видання (2016 – 2017 роки)

33. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2015 року. URL: <https://www.apu.com.ua/> (дата звернення: 20.12.2017).

34. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 2 / пер. з англ.: Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зеніна О. О., Гик О. В., Біндер С. Г. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. 409 с.

35. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту // Інститут внутрішніх аудиторів України. URL: [http://www.iaa.org.ua/?page\\_id=189](http://www.iaa.org.ua/?page_id=189) (дата звернення: 10.09.2016).

36. Національне агенство з питань запобігання корупції URL: [https://nazk.gov.ua/sites/default/files/no\\_1531\\_zminy\\_do\\_metod.\\_rekomendaciy.pdf](https://nazk.gov.ua/sites/default/files/no_1531_zminy_do_metod._rekomendaciy.pdf) (дата звернення: 08.09.2017).

37. Несходовський І.С., Юр'єв О.В. Контроль якості аудиту ефективності діяльності підприємств // Інноваційна економіка. 2014. № 4. С.

354-358.

38. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджені рішенням АПУ від 27.09.2007 р. // Бухгалтерський облік і аудит. 2007. № 12. С. 59-60.

39. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти: дис. ...доктора екон. наук: 08.06.04. К., 2014. 540 с.

40. Петрик О. Аудиторська діяльність в Україні: законодавчо-нормативне регулювання, сучасний стан // Бухгалтерський облік і аудит. 2011. №11. С. 59-65.

41. Пожар Т. О. Система контролю якості аудиту ефективності // Гроші, фінанси і кредит. 2012. № 2(33). С. 169-174.

42. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затверджене рішенням Аудиторської палати України № 182/4 від 27.09.2007 р. URL: <http://audit.lviv.ua/ua/page104> (дата звернення: 02.09.2018).

43. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 2 вересня 2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 02.09.2018).

44. Порядок перевірок з контролю якості аудиторських послуг. Офіційний сайт ОСНАД. URL: <https://www.apob.org.ua> (дата звернення: 13.01.2018).

45. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. (із змінами і доповненням).

46. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. №3125 (зі змінами та доповненнями).

47. Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності: ПКМУ від 29 грудня 2014 р. № 718. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/718-2014-%D0%BF> (дата звернення:

02.06.2018).

48. Про затвердження Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг"

49. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2016 року № 43. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF> (дата звернення: 02.05.2018).

50. Про затвердження Положення про забезпечення незалежності аудитора.

51. Про затвердження Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг.

52. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> (дата звернення: 10.09.2016).

53. Про освіту: Закон України від 05.09.2017 р. № 2148-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19>(дата звернення: 26.09.2019).

54. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні: монографія / за заг. ред. М. С. Пушкаря. – Тернопіль: Карт- бланш, 2012. 220 с.

55. Проскуріна Н. М. Еволюційні напрямки розвитку аудиту в Україні. URL: [http://www.confcontact.com/20130214\\_econ/3\\_proskurina.htm](http://www.confcontact.com/20130214_econ/3_proskurina.htm). (дата звернення: 24.04.2015).

56. Проскуріна Н. М. Коваленко В. П. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи // Економічний часопис – XXI. 2010. № 9–10. С. 53-57.

57. Проскуріна Н.М. Застосування етичних норм в сучасних реаліях аудиту // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. 2019. Вип. 2(6). С. 99-103.

58. Проскуріна Н.М. Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз

та аудит (за видами економічної діяльності). Київ, 2012.

59. Редько О. Ю. Аудит в Україні: монографія. – К.: Інформаційно-аналітичне агентство, 2018. 493 с.

60. Редько О. Ю. Методологія і організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерській облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”. К., 2019. 44 с.

61. Редько О. Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку: дис. ... доктора екон. наук: 08.00.09. К., 2009. 453 с.

62. Редько О. Ю. Проблеми інституту аудиту в Україні // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2014. № 2. С. 200- 207.

63. Романченко Ю. О. Державний внутрішній фінансовий контроль та аудит // Наукові праці ПДАА: зб. Вип. № 1 (6). 2013. С. 276-280.

64. Рядська В. В. Інституціональна парадигма аудиту в Україні: сучасний стан та напрямки розвитку // Економіка і управління національним господарством. 2014. № 2. С. 138-142.

65. Рядська В.В. Аналіз взаємозв'язку між ціною та якістю аудиторських послуг // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. 2019. № 2 (74). С. 236-242.

66. Рядська В.В. Аналіз змісту робочої незалежності в аудиті // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2014. № 1. С. 253-259.

67. Сучасний аудит: підруч. / наук. ред. І. І. Пилипенко. – К.: ДІТ “Інформ.-аналіт. агентство”, 2015. 643 с.

68. Сушко Д. С. Супутні послуги в системі аудиторської діяльності // Економіка, планування і управління в галузях: зб. наук.-техн. праць. 2020. № 23.1. С. 326-331.

69. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні:

за даними Аудиторської палати України // Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України. URL: <http://apu.com.ua/informatsiya-pro-stan-auditorskoji-diyalnosti-v-ukrajini> (дата звернення: 30.05.2019).

70. Фабіянська В.Ю. Система контролю якості аудиторських фірм України як основа їх сталого розвитку // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2020. № 4. С. 132-143.

71. Чумакова І. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії // Аудит, ревізія, контроль. 2009. № 1. С. 55-62.

72. Шалімова Н.С. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. 2019. №5. С. 237-248.

73. Шалімова Н.С. Системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю: світовий досвід та шляхи його використання в Україні // Економічний простір. 2011. № 56/1. С. 113-121

74. Шульга С.В. Методичні аспекти оцінки ризиків при наданні аудиторських послуг // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. Науки: економіка, політологія, історія. 2019. № 5 (268). С.233-256.

75. Шульга С.В. Напрями удосконалення регулювання аудиторської діяльності в контексті глобальних змін // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2019. №3. С.67-75.

76. Шульга С.В. Підвищення якості аудиторських послуг в контексті глобальних 3D трендів // Стратегія розвитку України: Економічний та гуманітарний виміри: матеріали науково-практичної конференції. К.: ДП «Інформ.-аналіт.агенство», 2017. С. 322-324.

77. Шульга С.В., Новіченко Л.С., Щирська О.В. Проблемні питання, тенденції та напрями розвитку професійної етики аудитора // Міжнародний економічний журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки». №5 (25). 2019. С. 76-84

78. Шульга С.В., Пархоменко Є.Ю. Професійна етика аудитора в умовах євроінтеграції: зміст та інституційні аспекти регулювання. Ефективна

економіка. 2019. № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6961>  
(дата звернення: 15.12.2019).

79. Щирба М.Т. Внутрішньофірмова стандартизація аудиту // Інноваційна економіка. 2013. № 7. С. 297-302.