

ПІДХОДИ ЩОДО СТВОРЕННЯ КОМПЛЕКСУ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ

Розглядаються питання створення системи контролю якості в аудиторській фірмі як комплексу організаційно-методичного забезпечення її функціонування та надання аудиторських послуг. Систематизовані вимоги міжнародних та вітчизняних нормативних документів в сфері аудиту стосовно обов'язковості та обсягу ведення певної документації в аудиторській фірмі, розроблені рекомендації щодо створення комплексу організаційно-методичного забезпечення

Постановка проблеми. Аудиторська діяльність відіграє важливу роль в сучасній економіці. Як зазначає Соколов Я.В. у передмові до книги Адамса Р., "аудит став засобом, який забезпечує довіру до звітності, та в певній мірі, гарантує добропорядність відносин між суб'єктами, які приймають участь в господарських процесах, дозволяє економічними методами забезпечити стійкість економічного життя" [1, с. 8-9]. Важливість аудиторської думки для користувачів звітності накладає значну відповідальність на кожного окремого аудитора та аудиторську спільноту в цілому, адже аудит представляє собою інструмент забезпечення інформаційної та економічної безпеки громадян, суб'єктів підприємницької діяльності та держави. Ці твердження є майже аксіомою, але на початку XXI сторіччя проблема якості аудиторських послуг надзвичайно загострилася в усьому світі, причому мова йде про досить стійку кризу довіри користувачів до фінансових звітів та висновків аудиторів про їх достовірність.

Послуги різних аудиторів можуть суттєво відрізнятися за своєю якістю, а сама якість залежить від їх професійного досвіду, освіти, мотивації тощо. Подолати непостійність якості можна двома шляхами, важливість яких, на погляд авторів, є рівноцінною: постійно відслідковувати ступінь задоволеності клієнтів якістю послуг та побудувати систему контролю якості послуг. Одним із засобів дотримання постійно високої якості аудиторських перевірок є зовнішній контроль, який сприяє в певній мірі підвищенню довіри до оприлюднених фінансових звітів з боку її користувачів. Не менш важливим фактором підвищення якості аудиту є створення внутрішньої системи контролю якості.

Стан вивчення проблеми. Міжнародною Федерацією Бухгалтерів постійно акцентується важливість внутрішнього контролю якості аудиту і цим питанням присвячений Міжнародний стандарт контролю якості 1 "Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги" [8, с. 163-190] (далі – МСКЯ 1), Керівні вказівки щодо контролю якості на малих та середніх підприємствах [6] та Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 220 "Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації" [8, с. 250-262]. Аудиторською палатою України було затверджено окреме Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг" [9] (далі – ПНПКЯ 1). Але, на наш погляд, незважаючи на очевидність та важливість цих питань, принципи їх застосування на практиці залишаються недостатньо розробленими, публікації є фрагментарними та не дають комплексного уявлення про шлях вирішення проблеми створення системи контролю якості.

Разом з тим ця проблема є надзвичайно актуальною та важливою, адже аудиторські фірми та аудитори – приватні підприємці зобов'язані були розробити відповідні політику та процедури контролю якості аудиторських послуг згідно з вимогами ПНПКЯ 1 до 1 жовтня 2008 року, а починаючи з 1 жовтня 2010 року отримати

підтвердження від Аудиторської палати України щодо відповідності систем контролю якості аудиторських послуг вимогам ПНПКЯ 1 для виконання завдань з обов'язкового аудиту та завдань з аудиту фінансової звітності державних підприємств і установ зобов'язані. Питання ж методичного забезпечення роботи аудиторського підприємства, дослідження, зокрема, письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності, розроблених і прийнятих внутрішньофірмових стандартів, інших внутрішньофірмових документів, які регламентують питання контролю якості, внутрішньофірмових документів системи контролю якості в цілому входять в програму перевірки у відповідності із Положенням про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг [10].

Мета дослідження. Враховуючи складність та багатогранність даної проблеми в представленому дослідженні розглядаються питання створення системи контролю якості в аудиторській фірмі як комплексу організаційно-методичного забезпечення функціонування аудиторської фірми та надання аудиторських послуг. Дана цільова спрямованість дослідження зумовила необхідність вирішення наступних задач: систематизувати вимоги міжнародних та вітчизняних нормативних документів в сфері аудиту стосовно обов'язковості і обсягу ведення певної документації в аудиторській фірмі, розробити рекомендації щодо створення комплексу організаційно-методичного забезпечення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми аудиту досліджуються багатьма вченими, але більшість публікацій та досліджень присвячені в основному методології аудиту та практичним аспектам методики перевірки окремих об'єктів і саме з цих позицій розглядаються проблеми підвищення якості аудиту, що, на наш погляд, є дещо вузькоспрямованим підходом. Серед останніх досліджень слід виділити дисертацію на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук Редька О.Ю. "Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку" [11], в якій розглянуті шляхи підвищення якості аудиторських послуг, в тому числі і в сфері внутрішнього контролю, та запропонована структура документального забезпечення внутрішньої системи контролю якості професійних послуг на аудиторській фірмі. Основні засади створення системи контролю якості аудиту та методика зовнішнього контролю якості аудиту викладені в праці російських вчених Бичкової С.М. та Ітглової О.Ю. "Контроль якості аудиту" [3]. Віддаючи належне існуючим розробкам, вважаємо, що детально увагу слід приділити принципам, закладеним в міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, надання впевненості та етиці, що зумовлюється сучасними процесами глобалізації економіки та євроінтеграційними прагненнями України.

Викладення основного матеріалу дослідження. Метою розробки та впровадження Міжнародного стандарту з контролю якості 1 "Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інше надання впевненості та надають супутні послуги" є встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо відповідальності фірми стосовно її

системи контролю якості для аудиту та огляду історичної фінансової інформації, а також іншого надання впевненості та надання супутніх послуг. Підкреслюється, що фірма встановлює політику та процедури, розроблені для підвищення внутрішньої культури та засновані на

визнанні, що якість – це основне при виконанні завдання (п. 9). Характеристика мети, складових та елементів системи контролю якості аудиторського підприємства у відповідності із МСКЯ 1 наведені на рис. 1.

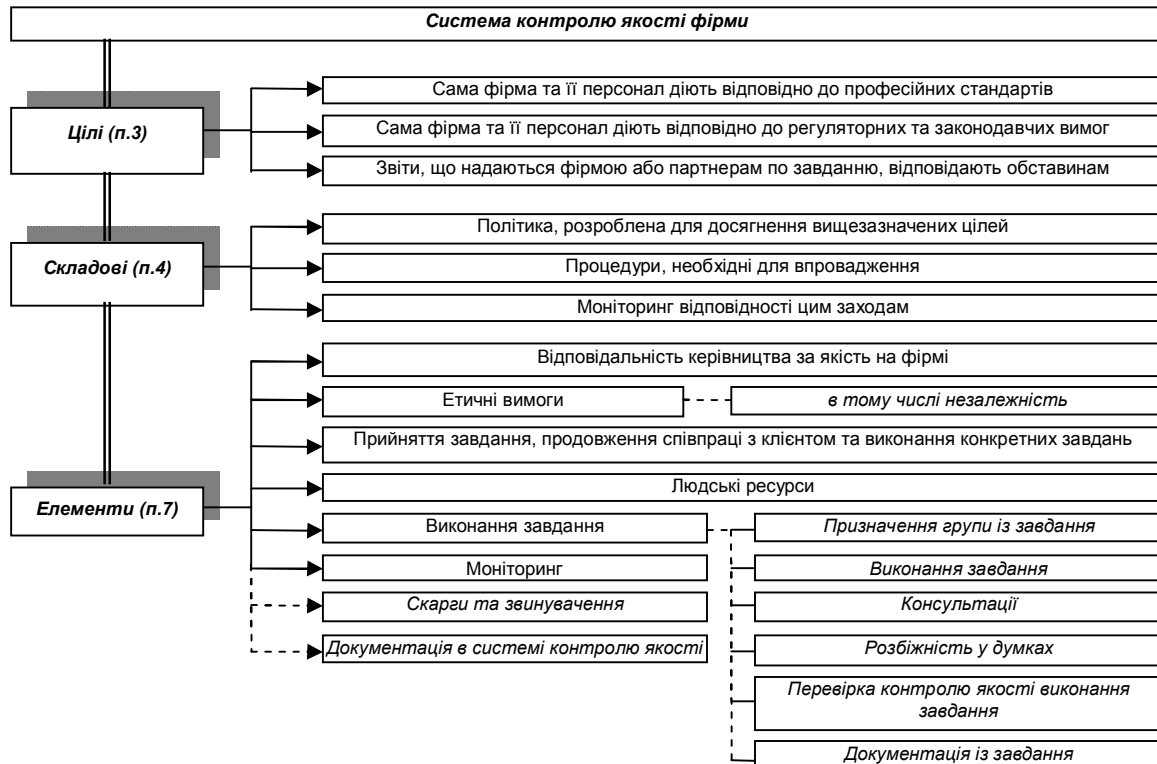


Рис. 1. Цілі, складові та елементи системи контролю якості аудиторської фірми у відповідності із МСКЯ 1

Слід звернути увагу на те, що в тлумаченні елементів системи контролю якості відсутня певна узгодженість між їх переліком, наведеним в п. 7 МСКЯ 1, і змістом самого МСКЯ 1. Так, в п. 7 зазначено, що система контролю якості фірми повинна включати політики та процедури, які повинні стосуватися таких елементів:

- відповідальність керівництва за якість на фірмі;
- етичні вимоги;
- прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань;
- людські ресурси;
- виконання завдання;
- моніторинг.

Але в МСКЯ 1 додатково виділені такі елементи як "скарги та звинувачення" та "документація в системі контролю якості", які не включені до всіх вище перелічених елементів. Такий елемент як "виконання завдання" представлений декількома складовими: "призначення групи із завдання", "виконання завдання", "консультації", "розбіжність у думках", "перевірка контролю якості виконання завдання", "документація із завдання". В складі елемента "етичні вимоги" виділена, враховуючи її важливість, така складова як "незалежність". На наш погляд, всі ці елементи слід розглядати як повноцінні та рівноцінні, оскільки щодо них в МСКЯ 1 описуються і мета необхідних політик і процедур, і перелік необхідних заходів.

Вимоги щодо створення системи контролю якості, які не стосуються конкретно окремих елементів, можна узагальнити наступним чином:

1. Політика та процедури контролю якості повинні бути документально оформлені та пояснені персоналу фірми (п. 8). Таке пояснення повинно включати опис політики та процедур контролю якості, а також цілі, на досягнення яких їх спрямовано. При цьому підкреслюється важливість наявності двостороннього зв'язку між фірмою та її персоналом: з одного боку,

повинно бути зазначено, що кожна особа несе персональну відповідальність за якість і що від неї очікують поведінки у відповідності до цієї політики та процедур; з іншого боку, повинно підкреслюватися, що фірма визнає важливість зворотного зв'язку від персоналу щодо системи контролю якості і тому заохочує свій персонал висловлювати свої думки або застереження щодо питань контролю якості.

2. Щонайменше раз на рік фірма повинна отримувати письмове підтвердження (письмово або в електронному вигляді) дотримання своєї політики та процедур стосовно незалежності від усього персоналу, незалежності якого вимагається Кодексом МФБ та національними вимогами етики (п. 23).

3. Політика та процедури системи контролю якості повинні вимагати наявності відповідної документації як підтвердження роботи кожного елемента своєї системи контролю якості (п. 94).

До створення такої системи документації висуваються наступні вимоги та рекомендації. Так, вибір порядку документування в системі контролю якості є справою фірми (електронні баз даних, або менш формалізовані методи, наприклад, рукописні заяви, контрольні листи та форми) (п. 95). Повинні бути визначені форми та зміст документації, що підтверджує роботу кожного елемента системи контролю якості з урахуванням таких факторів як розмір фірми та кількість офісів, ступінь повноваження персоналу та офісів, природа та складність практики та організації фірми (п. 96). Повинен бути встановлений період часу, протягом якого слід зберігати документацію з урахуванням можливості здійснення особою, яка виконує процедури моніторингу, оцінки дотримання фірмою вимог своєї системи контролю якості та наявності вимог щодо більшого відрізка часу зберігання документації у відповідності з вимогами законодавчих та нормативних актів (п. 97).

Крім того, в окремих параграфах МСКЯ 1 особливо підкреслюється обов'язковість документування певних питань, зокрема:

1. Якщо були ідентифіковані сумнівні питання в інформації, яку фірма вважала за необхідне отримати ще до прийняття завдання від нового клієнта, при вирішенні питання, чи продовжувати співпрацю з клієнтом, або при розгляді, чи приймати нове завдання від існуючого клієнта, та фірма вирішила прийняти нове завдання чи продовжити співпрацю з клієнтом, чи виконати конкретне завдання, вона повинна задокументувати, як було вирішено ці питання (п. 28).

2. Політика та процедури відмови від виконання завдання або відмови від виконання завдання та продовження взаємовідносин з клієнтом повинні включати документування важливих питань, консультацій, висновків та підґрунтя для висновків (п. 35).

3. Стабільність якості виконання завдання часто досягається завдяки використанню посібників у письмовому чи електронному форматі, програмних інструментів чи інших форм стандартизованої документації та посібників по галузі або предмету завдання (п. 46-47). Перелік питань, які повинні бути висвітлені в подібній документації, наведений в п. 47 МСКЯ 1.

4. Політики та процедури стосовно консультацій повинні забезпечити отримання впевненості в тому, що документуються та застосовуються висновки, що є результатом таких консультацій (п. 51).

5. Політика та процедури вирішення проблем розбіжності у думках повинні передбачати обов'язковість документування процесу вирішення розбіжності та впровадження досягнутих рішень (п. 58).

6. Політика та процедури повинні забезпечувати необхідний рівень документування перевірки контролю якості виконання завдання (п. 73).

7. Повинна вестися документація із завдання (пп. 73а-73є), під якою розуміється запис виконаної роботи, отримані результати та висновки, яких дійшов практик (іноді вживаються такі терміни як "робочі документи" або "робоча документація"). Документація з конкретного завдання збирається в файлі завдання.

8. Передбачена обов'язковість ведення необхідної документації, що відноситься до моніторингу (п. 88).

9. Скарги та звинувачення та відповіді на них повинні документуватися (п. 92).

В ПНПКЯ 1, як і в МСКЯ 1, підкреслюється необхідність та важливість документального оформлення політики та процедур контролю якості і пропонується здійснювати його у вигляді:

- Положення з контролю якості;
- Посібника з контролю якості;
- Збірки внутрішніх стандартів та/або окремих положень фірми.

Такі документи повинні бути викладені письмово, зафіксовані на паперових або електронних носіях з дотриманням вимог до аудиторської документації та затверджені наказом (розпорядженням) керівника фірми.

Окремо зазначено, що персонал фірми має бути ознайомлений та розуміти політику та процедури контролю якості, а факт ознайомлення персоналу має бути належним чином задокументований.

В п. 94 ПНПКЯ 1 зазначено, що фірма зобов'язана документувати процес виконання завдання. Сукупність інформації, яка повинна формуватися в процесі документування виконання завдання, можна представити у вигляді трьох груп:

1) методики з виконання завдання у письмовому чи електронному форматі, програмні інструменти чи інші форми стандартизованої документації, посібники з галузі та предмета завдання, наявність яких є необхідною для досягнення якості виконання завдання (фірма зобов'язана їх мати у відповідності із п. 65 ПНПКЯ 1);

2) плани, програми, інструкції, необхідні для розуміння цілей роботи персоналу в процесі виконання завдання (п. 66 ПНПКЯ 1);

3) документація, яка характеризує процес виконання завдання (п.66 ПНПКЯ 1).

Метою Міжнародного стандарту аудиту 220 "Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації" є встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо відповідальності персоналу фірми щодо процедур контролю якості під час аудиту історичної фінансової інформації, в тому числі аудиту фінансової звітності (п.1).

Система контролю якості фірми під час аудиту історичної фінансової інформації повинна включати політики та процедури, які повинні стосуватися всіх елементів, які включені до загальної системи контролю якості, але існують певні відмінності щодо змісту та структури стандартів, зокрема:

- в МСА 220 не розглядаються такі елементи як "людські ресурси", "скарги та звинувачення" та "документація в системі контролю якості";

- такий елемент як "виконання завдання" представлений в МСА 220 також декількома складовими: "призначення групи із завдання", "виконання завдання", "консультації", "розбіжність у думках", "перевірка контролю якості виконання завдання", але в МСКЯ 1 додатково розглядається такий елемент як "документація із завдання".

В МСА 220 на відміну від МСКЯ 1 в основному акцентується увага на найважливіших заходах, які повинні виконуватися партнером із завдання, який зазвичай призначається головною відповідальною особою за якість виконання завдання.

Складання окремого документу щодо системи контролю якості під час аудиту історичної фінансової інформації не передбачено, але підкреслена обов'язковість документування в наступних випадках:

- партнер з завдання та, якщо це необхідно, інші члени групи з завдання документують ідентифіковані питання, пов'язані з дотриманням етичних вимог, та їх вирішення (п. 11);

- партнер з завдання повинен задокументувати висновки з обговорення питань незалежності та інших важливих питань з фірмою, які б підтримували ці висновки (п. 12);

- партнер з завдання проводить консультації на фірмі для визначення відповідних дій, що можуть включати усунення діяльності або інтересу, що становлять загрозу, або відмову від виконання завдання з аудиту, і подібні консультації та досягнуті на них висновки повинні документуватися (п. 13);

- якщо при розгляді будь-яких з таких питань як чесність головних власників, ключового та найвищого керівництва суб'єкту господарювання, достатність рівня компетентності групи з завдання для виконання завдання з аудиту, наявність необхідних на це часу та ресурсів, можливість фірми та групи з завдання дотриматись відповідності етичним вимогам, виникають сумніви, група з виконання завдання проводить необхідні консультації та документує, як ці питання були вирішені (п. 16);

- партнер з завдання повинен документувати обсяг та час перевірки в процесі виконання завдання (п. 27);

- процедури консультування повинні передбачати документування висновків, що є результатом консультацій (п. 31).

Отже, документів, які звертаються до проблеми створення системи контролю якості аудиту, багато, їх вимоги різноманітні, а тому постає питання їх систематизації для того, щоб створити комплексну систему організаційно-методичного забезпечення аудиторської фірми. На наш погляд, ця система, враховуючи такі фактори як склад елементів системи контролю якості, вимоги щодо необхідності документування певних питань, може бути представлена таким чином (рис. 2).

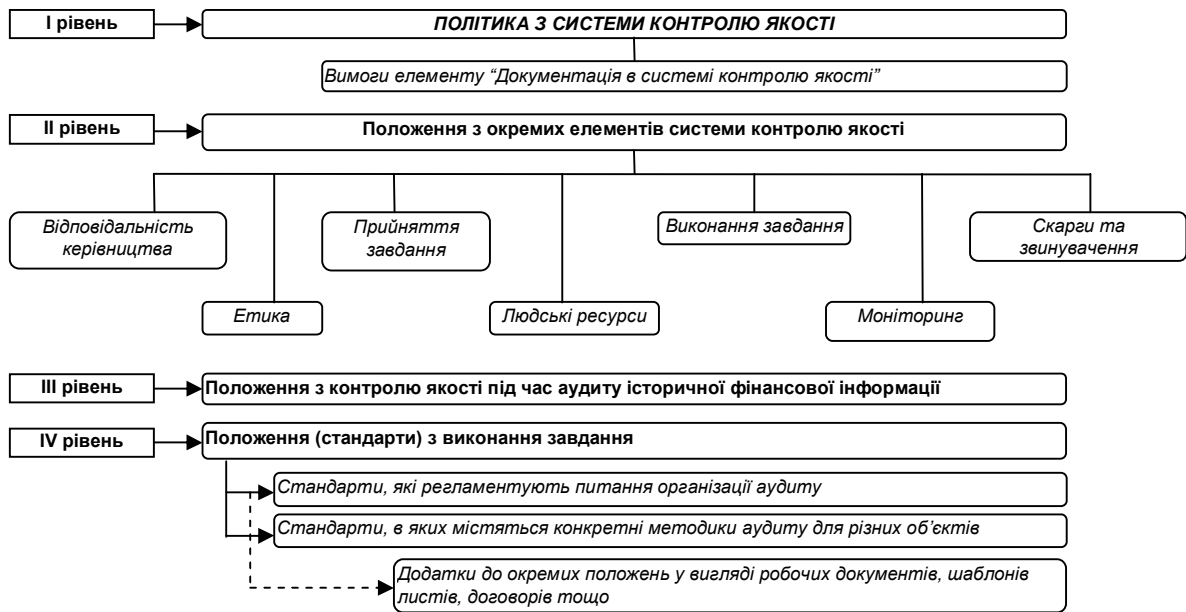


Рис. 2 Систематизований перелік організаційно-методичного забезпечення аудиторської фірми як основи системи контролю якості аудиту

Враховуючи складність самої системи контролю якості вважаємо, що основні вимоги (мету, завдання, структуру), а також вимоги щодо такого елемента як "Документація в системі контролю якості" слід викласти в загальному положенні. Для інших елементів системи контролю якості ("відповідальність керівництва", "етичні вимоги", "прийняття завдання", "продовження співпраці з

клієнтом та виконання конкретних завдань", "людські ресурси", "виконання завдання", "моніторинг", "скарги та звинувачення") слід розробити окреме положення. Принципи побудови таких положень (враховуючи обмеженість обсягу статті, представимо на прикладі елемента "скарги та звинувачення" та складового елемента "виконання завдання" – "консультації" (табл. 1).

Таблиця 1. Принципи побудови положень (стандартів) з окремих елементів системи контролю якості

Вимоги МСКЯ 1				Інформація, яка повинна бути включена до документа стосовно політики та процедур для окремих елементів системи контролю якості
Елемент	Мета	Політика та процедури, стосуються певного елемента	Заходи	
1	2	3	4	5
"Консультації" (пп. 51-56 МСКЯ 1) – складова елемента "Виконання завдання"	Впровадження такої культури, при якій консультування визнається за сильну сторону, а персонал заохочується до консультацій зі складних та спірних питань з метою підвищення якості та покращення застосування професійного судження (п.53).	Політики та процедури повинні забезпечити отримання впевненості в тому, що відповідні консультації із складних або спірних питань мають місце, є достатні ресурси для проведення відповідних консультацій, документуються характер та обсяг таких консультацій. Документуються та застосовуються висновки, що є результатом таких консультацій (п.51).	Проведення консультацій у формі дискусій на відповідному професійному рівні з особами на фірмі чи за її межами, які мають відповідні знання для вирішення складних чи спірних питань (п.52-55). Документування консультацій з іншими професіоналами щодо складних чи спірних питань повинно узгоджуватися як з особою, яка потребує консультації, так і з особою, що надала консультацію. Документування повинно бути достатньо повним та детальним для розуміння питання, щодо якого була необхідна консультація та результатів консультації включно з прийнятими рішеннями, основою для таких рішень та їх застосуванням (п.56).	Розділ "Консультації" Положення (стандарту) "Виконання завдання" – Встановлення порядку звернення за консультацією. – Визначення осіб, з якими слід консультуватися в межах фірми. – Опис порядку звернення з зовнішньою консультацією та підписання угоди з іншою фірмою, професійними та регуляторними організаціями або комерційними організаціями, що надають відповідні послуги з контролю якості. – Опис порядку документації процесу консультації.

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5
“Скарги та звинувачення” (пп. 89-93 МСКЯ 1)	Отримання обґрунтованої впевненості, що фірма відповідно реагує на скарги та звинувачення, що робота, виконана фірмою, не відповідає вимогам професійних стандартів та законодавчих і регуляторних органів, звинувачення у недотриманні вимог систем контролю якості фірми (п.89).	Політика та процедури повинні містити порядок надходження та реєстрації скарг та звинувачень, порядок їх розгляду та призначення відповідальної особи, порядок їх документації та застосування необхідних корегуючих та дисциплінарних заходів.	Встановлення фірмою чітко визначених каналів, по яких персонал фірми може передавати свої сумніви без остраху покарання (п.91). Відповідальність за розгляд скарг та звинувачень повинен нести партнер, який має відповідний достатній досвід та повноваження на фірмі, але не має відношення до завдання (п.92). Відповідальна особа може користуватися консультацією юриста, якщо це необхідно (п.92). Невеликі фірми та практики – індивідуали можуть користуватися послугами відповідно кваліфікованої особи та іншої фірми для проведення такого розгляду (п.92). Скарги, звинувачення та відповіді на них повинні документуватися (п.92). Застосування відповідних заходів, якщо результати розгляду вказують на недоліки структури або роботи політики та процедур контролю якості фірми, або недотримання вимог системи контролю якості фірми співробітником чи співробітниками (п.93).	Положення (стандарт) “Скарги та звинувачення” – Встановлення фірмою порядку (в тому числі із збереженням вимог конфіденційності), по яких персонал фірми може передавати свої сумніви без остраху покарання. – Встановлення порядку призначення відповідального за розгляд скарг та звинувачень, яким повинен бути партнер, який має відповідний достатній досвід та повноваження на фірмі, але не має відношення до завдання. – Встановлення меж відповідальності, яку повинен нести такий партнер.. – Встановлення порядку документації скарг, звинувачень та відповідей на них. – Опис порядку та випадків залучення кваліфікованих зовнішніх осіб або інших фірм для проведення розгляду скарг та звинувачень. – Опис переліку заходів, які повинні бути застосовані, якщо результати розгляду вказують на недоліки структури або роботи політики та процедур контролю якості фірми, або недотримання вимог системи контролю якості фірми співробітником чи співробітниками та порядок їх застосування.

Враховуючи важливість аудиту фінансової звітності, окремо повинно бути розроблене положення з контролю якості під час виконання таких завдань, особливо в сфері обов'язкового аудиту. При його складанні слід використовувати підхід, який запропонований для загальної системи контролю якості.

Крім загального положення (стандарту) з виконання завдання доцільно розробити окремі стандарти, розподілені на дві великі групи: перша - повинна включати стандарти, присвячені загальним питанням організації і методики аудиту; друга – стандарти, в яких розглядаються питання організації і методики аудиту конкретних об'єктів. Практика аудиторської роботи засвідчила необхідність розробки певних документів (за аналогією з міжнародними стандартами вони отримали назву “внутрішніх” або “внутрішньофірмових” стандартів), які мають методичний та технологічний характер, визначають певні вимоги щодо процедур та конкретних дій аудиторів при здійсненні аудиту. Зокрема, у російських виданнях, які присвячені аудиту, підкреслюється позитивний досвід подібної системи стандартизації аудиторської діяльності [2, с. 36-40; 7, с. 11; 12, с. 93; 16, с. 78].

Необхідність розробки таких стандартів зумовлена тим, що всі інші елементи системи контролю якості мають в значній мірі варіативний характер, чого не можна сказати про процес виконання завдання. Адаже певною гарантією якості аудиторських перевірок, а відповідно, і прийнятого рівня достовірності фінансової звітності, є дотримання, незалежно від конкретних умов, низки обов'язкових принципів, використання загальних підходів до проведення аудиторської перевірки, виконання єдиних вимог до якості та надійності незалежного аудиторського висновку. Такі принципи, загальні підходи та єдині вимоги встановлюються в загальноприйнятих стандартах аудиторської діяльності (Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики), їх застосування слугує своєрідною гарантією забезпечення інтересів користувачів звітності. Проте, певна загальність міжнародних стандартів аудиту, наявність варіативності в окремих положеннях та можливостей вибору, вказівок щодо використання тих або інших методів і процедур на власний розсуд аудитора вимагає створення певних

регламентуючих документів для підвищення рівня організації праці аудиторів. Внутрішні стандарти повинні бути деталізацією міжнародних стандартів аудиту, вони повинні “доводити” вимоги загальноприйнятих стандартів до рівня конкретних методик та конкретних вказівок конкретним виконавцям, які здійснюють аудиторську перевірку.

Розробку таких стандартів доцільно здійснювати з урахуванням запропонованого механізму формування впевненості аудитора при наданні ним аудиторських послуг, розробленого на підставі теоретичної конструкції науки про аудит [4, с. 275-285]. В попередніх роботах авторами було започатковано дослідження даної проблеми, зокрема висвітлено необхідність створення системи внутрішніх стандартів аудиторського підприємства, принципи їх створення та вимоги щодо їх побудови, запропоновано можливий перелік внутрішніх стандартів аудиторського підприємства, напрямки їх використання на різних етапах аудиту, розроблено структуру внутрішнього стандарту аудиторського підприємства та напрямки їх уніфікації [13-15].

Створення переліку стандартів з організації аудиту повинно здійснюватися виходячи з того, що в складі та змісті міжнародних стандартів можна виділити перелік обов'язкових елементів, які повинні бути виконані при наданні аудиторських послуг, і їх виконання свідчитиме про те, що аудит виконується у відповідності з вимогами міжнародних стандартів аудиту (авторами дана проблема розглянута в [14]). Ці елементи можна класифікувати як базові професійні принципи аудиту фінансової звітності, які визначатимуть, в свою чергу, порядок розробки внутрішніх стандартів аудиторського підприємства з організаційних аспектів аудиту.

Отже, організаційно-методичне забезпечення роботи аудиторського підприємства можна розподілити на певні групи в залежності від обов'язковості оформлення відповідних документів, необхідності розробки певних методик та документування відповідної інформації у відповідності з вимогами міжнародних стандартів аудиту, а саме:

– перша група – інформація, обов'язковість складання якої встановлена міжнародними стандартами аудиту;

– друга група – рекомендації щодо порядку проведення певних аудиторських процедур, чіткі методики здійснення яких відсутні в міжнародних стандартах аудиту, але які є обов'язковими і для яких передбачені окремі стандарти;

– третя група – інформація, необхідність документування якої в робочих документах, передбачено в міжнародних стандартах аудиту;

– четверта група – інформація, якій прямо не присвячений окремий міжнародний стандарт аудиту, але отримання якої є необхідною і вона передбачена національними законодавчими та нормативними документами.

Таблиця 2. Приклади інформації, яка повинна бути покладена в основу при створенні стандартів роботи аудиторської підприємства, присвячених загальним питанням організації та методики аудиту (більш детально див. [14])

Вид інформації	Посилання на відповідний документ
Інформація, обов'язковість складання якої встановлена міжнародними стандартами аудиту	
Шаблон листів – зобов'язань	МСА 210 (пп. 2-4)
Шаблони листів повідомлень управлінському персоналу	МСА 260 (пп. 2, 15-16)
Порядок проведення певних аудиторських процедур, чіткі методики здійснення яких відсутні в міжнародних стандартах, але які є обов'язковими і для яких передбачені окремі стандарти	
Методика організації аудиторської вибірки та оцінки її результатів	МСА 530 (п. 27, 31-56)
Методика встановлення прийнятого рівня суттєвості	МСА 320 (п.5, 12-15)
Інформація, необхідність документування якої в робочих документах, передбачено в міжнародних стандартах аудиту	
Зразки документування в робочих документах повідомленої усно управлінському персоналу інформації та отриманих відповідей у випадку застосування усних повідомлень.	МСА 260 (пп. 2, 15-16)
Зразки документування порядку використання роботи іншого аудитора	МСА 600 (п.14)
Інформація, якій прямо не присвячений окремий міжнародний стандарт аудиту, але отримання якої є необхідною і вона передбачена національними законодавчими та нормативними документами	
Зразок договору на проведення аудиту	Закону України "Про аудиторську діяльність" (ст. 17)
Інформація, документування якої прямо передбачено ПНПКЯ 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторськими системи контролю якості аудиторських послуг"	
Зразки документування інформації при виконанні завдання стосовно: – планів, програм, інструкцій, які були надані персоналу для отримання розуміння цілей його роботи; – процедур, термінів та обсягу виконаної роботи відповідно до професійних стандартів; – дій з надання допомоги професіоналами та фахівцями менш досвідченим членам групи із завдання для чіткого розуміння цілей роботи; – процесу консультування зі складних та спірних питань і застосування його наслідків; – процесу нагляду за виконанням завдання; – процедур перевірки завершеного завдання, зроблених важливих суджень і виду висновку (звіту), що надається за наслідками виконання завдання; – процедур контролю якості виконання завдання.	ПНПКЯ 1 (п.66)

Отже, необхідна інформація охоплюватиме:
– організацію аудиту (договори, листи, плани та програми, пояснення, запити);

– методику проведення аудиту (відповідні методики, зразки документування необхідної інформації);

– результати аудиту (зразки аудиторських висновків, які можуть бути представлені аудитором).

Друга група стандартів по виконанню завдання повинна містити методики перевірки окремих об'єктів. Важливість та необхідність розробки таких документів пояснюється тим, що автори монографій та підручників з теорії та практики аудиту обмежуються викладенням загальних методик перевірки певних об'єктів, які вимагають значного коригування при безпосередній роботі аудитора. Можна виділити такі основні підходи до розробки внутрішніх стандартів, які стосуються конкретних методик аудиту: бухгалтерський, податковий, юридичний, спеціальний, галузевий підходи тощо. Вони повинні, з одного боку, визначати загальний підхід аудиторського підприємства до проведення аудиту, а з іншого - містити конкретні рекомендації, які б дозволяли аудиторам визначити на практиці чіткий порядок власних дій при укладанні договору з клієнтом, при здійсненні аудиторської перевірки та її завершенні і включати таку інформацію:

- загальні положення;
- особливості організації обліку обраного об'єкту;
- фактори, які впливають на збільшення ризику виникнення викривлень в обліку певного об'єкту;
- джерела отримання аудиторських доказів;
- методи отримання аудиторських доказів;

Крім того, окремо слід виділити питання стосовно виконання завдання, необхідність документування яких прямо передбачено Положенням з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг".

Нижче в таблиці 2 систематизовано приблизний перелік такої інформації (враховуючи обмеженість обсягу статті розглянуті вимоги лише окремих міжнародних стандартів аудиту).

– типовий план та програма аудиту обраного об'єкту;
– порядок проведення аудиту (із наведенням шаблонів робочих документів);

– типові помилки, які зустрічаються при проведенні аудиту;

– принципи висвітлення результатів аудиту в письмовому акті (звіті тощо) за наслідками аудиту, який представляється керівництву підприємства;

– порядок формування аудиторського висновку (більш детально див. [15]).

Актуальність та важливість цих питань посилилася у зв'язку з прийняттям Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг", яким введена обов'язковість документування процесу виконання завдання шляхом розробки методик з виконання завдання у письмовому чи електронному форматі, програмних інструментів чи інших форм стандартизованої документації, планів, програм, інструкцій, необхідних для розуміння цілей роботи персоналу в процесі виконання завдання.

Висновки та перспективи подальших досліджень.
В сучасних умовах підвищується інтерес до проблем якості аудиту, що пов'язано як з необхідністю удосконалення організаційних та методичних його аспектів, так і з необхідністю введення аудиторськими підприємствами внутрішньої системи контролю якості. Але проблеми якості аудиторської діяльності, визначення критеріїв її оцінки охоплюють значне коло питань і спрощений підхід до вирішення проблеми впровадження системи якості, який полягає у перевірці старшими аудиторами роботи асистентів аудиторів, не є прийнятним для довгострокової концепції на ринку аудиторських послуг.

Якість аудиту визначається якісністю функціонування і використання кожного елемента системи аудиторського процесу, раціональністю його побудови, застосуванням наукових, передових методів аудиту, швидкістю і повнотою інформаційного обслуговування. Підвищення якості аудиту при цьому повинно відбуватися за рахунок поліпшення організації аудиторської перевірки і раціонального використання наявних ресурсів, що може бути досягнуто за рахунок створення відповідного організаційно-методичного забезпечення.

Враховуючи вимоги міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та етики, якими висуваються певні вимоги щодо складу обов'язкових документів, розробки методик застосування окремих аудиторських процедур та документування відповідної інформації, такий комплекс фактично перетворюється у складну ієрархічну систему контролю якості аудиту, яка повинна включати загальну політику з системи контролю якості, положення з окремих її елементів і положення (стандарти), які детально розглядають проблеми виконання завдання та включають стандарти з організації аудиту і стандарти, які містять конкретні методики перевірки окремих об'єктів.

Формування такого методичного забезпечення для кожної аудиторської фірми є нагальною потребою, яка ускладнюється існуванням різноманітних видів аудиторських послуг, а також обов'язкових видів аудиту, а тому перетворюється у важливу задачу теоретичного та прикладного характеру.

Список використаної літератури:

1. *Адамс Р.* Основы аудита / Адамс Р.; [пер. с англ.] / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с. 2. *Андреев А.Д.* Внутренний аудит: [учеб. Пособие]. / Валерий Дмитриевич Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с. 3. *Бычкова С.М.* Контроль качества аудита. / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыглова – М.: Эксмо, 2008. – 208 с. 4. *Давидов Г.М.* Аудит: теория и практика: [Монография]. / Григорий Николаевич Давидов. – Кировоград: ТОВ "Імекс-ЛТД", 2006. – 324 с. 5. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12> 6. Керівні вказівки щодо контролю якості на малих та середніх підприємствах ("Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices") [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org/Members/Downloads/guide-to-quality-control-to.pdf>. 7. *Краев А.В.* Аудит. Внутрифирменные стандарты. / Краев А.В., Краева О.А., Богомолов А.М. – М.: "Книга сервис", 2002. – 160 с. 8. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "Статус", 2007. – 1172 с. 9. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг",

затверджене рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/4. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf> 10. Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 23 квітня 2009 року №201/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1338733872.doc> 11. *Редько О.Ю.* Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку: автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / О.Ю.Редько; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2009. – 40 с. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2009/09rogspr.zip> 12. *Суйц В.П.* Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник. / Суйц В.П., Ахметбекова А.Н., Дубровина Т.А. – М.: ИНФРА – М, 2002. – 556 с. 13. *Шалімова Н.С.* Внутрішні стандарти аудиторського підприємства: сутність та необхідність розробки / Н.С. Шалімова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, Вип.10, ч.ІІ. – Кировоград: КНТУ, 2006. – С.315-324. 14. *Шалімова Н.С.* Критерії оцінки якості організаційно-методичного забезпечення аудиторських перевірок / Н.С. Шалімова // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Збірник наукових праць. Економіка. – Частина І. – Випуск 4 (44). – Рівне, 2008. – С. 222-233 15. *Шалімова Н.С.* Принципи побудови внутрішніх стандартів аудиторського підприємства / Н.С. Шалімова // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. Випуск 18: У трьох частинах. – Черкаси: ЧДТУ, 2007. – Частина ІІІ. – С. 185-192. (0,93 др.арк.) 16. *Шеремет А.Д.* Аудит: [Учебник]. / Шеремет А.Д., Суйц В.П. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 410 с.

ДАВИДОВ Григорій Миколайович – доктор економічних наук, професор; декан факультету обліку і фінансів Кіровоградського національного технічного університету

Наукові інтереси:

- система національного фінансового контролю,
- теорія аудиту та фінансового контролю,
- організація і методика аудиту

ШАЛІМОВА Наталія Станіславівна – кандидат економічних наук, доцент; завідувач кафедри аудиту та оподаткування Кіровоградського національного технічного університету

Наукові інтереси:

- соціально-економічні аспекти аудиту,
- економічна безпека держави та підприємницької діяльності,
- податкове планування та адміністрування