

УДК 657.6.(075)

Бурова Т.А., к.е.н., доцент

Миколаївський державний університет імені В.О. Сухомлинського

КОНЦЕПТУАЛЬНИЙ ПІДХІД ДО РОЗРОБКИ СТАНДАРТІВ ЯКОСТІ АУДИТУ

© Бурова Т.А.

Представлено дослідження системи контролю якості аудиторських послуг, розроблена схема класифікацій внутріфірмових стандартів аудиту; описані політика і процедури змісту окремих внутрішніх стандартів аудиту.

Ключові слова: контроль якості аудиту, внутрішні стандарти аудиту, елементи системи контролю, класифікація стандартів, Міжнародні стандарти аудиту надання впевненості та етики.

Research of the monitoring system of quality of auditor services is presented, the scheme of classification of intrafirm standards of audit is developed, the policy and procedures of the maintenance of separate internal standards is presented audit.

Key words: quality control audit, internal audit standards, elements of control, classification standards, International Standards on Auditing Assurance and Ethics.

Представлено исследование системы контроля качества аудиторских услуг, разработана схема классификации внутрифирменных стандартов аудита; описаны политика и процедуры содержания отдельных внутренних стандартов аудита.

Ключевые слова: контроль качества аудита, внутренние стандарты аудита, элементы системы контроля, классификация стандартов, Международные стандарты аудита предоставления уверенности и этики.

В сучасних умовах розвитку аудиту в Україні важливого значення набуває забезпечення якості використання аудиторських послуг. Зарубіжна практика організації аудиту засвідчує, що застосування внутрішніх стандартів контролю якості аудиторських послуг є необхідною умовою діяльності кожної аудиторської фірми, компанії і забезпечує відповідний (високий) рівень роботи аудитора. Цього вимагають і діючі нормативні документи, так, якість проведення аудиту забезпечується встановленням системи внутрішнього контролю якості у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики 220 «Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації» і процедурами внутрішнього контролю (МСА НВЕ).

Рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/4 затверджено Положення по національній практиці контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами і аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг». Разом з цим діє Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, які виконують аудит і огляд історичної фінансової інформації, а також інші надання впевненості, і надають супутні послуги» (МСКЯ).

Проблемам використання системи контролю якості аудиторських послуг присвячено недостатньо наукових праць. Ряд вчених: Голов С.В., Гаєвська Н.І., Лисина В., Петрик Е.А. та інші в періодичних виданнях визначають концепції контролю якості аудиту, його документування. Однак методичних вказівок, інструкцій проведення системи контролю якості аудиторських послуг Аудиторською палатою України не розроблено.

Мета статті – розробка концептуального підходу до підготовки і впровадження внутрішніх стандартів аудиторських послуг в системі контролю якості згідно діючих нормативних документів з аудиту.

Згідно з МСКЯ 1 система контролю якості аудиторських послуг складається з елементів:

1. Відповідальність керівництва за організацію контролю якості на фірмі.
2. Етичні вимоги.
3. Прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом і виконання специфічних завдань.
4. Людські ресурси.
5. Виконання завдання.
6. Моніторинг.

Кожний із шести елементів системи контролю якості аудиту в аудиторській фірмі повинен оформлятися у вигляді документів та роз'яснень персоналу.

Наприклад, перший елемент, на наш погляд, включає документальне оформлення у вигляді документів: організаційна структура фірм, посадові інструкції, положення про систему контролю якості та інше. При цьому керівництво фірми встановлює таку політику та процедури контролю якості, які будуть направлені на підвищення внутрішньої культури фірми, а її ділова стратегія підпорядкована головній вимозі – досягнення високої якості всіх

завдань по аудиту.

Елемент «Етичні вимоги» - внутріфірмовий стандарт «Професійної етики», зразки заяв про незалежність, конфіденційність та інше. Третій елемент – зразки листів, анкет, тестів для попереднього ознайомлення з клієнтами, внутріфірмовий стандарт «Опис бізнесу підприємства» та інше.

До документів четвертого елементу «Людські ресурси» доцільно віднести положення про оплату праці, зразки заяв про прийом на роботу, тестів для оцінки персоналу фірми, контрольні тести самооцінювання робітників, положення про підвищення кваліфікації персоналу, штатний розклад та інше. Фірма повинна впровадити фундаментальні принципи професійної етики: чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність та професійна поведінка. Згідно з МСКЯ 1 щонайменше раз на рік фірма повинна отримати письмове підтвердження дотримання своєї політики стосовно незалежності від усього персоналу.

Документальне оформлення одного з основних елементів системи контролю якості «Виконання завдання» може включати перелік індексів робочих документів, внутріфірмові стандарти оцінки системи бухгалтерського обліку, звітності клієнта, аудиторський ризик, оцінка суттєвості, планування, процедури контролю якості при виконанні завдання, зразки аудиторських висновків та інше. Політика та процедури виконання завдання розробляються таким чином, щоб особа, яка проводить перевірку контролю якості, не була партнером по завданню і не приймала іншої участі у виконанні завдання під час проведення перевірки.

Метою виконання моніторингу є перевірка:

- дотримання вимог професійних стандартів, законодавчих та регуляторних органів;
- розробка ефективного впровадження системи контролю якості;
- застосування політики та процедури контролю якості фірми.

При цьому необхідно використовувати контрольні листи, розробити внутріфірмові стандарти по процедурі моніторингу, порядку прийняття скарг і звинувачень та інше.

Якісне надання аудиторських послуг пов'язане з наявністю в аудиторській фірмі методології проведення аудиту, яка регламентується внутріфірмовими стандартами аудиту, що розроблені з урахуванням вимог стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів. В той час як на ринку аудиторських послуг існують різні за організаційно-правовою формою, чисельністю тощо аудиторські фірми, у кожній з них об'єм документів, що стосуються прийнятих політики і процедур, буде відрізнятися. При цьому підхід до оформлення внутріфірмових стандартів у кожній аудиторській фірми також буде свій власний, в основі якого закладені досвід роботи на ринку аудиторських послуг та інтуїція. Що не є принциповим, головним в даному випадку являється досягнення мети, яка направлена на забезпечення за допомогою внутріфірмових стандартів неухильного дотримання персоналом аудиторської фірми вимог діючих аудиторських стандартів і законодавства.

Практичний підхід до рішення цієї проблеми викликає необхідність підготовки і впровадження внутріфірмових стандартів аудиторських послуг. Необхідність розробки внутріфірмових стандартів аудиту полягає перш за все в тому, що дані стандарти допомагають дотриманню норм законодавства при наданні аудиторських послуг, особливо Міжнародним стандартам аудиту, надання впевненості та етики і Кодексу професійної етики, що були прийняті в якості національних рішенням АПУ № 122 від 18.04.2003 р. Застосування внутріфірмових стандартів аудиту забезпечує зв'язок окремих елементів аудиторського процесу. Ми пропонуємо внутрішні стандарти аудиторських фірм класифікувати в розрізі наступних груп:

- 1) загальні стандарти, які містять концепції розробки стандартів організації діяльності фірми, етики поведінки аудиторів, підготовка та підвищення кваліфікації кадрів та інші;
- 2) стандарти проведення аудиту:
 - а) робочі стандарти (складання листів, договорів, планування, суттєвості, аудиторських доказів, вивчення та оцінка внутрішнього контролю, аудиторського ризику та інше);
 - б) методичні стандарти (аудит власного капіталу, необоротних та інших активів, зобов'язань, витрат і доходів, фінансових результатів, звітності);

в) спеціальні стандарти (податковий облік за видами окремих податків і зборів, зовнішньоекономічної діяльності, банкрутства, оцінки організації обліку і аудиту та інші);

г) спеціалізовані стандарти (аудит страхових компаній, позабюджетних та інвестиційних фондів, кредитних установ, бірж та інші);

3) стандарти з формування аудиторських висновків (концепції та підхід до порядку складання висновків і аудиторських звітів, види, приклади аудиторських висновків);

4) стандарти з моніторингу (самооцінки системи контролю якості, документування процесу контролю якості, процедур моніторингу, порядку прийняття мір по скаргам і обвинуваченням та інші).

Політика і процедури внутрішніх стандартів аудиторських фірм мають бути викладені в письмовій формі відповідного документа та зафіксовані на паперових або електронних носіях з дотриманням вимог до аудиторської документації згідно з Професійними стандартами і затверджені наказом керівника.

Загальні положення з аудиту потрібно присвятити питанням, що присвячені виконанню персоналом аудиторської фірми фундаментальних принципів, про які йшлося вище, а також внутріфірмовому контролю за виконанням даних принципів.

Друга за призначенням група внутріфірмових стандартів покликана допомогти персоналу аудиторської фірми правильно спланувати аудит, отримати достатні аудиторські докази і скласти робочі документи таким чином, щоб на їх основі можна було забезпечити об'єктивне формулювання відповідних аудиторських висновків.

Що ж до третьої групи внутріфірмових стандартів (спеціалізованих стандартів), то їх розробка може виявитися найбільш трудомісткою, оскільки включає в себе методику проведення аудиту за розділами аудиту. При розробці даної групи внутріфірмових стандартів аудиторській фірмі необхідно застосовувати три підходи: бухгалтерський, юридичний і галузевий.

Бухгалтерський підхід базується на розробці методик перевірки за розділами бухгалтерського обліку: аудит грошових коштів, грошових документів; аудит розрахунків (з покупцями, постачальниками, бюджетом і позабюджетними фондами,

персоналом і т.д.); аудит виробничих запасів; аудит необоротних активів; аудит собівартості та інших витрат і т.д.

Стандарти з моніторингу повинні включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості аудиту, а також періодичну перевірку окремих виконаних завдань.

На наш погляд, зміст, структура даних стандартів повинна бути уніфікована і містити наступні розділи:

I. Загальні положення.

II. Основні поняття та визначення.

III. Сутність внутріфінансового стандарту.

Наприклад, при розробці внутріфінансового стандарту -

а) «Суттєвість в аудиті» - 3.1. Поняття суттєвості; 3.2. Розрахунок рівня суттєвості; 3.3. Взаємозв'язок між суттєвістю та аудиторським ризиком; 3.4. Суттєвість та аудиторський ризик при оцінці аудиторських доказів; 3.5. Оцінка наслідків переключень.

б) «Планування аудиту» - 3.1. Загальна стратегія аудиту; 3.2. Загальний план аудиту; 3.3. Аудиторська програма; 3.4. Зміни та уточнення у загальному плані та програмі аудиту.

в) «Аудиторський висновок про фінансову звітність» - 3.1. Основні елементи аудиторського висновку; 3.2. Аудиторський висновок; 3.3. Модифіковані висновки; 3.4. Приклади висновків.

Впровадження єдиного підходу до розробки внутрішніх стандартів аудиту в розрізі кожної аудиторської фірми будуть відповідати не тільки вимогам Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики (МСА НВЕ), прийнятих АПУ за національні, а також і дозволить застосовувати їх активно в практичній діяльності.

Розробка і використання внутріфінансових стандартів контролю якості в аудиторській фірмі, компанії доцільно здійснювати у розрізі запропонованих класифікаційних груп, що дозволить спростити їх використання, а зміст кожного стандарту – уніфікувати за однаковими розділами.

Список використаних джерел:

1. Аудит: Застосування Міжнародних стандартів в аудиторській практиці в Україні. К.: ТОВ «АУ Статус». – 2005
2. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. – Х.: Фактор, 2007.
3. Закон України «Про аудиторську діяльність» № 140-V від 14.09.2006 р.
4. Кодекс етики професійних бухгалтерів. – К.: Палата аудиторів України,

ФПБАУ. – 2010.

5. Міжнародні стандарти аудиту надання впевненості та етики. – К.: ТОВ «АУ Статус», 2007.

6. Міжнародний стандарт контролю якості 1. – К.: ТОВ «АУ Статус», 2006.

7. Редько К.О. Аудит в Україні. Морфологія / Монографія. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2006.