

**В. П. Бондар,**

доктор економічних наук, професор,  
управляючий партнер,  
Міжнародна аудиторська компанія ТОВ "HLB Ukraine"

**В. П. Бондарь,**

доктор экономических наук, профессор,  
управляющий партнер,  
Международная аудиторская компания ООО "HLB Ukraine"

**V. P. Bondar,**

DSc of Economics, Professor,  
Managing Partner,  
International Auditor Company "HLB Ukraine" Ltd

**Внутрішній контроль якості аудиторських перевірок**

Розглянуто основні принципи, що використовуються при розробленні внутрішньофірмового стандарту, який встановлює порядок контролю за якістю здійснюваних фірмою аудиторських перевірок. Обґрунтовано розподіл обов'язків між керівником фірми та співробітниками, що беруть участь у перевірках.

**Ключові слова:** аудиторська фірма, якість аудиторських послуг, внутрішній контроль, організація роботи, внутрішньофірмовий стандарт.

Якість аудиторських послуг має досить велике значення у практичній аудиторській діяльності. Саме від типу аудиторського звіту та думки аудитора залежить багато управлінських рішень, що приймаються потенційними інвесторами, кредиторами та менеджерами підприємств. Про необхідність контролю якості роботи аудитора сказано в МСА 220 "Контроль якості аудиту фінансової звітності". Мета цього документа – встановлення стандартів і надання рекомендацій з контролю якості стосовно політики аудиторської фірми в цілому, а також процедур, що стосуються роботи, дорученої асистентам аудитора при проведенні окремої аудиторської перевірки. У МСА 220 зазначено, що політика та процедури контролю якості повинні бути реалізовані на рівні як усієї аудиторської фірми, так і окремих аудиторських перевірок [1].

Питання міжнародних стандартів аудиту, їхньої основи й практичного застосування постійно знаходяться у полі вивчення науковцями України та розглядаються в наукових працях О. Редька, Н. Проскуріної, К. Сурніної, О. Петрик та інших фахівців.

Метою дослідження є розгляд проблем, що виникають при побудові системи контролю якості, та надання рекомендацій щодо створення внутрішньофірмового стандарту для забезпечення якості аудиторських послуг.

При організації роботи з контролю за якістю аудиторська фірма повинна керуватися внутрішньофірмовими стандартами, в яких варто визначити конкретні вимоги до процедури контролю. Ці стандарти не є обов'язковими, однак їх застосування свідчить про рівень професіоналізму спеціалістів аудиторської фірми.

Контроль за якістю аудиторських послуг в аудиторських фірмах передбачає дотримання таких принципів:

- професіоналізм й компетентність;
- доручення завдань;
- делегування повноважень;
- консультування;
- прийняття та збереження клієнтів;
- моніторинг.

При розробленні внутрішньофірмових стандартів необхідно забезпечити взаємозв'язок між такими документами, як програма аудиту, кошторис витрат часу й загальний план аудиту, які є важливими засобами, що сприяють ефективному контролю за якістю аудиту. Розроблення стандартів вимагає як значних витрат, так і практичного досвіду, тому воно під силу тільки великим аудиторським фірмам із серйозним науковим потенціалом.

На нашу думку, завданнями внутрішньофірмового стандарту аудиту мають бути такі:

- 1) визначення функцій співробітників конкретної аудиторської фірми в ході здійснення аудиту;
- 2) вибір шляху вдосконалення якості внутрішньофірмової системи контролю якості;
- 3) встановлення основних процедур контролю якості аудиту

З погляду функцій, виконуваних у ході аудиту, пропонуємо згрупувати професійних співробітників аудиторської фірми за такими категоріями:

- керівник аудиторської фірми (президент);
- керівник аудиторських перевірок (партнер);
- провідний аудитор (керівник групи, партнер із завдання);

– рядовий учасник аудиторської групи (аудитор або асистент).

Керівник аудиторської фірми має право підпису аудиторського висновку (звіту) від імені аудиторської фірми та відповідає за роботу фірми в цілому відповідно до її статуту. Повноваження керівника аудиторської фірми включають:

- проведення переговорів, що передують укладанню договорів із потенційними клієнтами на проведення аудиторської перевірки;
- прийняття рішень про можливість проведення аудиту фінансової звітності певної організації з урахуванням всієї отриманої в ході попереднього знайомства інформації;
- розроблення стратегії поведінки аудиторської фірми в нестандартних, проблемних ситуаціях (наприклад, якщо за результатами попереднього планування з'ясується, що аудиторський висновок не буде безумовно позитивним, то варто відразу ж вирішити питання про доцільність проведення аудиту);
- активну участь у призначенні керівника перевірки й формуванні групи аудиторів.

Керівник аудиторської фірми повинен нести відповідальність за висловлення думки в аудиторському звіті про достовірність фінансової звітності клієнта. У зв'язку з цим він повинен знати всю суттєву інформацію, що визначає зміст виданого аудиторського висновку.

На кожну аудиторську перевірку клієнта керівник фірми призначає керівника аудиторської перевірки. Останній відповідає за досягнення балансу між витратами та якістю робіт при виконанні конкретних аудиторських перевірок, тому він повинен бути не тільки гарним організатором, а й професіоналом високого рівня, що вимагає обов'язкову наявність у нього сертифіката аудитора. Керівник аудиторської перевірки не повинен займатися безпосереднім вивченням документації або виконанням аудиторських процедур у ході перевірки. Він реалізує керівні функції, хоча й розбирається у всіх бухгалтерських, аудиторських та інших професійних питаннях, відповідає за організацію роботи та контроль за її виконанням. У рамках цієї діяльності керівник перевірки затверджує загальний план і програму аудиту, відповідає за погодження строків і графік проведення перевірок, визначає необхідні для цього бюджети часу та праці, підбирає фахівців і розподіляє обов'язки між ними, обґрунтовує рівень суттєвості, ступінь аудиторських ризиків й обсяг вибірки, а також кількість і якість запланованих аудиторських процедур. До функціональних обов'язків керівника перевірки входять також інші організаційні та методичні питання, пов'язані з плануванням перевірки.

Керівник аудиторської перевірки повинен:

- організувати поточний контроль роботи виконавців;

• постійно стежити за проведенням робіт відповідно до затвердженого загального плану і програми аудиторської перевірки;

• вчасно виявляти й аналізувати відхилення від запланованого порядку проведення аудиторської перевірки;

• у межах наданих повноважень давати оцінку нестандартним ситуаціям, що виникли в процесі аудиту, і формувати професійне судження щодо виходу з них;

• відповідати за документування процесу аудиторської перевірки, зокрема стежити за відповідністю робочої документації, підготовленої за результатами аудиту, стандартам аудиту та внутрішньофірмовим вимогам фірми;

• оперативно інформувати керівника аудиторської фірми про хід аудиторської перевірки та про всі істотні факти, що можуть вплинути на результати аудиту й висновки, зроблені за його результатами.

Провідний аудитор відповідає за підготовку, безпосереднє здійснення та документальне оформлення результатів аудиторських процедур. У межах своїх повноважень він повинен адекватно оцінювати професійні знання й навички підлеглих співробітників, раціонально розподіляти завдання між ними та забезпечувати відповідний контроль за якістю виконання доручених завдань.

Доцільно, щоб провідний аудитор готував окремі розділи програми аудиту. У цих розділах повинні бути докладно описані сегменти аудиту, заплановані тести засобів контролю, конкретні аудиторські процедури та інші необхідні вказівки. Підготовлені в такий спосіб розділи програми аудиту розглядає та затверджує керівник перевірки. Потім провідний аудитор організовує проведення аудиторських процедур і здійснює поточний контроль за роботою підлеглих. Він вчасно виявляє відхилення від програми аудиту, аналізує обставини, що впливають на рівень суттєвості та ступінь аудиторського ризику, оперативно доводить до керівника суттєву інформацію, що впливає на результати аудиторської перевірки й висновки, зроблені за отриманими результатами.

Після закінчення аудиторських процедур провідний аудитор оформлює результати та висновки або контролює їх оформлення підлеглими.

Рядовий учасник перевірки (аудитор або асистент) – це співробітник, підлеглий керівникові перевірки. Якість перевірок багато в чому залежить від професіоналізму і відповідальності конкретних виконавців, які оформляють робочі документи. У свою чергу, робочі документи, що містять інформацію для висловлення думки про фінансову звітність, повинні бути чіткими та зрозумілими.

Дотримання суворої ієрархії, принципу підзвітності, чіткий розподіл функцій, повноважень і відповідальності забезпечать організацію аудитор-

ської перевірки, запобігання дублюванню діяльності та можливому непорозумінню у спілкуванні як між фахівцями аудиторської фірми, так і між ними та представниками клієнта.

Контроль якості роботи всередині аудиторської фірми повинен охоплювати такі аспекти.

1. Аудит вважається якісним, якщо він планувався та проводився відповідно до стандартів аудиту. Дотримання стандартів на етапі формування думки про достовірність фінансової звітності в основному забезпечується дотриманням стандартів на попередніх етапах аудиторської перевірки. Стандартів аудиту повинен дотримуватись кожен учасник перевірки.

2. Необхідно підтримувати високу кваліфікацію співробітників аудиторської фірми. Для осіб, які претендують на посаду, та осіб, прийнятих на роботу, доцільно проводити періодичні перевірки рівня кваліфікації. Такі "іспити" (тестування з питань бухгалтерського обліку, оподаткування, економіки, фінансів, аудиту і права) слід проводити у кілька етапів. На першому етапі здійснюють загальне тестування для визначення рівня знань претендента і, відповідно, діапазону посад, на які він може претендувати. Для оцінки рівня знань і навичок претендента на посаду варто встановити кваліфікаційні вимоги щодо кожної з посад. На другому етапі можна застосувати поглиблене тестування з метою прийняття остаточного рішення про прийом або переведення претендента на конкретну посаду. Поглиблене тестування можливе й на першому етапі для осіб, які претендують тільки на певні посади (наприклад, на посаду провідного аудитора).

Співбесіда із претендентом на посаду має бути ретельно спланована й підготовлена. Перелік питань не повинен бути вузькопрофільним. Важливо уточнити, як претендент розуміє сутність аудиторської діяльності, права й обов'язки аудиторської фірми, її клієнтів; якою є його реакція та поведінка у нестандартних ситуаціях (претендентові можна запропонувати проаналізувати й оцінити конкретну ситуацію, визначити шляхи виходу з неї тощо); яким є практичний і теоретичний досвід претендента в галузі аудиту; які плани має претендент і чи пов'язані вони з новим місцем роботи та ін.

3. Перш ніж укласти договір про надання аудиторських послуг, аудиторська фірма повинна оцінити такі фактори: можливість незалежного проведення аудиту, що визначається наявністю або відсутністю впливу на аудиторську фірму з боку третіх осіб при проведенні перевірки й формуванні думки про достовірність фінансової звітності; наявність у аудиторської фірми необхідних і достатніх ресурсів для якісного аудиту: репутація потенційного клієнта та його керівників.

4. Якість виконуваних у ході аудиторської перевірки робіт контролюється за допомогою надан-

ня групі учасників перевірки конкретних завдань і перевірки їх виконання. Інформація, потрібна для виконання завдання, яка надається провідним аудиторам і рядовим учасникам перевірки, включає: інформацію про обов'язки цих фахівців; мету процедур, які слід виконувати; особливості діяльності клієнта, що перевіряється; можливі проблемні питання в сфері бухгалтерського обліку та аудиту, які можуть вплинути на специфіку, обсяг і витрати часу при застосуванні аудиторських процедур.

Члени групи аудиторів (фахівці), які здійснюють поточний контроль, повинні стежити за відповідністю кваліфікаційного рівня виконавців аудиторського завдання ступеню складності доручених їм завдань і за тим, чи правильно зрозуміли виконавці завдання, чи відповідає виконувана ними робота загальному плану та програмі аудиту.

5. Результати роботи виконавця нижчого кваліфікаційного рівня повинні вибірково бути проаналізовані та оцінені членом групи аудиторів більш високого професійного рівня. При цьому особлива увага приділяється таким питанням:

- чи виконувалася робота відповідно до загального плану та програми аудиту;

- чи досягнуті всі цілі аудиторських процедур в ході аудиту, чи задокументовані вони належним чином і чи знайшли вони відображення в аудиторських висновках;

- чи обґрунтовані аудиторські висновки й чи базуються вони на отриманих в ході перевірки необхідних і достатніх аудиторських доказів;

- чи відображена належним чином у робочих документах виконана робота та її результати.

Подібна інформація може бути отримана шляхом перевірки робочої документації (аудиторських файлів) на всіх етапах аудиту на регулярній основі.

6. Співробітники, що перевіряють результати роботи групи аудиторів, зобов'язані поставити на робочих документах, які вони проаналізували, свій підпис про відсутність зауважень до їхньої якості або вказати на недоліки, які підлягають виправленню. Практично у всіх типових бланках робочої документації аудиту повинні бути передбачені такі реквізити як дата, підпис і прізвище особи, яка її склала і перевірила. Підпис особи, яка перевірила робочу документацію, засвідчує відповідальність першої нарівні з виконавцем за якість результатів роботи.

7. Крім системи ретельного відбору кадрів у аудиторській фірмі на постійній основі повинна діяти система підвищення кваліфікації й перетестації персоналу. Така система доповнює існуючу систему підвищення кваліфікації аудиторів. В аудиторській фірмі повинні бути затверджені графік проведення й тематика внутрішніх семінарів. На цих семінарах отримують необхідну інформацію фахівці різних рівнів (від початкових знань

для асистентів і стажерів до обміну професійним досвідом між провідними спеціалістами).

Координація роботи, пов'язаної із проведенням семінарів, покладається на керівника перевірок (виконавчого директора) або аудитора-консультанта. Ця робота вимагає ретельної підготовки. Після затвердження тематики семінару керівництвом аудиторської фірми виконавчий директор або аудитор-консультант підбирає комплект матеріалів для викладача й слухачів і подає їх на узгодження керівництву та провідним аудиторам. Тільки після цього він проводить семінар. Підготовлені та проведені в такий спосіб семінари повинні сприяти поширенню внутрішньофірмового досвіду й вирішенню проблеми професійного зростання персоналу

Для вдосконалення системи внутрішньофірмового контролю якості провідний аудитор має заповнити спеціальну форму-анкету якості проведення перевірки. Ця анкета може включати такі питання:

- 1) чи проводився аудит відповідно до намічених планів, чи були відхилення від плану;
- 2) чи було надано всі послуги, передбачені договором із клієнтом (контрактом, листом-зобов'язанням про згоду на проведення аудиту);
- 3) чи було розглянуто всі робочі документи, інформація яких впливає на якість перевірки фінансової звітності клієнта;
- 4) чи всі пояснення посадових осіб підприємства-клієнта враховано та проаналізовано до висловлення думки про фінансову звітність;

5) чи підготовлено проект листа керівництву клієнта за результатами аудиторської перевірки, в якому вказано всі найбільш важливі проблеми, що виникли в ході аудиторської перевірки;

6) чи є впевненість у тому, що відображені в проекті листа керівництву найбільш важливі проблеми обговорювались із представниками клієнта й аудитору відома позиція клієнта щодо цих питань;

7) чи було розглянуто й уточнено інформацію в аудиторському файлі клієнта і чи вирішено й узгоджено всі питання, які впливають на висновки щодо фінансової звітності;

8) чи всі аудиторські програми, аудиторські докази та робочі документи підписано, перевірено, пронумеровано і чи містяться в них перехресні посилення;

9) чи обговорювались і надавались клієнту рекомендації аудитора за результатами перевірки щодо необхідності проведення коригувальних записів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Отже, аудитори планують і виконують аудиторські процедури з метою зниження аудиторських ризиків та підвищення впевненості користувачів фінансової звітності щодо її достовірності. Тому в кожній аудиторській фірмі повинна бути створена внутрішньофірмова система контролю за якістю аудиту фінансової звітності, що забезпечує повну відповідність проведених аудиторських перевірок нормативним документам, які регулюють аудиторську діяльність.

### Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2013 року) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [//http://www.apu.com.ua/msa](http://www.apu.com.ua/msa)