

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА «ОБЛІК І АУДИТ»

галузь знань 07 Управління та адміністрування

спеціальність 071 Облік і оподаткування

Форма навчання: очна (денна)

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему

**«ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТОРСЬКИХ ПЕРЕВІРОК: ПЛАНУВАННЯ,
ДОКУМЕНТУВАННЯ ТА КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ»**

здобувача

КОВАЛЬОВОЇ Валерії Юріївни

(прізвище, ім'я, по батькові)

(підпис)

Науковий керівник:

д.е.н., професор Шигун М.М.

науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

(підпис)

**Робота допущена до захисту перед екзаменаційною
комісією з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)**

В.о.завідувача кафедри: *к.е.н., доцент Коршикова Р.С.*

(підпис)

Київ 2022

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	7
1.1.Нормативне регулювання аудиторської діяльності в Україні.....	7
1.2.Види діяльності аудиторських фірм та види аудиторських послуг.....	14
1.3.Статус аудитора, його права та обов'язки	21
Висновки до розділу 1	28
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ПЛАНУВАННЯ ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ТОВ «НВП ЕНЕРГОСТАТУС»	31
2.1.Аудиторські процедури та їх класифікація	31
2.2.Планування аудиторської перевірки дебіторської заборгованості.....	34
2.3.Методика аудиторської перевірки дебіторської заборгованості	39
2.4.Документування аудиторських процедур, щодо дебіторської заборгованості підприємства.....	48
Висновки до розділу 2	61
РОЗДІЛ 3 ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ В УКРАЇНІ.....	64
3.1.Органи зовнішнього контролю аудиторської діяльності в Україні.....	64
3.2.Внутрішній контроль якості аудиторських послуг та порядок його реалізації	75
3.3.Проблемні питання якості аудиторських послуг та напрями вдосконалення внутрішнього контролю якості.....	82
Висновки до розділу 3	90
ВИСНОВКИ.....	93
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	96
ДОДАТКИ	107

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

АПУ — Аудиторська палата України

ВФС — Внутрішньо - фірмові стандарти

Закон України № 2258 — Закон України від 21.12.2017 № 2258-УШ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

МСА — Міжнародні стандарти аудиту

МСКЯ — Міжнародний стандарт контролю якості

МФБ — Міжнародна федерація бухгалтерів

НКЦПФР — Національна Комісія цінних паперів та фондового ринку

НП(С)БО — Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

ОСНАД — Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю

САД — Суб'єкти аудиторської діяльності

ВСТУП

Перехід України до ринкових відносин виявив необхідність створення нових економічних інститутів, які регулюють відносини різних суб'єктів господарської діяльності. Серед них, важливе місце займає інститут аудиторства, адже зовнішній фінансовий контроль завжди відігравав вагомий роль у суспільстві, забезпечуючи вищий рівень прозорості, чесності та довіри.

Характерною ознакою сучасного розвитку економіки України є її функціонування в обставинах, що обумовлені воєнним станом та орієнтацією на європейську інтеграцію. В цих умовах, аудит набуває все більшого значення в економіці, як важливий елемент забезпечення механізму незалежного контролю. Як і в сучасних умовах функціонування так і в післявоєнний період, в умовах адаптації та регенерації української економіки, аудит відіграє важливу роль, як інструмент забезпечення достовірного розкриття інформації для бізнесу. Оскільки, є основою у підтвердженні достовірності та об'єктивності фінансової звітності та іншої інформації про результати господарської діяльності суб'єктів господарювання. Аудиторські послуги є частиною досить широкого ринку послуг. Відповідно, аудитори (аудиторські компанії) є складовою сучасного українського підприємництва. Кожний суб'єкт підприємництва намагається бути успішним, для цього потрібно турбуватись за конкурентну спроможність. Якість – головний чинник конкурентоспроможності товарів, робіт, послуг.

Особливу гостроту питанню якості аудиторських послуг, надає той факт, що їх результат (аудиторський звіт) призначений для використання дуже широким колом осіб. Заздалегідь невідома кількість користувачів аудиторською інформацією про підприємство (замовники, інвестори, кредитори, конкуренти, банки, благодійні фонди, представники державних контролюючих органів, інші) зацікавлені в достовірності, а аудитори зацікавлені в довірі. Якість аудиторських послуг по різному трактується різними вченими, які займалися такою науковою проблематикою. Науковці використовують неоднакові наукові підходи для вирішення питання неоднозначної класифікації якості аудиту.

Проведені дослідження свідчать, що проблемою займалися такі вчені як Ф.Бутинець, О.Редько, Н.Проскуріна, В.Коваленко, О.Лубенченко, В.Бондар, Ю.Бондар, С.Бичкова та інші. Проблеми аудиту стосуються різних аспектів. Значний вклад у покращення способів підвищення якості, розвитку системи контролю якості, розробки теорії, методології, прийомів аудиторських перевірок внесли такі науковці, як В.В.Сопко, Ф.Ф.Бутинець, С.В.Голов, М.Т.Білуха, Б.Ф.Усач, В.С.Рудницький, А.Д.Шеремет, О.Ю.Редько та ін. Аудит, як якісну послугу, варто розглядати як якісне та професійне виконання кожного етапу аудиту. Якісний аудиторський звіт - це достатність аудиторських висновків, яким передують: якість планування; відповідність процедур; компетентність документування; якість процедур внутрішнього контролю. Не зважаючи на важливість проведених досліджень, порушене питання заслуговує на продовження вивчення, узагальнення, удосконалення та пошуку шляхів підвищення якості аудиторської перевірки.

Метою дослідження є критичний огляд, аналіз та виявлення основних проблем, щодо організації планування та документування аудиторської перевірки, як векторного спрямування удосконалення якості аудиторських послуг та системи її контролю.

Для досягнення поставленої задачі, потрібно вирішити наступні завдання:

- здійснити огляд нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні;
- проаналізувати види діяльності аудиторських фірм та послуг;
- визначити статус, права та обов'язки аудитора;
- дослідити сутність аудиторських процедур, їх класифікацію та застосування;
- розглянути планування аудиторської перевірки як процес в цілому та розробити план аудиту дебіторської заборгованості для ТОВ «НВП Енергостатус»;
- описати методику проведення аудиту дебіторської заборгованості ТОВ «НВП Енергостатус»;

- задокументувати здійснені аудиторські процедури, щодо дебіторської заборгованості ТОВ «НВП Енергостатус»;
- проаналізувати функціонування органів зовнішнього контролю аудиторської діяльності в Україні;
- висвітлити внутрішній контроль якості аудиторських послуг та порядок його реалізації;
- виявити проблемні питання якості аудиторських послуг та запропонувати напрями вдосконалення внутрішнього контролю якості.

Об'єктом дослідження є процес здійснення планування та документування аудиторської перевірки ТОВ «НВП Енергостатус» та аналіз особливостей контролю якості аудиторських послуг в Україні.

Предметом дослідження є комплекс засад теоретичного і методичного рівня, щодо планування і документування аудиторської перевірки та контролю якості аудиторських послуг.

Під час написання роботи, використовувались наступні методи дослідження: емпіричне дослідження, теоретичне дослідження, а також методи, притаманні вивченню економічних процесів, а саме економіко – логічні: методи порівняння і групування, методи середніх величин та індексів, графічні методи та методи комплексної оцінки.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів полягає у можливості застосування викладених у дослідженні пропозицій, щодо удосконалення облікової політики та підвищення ефективності системи моніторингу простроченої дебіторської заборгованості, шляхом впровадження в облік ТОВ «НВП Енергостатус» конкретних критеріїв для її оцінки.

Для інформаційної бази дослідження слугували законодавчі та нормативні акти, що регламентують аудиторську діяльність в Україні, наукова література та матеріали наукових конференцій і досліджень, щодо методологічних засад проведення аудиторських перевірок та контролю їх якості.

Структура роботи: робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків до розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Нормативне регулювання аудиторської діяльності в Україні

Функціонування ринкової економіки неможливо уявити без правдивої фінансової інформації.

Достовірну інформацію забезпечує висока якість організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

В свою чергу, на якість фінансової звітності впливає багато різних факторів, серед яких: рівень законодавства, впровадження стандартів бухгалтерського обліку, незалежний контроль та перевірка фінансової звітності.

Крім фінансового контролю з боку держави, важливого значення набуває і незалежний контроль, який здійснюється аудиторськими фірмами.

Аудит – особлива самостійна форма контролю. Цей вид послуг є найбільш правдивою і достовірною перевіркою фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання.

В Україні виникнення та розвиток аудиту розпочалося з прийняттям у 1993 році першої редакції Закону України «Про аудиторську діяльність» [1], де вже піднімалось питання нагляду та контролю над аудиторською діяльністю. В 2017 році прийнято новий Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [2], та нормативно-правові акти, що спрямовані на реалізацію його норм.

На сьогодні українському аудиту вже майже 30 років. В період формування українського інституту аудиту, зміна законодавства відбувається шляхом запозичення зовні нормам регулювання.

Це пов'язано, в першу чергу, з адаптацією механізмів регулювання аудиторської діяльності в Україні до сучасних вимог, визначених законодавством Європейського Союзу.

В умовах інтеграції України до Євросоюзу відбувається поступове наближення положень українського законодавства до законодавства ЄС, що не може не впливати на організацію незалежного аудиту, як того, хто гарантує достовірність фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Внесені зміни, з одного боку, розширили коло підприємств, які зобов'язані проводити щорічний аудит фінансової звітності, з другого – підняли «планку» відбору суб'єктів аудиторської діяльності, які матимуть право надавати послуги з обов'язкового аудиту.

Поняття «нормативно-правове забезпечення аудиторської діяльності» потребує визначення. Вчені дають такі трактовки основних термінів:

- нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності – це здійснюваний державою та професійними громадськими організаціями механізм реалізації права на поведінку та діяльність суб'єктів аудиторської діяльності;
- нормативно правове забезпечення – комплекс юридичних норм та правил поведінки, які визначають права і обов'язки учасників аудиторської перевірки та забезпечують виконання ними мети і завдань аудиту;
- державне регулювання аудиту – це сукупність законів та підзаконних актів, які визначають нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності та забезпечують досягнення мети і виконання завдань аудиту [3].

Нормативне регулювання аудиторської діяльності визначає такі головні рівні його системи, які наведені в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Система нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні

Рівень	Законодавство	Основні положення
1	2	3
1	Закон України від 21.12.2017 № 2258-УІІ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [2]	Визначає правові засади аудиту фінансової звітності, здійснення аудиторської діяльності в Україні, визначені засади функціонування професійної громадської організації – Аудиторської Палати України та інших

1	2	3
2	Міжнародні стандарти аудиту [4] Кодекс етики професійних бухгалтерів [5]	Сукупність професійних стандартів, що встановлюють правила надання аудиторських послуг і розкривають питання етики та контролю якості, які визначені міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг
3	Положення, що прийняті ОСНАД, АПУ, Міністерством Фінансів, та інші законодавчі акти, що регулюють проведення аудиту	Документи з професійного регулювання аудиторської діяльності, що покладено на ОСНАД. АПУ Встановлюють правила організації аудиторської діяльності та проведення аудиту, спрямовані на забезпечення високої якості аудиторських послуг
4	Внутрішньо-фірмові стандарти аудиту	Сукупність принципів, методів, прийомів і способів, що використовуються аудиторською фірмою при наданні аудиторських послуг, підготовці документації
5	Договір на проведення аудиту або надання інших аудиторських послуг	Укладається між суб'єктом аудиторської діяльності та замовником, визначає предмет договору, основні права та обов'язки сторін

Джерело: сформовано автором на підставі [2,4,5]

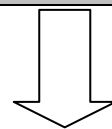
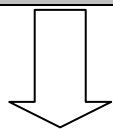
Логічний взаємозв'язок між різними рівнями системи нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності забезпечує проведення аудиторських перевірок на підприємствах України.

Перший рівень - Закон № 2258 [2], набрав чинності з 1 січня 2018 року та вступив в дію з 1 жовтня 2018 року.

Він встановлює правові норми здійснення аудиторської діяльності в Україні, регулює відносини сторін, що виникають при її функціонуванні. Пропонуємо до розгляду, на рис.1.1 структуру Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [2], порівнюючи її з Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3125-ХІІ (у редакції Закону від 14.09.2006 р. № 140-V) [1].

Згідно із Законом № 2258, створено ОСНАД - Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості), який здійснює контроль за якістю аудиторських послуг, що надаються підприємствам, які становлять суспільний інтерес.

Структура Законів про аудиторську діяльність



Закон № 2258 (2017 рік)		Закон №3125 (2014 рік)	
Розділ	Назва	Розділ	Назва
1	Загальні положення (ст. 1-12)	1	Загальні положення (ст. 1-9)
2	Професійні стандарти та аудиторський зв'яз (ст. 13-14)	2	Сертифікація аудиторів і реєстр аудиторських фірм та аудиторів (ст. 10-11)
3	Суспільний нагляд за аудиторською діяльністю (ст. 15-18)	3	Аудиторська палата України (ст. 12-15)
4	Атестація аудиторів (ст. 19)	4	порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг (ст. 16-17)
5	Реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (ст. 20-22)	5	Права та обов'язки аудиторів і аудиторських фірм (ст. 18-20)
6	Особливості проведення обов'язкового аудиту та аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес (ст. 23-39)	6	Відповідальність аудиторів і аудиторських фірм (ст. 21-22)
7	Забезпечення якості аудиторських послуг (ст. 40-41)	7	Прикінцеві положення
8	Професійна відповідальність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (ст. 42-45)		
9	Професійне самоврядування аудиторів (ст. 46-52)		
10	Прикінцеві та перехідні положення		

Рис.1.1. Структура законів про аудиторську діяльність

Джерело: сформовано автором на підставі [1,2]

Крім того, норми Закону встановили більш жорсткі вимоги до аудиторів, що надаватимуть послуги таким підприємствам.

Для гарантування високого рівня знань аудиторів, встановлюється новий порядок їх атестації.

Запроваджується механізм фінансування діяльності Органу суспільного нагляду та Аудиторської палати України, який передбачає сплату фіксованого внеску та певного відсотку за договорами обов'язкового аудиту.

АПУ, як професійна самоврядна організація, виконує та реалізує функції з регулювання професійної діяльності аудиторів.

Також, створено єдиний реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

На підставі рішення Аудиторської палати України «Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів від 18.04.2003 року № 122/2 [6], в Україні в якості Національних стандартів аудиту застосовують Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг 2016-2017 рр. [7].

Вони становлять другий рівень в класифікації законодавства по аудиту.

Розроблення Міжнародних професійних стандартів, Кодексу етики забезпечує Міжнародна федерація бухгалтерів (далі - МФБ).

Розробкою міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості займається Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості МФБ, а розробленням Кодексу етики професійних бухгалтерів - Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів МФБ (раніше - Комітет з питань етики) [8]. Стратегія розвитку Аудиторської палати України до 2023 року ставить за мету: членство АПУ в Міжнародній федерації бухгалтерів (англійською IFAC) шляхом виконання необхідних умов для дотримання критеріїв, описаних у Конституції IFAC та у підзаконних актах IFAC [9].

Стандарти аудиту визначають основні принципи проведення аудиту, спосіб висловлення аудиторської думки у звіті аудитора, методологію, формують єдині базові вимоги якісного та надійного аудиту.

МСА містять наступні нормативні документи:

- Міжнародну концептуальну основу завдань з надання впевненості (МКОЗНВ);
- Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ);
- Міжнародні стандарти аудиту (МСА);
- Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО);
- Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ);
- Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП);
- Нотатки з міжнародної практики аудиту (НМПА), які в попередніх виданнях МСА мали назву Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) [7].

Міжнародні стандарти аудиту можуть використовуватись як для аудиту фінансової звітності, так і для виконання завдань з аудиту у іншій історичній фінансовій інформації.

Стандарти цього класу поділені на групи, які висвітлено в табл.1.2.

Таблиця 1.2

**Структура розділу «Аудити історичної фінансової інформації»
Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання
впевненості та супутніх послуг**

Групи стандартів	Характеристика
1	2
МСА 200-299 «Загальні принципи та відповідальність»	Стосуються розв'язання питань визначення загальних цілей незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до МСА
МСА 300-499 «Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики»	Стосуються розв'язання питань планування аудиту фінансової звітності; ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень
МСА 500-599 «Аудиторські докази»	Стосуються вирішення питань формування аудиторських доказів загалом та аудиторських доказів щодо окремих об'єктів
МСА 600-699 «Використання роботи інших фахівців»	Стосуються вирішення питань аудиту фінансової звітності групи суб'єктів господарювання, використання роботи внутрішніх аудиторів та роботи експерта
МСА 700-799 «Аудиторські висновки та звітування»	Стосуються вирішення питання формування аудиторської думки та надання звіту щодо фінансової звітності
МСА 800-899 «Спеціалізовані сфери»	Стосуються розв'язання питань аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних засад спеціального призначення

Джерело: сформовано автором на підставі [8]

Щодо Кодексу етики професійних бухгалтерів, то він встановлює морально-етичні вимоги до професії аудитора, дотримання яких є необхідним для забезпечення високої якості аудиту та задоволення інтересів суспільства та держави.

Третій рівень нормативного регулювання складають документи з професійного регулювання аудиторської діяльності, що покладено на ОСНАД та АПУ.

АПУ є юридичною особою, яка здійснює професійне самоврядування аудиторської діяльності та не має на меті отримання прибутку, створеною з метою забезпечення реалізації завдань аудиторського самоврядування. Їй делеговані повноваження щодо реєстрація аудиторів та САД. Відомості до Реєстру вносяться Аудиторською палатою України [2].

ОСНАД утворено з метою здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні. Дана організація забезпечує здійснення нагляду і несе відповідальність за нагляд, зокрема, за реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Для реалізації таких завдань, ОСНАД виконує наступні функції:

1. Здійснює нагляд за діяльністю АПУ в частині ведення нею Реєстру, проводить перевірки метою забезпечення виконання нею повноважень з ведення Реєстру.
2. Надає обґрунтовані рекомендації АПУ з метою усунення виявлених порушень при веденні Реєстру.
3. Здійснює інші повноваження, необхідні для забезпечення функціонування Реєстру [2].

Внутрішньо-фірмове регулювання діяльності безпосередньо на рівні САД – це четвертий рівень. Регулювання здійснюється за допомогою затверджених правил і методик (стандартів), що створюються на основі МСА. Внутрішньо-фірмові стандарти аудиту (ВСА) - це сукупність принципів, методів, прийомів і способів, що використовуються аудиторською фірмою при наданні аудиторських послуг, підготовці документації, виходячи із встановлених правил та особливостей діяльності аудиторської фірми [8,10,11].

Система регулювання діяльності САД на рівні ВСА передбачає наступні елементи перевірки підприємства:

- вивчення організаційно-правового статусу;
- аудит дебіторської та кредиторської заборгованості;
- юридична організація обігу товарно-матеріальних цінностей і коштів;
- оформлення трудових відносин та оплата праці;

- перевірка документації оперативного управління діяльністю підприємства, аналіз і оцінка діловодства [12].

Відповідальність за формулювання та розробку ВСА покладається на керівника аудиторської фірми. Аудиторські компанії зазвичай створюють підрозділ з методології аудиту.

ВСА повинні забезпечувати єдиний підхід до аудиту в аудиторській фірмі, вони доповнюють, конкретизують, уточнюють положення МСА.

Договір про надання аудиторських послуг юридично регламентує правовідносини аудитора (аудиторської фірми) із замовником і містить перелік прав і обов'язків сторін [10,11,12].

Отже, регулювання незалежного аудиту в Україні можна умовно класифікувати на п'ять рівнів, починаючи із найвищого (рівень «Закону» і завершуючи договірним регулюванням між суб'єктами (рівень «Договору»).

Систему регулювання аудиторської діяльності в Україні можна вважати змішаною. Особливістю такої форми є поєднання державного регулювання аудиту (реалізується через Орган суспільного нагляду) з функціонуванням професійних організацій аудиторів, які захищають права та інтереси аудиторів (реалізується через АПУ), а також, удосконалюють аудиторську діяльність відповідно до законодавчих норм.

1.2. Види діяльності аудиторських фірм та види аудиторських послуг

В сучасному економічному світі невід'ємним компонентом, що супроводжує процес прийняття управлінських рішень є аудиторська діяльність, яка здійснюється шляхом надання аудиторських послуг.

Аудиторська діяльність передбачає організацію і методичне забезпечення аудиту, здійснення аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

Аудиторська діяльність – це один із видів підприємництва. Суб'єктами такої підприємницької діяльності, як і будь-якої іншої, можуть бути як фізичні, так і юридичні особи.

Згідно із Законом № 2258 аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг [2].

Пунктом 5 частини першої статті 1 Закону № 2258 визначено, що аудиторська фірма – юридична особа, яка провадить виключно аудиторську діяльність та/або надає неаудиторські послуги на підставах та в порядку, що передбачені цим Законом та міжнародними стандартами аудиту [2].

Стаття 6 Закону № 2258 встановлює обмеження, щодо одночасного надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємствам, що становлять суспільний інтерес, та деяких послуг.

Окрім цього, аудиторам забороняється безпосередньо займатися іншими, не сумісними з аудиторською діяльністю, видами підприємницької діяльності, але не заборонено отримувати доходи від цінних паперів, корпоративних прав, оренди, інші пасивні доходи.

Вищий орган управління підприємством самостійно приймає рішення відносно того, яку діяльність проводить аудиторська фірма: чи виключно аудиторську діяльність або додатково надає неаудиторські послуги. АПУ своїм рішенням схвалила Інформаційний лист «Щодо видів діяльності, які можуть здійснювати суб'єкти аудиторської діяльності» [13]. Як зазначає АПУ, практика показує, що аудиторські фірми надають клієнтам різноманітні послуги, як такі, що передбачені професійними стандартами, так і послуги, які не пропонуються ними, але затребувані замовниками. Враховуючи кваліфікацію та досвід працівників САД, вони можуть запропонувати зокрема, послуги із складання бухгалтерських та фінансових звітів; облік операцій; нарахування заробітної плати; консультації з питань організації бухгалтерського обліку; адміністративні послуги; послуги оцінки; послуги у сфері оподаткування – підготовка податкових

декларацій, виконання обчислень і розрахунків податків, податкове планування та інші послуги податкового консультування, допомога у вирішенні податкових спорів; послуги внутрішнього аудиту; послуги інформаційних технологій та систем; юридичні послуги; послуги з підбору персоналу; розробка корпоративних стратегій та інші послуги у сфері корпоративних фінансів; проведенні тренінгів, навчальних курсів та програм тощо [13]. Види діяльності, які можуть здійснювати САД, відповідно до Національного класифікатора України «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010» (далі – КВЕД) наведено в табл.1.3.

Таблиця 1.3

Види діяльності, які можуть здійснювати САД

КВЕД	Вид економічної діяльності	Вид послуги
1	2	3
69.20	Діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування	Аудиторські послуги
		Послуги з бухгалтерського обліку
69.10	Діяльність у сфері права	Юридичні послуги
70.22	Консультування з питань комерційної діяльності й керування	Консультування з питань комерційної діяльності й керування
68.31	Агентства нерухомості	Послуги з оцінювання нерухомого майна
74.90	Інша професійна, наукова та технічна діяльність, н.в.і.у	Діяльність з оцінювання, крім оцінювання нерухомого майна й об'єктів страхування (антикваріат, коштовності тощо)
78.10	Діяльність агентств працевлаштування	Консультаційні послуги із заповнення вакансій та пошуку персоналу
58	Видавнича діяльність	Видавнича діяльність
62	Комп'ютерне програмування, консультування та пов'язана з ними діяльність	Комп'ютерне програмування, консультування та пов'язана з ними діяльність
63.99	Надання інших інформаційних послуг, н.в.і.у.	Надання інших інформаційних послуг
66.19	Інша допоміжна діяльність у сфері фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення	Консультаційні послуги з питань інвестування
68.20	Надання в оренду й експлуатацію власного нерухомого майна	Надання в оренду й експлуатацію власного нерухомого майна
82.11	Надання комбінованих офісних адміністративних послуг	Адміністративна та допоміжна офісна діяльність
82.30	Організування конгресів і торговельних виставок	
85.59	Інші види освіти, н.в.і.у.	Інші види освіти

Джерело: сформовано автором на підставі [13]

Аудиторські послуги посідають значну роль в суспільстві, надаючи впевненість у достовірності операцій підприємств, вони відіграють важливе значення для бізнесу.

Ринок аудиторських послуг в Україні розвивається синхронно із розвитком теоретичних, методичних, нормативних обґрунтувань його функціонування. Здійснюючи будь-які види аудиторської діяльності, необхідно дотримуватись положень Кодексу етики професійних бухгалтерів, норми якого надають обмеження щодо надання неаудиторських послуг замовникам послуг з аудиту. Рішенням Аудиторської палати України від 22.12.2011 № 244/14, відповідно до стандартів аудиту, було визначено перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) [14].

Рішення АПУ, надало дуже різноманітну палітру професійних послуг аудиторів, що відкрило широкі можливості співпраці між аудиторами й аудиторськими фірмами та замовниками їх послуг. І хоча, рішення прийнято на виконання «старого» Закону України «Про аудиторську діяльність» [1], на сьогодні, воно не втратило чинність і є діючим.

Види аудиторських послуг наведено на рис.1.2.

Новий Закон № 2258 надає дещо інше розмежування аудиторських та неаудиторських послуг, порівняно із згаданим рішенням АПУ, що представлено на рис. 1.3.

Аудиторські послуги надаються на підставі договору, укладеного між САД та замовником.

Неаудиторські послуги, можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до суб'єкта аудиторської діяльності [2].

Договір про надання аудиторських послуг є офіційним документом, який юридично регламентує взаємовідносини аудитора (аудиторської фірми) з замовником, і містить перелік прав і обов'язків сторін.

Результатом виконання аудиторських послуг – є звіт аудитора.

Результатом надання супутніх послуг аудиторської фірми є документально оформлені розрахунки, консультації, документи (первинні документи, реєстри обліку, звітність, довідки і т.п.) [10,12,15].

Перелік послуг, які можуть надавати аудитори			
Завдання з надання впевненості	Супутні послуги	Інші послуги	Організаційне та методичне забезпечення аудиту
Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності	Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації	Ведення бухгалтерського обліку	Розробка і видання методичних матеріалів
Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності	Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації	Складання фінансових та податкових звітів.	Проведення професійних тренінгів для аудиторів
Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	Завдання з підготовки фінансової інформації	Відновлення бухгалтерського обліку	Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг
		Консультації	
		Розробка документів	
		Проведення професійних тренінгів для бухгалтерів	
		Представлення інтересів замовника	
		Інші види аудиторських послуг	

Рис.1.2. Види аудиторських послуг, які можуть надавати аудитори

Джерело: узагальнено автором на підставі [14]

Види послуг суб'єктів аудиторської діяльності

↓	↓	↓
Аудиторські послуги	Дозволена діяльність	Неаудиторські послуги
Аудит	Аудитори можуть провадити громадську, освітню, викладацьку та наукову діяльність, підготовку публікацій з отриманням відповідних гонорарів Аудитори (аудиторські фірми) можуть отримувати орендні (лізингові) платежі за договорами оперативної оренди та відчуження рухомого та нерухомого майна, дивіденди, доходи від інших корпоративних прав а також пасивні доходи	Складання податкової звітності, розрахунку
Огляд фінансової звітності		Консультації з питань управління, розробки і супроводження управлінських
Огляд консолідованої фінансової звітності		Ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності
Виконання завдань з іншого надання впевненості		Розробка та впровадження процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, а також інформаційних технологій у фінансовій сфері
Інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту		Надання правової допомоги у формі: послуг юрисконсульта із забезпечення ведення господарської діяльності; ведення переговорів від імені юридичних осіб; представництва інтересів у суді
		Кадрове забезпечення юридичних осіб у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів, у тому числі послуги з надання персоналу, що приймає управлінські рішення та відповідає за складання фінансової звітності
		Послуги з оцінки
		Послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробкою інвестиційної стратегії, окрім послуг з надання впевненості щодо фінансової інформації, зокрема проведення процедур, необхідних для підготовки, обговорення та випуску листів-підтверджень у зв'язку з емісією цінних паперів юридичних осіб

Рис.1.3. Види послуг, які надаються САД

Джерело: узагальнено автором за Законом України № 2258-VIII від 21.12.17 [2]

Документальне оформлення результатів надання можливих аудиторських послуг наведено в табл.1.4.

Таблиця 1.4

Оформлення результатів надання послуг аудиторськими фірмами

Вид послуг	Оформлення результатів надання послуг	Бухгалтерський (первинний) документ
1	2	3
Послуги експерта	Письмовий висновок (звіт, розрахунок і т.п.).	Акт виконаних послуг
Ведення бухгалтерського обліку	Складені аудитором облікові регістри і звітність	Акт виконаних послуг

1	2	3
Відновлення бухгалтерського обліку	Відновлені аудитором облікові реєстри і звітність	Акт виконаних послуг
Організація бухгалтерського обліку	Наказ про облікову політику, форми первинних документів, графік документообігу, вибір найбільш ефективної форми ведення обліку, підбір облікового персоналу, посадові інструкції	Акт виконаних послуг
Складання бухгалтерської (фінансової) звітності	Підготовлена аудитором фінансова звітність	Акт виконаних послуг
Консультаційні послуги	Документально оформлені матеріали (консультації, пропозиції, розрахунки, схеми), практичні рекомендації, тощо	Акт виконаних послуг
Автоматизація бухгалтерського обліку	Висновок з описом всіх виконаних робіт і наданих рекомендацій	Акт виконаних послуг
Економічний і фінансового аналізу	Висновок або доповідна записка з відповідними аналітичними таблицями, розрахунками та ін.	Акт виконаних послуг
Проведення семінарів, курсів, навчання	Методичні вказівки, рекомендації, посібники тощо	Акт виконаних послуг
Видання методичних посібників	Друковані видання (методичні посібники, підручники, вказівки і т.п.)	Акт виконаних послуг

Джерело: сформовано автором на підставі [10,12,15]

Таким чином, договір на надання аудиторських послуг є основним документом, який затверджує досягнуті домовленості між замовниками й аудитором.

Договір – це документ, що підтверджує згоду сторін щодо принципових умов співпраці, а підписання акту виконаних послуг (робіт) – це прийняття сторонами результатів виконання роботи [10,12,15].

Аналіз чотирьох розділів реєстру [16] аудиторів та аудиторських фірм показує що майже 75 % САД (662 із 882 САД) не мають право проводити обов’язковий аудит клієнтів.

Саме таким аудиторським фірмам та аудитора - ФОП є потреба в наданні послуг іншого спрямування: у сфері обліку та оподаткування, у інших сферах діяльності замовника (залученні інвестицій, проведенні зовнішньоекономічної діяльності, тощо).

Тому, питання надання супутніх та інших неаудиторських послуг є актуальним.

1.3. Статус аудитора, його права та обов'язки

Аудитор – це висококваліфікований професіонал з питань бухгалтерського обліку, економіки та фінансів, економічного аналізу, права, якому надано право здійснювати аудиторську діяльність та надавати офіційні звіти про перевірку.

Пропозиції та поради аудитора не є категоричними та обов'язковими до виконання. Підприємство самостійно вирішує, чи враховувати зауваження аудитора, чи проігнорувати їх.

Знання аудитора з бухгалтерського обліку та економіки, носять не теоретичний характер, а професійний. Вони опосередковано зв'язані з практикою. Тобто, це - фундаментальні і спеціальні знання з методики та техніки вивчення документів і фактів господарського життя.

Під фундаментальними розуміють знання, які забезпечують розуміння внутрішніх і зовнішніх закономірностей діяльності підприємств. Вони складаються з глибокого знання аудитором усіх важливих економіко-облікових та правових понять і категорій. Спеціальними, називають конкретні знання з аудиту, що використовуються при наданні того чи іншого виду аудиторської послуги [17]. Відповідно до Закону № 2258, аудитор набуває права на здійснення професійної діяльності тільки після того, як набув практичний досвід по фаху та підтвердив кваліфікаційну придатність.

Аудитором може бути визнана фізична особа, яка:

1. Має вищу освіту.
2. Підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складання відповідних іспитів.
3. Пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності [2].

Атестація аудиторів здійснюється комісією з атестації. Склад комісії встановлюється Законом № 2258, і передбачає наявність в ній дев'яти представників із наступного переліку:

1. Вищих навчальних закладів.
2. Професійних організацій аудиторів та бухгалтерів.

3. АПУ.
4. НКЦПФР.
5. Міністерства фінансів України.
6. Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України.
7. Національного банку України [18].

Вимоги до атестації аудиторів, наведено на рис.1.4.

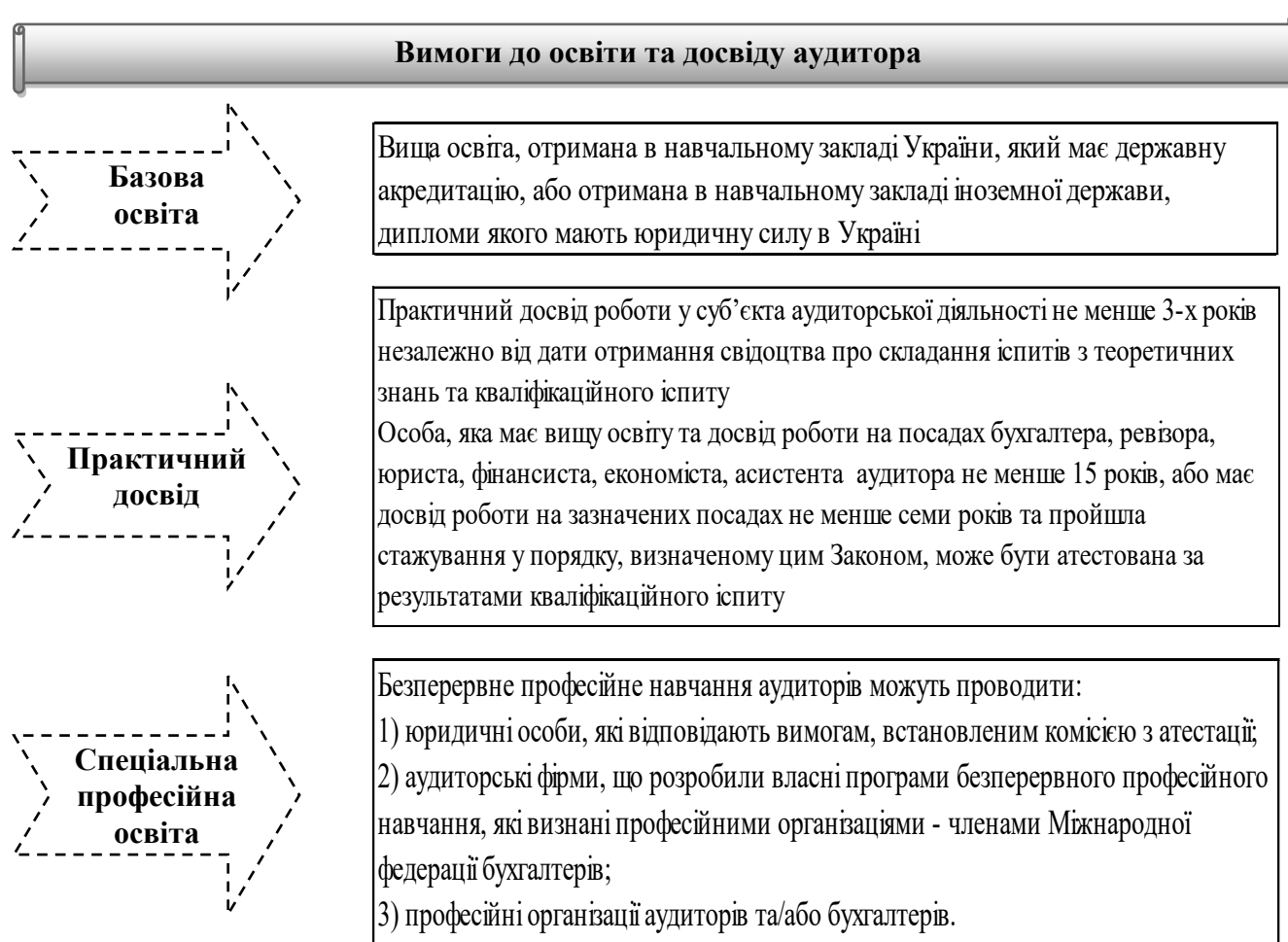


Рис.1.4. Вимоги до атестації аудиторів

Джерело: сформовано автором на підставі [2,18]

Кандидати в аудитори, які успішно склали іспити, на підставі рішення Комісії з атестації, Міністерство фінансів видає свідоцтво про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту. Свідоцтво є чинним упродовж п'яти років з дня складання кваліфікаційного іспиту [19].

Після отримання свідоцтва, особа, що планує стати аудитором, повинна отримати практичний досвід через працевлаштування/стажування у суб'єкта

аудиторської діяльності не менше ніж три роки. Це можна зробити у будь-який період незалежно від дати отримання свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту.

Комісія з атестації приймає рішення про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності при виконанні таких умов:

- наявності чинного свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту;
- наявність позитивної характеристики за результатами набуття практичного досвіду у суб'єкта аудиторської діяльності.

Аудитор, який набув права на провадження аудиторської діяльності, включається до Реєстру. Аудитор має право провадити аудиторську діяльність одноосібно лише після включення його до Реєстру як суб'єкта аудиторської діяльності. Реєстр, крім інших відомостей про фізичну особу – аудитора, містить інформацію про рішення комісії з атестації про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності або номер сертифіката аудитора, отриманого до дати введення в дію Закону № 2258 [19]. Станом на 23.02.2022 в Україні зареєстровано 2 680 аудиторів [16].

Відповідно до Закону № 2258 [2], САД можуть надавати аудиторські послуги лише після включення до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (САД). Структура реєстру представлена в табл.1.5.

Таблиця 1.5

Структура Реєстру аудиторів та САД, станом на 23.02.2022 р.

Розділ	Назва	Кількість на 23.02.22	Кількість на 31.12.20
1	2	3	4
1	Аудитори	2 680	2 713
2	Суб'єкти аудиторської діяльності (САД)	882	893
3	САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності	220	239
4	САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес	78	84

Джерело: сформовано автором на підставі [16]

Відповідно до статті 19 Закону № 2258 аудитор має дотримуватися вимог, щодо безперервного професійного навчання. Форми, види, обсяг, тривалість, умови та порядок контролю визначає «Порядок безперервного професійного навчання аудиторів» [20].

Закон встановлює певні вимоги до внутрішньої організації суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право надавати послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності. Зокрема, необхідно забезпечити достатній рівень кваліфікації та досвіду аудиторів і персоналу, які повинні мати чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій, що підтверджують високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності.

Протокольним рішенням Ради нагляду за аудиторською діяльністю від 13.12.2018 № 6, затверджено перелік професійних організацій, сертифікат (диплом) яких, свідчить про високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності:

- Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (Association of Chartered Certified Accountants – ACCA), у т.ч. Diploma in International Financial reporting (DipIFR);
- Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (Association of International Certified Professional Accountants – AICPA);
- Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW) [21].

Відповідно до ст. 8 Закону № 2258 аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані під час надання аудиторських послуг забезпечити етичну професійну поведінку. Професійна етика – кодекс правил, який регламентує виконання службових завдань, що не суперечить чинному законодавству, нормам поведінки у колективі, та базується на усвідомленні моральної відповідальності. МФБ запропонувала Кодекс етики професійних бухгалтерів як основу етичних вимог до професійних бухгалтерів та аудиторів. Він окреслює фундаментальні принципи професійної етики і визначає концептуальну основу, завдяки яким вони можуть реалізовувати свою діяльність та діяти саме в суспільних інтересах.

Пропонуємо розглянути основоположні принципи професійної етики згідно з Кодексом:

- чесність;
- об'єктивність;
- професійна компетентність та належна ретельність;
- конфіденційність;
- професійна поведінка [5].

Крім того, концептуальна основа передбачає наступне:

- професійне судження – застосування особистих знань, досвіду, навичок, врахування обставин та фактів при прийнятті рішень;
- уважність до нової інформації та змін у фактах й обставинах – аудитор не може нехтувати новими обставинами чи інформацією, оскільки вона може безпосередньо вплинути на їх професійне судження;
- застосовувати перевірку розсудливою та поінформованою третьою стороною – це міркування професійного аудитора, що інша незацікавлена сторона, ймовірно дійшла б таких самих висновків, що і він [5].

Етичні принципи, які є обов'язковими для аудитора, вважаються фундаментальними, так як вони є базою як для особистої репутації, так і репутації аудиторської компанії. Недотримання таких принципів, порушення професійної поведінки, може викликати недовіру суспільства, клієнтів та колег.

Щодо інших обов'язків аудитора, можна зауважити, що старий Закон, що діяв до 2018 року, мав у своєму складі розділ V «Права та обов'язки аудиторів і аудиторських фірм».

Новий Закон № 2258 не містить окремого розділу, а визначає, що «права та обов'язки суб'єкта аудиторської діяльності і замовника при наданні аудиторських послуг визначаються в договорі, відповідно до вимог Закону та інших нормативно-правових актів» [2].

Для кращого розуміння обов'язків сторін договору, доцільно виокремити їх за учасниками. Основні обов'язки викладено в табл.1.6.

Основні обов'язки аудитора та замовника аудиторських послуг

Обов'язки аудитора	Обов'язки замовника
1	2
Дотримуватися професійних етичних принципів: – Професійні етика та скептицизм, – Незалежність і об'єктивність – Конфіденційність та професійна таємниця – Чесність, професійну майстерність	Посадові особи юридичної особи зобов'язані створити для суб'єкта аудиторської діяльності належні умови (надати приміщення, забезпечити інформацією, сприяти отриманню даних від третіх осіб тощо)
Дотримуватися вимог чинного законодавства	Дати дозвіл попередньому аудитору на співпрацю з аудитором теперішнім
Дотримуватися вимог стандартів аудиту	Дотримуватися умов договору
Виконувати вимоги договору на аудиторські послуги	Прийняти результати аудиторських послуг
Забезпечити незалежність професійної думки та професійних дій	Заплатити аудиторській фірмі (аудитору) встановлений гонорар незалежно від виду результату
Своєчасно попереджати замовника про виявлені невідповідності, факти обману та помилок	
Забезпечити якість послуг	

Джерело: сформовано автором на підставі [2,22]

Обговорюючи права аудитора, не можна оминати і права замовника аудиторських послуг. Права аудитора та замовника наведено в табл.1.7.

В ході аудиторської перевірки або при виконання інших послуг що за договором надаються клієнту, виникає взаємна відповідальність перед Законом як у виконавця (аудитор або аудиторська фірма) так і у замовника (клієнта аудитора).

Таблиця 1.7

Права аудитора та замовника аудиторських послуг

Аудитор має право:	Замовник має право:
1	2
Вільного вибору замовника (пропозиція своїх послуг).	Вільного вибору аудиторської фірми (аудитора)
Аргументованої відмови від виконання замовлення	Відмовитися від продовження виконання замовлення
Відмовитися від подальшої співпраці з замовником	Відмовитися від подальшого продовження співпраці з аудитором

1	2
Мати власне професійне судження	Визначати предмет та критерії аудиторських послуг
Звертатися до персоналу замовника або до його контрагентів за інформацією	Змінювати предмет замовлення та терміни його виконання
Залучати третіх осіб (експертів, інших аудиторів) без повідомлення замовника.	Своєчасно отримувати від аудитора інформацію про виявлені ним суттєві невідповідності або порушення
На незнайдення помилок та невідповідностей	
Взаємне узгодження питань вартість послуг; вид послуг (аудит, узгоджені процедури, консультації тощо); терміни надання послуг, період, що перевірятиметься; об'єкти перевірки; формат результату послуг (аудиторського висновку чи звіту); місце перевірки (офіс аудитора або офіс замовника); інше, що є важливим для замовника і виконавця.	

Джерело: сформовано автором на підставі [2,22]

Посадові особи юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, несуть відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, що надаються аудитору для надання аудиторських послуг [2].

Крім того, Замовник відповідає за:

- законність своєї господарської діяльності;
- правильність ведення бухгалтерського та податкового обліку;
- достовірність даних фінансової та податкової звітності;
- дії керівника та інших посадових осіб підприємства;
- прийняті ними управлінські рішення;
- факти шахрайства, обману та помилок;
- виконання умов договору;
- невиконання рекомендацій аудитора;
- не усунення виявлених за результатами аудиторської перевірки суттєвих невідповідностей [22].

В свою чергу, аудитор (аудиторська фірма) відповідає за:

- дотримання вимог чинного законодавства;
- дотримання вимог професійної етики;
- дотримання вимог Міжнародних стандартів аудиту;
- обґрунтованість професійного судження;
- якість своїх професійних послуг;

– виконання умов договору.

Щодо майнової відповідальності аудитора (аудиторської фірми), то вона не може перевищувати фактично завданих замовникові збитків з їх вини. Аудитор не несе відповідальності, якщо за результатами їх перевірки не виявлено помилок або порушень (навіть суттєвих за розміром або наслідками), а після перевірки на замовника (клієнта) були накладені фінансові або економічні санкції [22].

Висновки до розділу 1

Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки будь-якої країни. Значущість аудиту полягає в його призначенні як надійного способу підтвердження даних фінансової звітності.

22 квітня 1993 р. був прийнятий Закон України «Про аудиторську діяльність». Це був перший закон, який неодноразово змінювався. В 2017 році - прийнятий новий Закон, який діє і сьогодні.

Зміна нормативного регулювання пов'язана, в першу чергу, з процесом імплементації українського законодавства до європейського та адаптацією механізмів регулювання аудиторської діяльності в Україні до їх вимог.

В роботі визначено п'ять рівнів системи нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні. Найвищий з них - Закон і самий нижчий – Договір між САД та клієнтом.

Система взаємозв'язків між різними рівнями забезпечена низкою нормативно-правових актів, що забезпечують проведення аудиторських перевірок на підприємствах України.

Розглянута структура Закону № 2258, в порівнянні з законом станом на 2014 рік.

Основні зміни в законодавстві стосуються створення ОСНАД - Орган суспільного нагляду, який здійснює контроль за якістю обов'язкових аудиторських перевірок підприємств суспільного інтересу.

Крім того, новий Закон передбачає принципові вимоги до аудиторів, що надаватимуть послуги таким підприємствам.

Для гарантування високого рівня знань аудиторів, введено новий порядок їх атестації.

Рішенням АПУ в Україні в якості Національних стандартів аудиту застосовують Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг 2016-2017 рр. [7].

Вони становлять другий рівень в класифікації законодавства по аудиту, та є важливим елементом законодавства .

Так як, аудиторська діяльність має певні обмеження, щодо видів діяльності, то розглянуто питання класифікації видів діяльності, які можуть здійснювати суб'єкти аудиторської діяльності.

При цьому, необхідно зазначити, що Закон № 2258 надає дещо інше розмежування аудиторських послуг та неаудиторських послуг порівняно з переліком затвердженим Рішенням Аудиторської палати України від 22.12.2011 № 244/14 [14].

На сьогодні, аудиторські компанії, крім аудиту фінансової звітності, мають можливості надавати різноманітні професійні послуги.

Це створює додаткові можливості співпраці між аудиторами та замовниками їх послуг.

Неаудиторські послуги надаються на підставі договору, який регламентує юридичні норми співпраці аудитора (аудиторської фірми) з замовником, і визначає права і обов'язки сторін. Результатом виконання аудиторських послуг – є звіт аудитора.

Результатом надання супутніх послуг аудиторської фірми можуть бути: розрахунки, консультації, первинні документи, реєстри обліку, звітність, довідки і т.п.

Аудиторська послуга неможлива без постаті «аудитора», професіонала високого рівня з широкого кола питань економічних, фінансових, правових, бухгалтерських, тощо.

Отже можна стверджувати, що статус аудитора є дуже значним і поважним. Це висуває до них і особливі вимоги.

Аудитором може стати особа, яка: має вищу освіту; підтвердила теоретичні знання та професійну досконалість успішним результатом спеціальних іспитів; пройшла практичне стажування в аудиторській фірмі.

В даному розділі, проаналізовано нормативні документи, щодо атестації аудиторів, вимоги Положення про Комісію з атестації, про Порядок складання іспитів.

Аудитор, який набув права на провадження аудиторської діяльності, включається до Реєстру.

Розглянута структура Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, який складається з 4-х розділів.

Станом на 23.02.2022, в Україні зареєстровано 2 680 аудиторів, з них – 882, це САД (аудиторські фірми та аудитори - ФОП).

Показовим є факт, що тільки 220 із них мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності. Їх кількість складає всього 25 % від загального числа САД. Дуже мало САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (78 суб'єктів, 9 %).

Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності мають певні обов'язки під час надання аудиторських послуг, зобов'язані забезпечувати етичну професійну поведінку, що встановлюється Кодексом.

Щодо інших обов'язків аудитора, зауважимо, що новий Закон не містить окремого розділу, а визначає, що «права та обов'язки суб'єкта аудиторської діяльності і замовника при наданні аудиторських послуг визначаються в договорі відповідно до вимог Закону та інших нормативно-правових актів» [2].

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ПЛАНУВАННЯ ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ТОВ «НВП ЕНЕРГОСТАТУС»

2.1. Аудиторські процедури та їх класифікація

У процесі проведення аудиту, велике значення має ґрунтовне розуміння суті та призначення процедур аудиту.

Якщо аналізувати порядок вживання терміну «аудиторські процедури» у МСА, то можна дійти до висновку, що він використовується для визначення наступних понять: процес, метод, спосіб, прийом, методика.

У вітчизняній теорії господарського контролю вищезазначені поняття неодноразово мають самостійне трактування.

Це свідчить про те, що у західній практиці не спостерігається зв'язної систематизації наукових категорій, а лексичні особливості англійської мови унеможлиблюють узагальнення і систематизації більшості понять.

Тому, розуміння аудиторських процедур є об'єктом наукових дискусій, що зумовлює деяку неузгодженість у висвітленні їх сутності та класифікації [23].

Пропонуємо до розгляду вживання поняття аудиторських процедур та їх розкриття у МСА (Додаток А).

Дослідження міжнародних стандартів аудиту, вітчизняної та зарубіжної економічної літератури, практики аудиторських фірм дозволяє запропонувати наступне визначення аудиторських процедур.

Аудиторські процедури – це певні дії, які виконує аудитор на кожному етапі аудиторської перевірки з метою виконання конкретних завдань для отримання аудиторських доказів.

Вони реалізуються з використанням певних методів і методичних прийомів, які в комплексі складають методику аудиту [24].

Класифікацію аудиторських процедур за основними ознаками висвітлено в табл.2.1.

Таблиця 2.1

Класифікація аудиторських процедур за основними ознаками

№з/п	Ознака	Вид	Зміст
1	2	3	4
1.	За змістом	Організаційно-інформаційні	<i>процедури, які необхідно виконати для попереднього обстеження клієнта</i>
		Організаційно-документальні	<i>процедури, пов'язані з укладанням угоди на проведення аудиту і надання супутніх аудиторських послуг</i>
		Контрольно-методичні	<i>перевірка: документальна та фактична, спостереження, обстеження, підтвердження, опитування (запит), повторне виконання, повторний підрахунок, запевнення</i>
		Нормативно-правові	<i>процедури, які необхідно виконати для одержання загального розуміння законів і нормативних актів, що регулюють діяльність та формування фінансової звітності суб'єкта господарювання</i>
2.	За характером	<i>Процедури, які необхідно виконати для оцінювання ризиків суттєвого викривлення інформація внаслідок помилок і порушень; процедури оцінювання заходів внутрішнього; процедури перевірки облікових записів по суті</i>	
3.	Залежно від суб'єктів аудиту	Погоджені	-
		Непогоджені	-
4.	Відповідно до об'єктів аудиту	Загальні	<i>загальні аудиторські процедури не пов'язані з конкретним об'єктом аудиту</i>
		Конкретні	-
5.	Залежно від етапів перевірки	Підготовчий	<i>найбільш характерними є організаційноінформаційні процедури, пов'язані з вибором клієнта, ознайомлення з його бізнесом і станом обліку; процедури оцінювання системи обліку і внутрішнього контролю; оцінювання аудиторського ризику та його елементів; процедури планування</i>
		Основний	<i>найбільш характерними є перевірка – документальна, фактична</i>
		Підсумковий	<i>характерними є аналітичні процедури, процедури, пов'язані із складанням аудиторського висновку і оформленням акту виконаних робіт</i>

1	2	3	4
6.	За складністю формування (за кількістю методів, методичних прийомів)	Однорідні	<i>однорідні аудиторські операції не можна поділити на складові елементи-наприклад, огляд або опитування</i>
		Комплексні	<i>комплексні процедури передбачають використання різних методів і методичних прийомів (прикладом може бути документальна перевірка, яка складається з різних методичних прийомів) або є комбінацією однорідних аудиторських процедур</i>
7.	За важливістю	Основні	<i>до основних аудиторських процедур можна віднести перевірку (документальна та фактична), процедури тестування системи внутрішнього контролю тощо</i>
		Допоміжні	<i>до допоміжних належать такі процедури, результати яких не мають самостійного значення, порівняно з основними процедурами, і призначаються для забезпечення повноти або уточнення інформації, отриманої в результаті виконання основних процедур</i>

Джерело: сформовано автором на підставі [24]

Важливим для розуміння є те, що аудитор спочатку збирає й досліджує інформацію, необхідну для проведення оцінки достовірності фінансової звітності, опрацьовує установчі документи, висвітлює викривлення стану діяльності підприємства від того, який окреслений установчими документами.

Аудитор аналізує відповідність форми і методики бухгалтерського обліку згідно до вимог, що до них висуваються.

Наступним етапом є аналіз записів у Головній книзі і особлива увага приділяється сумнівним записам, дані яких зіставляють з регістрами аналітичного обліку і первинними документами.

Під час перевірки первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку слід дотримуватись наступних вимог: повнота обліку, точність записів, правильність вартісних оцінок, об'єктивність, дотримання прав і обов'язків посадовими і матеріально відповідальними особами, відкритість даних (у

аудитора не повинно виникати сумнівів, щодо існування окремих господарських операцій на рахунках і в регістрах обліку).

Глибина і спосіб дослідження залежать від складності форми і методики обліку у поєднанні з тим, на скільки аудитор може довіряти системі внутрішнього контролю клієнта.

Аудитору слід провести критичну оцінку впливу змін у законодавстві на підприємство і методику обліку, на аналіз звітів, з'ясувати рівень роботи внутрішніх аудиторів [17].

2.2. Планування аудиторської перевірки дебіторської заборгованості

Під час розгляду процесу планування як початкового етапу проведення аудиту, виявлено, що він охоплює розробку загального плану з визначенням масштабу, графіків і терміну здійснення перевірки, а також, програми аудиту, яка конкретно визначає діапазон, різновид та систематизацію процедур аудиту, які є невід'ємними для генерування неупередженої і аргументованої думки про досліджені факти господарського життя та достовірності даних.

Структура аудиторського процесу містить три основні етапи: попереднє планування (збір і аналіз даних, необхідних для оцінювання правдивості балансу та фінансової звітності), розробка загального плану та написання звіту (висновку) [17].

Планування аудиту є основним етапом перевірки, який забезпечує дієвий спосіб виконання завдання та що аудиторський ризик був знижений до прийняттого рівня.

Відповідно до МСА 300 «Планування аудиту» метою аудитора є: спроектувати аудит у такий спосіб, щоб він був виконаний продуктивно. Під час встановлення стратегії аудиту, аудитор повинен:

- окреслити характеристики завдання, які визначають його діапазон;
- встановити звітні цілі завдання для планування часу аудиту та характеру необхідного повідомлення інформації;

- розглянути чинники, які за професійним судженням аудитора, є невід’ємними для спрямування зусиль групи з завдання;
- розглянути результати заходів, що передують завданню та коли були застосовані, чи є знання, отримані партнером з завдання при виконанні інших завдань для суб'єкта;
- встановити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання [26].

Спроектований план аудиту має містити наступні компоненти:

- характер, час та масштаб запланованих процедур оцінки ризику, як визначено МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [27];
- характер, час та масштаб запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, як визначено МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» [28];
- інші заплановані аудиторські процедури, які мають бути виконані для відповідності завдання вимогам МСА.

Аудиторська група має бути обов’язково ознайомлена з планом аудиту. Також, на самому початку перевірки, команді із завдання слід повідомити графіки і процедури, які необхідно виконати, і тип звіту головного аудитора. Аудитор повинен обговорити загальну стратегію перевірки з керівництвом клієнта та ознайомити його з планом аудиту і затвердженим складом аудиторської групи у формі запиту-повідомлення (у Додатку Б і В відповідно, представлено дані запити, щодо ТОВ «НВП Енергостатус»).

Процес здійснення планування включає три етапи:

- попереднє планування аудиту;
- підготовка і складання загального плану аудиту;
- підготовка і складання програми аудиту.

Основні компоненти загального плану аудиту наведено нижче:

- обізнаність аудитора з бізнесом клієнта;

- розуміння обліку і системи внутрішнього контролю;
- визначення ризиків і їх суттєвості;
- види, час проведення і повнота процедур;
- координація, керівництво, супровід і нагляд.

При розробці загального плану і програми аудиту важливо, перш за все, дослідити специфіку системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності й здійснити оцінку системи внутрішнього контролю [17]. У Додатку Г висвітлено оцінку внутрішнього контролю ТОВ «НВП Енергостатус».

Пропонуємо до розгляду загальний план аудиту фінансової звітності компанії ТОВ «НВП Енергостатус» за рік, що закінчився 31.12.2021 (табл.2.2), відповідно до НП(С)БО.

Таблиця 2.2

**Загальний план аудиту фінансової звітності компанії
ТОВ «НВП Енергостатус» за рік, що закінчився 31.12.2021 відповідно до
НП(С)БО**

№ з/п	ПЛАН	
1	2	3
	Етапи робіт	Період виконання
I	Прийняття завдання/продовження співпраці з клієнтом	
1.1.	Оцінка ризиків прийняття завдання	24.11.2021-25.11.2021
1.2.	Отримання (оновлення) постійного аудиторського файлу	24.11.2021-18.01.2022
1.3.	Оцінка ризиків прийняття завдання (чесність, незалежність, достатність ресурсів)	10.01.2022-14.01.2022
1.4.	Узгодження умов завдання та підписання угоди (участь у конкурсі, протоколи призначення-для ПСІ)	26.11.2021
II	Планування	
2.1.	Визначення загальної стратегії аудиту	
2.1.1.	Попередні аудиторські процедури	01.12.2021-03.12.2021
2.1.2.	Вивчення бізнесу та бізнес-процесів	01.12.2021-10.12.2021
2.1.3.	Тестування системи внутрішнього контролю (аналіз операційної ефективності СВК у т.ч. корпоративного управління)	06.12.2021-08.12.2021
2.1.4.	Оцінка ризиків, розрахунок суттєвості та визначення вибірки	06.12.2021-14.01.2022
2.1.5.	Попередній аналіз питань що потребують значної уваги (ключові питання)	13.12.2021-18.01.2022
2.1.6.	Розробка загальної стратегії аудиту (МЕМО з планування (напрямок аудиту))	13.12.2021-18.01.2022

1	2	3
2.2.	Формування запитів	01.12.2021-21.01.2022
2.3.	Лист аудиторському комітету на етапі планування	12.01.2022-14.01.2022
2.4.	Узгодження плану проекту/аудиторської програми (процедури у відповідь на ідентифіковані ризики)	26.01.2022-28.01.2022
2.5.	Протокол обговорення напрямку аудиту, плану та програми	12.01.2022-14.01.2022
III	Аудит статей фінансової звітності (офіс Клієнта)	
3.1.	Спостереження за інвентаризацією запасів	25.01.2022
3.2.	Аудит системи бухгалтерського обліку	17.01.2022-28.02.2022
3.3.	Аналіз залишків на початок періоду	17.01.2022-28.02.2022
3.4.	Аналіз (аудит) нормативних та законодавчих вимог	17.01.2022-28.02.2022
3.5.	Аналіз судових справ та претензій	17.01.2022-28.02.2022
3.6.	Аналіз ризиків шахрайства	17.01.2022-28.02.2022
3.7.	Аналіз облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, у т.ч. оцінка експера управлінського персоналу (за необхідності)	17.01.2022-28.02.2022
3.8.	Аналіз пов'язаних сторін	17.01.2022-28.02.2022
3.9.	Аудит основних засобів та нематеріальних активів	17.01.2022-28.02.2022
3.10.	Аудит дебіторської заборгованості	17.01.2022-28.02.2022
3.11.	Аудит запасів	17.01.2022-28.02.2022
3.12.	Аудит розрахунково-касових операцій	17.01.2022-28.02.2022
3.13.	Аудит власного капіталу	17.01.2022-28.02.2022
3.14.	Аудит зобов'язань за розрахунками	17.01.2022-28.02.2022
3.15.	Аудит кредитів та позик	17.01.2022-28.02.2022
3.16.	Аудит доходів	17.01.2022-28.02.2022
3.17.	Аудит витрат	17.01.2022-28.02.2022
3.18.	Оподаткування	17.01.2022-28.02.2022
3.19.	Аудит відстрочених податкових активів та зобов'язань (за наявності та суттєвості)	17.01.2022-28.02.2022
IV	Заключні процедури	
4.1.	Заклучні процедури оцінки ризиків	
4.1.1.	Аналітичні процедури	01.03.2022-11.03.2022
4.1.2.	Аналіз безперервності діяльності	14.03.2022-16.03.2022
4.1.3.	Аналіз подій після звітної дати	17.03.2022-21.03.2022
4.1.4.	Аналіз ключових питань аудиту	18.03.2022-22.03.2022
4.1.5.	Аналіз фінансової звітності	14.03.2022-22.03.2022
4.1.6.	Аудит різних звітів (якщо підготовлено такий звіт (для ПСІ та середніх ОА))	21.03.2022-23.03.2022
4.1.7.	Аудит трансформаційних коригувань (за наявності)	21.03.2022-22.02.2022
4.2.	Оцінка викривлень за результатами аудиту для висловлення думки	21.02.2022-22.03.2022
4.3.	Запевнення управлінського персоналу	23.03.2022
4.4.	Внутрішні процедури контролю якості	22.03.2022-25.03.2022
4.5.	Складання аудиторського висновку, звіту, листів, додаткового звіту	24.03.2022-25.03.2022

Джерело: сформовано автором

Сьогочасний стан економіки України характеризується кризою платежів. Дана характеристика пояснюється тим, що дебіторська заборгованість підприємств сягає колосальних сум.

Тому, здійснення аудиту такої заборгованості є надзвичайно нагальним питанням, затим, що це заохочує підприємство до більш ґрунтовного і систематичного проведення інвентаризації дебіторської заборгованості та до ініціативного проведення заходів, щодо стягнення заборгованості з неплатників через арбітраж [29]. Метою аудиту дебіторської заборгованості є: підтвердження інформації, щодо змістовності, правдивості, законності та коректності відображення в обліку та своєчасність розрахунків з дебіторами, а також, установлення дотримання підприємством вимог НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [30]. Метою аудиту відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» є: висловлення аудитором неупередженої професійної думки, щодо безпомилковості відображення у звітності підприємства інформації про дебіторську заборгованість [31]. Важливим є план аудиторської перевірки та вибору аудиторських процедур, доречних під час аудиту дебіторської заборгованості. Запропоновано до розгляду план аудиторської перевірки дебіторської заборгованості ТОВ «НВП Енергостатус» (табл.2.3).

Таблиця 2.3

**План аудиторської перевірки дебіторської заборгованості ТОВ «НВП
Енергостатус»**

№	Етап перевірки	Мета	Завдання	Оформлені документи
1	2	3	4	5
1	Організаційний	1.Призначення відповідальних за проведення перевірки дебіторської заборгованості	1.Призначити відповідальних 2.Визначити стратегію перевірки	План аудиту
		2.Організаційно-методичне забезпечення аудиту	3.Провести оцінку системи внутрішнього контролю дебіторської заборгованості	Тест оцінки системи внутрішнього контролю дебіторської заборгованості

1	2	3	4	5
			4.Скласти програму аудиту	Програма аудиту
2	Фактичний	Отримати достовірні докази, щодо відповідності даних бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості фактичній заборгованості	1.Нагляд за проведенням інвентаризації або 2.Вивчення документів результатів попередніх інвентаризацій	Робочий документ аудитора
3	Основний	Визначення методики якісного виконання аудиторських процедур	1.Виконати аудиторські процедури відповідно до програми аудиторської перевірки 2.Результати перевірки оформити робочими документами	Робочі документи аудитора на виконані аудиторські процедури
4	Узагальнення результатів	Надати інформацію управлінському персоналу про результати перевірки	1.Провнести аналіз виявлених порушень, помилок 2.Оформити підсумкові документи 3.Надати рекомендації щодо усунення виявлених порушень 4.Надати звіт про виконання аудиторської перевірки	Аудиторський звіт Пропозиції щодо усунення виявлених порушень

Джерело: сформовано автором на підставі [32]

2.3. Методика аудиторської перевірки дебіторської заборгованості

Аудит дебіторської заборгованості є засобом, що може розкривати її правдиве відображення у фінансовій звітності, слугувати підсиленню якості зібраної інформації, ясності та достовірності показників, щодо розрахункових операцій з дебіторами компанії.

Предмет аудиту дебіторської заборгованості - господарські операції підприємства, які пов'язані з розрахунками з дебіторами, а також відносини, що паралельно виникають на підприємстві та за його межами.

Об'єкти аудиту дебіторської заборгованості можуть бути наступними:

1. Елементи облікової політики:

- НП(С)БО, яким керується підприємство під час здійснення обліку розрахунків з дебіторами;
- будова робочих та аналітичних бухгалтерських рахунків з обліку дебіторської заборгованості;
- порядок проведення інвентаризації розрахунків;
- порядок нарахування резерву сумнівних боргів;
- форми бланків документів, реєстрів обліку та звітності;
- форми бланків векселів та цінних паперів;
- визнання та відображення витрат майбутніх періодів.

2. Операції з обліку:

- розрахунків з покупцями та замовниками;
- розрахунків за претензіями;
- розрахунків з підзвітними особами;
- розрахунків за виданими авансами;
- розрахунків за іншими операціями;
- розрахунків з різними дебіторами;
- резерву сумнівних боргів;
- короткострокових одержаних векселів;
- витрат майбутніх періодів.

3. Записи в первинних документах, реєстрах обліку та звітності.

4. Інформація про порушення ведення в обліку нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів і постановках у правоохоронних органів [10].

Пропонуємо розглянути завдання, які будуть здійснюватись під час аудиту дебіторської заборгованості ТОВ «НВП Енергостатус»:

1. Оцінювання методики та організації обліку дебіторської заборгованості, зазначених у наказі «Про облікову політику».
2. Здійснення аналізу даних фінансової звітності, а саме: балансу.

3. Підтвердження реальності дебіторської заборгованості та простроченої заборгованості (за якої минув строк позовної давності).
4. Перевірка методики нарахування резерву сумнівних боргів та правильність списання заборгованості, строк позовної давності якої минув.
5. Дослідження легітимності, правильності оформлення та відображення в обліку розрахунків з покупцями та замовниками і з іншими дебіторами, а також витрат майбутніх періодів.

Джерелами інформації аудиту дебіторської заборгованості є:

- вимоги нормативних документів щодо обліку дебіторської заборгованості;
- наказ про облікову політику підприємства;
- первинні документи (рахунки-фактури, накладні, касові документи, виписки банку тощо);
- договори на поставку продукції, надання послуг тощо;
- регістри синтетичного і аналітичного обліку розрахунків з дебіторами;
- фінансова звітність і примітки до неї (Баланс ф.1, Звіт про фінансові результати ф.2, Звіт про рух грошових коштів ф.3, Примітки до річної фінансової звітності ф.5);
- відповіді на запити аудитора;
- інформація одержана в ході аудиторської перевірки;
- аудиторські висновки, акти ревізій та інші документи, що узагальнюють результати контролю;
- документи претензійно-позовних справ [33,с.407-408].

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту дебіторської заборгованості, складає програму проведення аудиту та відповідно до неї здійснює перевірку. Пропонується до розгляду розроблену програму аудиту дебіторської заборгованості ТОВ «НВП Енергостатус», яка висвітлена у Додатку Д.

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку дебіторської заборгованості, зазначених у наказі «Про облікову політику». При цьому, аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з'ясовує можливість

застосування різних методик, які можна запропонувати, та оцінює наступні питання у наказі «Про облікову політику»:

- оцінка дебіторської заборгованості;
- методика розрахунку резерву сумнівних боргів;
- перевірка робочого плану рахунків, уточнення, які саме рахунки і субрахунки використовує підприємство для обліку дебіторської заборгованості та яким чином деталізує інформацію;
- наявність використання іноземної валюти під час проведення розрахунків з іноземними контрагентами тощо.

Аудит розрахунків з дебіторами проводиться за такими основними напрямками:

- аудит розрахунків з покупцями;
- аудит розрахунків з підзвітними особами;
- аудит розрахунків з іншими дебіторами.

Аудит розрахунків з дебіторами необхідно починати з оцінки даних фінансової звітності, а саме: балансу, з якого з'ясовують суму заборгованості покупців за товари, роботи, послуги та суму резерву сумнівних боргів. Суму дебіторської заборгованості за балансом доцільно порівняти з оборотною відомістю за синтетичними рахунками. У випадку невідповідності сум аудитор фіксує ці порушення у своїх робочих документах.

Наступним кроком слідує порівняння даних оборотної відомості за синтетичними рахунками конкретно за рахунком 36 з даними регістрів синтетичного та аналітичного обліку. При цьому, доцільно звернути увагу на залишки, що є «не закритими» протягом одного року, перевібивши їхнє виникнення та спосіб погашення дебіторської заборгованості.

Важливим моментом виступає з'ясування: чи не було за окремими субрахунками чи рахунками перекриття дебіторської (рахунки 36, 37) та кредиторської заборгованості (рахунки 63, 68) та відображення залишків за іншими рахунками, їхню відповідність даним фінансової звітності.

Потім аудитор аналізує наявність простроченої заборгованості від року до трьох, списаної дебіторської заборгованості, проведення службового розслідування перед списанням дебіторської заборгованості, виявлення зловживань щодо закриття дебіторської заборгованості кредиторською заборгованістю, навіть за різними підприємствами, термін позовної давності за якими закінчився.

Під час проведення аудиту розрахунків з покупцями і виявлення у процесі перевірки простроченої дебіторської заборгованості необхідно перевірити наступне:

- термін виникнення заборгованості;
- наявність та правильність заповнення первинних документів: довіреності, видаткових накладних, товарно-транспортних накладних, податкових накладних, договору;
- заходи, які використовувались до відшкодування дебіторської заборгованості: пред'явлення претензії, направлення актів взаємозвірки розрахунків, листів тощо;
- наявність та правильність списання дебіторської заборгованості за рахунок нарахованого резерву сумнівних боргів або за рахунок інших джерел тощо.

Наступним кроком аудитора є перевірка методики нарахування резерву сумнівних боргів. Її необхідно порівняти з методикою, визначеною наказом «Про облікову політику». Крім того, необхідно проаналізувати всі суми дебіторської заборгованості, що списані за рахунок резерву та провести інвентаризацію правильності нарахованих сум резерву та існуючого залишку такого резерву. Особливу увагу під час проведення аудиту дебіторської заборгованості доцільно звернути на розрахунки з разовими покупцями, документальне оформлення та способи розрахунків підприємства з ними.

При з'ясуванні наявності простроченої дебіторської заборгованості, яка виникла при розрахунках із разовими клієнтами, аудиторів необхідно рекомендувати керівництву направити контрагенту акти звірки взаємних

розрахунків для підтвердження достовірності залишків за аналітичними рахунками [10].

На початку перевірки для забезпечення її якості та незалежності, аудитори надсилають клієнту лист, у якому запитують про дозвіл направлення запитів контрагентам (дебіторам, кредиторам та банкам) для підтвердження залишків на рахунках обліку (приклад такого запиту для ТОВ «НВП Енергостатус» наведено у Додатку Е). Тому просити керівництво посилати акти звірки взаємних розрахунків буде доречно тільки за умови відсутності відповіді від контрагентів.

Також, важливим для розуміння є те, що під час проведення аудиту, часто виникають ситуації, коли клієнти не надають повний пакет документів на прохання аудиторів. Це пояснюється тим, що аудитори під час перевірки часто ведуть комунікацію з головним бухгалтером для надання чітких роз'яснень та детального висвітлення певних операцій в обліку.

Аналізуючи ситуацію крізь призму сьогодення, на українських підприємствах на головного бухгалтера покладено незліченну кількість обов'язків і перевірка автоматично для нього стає додатковим обов'язком, яка займає велику кількість часу.

Тому, для ефективної побудови комунікації з клієнтом, аудиторам слід критично оцінити потребу в тій чи іншій інформації і у випадку її відсутності - провести додаткові аудиторські процедури, результатом яких буде підвищений рівень ризику за відповідними компонентами фінансової звітності.

Аудит розрахунків з підзвітними особами необхідно здійснювати суцільним методом у зв'язку з тим, що ці операції мають найвищий ризик щодо їхнього оформлення та відображення в обліку. Суцільний метод в аудиті означає - аналіз всього масиву інформації, щодо господарських процесів підприємства, які відбулись за певний період.

Дану перевірку починають за типовою дедуктивною методикою – після ознайомлення із внутрішніми стандартами підприємства щодо розрахунків з підзвітними особами порівнюють дані звітності за об'єктом перевірки, оборотної відомості за синтетичними рахунками та перевірки записів у регістрах

синтетичного та аналітичного обліку за рахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Особливої уваги під час аудиту розрахунків з підзвітними особами потребують документи, що підтверджують використання коштів, виданих під звіт. Необхідно перевірити правильність визначення добових відповідно до Наказу керівника на відрядження оригіналам підтверджувальних документів.

При цьому, особливо ретельно необхідно протестувати витрати на відрядження за кордон (щодо виплати добових у гривні та в іноземній валюті і правильності визначення цих витрат), а також, перевірити як правильність, так і своєчасність повернення в касу невикористаної суми коштів, особливо під час отримання авансу в іноземній валюті та при видачі особі банківської платіжної картки і проведенні витрат (а особливо – перевитрат) у іноземній валюті. Кожна валютна операція також перевіряється на правильність відображення в обліку курсової різниці.

Наступним кроком є здійснення аудиту розрахунків з іншими дебіторами. Починається перевірка за використання методу дедукції із виявлення у балансі залишків за цими рахунками та порівняння їх з даними оборотної відомості за синтетичними рахунками [10]. Для проведення якісної перевірки, аудитор здійснює вивантаження рахунків з бухгалтерської програми клієнта та формує генеральну сукупність, яка включає всі залишки з дебіторами. Це дозволяє провести критичну оцінку залишків на рахунках та здійснити вибірку за найбільшими або за професійним судженням аудитора і додатково відібрати підозрілі суми, щоб уникнути ризику шахрайства. На підтвердження реальності відібраних залишків, аудитор надсилає контрагентам запити.

Останнім етапом перевірки є витрати майбутніх періодів. Варто зазначити, що на практиці, досить мала кількість українських підприємств має та обліковує витрати такого характеру.

Основною метою проведення аудиту витрат майбутніх періодів є вивчення та аналіз стану нарахування та списання таких витрат, повноти та своєчасності відображення інформації в облікових регістрах, правильності ведення обліку

відповідно до прийнятої облікової політики та достовірного відображення залишків у фінансовій звітності підприємства.

Пропонуємо до розгляду завдання, які будуть здійснюватись під час аудиту витрат майбутніх періодів ТОВ «НВП Енергостатус», які представлено на рис.2.1.



Рис.2.1.Завдання аудиту витрат майбутніх періодів ТОВ «НВП Енергостатус»
 Джерело: сформовано автором [25]

Витрати майбутніх періодів можна більш деталізувати, наприклад, до складу витрат майбутніх періодів відносяться витрати пов'язані з освоєнням нових організацій, виробництв, цехів і агрегатів, витрати пов'язані зі сплатою орендного платежу за користування основними засобами, витрати на підписку періодичних видань, а до складу резерву майбутніх виплат та платежів можна віднести витрати

на виплату додаткових пенсій, витрати на відпустки працівникам, витрати пов'язані з гарантійними зобов'язаннями.

Під час проведення аудиту витрат майбутніх періодів, можна застосовувати наступні види перевірок:

1. Формальна – аудитор перевіряє правильність оформлення документу, який повинен містити необхідні відомості для обґрунтування облікових записів, стосовно витрат майбутніх періодів.
2. Арифметична – перевірка нарахування та списання витрат майбутніх періодів.
3. Нормативно-правова – аналіз законності тієї чи іншої операції.
4. Логічна – за використання фактичних результатів та пов'язаними з ними документами, збільшує можливість виявлення розкрадання.

Також, для аудиту витрат майбутніх періодів можна здійснювати перевірки, поєднуючи, при цьому, декілька документів:

1. Зустрічна – співставлення двох примірників одного і того ж документа, що знаходяться на різних підприємствах або підрозділах.
2. Взаємна – порівняння різних за своїм характером та найменуванням документи, але в яких відображаються аспекти однієї і тієї ж господарської операції.
3. Аналітична – перевірка звітності та балансів (аналіз синтетичного та аналітичного обліку) [25].

У ході виявлення відхилень, аудитор повинен запросити копії первинних документів та відобразити всі факти у своїх робочих документах, одночасно рекомендуючи підприємству шляхи виправлення помилок.

Для накопичення інформації аудиторів доцільно використовувати таблиці і схеми, у яких буде відображено усі відхилення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що розширить коло можливостей для визначення загальної суми відхилень [10].

2.4. Документування аудиторських процедур, щодо дебіторської заборгованості підприємства

Відповідно до МСА 230 «Аудиторська документація» процес аудиторської перевірки та її результати повинні бути документально оформлені.

Робоча документація — це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, що здійснюються під час проведення аудиторської перевірки [34].

Робоча документація виконує такі функції:

- обґрунтовує твердження в аудиторському висновку та засвідчує відповідність зроблених процедур аудиту прийнятим стандартам;
- полегшує процес керування, нагляду та контролю за якістю проведення аудиторської перевірки;
- сприяє виробленню методологічного підходу до процесу аудиторської перевірки;
- допомагає аудитору під час роботи [12].

Робочі документи повинні бути складені професійно, належно оформленими та містити наступну інформацію висвітлену на рис.2.2.



Рис.2.2. Вимоги до складання робочих документів аудитора

Джерело: сформовано автором на підставі [35]

Застосування робочих документів за одним шаблоном робить їх підготовку та використання більш оперативним. Це спрощує делегування обов'язків членам робочої аудиторської групи та контроль якості їх виконання.

Документи, створені в процесі аудиту, охоплюють інформацію про діяльність клієнта, тому містять комерційну таємницю. Робочі документи є власністю аудитора. Однак, його право власності обмежене етичним принципом конфіденційності [35].

Важливо зазначити, що під час розробки робочих документів, аудитор повинен дотримуватись плану, програми та чітко поставлених завдань для застосування відповідних аудиторських процедур, щодо кожного компоненту фінансової звітності. Пропонуємо до розгляду характеристику аудиторських процедур, проведених відповідно до поставлених завдань та їх документування, щодо дебіторської заборгованості ТОВ «НВП Енергостатус». Для більш обґрунтованого розуміння здійснення обліку дебіторської заборгованості підприємством, аудитори провели тест оцінки системи внутрішнього контролю з питань обліку дебіторської заборгованості, який представлено в табл.2.4.

Таблиця 2.4

Тест оцінки системи внутрішнього контролю з питань обліку дебіторської заборгованості ТОВ «НВП Енергостатус»

	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки/посилання на аудиторські докази
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1	Чи проводиться звірка аналітичного обліку дебіторської заборгованості з даними Головної книги?	+			X
2	У випадку виходу у відпустку співробітника, в обов'язок якого входить робота з дебіторською заборгованістю чи призначають іншу особу виконувати ці обов'язки?	+			<i>Помічника бухгалтера</i>

1	2	3	4	5	6
3	Чи документи на відвантаження (видаткові накладні) попередньо пронумеровані?			+	X
4	Чи контролюються недійсні і невикористані рахунки?	+			X
5	Чи використовуються для виставлення рахунків затверджені преїскуранти?	+			X
6	Чи складаються відповідною особою переліки рахунків дебіторів з розбивкою по термінах оплати?		+		X
7	Чи перевіряються рахунки виписані клієнтам відповідною особою перед відвантаженням?	+			Так, менеджером зі збуту
8	Чи виконується відповідальною особою детальна звірка аналітичного обліку дебіторської заборгованості із синтетичним рахунком?	+			X
9	Чи класифікується дебіторська заборгованість за терміном оплати, чи перевіряється на повноту і точність відповідною особою?		+		X
10	Чи записи в журналі реєстрації виписки рахунків періодично порівнюються з документами на відвантаження?	+			X
11	Чи сумарні підсумки) накладних підводяться щодня і порівнюються з записом в журналі-ордері?			+	X
12	Чи відповідна особа періодично порівнює фактичні продажі з плановими продажами і контролює суттєві різниці?			+	X
13	Вказати метод визначення величини резерву сумнівних боргів.		+		Аудитори провели бесіду з бухгалтером підприємства- резерв сумнівних боргів на підприємстві не нараховується

Джерело: сформовано автором

Аудитори висвітлили в робочому документі наступне: на підприємстві не здійснюється регулярна перевірка дебіторської заборгованості контрагентів на предмет виникнення та критерію сумнівності. Акти взаєморозрахунків між підприємством та контрагентами складаються лише за необхідності або за проханням однією зі сторін. Якщо наявна дебіторська заборгованість станом на кінець звітного періоду відповідає критеріям сумнівності, то згідно НП(С)БО, підприємство повинно на дану суму формувати резерв сумнівних боргів. ТОВ «НВП Енергостатус» не нараховує даний резерв.

Наступна дія аудиторів полягала в оцінюванні методики та організації обліку дебіторської заборгованості, які зазначено у наказі «Про облікову політику».

Аудиторами було проведено дослідження облікової політики ТОВ «НВП Енергостатус» і задокументовано наступні висновки: у підприємства не зазначено характеристику дебіторської заборгованості у наказі про «Облікову політику». Зафіксовано порушення згідно до Листа Міністерства фінансів № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 року «Про облікову політику» [36].

Запропоновано удосконалення облікової політики ТОВ «НВП Енергостатус» у розрізі дебіторської заборгованості та витрат майбутніх періодів у наступному вигляді:

1. Єдиним планом рахунків передбачена деталізація дебіторської заборгованості та авансів виданих по рахунках 36, 37, 63, 68 з відповідною аналітикою.
2. Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.
3. Облік боргів попередніх років та їх погашення ведеться з доступною аналітикою у відповідності до існуючої інформації. На звітну дату вся заборгованість має аналізуватися та за необхідності створюються резерви сумнівних боргів, що обліковується на рахунку 38.

4. Розрахунки з підзвітними особами:

- підзвітними особами можуть бути лише штатні працівники підприємства;
- перелік товарно-матеріальних цінностей та послуг, оплата яких може проводитись готівкою, визначається наказом керівника Підприємства. Видача коштів у підзвіт для господарчих потреб може здійснюватись лише матеріально-відповідальним особам;
- порядок видачі коштів підзвіт регулюється постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017р. № 148 “Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні”. Авансовий звіт про використання коштів на господарські потреби подається до бухгалтерії не пізніше наступного дня після здійснення господарської операції;
- підставою для видачі з каси підприємства грошового авансу на службове відрядження є наказ керівника Підприємства;
- розрахунки із підзвітними особами за службовими відрядженнями здійснюються відповідно до чинного законодавства та затверджуються наказами по Підприємству. При необхідності, підприємство може встановлювати обмеження щодо сум та цілей використання коштів, наданих на відрядження;
- складання і подання до бухгалтерії підприємства звіту про витрачання працівником готівкових коштів, які було одержано для перебування у відрядженні, здійснюється протягом трьох робочих днів після його закінчення;
- здійснені витрати на відрядження та господарські потреби оформлюються авансовим звітом, який складається по формі та в порядку, визначеному діючим законодавством. Кожна сума витрат, що включена до авансового звіту, крім добових, повинна бути підтверджена документально;

- не використана готівка має бути повернена до каси підприємства не пізніше наступного робочого дня – для авансу, отриманого на господарські потреби та не пізніше трьох робочих днів після закінчення відрядження – для авансу на відрядження.

5. Класифікація дебіторської заборгованості та визначення величини резерву сумнівних боргів:

- підприємство створює резерв сумнівних боргів, за рахунок якого списується з балансу безнадійна дебіторська заборгованість, що стосується розрахунків із покупцями (споживачами) продукції, товарів, робіт (послуг);
- для розрахунку резерву сумнівних боргів необхідно застосовувати індивідуальний підхід, однак допускається застосовувати груповий підхід із застосуванням коефіцієнтів, як по юридичних особах так і по фізичних особах;
- під час індивідуального розгляду дебіторів визначається сума сумнівної дебіторської заборгованості, базуючись на розумінні платоспроможності дебітора та перемовин з ним, яку необхідно забезпечити резервом;
- під час групового підходу дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги групується за строками її непогашення із установленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Коефіцієнт сумнівності встановлюється Підприємством виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди (історичне погашення). Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків дебіторської заборгованості кожної групи на відповідний коефіцієнт.

6. Витрати майбутніх періодів за видами діяльності:

- Адміністративні витрати, можуть включати наступні компоненти: придбання/продаж програмного забезпечення, підписки на періодичні видання, оплата телефонних послуг, купівля проїзних квитків;

- Витрати на збут, можуть включати наступні компоненти: затрати, пов'язані з рекламною продукцією (робіт, послуг) та оплата телефонних послуг;
- Інші операційні витрати, можуть включати наступні компоненти: нерівномірно виконані за рік ремонти основних засобів, затрати пов'язані і сплатою орендного платежу за користування основними засобами, оплата телефонних послуг, видатки пов'язані з організацією набору працівників.

Наступним кроком у перевірці є: здійснення аналізу даних фінансової звітності, а саме: балансу (звіту про фінансовий стан).

Тобто, звірка відповідності залишків на рахунках бухгалтерського обліку до даних, які висвітлено у балансі підприємства.

Пропонуємо до розгляду статті Балансу ТОВ «НВП Енергостатус» станом на 31.12.21 р., щодо залишків дебіторської заборгованості (рис.2.3):

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1 992,3	2 783,2
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	-	-
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	16 735,0	31 514,2
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	2 723,4	830,2
Витрати майбутніх періодів	1170	11,6	3,1
Інші оборотні активи	1190	3 012,2	5 867,0

Рис.2.3. Витяг з Балансу (Звіту про фінансовий стан) станом на 31.12.21 року ТОВ «НВП Енергостатус»

Джерело: сформовано автором на підставі Додатку Є

Рахунки, які увійшли до статей Балансу проаналізовано та висвітлено у Додатках Ж, З, И, І, Ї, К.

За результатами дослідження статей балансу у розрізі дебіторської заборгованості ТОВ «НВП Енергостатус» аудитором було задокументовано наступне (табл. 2.5):

Порівняння статей Балансу з регістрами бухгалтерського обліку

Дані Балансу			Дані бухгалтерського обліку		Відхилення
1	2	3	4	5	6
Код рядка	Стаття Балансу	Сума, тис.грн	Рахунки	Сума, грн	Сума, грн
1125	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2 783,2	361	2 783 184,22	0,0
1155	Інша поточна дебіторська заборгованість	31 514,2	377	104 097,11	0,0
			63	30 208 119,38	0,0
			685	1 201 974,21	0,0
1170	Витрати майбутніх періодів	3,1	39	3 200,47	0,1
1190	Інші оборотні активи	5 867,0	6431	5 860 52,48	0,0
			6442	6 504,86	0,0

Джерело: сформовано автором на підставі Додатків Є, Ж, З, И, І, Ї, К

Потім аудитори приступають до відбору великих дебіторів, шляхом визначення найбільших оборотів за дебетом рахунків.

Цей процес здійснюється для детального аналізу середовища Компанії та розуміння, з якими підприємствами відбуваються розрахунки та відвантаження товару на великі суми.

Аудитори формують генеральну сукупність, яка включає усі рахунки заборгованості підприємства та відбирають найбільші суми, які висвітлюються в оборотах за дебетом за період, що перевіряється.

Для здійснення такого дослідження, аудиторам слід проаналізувати, які рахунки бухгалтерського обліку використовує підприємство.

ТОВ «НВП Енергостатус» веде облік розрахунків з покупцями на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», з постачальниками – на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Так як, покупці і постачальники в різні періоди часу, можуть мати як дебіторську так і кредиторську заборгованість, пропонуємо розглянути окремо найбільші дебетові обороти за цими рахунками (рис.2.4 та 2.5).

		315 493,79		13 205 652,49		79 052 029,29		71 713 539,57		893 769,50		6 445 438,48		Загальна сума оборотів Дт	
		Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду								270 934 784,02	
Рахунок	Контрагент	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Відсоток від загальної суми оборотів					
361	Вінницький Комбінат ХлібоПродуктів №2 ТОВ		3 852 133,48	5 136 177,98	1 284 044,50					1,90%					
361	Волянтіс ТОВ	68 772,09		8 168 489,73	8 397 296,00				160 034,18	3,01%					
361	ГрандЕлектроСтрой ТОВ			8 355 778,00	8 355 778,00					3,08%					
361	ЕПЦЕНТР К ТОВ			6 220 000,00	6 220 000,00					2,30%					
361	ЕСПІПІ ІнжиНіринг ТОВ		8 000 000,00	14 163 460,00	6 037 560,00	125 900,00				5,23%					
361	Новітні Енергетичні Програми ТОВ			9 366 965,10	9 366 965,10					3,46%					
361	Нордік-Буд ТОВ		519,01	4 685 322,93	10 970 207,92				6 285 404,00	1,73%					
361	Солар СтальКонструкція ТОВ			13 811 454,05	13 458 084,85	353 369,50			0,30	5,10%					
361	УКРАЇНСЬКА ХОЛДИНГОВА ЛІСОПИЛЬНА КОМПАНІЯ ТОВ			3 500 000,00	3 500 000,00					1,29%					
361	УкрКран Транс Каскад ТОВ	246 721,70	1 353 000,00	5 644 381,50	4 123 603,20	414 500,00				2,08%					

Рис.2.4. Найбільші дебетові обороти по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» за 2021 рік ТОВ «НВП Енергостатус»

Джерело: сформовано автором

		13 006 232,02		1 546 150,00		108 080 282,55		93 682 108,27		25 907 756,30		49 500,00		Загальна сума оборотів Дт	
		Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду								270 934 784,02	
Рахунок	Т	Контрагент	Дебет	Кредит	Дебет	Т	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Відсоток від загальної суми оборотів			
631		Віра ТОВ			4 240 000,00		4 240 000,00					1,56%			
631		ЕлектроГрад ПАТ			2 839 920,00			2 839 920,00				1,05%			
631		ЗапоріжЕнергоКомплект ТОВ	11 067 604,02	1 249 600,00	63 084 052,92		55 361 985,66	17 540 071,28				23,28%			
631		ЗахідБудЕнергоРесурс ТОВ			2 974 130,01		2 974 129,99	0,02				1,10%			
631		Піві Інжиніринг УКРАЇНА ТОВ			6 148 216,62		6 148 216,62					2,27%			
631		СолошиПромо ТОВ			2 650 000,00		2 650 000,00					0,98%			
631		ТрансЕнергоКомплекс ПП	616 300,00	296 550,00	13 701 375,00		12 237 250,00	1 833 375,00		49 500,00		5,06%			
631		УкрЕлектроАпарат ТОВ	160 578,00		6 833 878,00		4 695 066,00	2 299 390,00				2,52%			
631		ФОП КУЛІЧЕНКО ОЛЕГ ВАЛЕРІЙОВИЧ			2 681 760,00		1 286 760,00	1 395 000,00				0,99%			
631		ФОП Куліченко Олена Михайлівна	1 161 750,00		2 926 950,00		4 088 700,00					1,08%			

Рис.2.5. Найбільші дебетові обороти по рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» за 2021 рік ТОВ «НВП Енергостатус»

Джерело: сформовано автором

Запропоновано до розгляду діаграми на рис.2.6 та 2.7, які висвітлюють аналіз найбільших дебіторів ТОВ «НВП Енергостатус».

Найбільші дебітори ТОВ "НВП Енергостатус" по рахунку 36

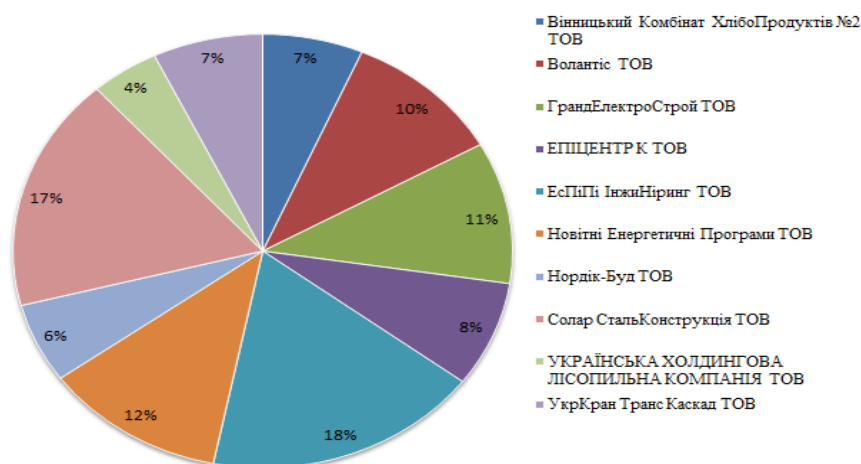


Рис.2.6. Найбільші дебітори по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» за результатами 2021 року по ТОВ «НВП Енергостатус»

Джерело: сформовано автором

Найбільші дебітори ТОВ "НВП Енергостатус" по рахунку 63

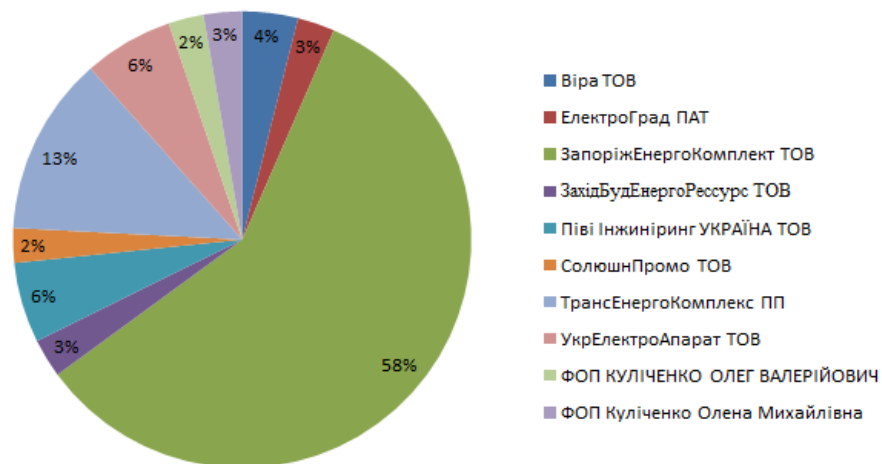


Рис.2.7. Найбільші дебітори по рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» за результатами 2021 року по ТОВ «НВП Енергостатус»

Джерело: сформовано автором

Наступним етапом перевірки є здійснення вибірки дебетових залишків заборгованості. Для цього, аудитор розраховує поріг суттєвості і орієнтується на нього в подальшому, щоб проаналізувати, які конкретно суми потрібно обирати для підтвердження. Пропонуємо до розгляду, розрахунок суттєвості для ТОВ «НВП Енергостатус» (рис.2.8).

Інформація для визначення загальної суттєвості фінансової звітності (у тисячах грн.)									
					Дата розрахунку: 04.01.2022		Дата розрахунку: 04.01.2022		
					тис. грн		тис. грн		
					Планування		Виконання		
					Факт	Розрахунок	Факт	Розрахунок	
					105 572,7	2 111	105 572,7	2 111	
						0	0	0	
						0	0	0	
						0	0	0	
						0	0	0	
						2 111		2 111	
						2 111		2 111	
						2 100		2 100	
					Розраховано на попередніх цифрах		Розраховано на попередніх цифрах		
					СУТТЄВІСТЬ НА РІВНІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (FINANCIAL STATEMENT MATERIALITY)				
					див. вище		2 100 тис. грн		
					ПЛАНОВИЙ РІВЕНЬ СУТТЄВІСТІ (PLANNING MATERIALITY)				
					див. вище		2 100 тис. грн		
					РОБОЧИЙ РІВЕНЬ СУТТЄВІСТІ (TOLLERABLE ERROR, PERFORMANCE MATERIALITY)				
					зазначте рівень аудиторського ризику				
					ІншеСередній		1 890 тис. грн 90%		
					Інше				
					РІВЕНЬ ТРИВАЛЬНОЇ ПОМИЛКИ (SIGNIFICANT AUDIT DIFFERENCE)				
					5% x Плановий рівень суттєвості		105 тис. грн		

Рис.2.8. Розрахунок суттєвості для ТОВ «НВП Енергостатус»

Джерело: сформовано автором на підставі Додатку Е

Для вищезазначеного розрахунку за професійним судженням аудиторів було використано наступну методику: за основний показник було обрано виручку за 2021 рік у сумі 105 572,7 тис. грн, так як часто даний показник фінансової звітності є найбільшим і чий тренд постійно знаходиться під пильним контролем.

Він часто використовується комерційними, прибутковими та неприбутковими організаціями. Якщо зацікавлена група користувачів створює увагу аудиторії, щодо важливості показників доходів, ці показники стають для аудитора пріоритетними. Важливим фактором, який впливає на даний розрахунок є аудиторський ризик (вказує на те, що якщо фінансова звітність містить суттєве викривлення – думка аудитора буде висловлена невідповідно). За результатом розрахунку він оцінений як середній. Не доцільно визначити ризик на високому рівні, так як ТОВ «НВП Енергостатус» не являється великим підприємством, не становить суспільний інтерес та не зобов'язаний оприлюднювати аудиторський висновок згідно до ст.14 Закону України №996 від 16.07.99 року «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [37]. Але і оцінювати його як низький також не доречно, так як будь-якому підприємству притаманні невід'ємні ризики пов'язані з господарською діяльністю і аудитори обов'язково це враховують. Тому, використовуючи отриманий результат з розрахунку аудиторського ризику, за професійним судженням аудитора, від суми виручки було взято 2%. Визначено суму планової суттєвості та на рівні фінансової звітності у розмірі 2 100 тис. грн. Для обчислення робочого рівня суттєвості, адже саме він буде використовуватись під час здійснення вибірки, аудитори враховували наступні критерії (рис. 2.9): аудиторський ризик – визначений на середньому рівні та вид підприємства «Інший» (тобто, не суспільного інтересу, не середнє і не інше з обов'язковим аудитом фінансової звітності).

Високий		Вид підприємства	Рівень ризику	%	
Середній	Суспільного інтересу	Високий	Високий	75%	Суспільного інтересу
Низький	Середнє	Високий	Високий	75%	Середнє
	Середнє	Середній	Середній	90%	Інше з обов'язковим аудитом
Високий	Середній	Середній	Середній	90%	Інше
Низький	Середнє	Низький	Низький	90%	
	Інше з обов'язковим аудитом	Високий	Високий	75%	
	Інше з обов'язковим аудитом	Середній	Середній	90%	
Задовільні	Інше з обов'язковим аудитом	Низький	Низький	90%	
Не задовільні	Інше	Високий	Високий	75%	
Не проводилися	Інше	Середній	Середній	90%	
	Інше	Низький	Низький	90%	

Рис.2.9. Критерії для розрахунку робочого рівня суттєвості

Джерело: сформовано автором

Вищезазначені критерії аудитори за професійним судженням, використали для наступного розрахунку: суму суттєвості на рівні фінансової звітності 2 100

тис. грн помножили на 90% і отримали робочий рівень суттєвості, який становить 1 890 тис. грн. Це означає, що під час здійснення відбору залишків, будуть розглядатись суми більші за даний рівень суттєвості, а менші – лише, за судженням аудитора (зазвичай ті, які мають підозрілий характер).

Потім аудитори переходять до відбору найбільших залишків та підтвердження їх реальності, шляхом надсилання запитів обраним контрагентам. Приклад такого запиту наведено у Додатку Л.

Запропоновано до розгляду наступну вибірку, яка висвітлена у робочому документі аудитора (рис.2.10).

ТОВ "НВП Енергостатус"		31.12.2021		%від генеральної сукупності							
39		3 200,47	[1]	0%	n/m		Сума, грн		%		
361		2 783 184,22	[1]	8%	m	Генеральна сукупність	34 300 572,39		100		[1] Сума
372		0,00	[1]	0%	n/m	Обсяг вибірки	26 203 287,31		76%		
63 (631+632)		30 208 119,38	[1]	88%	m	Рівень суттєвості	1 890 000,00		PC		
685		1 201 971,21	[1]	4%	n/m						
3771		104 097,11	[1]	0%	n/m						
Сума		34 300 572,39	[1] Сума дебіторської заборгованості	100%							
		11 647 782,02		1 249 600,00		78 513 884,32		62 708 779,03		26 203 287,31	0,00
		Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду					
Рахунок	Контрагент	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Вибірка	Г	Кредит		
3771	Державна Митна Служба			295 804,48	191 707,37	104 097,11	V				
685	ІнпромАвтоматика ТОВ	419 600,00		191 268,92	26 060,00	584 808,92	V				
631	ЕлектроГрад ПАТ			2 839 920,00		2 839 920,00	V				
631	Елтіз ПП			2 587 200,00	1 147 200,00	1 440 000,00	V				
631	ЗапоріжЕнергоКомплект ТОВ	11 067 604,02	1 249 600,00	63 084 052,92	55 361 985,66	17 540 071,28	V				
631	УкрЕлектроАпарат ТОВ	160 578,00		6 833 878,00	4 695 066,00	2 299 390,00	V				
631	ФОП КУЛІЧЕНКО ОЛЕГ ВАЛЕРІЙОВИЧ			2 681 760,00	1 286 760,00	1 395 000,00	V				

Рис.2.10. Аудиторська вибірка залишків дебіторської заборгованості станом на 31.12.21р. ТОВ «НВП Енергостатус»

Джерело: сформовано автором

В даному випадку, ТОВ «НВП Енергостатус» має суттєві дебетові залишки по рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та по рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями». Це пояснюється тим, що підприємство обліковує на 631 рахунку «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» видані аванси постачальникам, не використовуючи рахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами». Аналогічно, було виявлено суттєвий кредитовий залишок станом на 31.12.21 по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», підприємство використовує 361 рахунок «Розрахунки з вітчизняними покупцями» для обліку авансів одержаних, не використовуючи рахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними». Аудитори висловили застереження з даного приводу та

зафіксували недоцільність використання даного рахунку для обліку виданих авансів всупереч затвердженої Наказом Міністерства фінансів №291 від 30.11.99 року «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [38]. Пояснення даної ситуації лежить в площині ділових традицій України. А саме, розповсюджена в нашій країні модель роботи «По передоплаті».

Враховуючи дану облікову специфіку підприємства, відібрано залишки, суми яких є більші за рівень суттєвості (в основному сюди увійшли залишки по 631 рахунку) та за професійним судженням аудитора, було обрано декілька сум по іншим рахункам для розширення діапазону перевірки.

Аудиторська вибірка становить 76% від генеральної сукупності, контрагенти ТОВ «НВП Енергостатус» підтвердили реальність залишків дебіторської заборгованості, відхилень не виявлено.

Наступна фаза перевірки, являє собою аналіз коректності нарахування резерву сумнівних боргів та тестування простроченої дебіторської заборгованості.

За результатами проведення оцінки системи внутрішнього контролю з питань обліку дебіторської заборгованості, було виявлено, що ТОВ «НВП Енергостатус» не нараховує резерв сумнівних боргів, рахунок 38 - відсутній. Аудиторами зроблено застереження з даного приводу та зафіксовано порушення п.7 Наказу Міністерства фінансів №237 від 08.10.99 року «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» [32].

Також, варто зазначити, що у підприємства відсутня ефективна система для моніторингу простроченої дебіторської заборгованості. Це пояснюється тим, що програмне забезпечення, в якому ТОВ «НВП Енергостатус» веде облік, не дає можливості здійснювати оперативний контроль такої заборгованості.

Зважаючи на це, аудиторами було запропоновано у Додатку М удосконалення системи моніторингу простроченої дебіторської заборгованості, шляхом впровадження в облік підприємства конкретних критеріїв для її оцінки.

На завершальному етапі перевірки дебіторської заборгованості, аудитори протестували витрати майбутніх періодів (рис.2.11).

[illegible]

Рис.2.11. Витрати майбутніх періодів станом на 31.12.21р. ТОВ «НВП Енергостатус»

Джерело: сформовано автором

ТОВ «НВП Енергостатус» відносить до витрат майбутніх періодів суми за договорами страхування автомобілів підприємства, які щомісячно списуються на витрати. Станом на 31.12.21 року, залишок по даному рахунку є значно нижче за рівень суттєвості. Але для здійснення повноцінного аналізу, аудиторам було надано для перегляду договір страхування. Терміни, умови та сума страхування відповідають даним обліку, відхилень не виявлено.

Висновки до розділу 2

Обґрунтовуючи вищеподаний матеріал, можна зробити висновок, що на сьогодні, є надзвичайно важливим коректне трактування аудиторських процедур та розуміння їх суті і призначення.

Процедури аудиту – це конкретні дії, які виконує аудитор на кожному етапі аудиту, для виконання певних завдань, з метою отримання аудиторських доказів. Вони реалізуються шляхом використання певних методологій і методичних прийомів, які в сукупності складають методику аудиту.

Проведений аналіз показав, що застосування аудиторських процедур описано майже у кожному чинному МСА.

Маючи ґрунтовне розуміння аудиторських процедур та правильність їх використання, аудитори переходять до основного етапу перевірки – її планування.

Стадія планування охоплює розробку загального плану з визначенням масштабу, графіків і терміну здійснення перевірки, а також, програми аудиту, яка конкретно визначає діапазон, різновид та систематизацію процедур аудиту, які є невід’ємними для генерування неупередженої і аргументованої думки про досліджені факти господарського життя та достовірності даних.

Даний розділ, також висвітлює методику перевірки та документування аудиторських процедур на прикладі дебіторської заборгованості товариства з обмеженою відповідальністю «НВП Енергостатус».

Методика аудиту дебіторської заборгованості включає: визначення мети, предмету та об’єктів аудиту такої заборгованості, а також, детальний опис конкретних аудиторських процедур, відповідно до поставлених завдань.

Під час документування процедур аудиту, щодо дебіторської заборгованості ТОВ «НВП Енергостатус» виявлено наступне: підприємство не висвітлило характеристику дебіторської заборгованості у наказі про «Облікову політику». Зафіксовано порушення згідно до Листа Міністерства фінансів № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 року «Про облікову політику» [36]. Тому, аудиторами було запропоновано удосконалення облікової політики ТОВ «НВП Енергостатус» у розрізі дебіторської заборгованості та витрат майбутніх періодів.

Також, аудиторами був здійснений та задокументований аналіз Балансу підприємства: порівняння статей Балансу з регістрами бухгалтерського обліку, відхилень не виявлено.

Досліджено великих дебіторів, шляхом визначення найбільших оборотів за дебетом рахунків, результати відображені у вигляді діаграм.

Висвітлено деталізацію розрахунку рівня суттєвості та здійснення вибірки дебетових залишків.

Аудиторами виявлено, що ТОВ «НВП Енергостатус» не нараховує резерв сумнівних боргів, рахунок 38 - відсутній.

З даного приводу, було зроблено застереження та зафіксовано порушення п.7 Наказу Міністерства фінансів №237 від 08.10.99 року «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» [32].

Також, аудитори зазначили, що у підприємства відсутня ефективна система для моніторингу простроченої дебіторської заборгованості.

Це пояснюється тим, що програмне забезпечення, в якому ТОВ «НВП Енергостатус» веде облік, не дає можливості здійснювати оперативний контроль такої заборгованості.

Зважаючи на це, аудиторами було запропоновано у Додатку Л удосконалення системи моніторингу простроченої дебіторської заборгованості, шляхом впровадження в облік підприємства конкретних критеріїв для її оцінки.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ В УКРАЇНІ

3.1. Органи зовнішнього контролю аудиторської діяльності в Україні

У сучасному світі аудит набуває все більшого значення в економіці. Саме він є основою у підтвердженні достовірності фінансової звітності підприємства та об'єктивності іншої інформації про результати господарської діяльності.

Як наслідок великого значення аудиту для розвитку економіки, все гостріше постає питання підвищення вимог до якості аудиторських послуг. У високій якості надання аудиторських послуг та довірі до їх результатів, зацікавлені замовники, інвестори, інші користувачі, держава, а також самі аудитори.

Користувачі фінансової звітності хочуть мати впевненість в тому, що аудит проводився на високому професійному рівні. Така необхідність підіймає проблему якості наданих аудитором (аудиторською фірмою) послуг. Важливим елементом підтримання довіри «третіх осіб» до аудиторської думки, щодо фінансової звітності, є контроль якості надання аудиторських послуг.

Тому, напрямок контролю якості аудиторської діяльності є пріоритетним, підтвердженням цього є зміцнення тенденцій поглиблення контролю якості послуг аудиторів, що спостерігаються на міжнародному рівні.

На сьогодні, вимоги про забезпечення якості аудиту встановлені нормами діючих міжнародних стандартів, прийнятих на рівні національних. Зміст МСА, які регламентують принципи системи контролю якості наведені в табл.3.1.

Вихід українських компаній на міжнародний рівень, висунення нових вимог до структури аудиторських звітів, посилення вимог до якості таких звітів і, як результат, підвищення конкуренції на ринку аудиторських послуг, пришвидшили процес удосконалення системи регулювання контролю якості таких послуг.

Нормативне регулювання контролю якості

№ з/п	Стандарт	Зміст
1	2	3
1	Міжнародний стандарт з контролю якості (МСКЯ) 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити, та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості й супутні послуги» [40]	Встановлює основні принципи й процедури організації системи контролю якості аудиту, оглядових перевірок звітної фінансової інформації та інших завдань щодо забезпечення впевненості та супутніх послуг, а також визначає основні вимоги до системи внутрішньо-фірмового контролю якості організацій, що надають аудиторські послуги
2	МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» [41]	Встановлює питання організації контролю якості на рівні аудиторського завдання, роль команд із завдання, відповідальність керівництва за якість аудитів
3	Міжнародний Кодекс етики для професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності) [5]	Визначає основоположні принципи етики, щодо відповідальності за захист суспільних інтересів. Регламентує норми виконання аудиторських послуг, дії всіх суб'єктів аудиторської діяльності їх тісну взаємодію з іншими економічними агентами тощо

Джерело: сформовано автором на підставі [39,40,41,5]

Прийняття нового Закону № 2258 привело до внесення суттєвих змін в правове поле, в частині контролю якості аудиторських послуг та визначило, що всі аудиторські фірми та аудитори підпадають під суспільний нагляд. Ефективним механізмом забезпечення таких вимог стало створення Державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» (далі – ОСНАД), який є відповідальним за здійснення суспільного нагляду, у складі Ради нагляду та Інспекції із забезпечення якості. Відповідно до Статуту, Інспекція наділена наступними повноваженнями:

- здійснення перевірок САД з контролю якості аудиторських послуг;
- підготовка до затвердження Радою нагляду та оприлюднення публічного звіту про результатами здійснення суспільного нагляду та проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг;
- проведення перевірки АПУ, підготовка рекомендацій для удосконалення виконання нею делегованих повноважень, надання Раді нагляду проекту рекомендацій;

- виконання доручень Ради нагляду в частині проведення перевірок та накладання стягнень;
- методологічне забезпечення професійної кваліфікації [42].

Для регламентування порядку проведення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг, були прийняті документи необхідні для контролю якості діяльності самих аудиторів. Затверджені документи представлені на рис.3.1.

Видавець					
Міністерство фінансів України			ОСНАД		
↓			↓		
Реквізити документу	Наказ від 29.08.2019 № 362	Реквізити документу	Рішення від 30.08.2019 № 5/7/13	Реквізити документу	Протокол від 26 березня 2021 року № 4/31
Назва документу	Про затвердження Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг	Назва документу	Рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг	Назва документу	Рекомендації з проведення самооцінки суб'єктами аудиторської діяльності ефективності внутрішніх політик і процедур системи контролю якості
Зміст	Визначає порядок організації, проведення та оформлення результатів перевірок з контролю якості аудиторських послуг.	Зміст	Визначають методи організації перевірок, критерії оцінювання, оформлення матеріалів за результатами перевірки, відстеження виконання наданих рекомендацій, підходи до організації, здійснення збору інформації.	Зміст	Розглядаються питання моніторингу, оцінювання відповідності та ефективності внутрішніх політик і процедур контролю якості, системи внутрішнього контролю, вжиття заходів для усунення недоліків.

Рис.3.1. Нормативні документи, щодо порядку проведення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг

Джерело: сформовано автором на підставі [43,44]

Для проведення перевірок органом «ОСНАД», було розроблено типові форми документів, що використовуються у перевітках (рис.3.2).

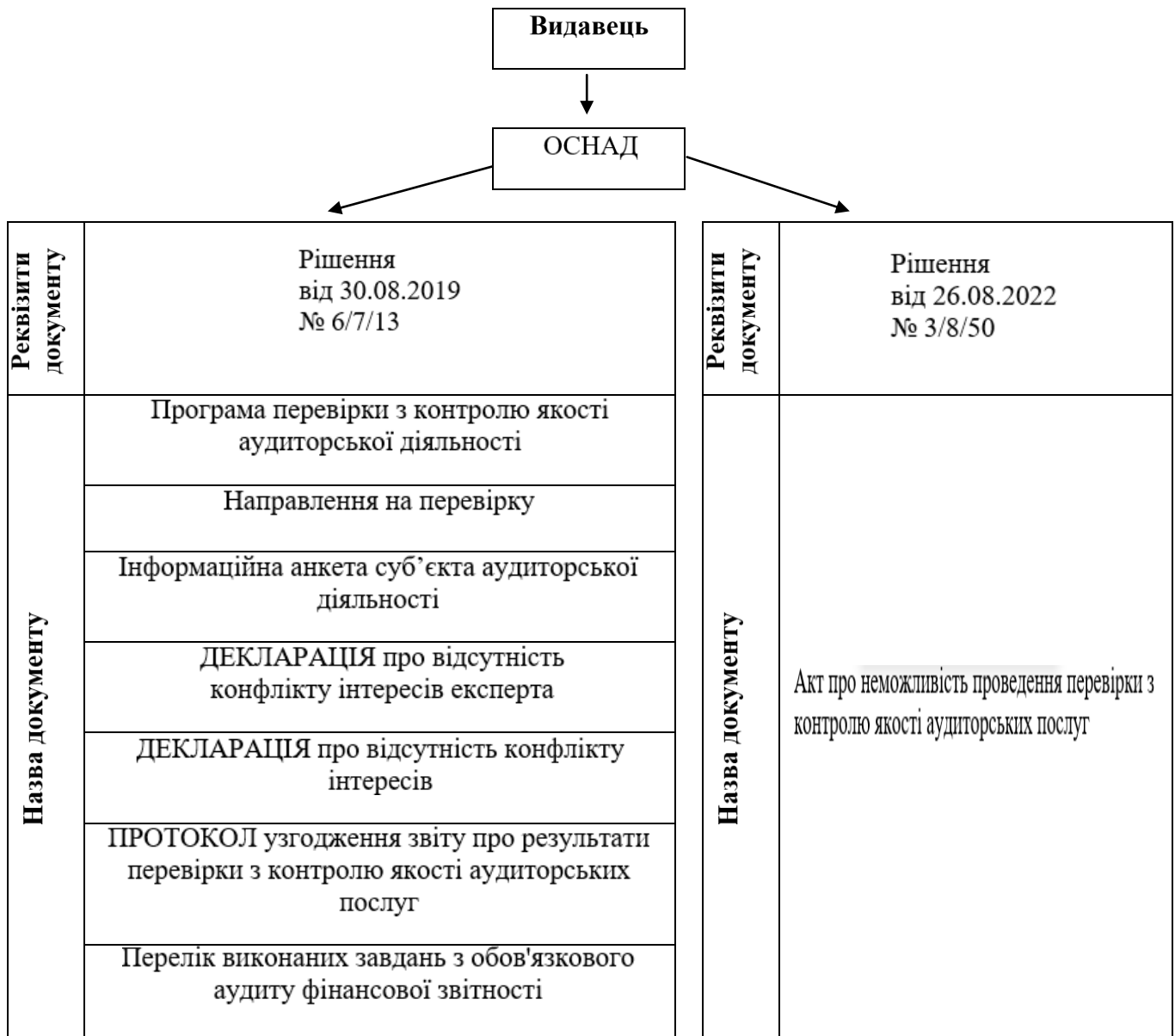


Рис.3.2. Типові форми документів, пов'язаних з проведенням перевірок з контролю якості аудиторських послуг

Джерело: сформовано автором на підставі [44]

Вказані документи дозволяють забезпечити основні процедури контролю якості аудиторських послуг, встановити регламенти, надати рекомендації та визначити порядок дій всіх учасників перевірки, а також сприяють здійсненню моніторингу і накопичуванню інформації про перевірки. Закон № 2258 встановив чіткий розподіл повноважень щодо здійснення зовнішніх перевірок контролю якості надання аудиторських послуг. На сьогодні, ними наділені Інспекція із забезпечення якості ДУ «ОСНАД» та Комітет з контролю якості аудиторських

послуг АПУ. В Україні контроль якості аудиторських послуг містить два рівні: зовнішній та внутрішній контроль (рис.3.3).

Рівень	Зовнішній контроль			Внутрішній контроль
	↓			↓
Суб'єкт контролю	Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД)			Аудиторська палата України (АПУ)
Об'єкт контролю	САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес	САД, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності (крім САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес)	САД, які <u>не</u> надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності	контроль щодо дотримання встановлених правил внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності
Періодичність	один раз на три роки	один раз на шість років	здійснюється за їхньою власною ініціативою	постійно

Рис.3.3. Рівні контролю якості аудиторських послуг в Україні

Джерело: сформовано автором на підставі [2,45]

Для виконання своїх функцій, щодо перевірки якості, Інспекція із забезпечення якості ОСНАД здійснює наступні завдання:

- розробляє Порядок проведення перевірок з контролю якості;
- розробляє рекомендації;
- затверджує щорічні плани-графіки;
- призначає інспекторів;
- ухвалює звіти;
- затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості;
- готує подання Раді нагляду щодо застосування стягнень за результатами перевірок з контролю якості [2].

В свою чергу, Комітет з контролю якості аудиторських послуг АПУ виконує такі завдання:

- бере участь у розробці Порядку проведення перевірок з контролю якості (а не розробляє);
- щорічні плани-графіки проведення перевірок погоджує з ОСНАД [2].

Інші повноваження АПУ, в частині контролю якості надання аудиторських послуг, є дуже схожими з повноваженнями ОСНАД. Обов'язки та завдання з перевірки для них, Закон встановлює аналогічними.

Обидва органи, при здійсненні перевірки повинні задекларувати незалежність інспекторів та експертів. Необхідно забезпечити недопущення виникнення конфлікту інтересів: відсутність трудових, сімейних, майнових та немайнових відносин, відносин контролю із САД, перевірка якого буде здійснюватись.

Інспектори, що приймають участь у перевірці з контролю якості, повинні бути у трудових відносинах з органами, що направили їх на перевірку. Інспекція із забезпечення якості ОСНАД направляє групу інспекторів, які є посадовими особами, Комітет з контролю якості аудиторських послуг АПУ - представляють працівники. Експерти, які відповідають вимогам, щодо незалежності, можуть залучатись з інших організацій.

Інспектори надсилають САД Інформаційну анкету, в якій останній надає зовнішньому контролеру якості найсуттєвіші відомості про себе:

- ключові партнери;
- внутрішні документи щодо внутрішнього контролю якості аудиторських послуг;
- елементи системи контролю якості;
- моніторинг;
- методологія та документування завдань з аудиту.

Перевірки з контролю якості аудиторських послуг САД, включають наступні завдання:

- перевірка дотримання міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг, вимог Закону;

- перевірка робочих документів, аудиторських звітів, договорів про надання аудиторських послуг, внутрішніх розпорядчих документів, які встановлюють процедури надання аудиторських послуг;
- надання рекомендацій щодо усунення виявлених під час перевірки недоліків і порушень [43].

Зовнішній контроль якості аудиту набирає все більшої значущості і є неминучим для САД, що здійснюють перевірки в межах обов'язкового аудиту. Багато аудиторських компаній, вже хоча б раз, пройшли зовнішні перевірки якості, інші - включені в план-графік, а хтось очікує їх в майбутньому.

Органи, що забезпечують та реалізують контроль, здійснюють систематизацію результатів перевірок та виявлених порушень, узагальнюють їх та оприлюднюють на офіційних сайтах.

Аналіз даних про результати зовнішніх перевірок системи контролю якості САД, що проведені АПУ наведено в табл.3.2.

Таблиця 3.2

**Кількість та результати зовнішніх перевірок системи контролю якості
(проведені АПУ) за 2019-2021 роки**

Результати проведених перевірок	2019		2020		2021	
	Кількість	%	Кількість	%	Кількість	%
1	2	3	4	5	6	7
<i>Всього проведено перевірок, у тому числі:</i>	18	100%	31	100%	35	100%
Пройшов перевірку	-	-	6	19 %	3	9%
Пройшов перевірку з обов'язковими до виконання рекомендаціями	10	56%	18	58%	18	51%
Не пройшов перевірку	8	44%	7	23%	9	26%
Триває процес узгодження звіту	-	-	-	-	5	14%

Джерело: сформовано автором на підставі [46,47]

Аналіз демонструє суттєве зменшення в 2021 році, порівняно з 2019 роком кількості САД, що не пройшли перевірку (26 % проти 44%). При цьому, загальна кількість перевірок збільшилась (35 САД проти 18 САД).

На рис.3.4, наведено графічне порівняння результатів перевірки з контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності за 2021 рік у порівнянні з 2020 роком.

В свою чергу, на рис.3.5 висвітлена графічна інформація, щодо результатів виконання Комітетом з контролю якості аудиторських послуг АПУ плану-графіку перевірок з контролю якості аудиторських послуг на 2021 рік у порівнянні з 2020 роком.

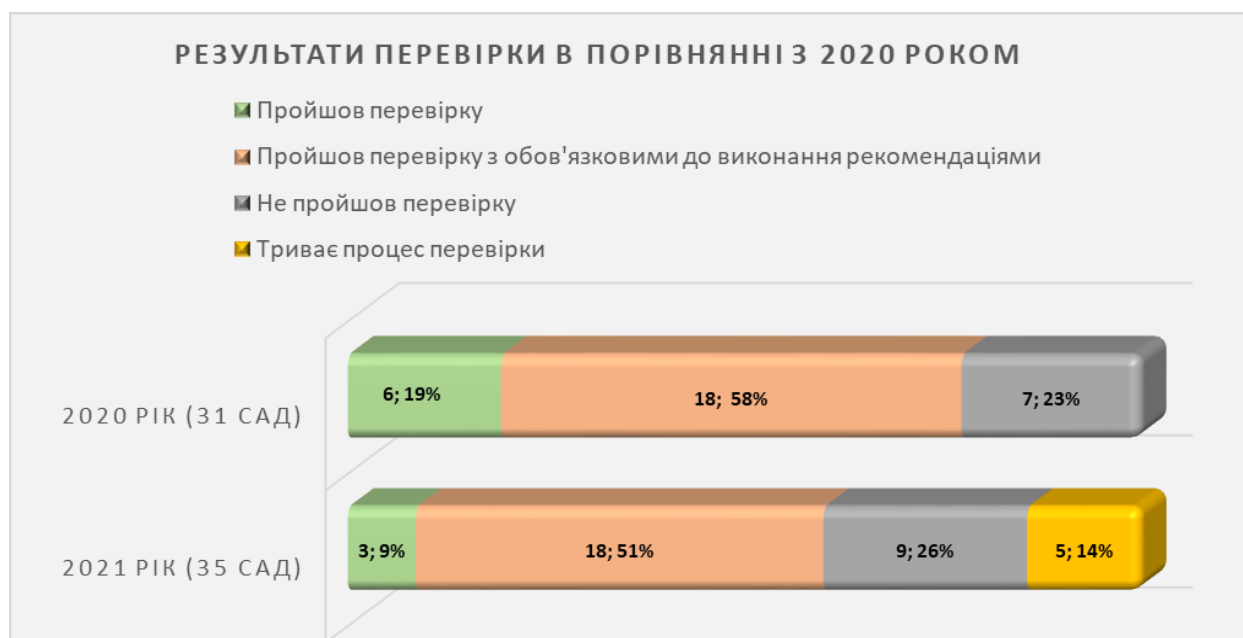


Рис.3.4. Аналіз результатів перевірки АПУ контролю якості аудиторських послуг САД за 2021 рік у порівнянні з 2020 роком

Джерело: сформовано автором на підставі [47]

Наведені графіки, наочно показують суттєве зменшення відмов від перевірок в 2021 році порівняно з 2020 роком (13% проти 33%). Інспекція із забезпечення якості ДУ «ОСНАД» надає свою статистику перевірок САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.



Рис.3.5. Аналіз результатів виконання Плану-графіку перевірок з контролю якості аудиторських послуг на 2021 рік у порівнянні з 2020 роком

Джерело: сформовано автором на підставі [47]

Аналіз даних про результати зовнішніх перевірок системи контролю якості САД, що проведені ОСНАД наведено на в табл.3.3.

Таблиця 3.3

**Кількість та результати зовнішніх перевірок системи контролю якості
(проведені ОСНАД) за 2019-2021 роки**

Результати проведених перевірок	2019		2020		2021	
	Кількість	%	Кількість	%	Кількість	%
1	2	3	4	5	6	7
<i>Всього проведено перевірок, у тому числі:</i>	16	100 %	29	100 %	41	100 %
Пройшов перевірку	1	6 %	2	7 %	1	2 %
Пройшов перевірку з обов'язковими до виконання рекомендаціями	8	50 %	17	59 %	25	61 %
Не пройшов перевірку	-	-	-	-	1	2 %
Триває процес узгодження звіту	-	-	-	-	3	7 %
Перевірку не завершено через втрату САД права проведення обов'язкового аудиту ПСІ	5	31 %	4	14 %	9	22 %

1	2	3	4	5	6	7
Перевірку розпочато в поточному році та продовжено в наступному році	2	13 %	3	10 %	2	5 %
Перевірку за місцезнаходженням перенесено на наступний рік	-	-	3	10 %	-	-

Джерело: сформовано автором на підставі [48,49,50]

Узагальнення показує, що, переважна більшість САД з розділу IV Реєстру пройшли перевірку з контролю якості з обов'язковими до виконання рекомендаціями. Всього за рік, 1-2 суб'єктів проходять перевірку без зауважень. Високий відсоток САД - втратили право проводити обов'язковий аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес, під час перевірки. Зовнішні контролери якості констатують, що майже всі САД, щодо яких була здійснена перевірка, мали хоча б один недолік запровадженої ними системи контролю якості, який вимагав здійснення заходів, щодо його усунення [48,49]. В табл. 3.4 відображено розподіл значущих недоліків за окремими елементами системи контролю якості за їх питомою вагою.

Таблиця 3.4

Структура недоліків за елементами системи контролю якості

Елементи системи контролю якості	2020 рік		2021 рік	
	За Звітами АПУ	За Звітами ОСНАД	За Звітами АПУ	За Звітами ОСНАД
1	2	3	4	5
Дотримання загальних вимог	5,2 %	-	-	-
За елементом «Прийняття завдання/клієнта»	10,3 %	4 %	12,7 %	2 %
За елементом «Етичні вимоги»	8,6 %	12 %	2,8 %	8 %
За елементом «Відповідальність керівництва»	8,6 %	-	12,7 %	1 %
За елементом «Людські ресурси»	3,5 %	17 %	-	24 %
За елементом «Виконання завдання»	29,3 %	32 %	38,0 %	36 %
За елементом «Моніторинг політик і процедур контролю якості фірми»	34,5 %	35 %	33,8 %	29 %
Разом	100 %	100 %	100 %	100 %

Джерело: сформовано автором на підставі [47,49,50]

За результатами перевірки з контролю якості, найбільшу питому вагу мали недоліки, які пов'язані з моніторингом системи внутрішнього контролю якості та виконанням завдань.

Причому, перевірки як АПУ, так і в ОСНАД, показали аналогічні результати: у 2020 році. Було встановлено, що найбільш велику питому частку складають порушення за елементом «Моніторинг», а в 2021 році - за елементом «Виконання завдання».

ОСНАД констатує, що найбільш розповсюджені недоліки функціонування внутрішньої системи контролю якості САД в основному пов'язані з наступними чинниками:

- неефективністю моніторингу контролю якості;
- недостатньою увагою САД до виправлення недоліків;
- недостатня об'єктивність осіб, відповідальних за огляди контролю якості;
- недоліками методології аудиту фінансової звітності;
- недотриманням вимог щодо завершення формування остаточних файлів із виконаних завдань;
- недостатнім реагуванням на завантаженість партнерів із завдань;
- недосконалістю запровадженої системи оцінювання та винагороди персоналу САД;
- недотриманням політик щодо підвищення кваліфікації персоналу;
- недостатнім контролем за процесом щорічного підтвердження персоналом політик та процедур щодо незалежності, повідомлення працівників САД з політиками і процедурами з контролю якості та змін до них [48,49,50].

Більшість недоліків у різних елементах системи контролю якості повторюються із року в рік.

І хоча, Інспекція з контролю якості ОСНАД щорічно оприлюднює узагальнені результати перевірок, не всі аудиторські фірми враховують її рекомендації.

3.2. Внутрішній контроль якості аудиторських послуг та порядок його реалізації

Найважливішим напрямом діяльності аудиторів та аудиторських фірм є забезпечення якості аудиторських послуг.

Висока конкуренція на ринку аудиторських послуг змушує суб'єктів аудиторської діяльності дбати про високий рівень своєї ділової репутації для того, щоб їх думці могли довіряти як вітчизняні так і закордонні користувачі.

Основним в цьому напрямку є питання якості аудиторських послуг. Аудиторські фірми повинні зосередитись на якості своїх послуг, так як від цього залежить їх успішна діяльність, лояльність поточних клієнтів і залучення нових. Президент ГС «Палата аудиторів і бухгалтерів України» Олександр Бойко, пропонує свій перелік компонентів, з яких складається якість аудиторських послуг [51]:

- кваліфікований персонал: аудиторська фірма повинна приділяти достатньо часу на розвиток і навчання працівників. Від фахового рівня залежить складність проектів, які вона може виконувати, задовольняючи потреби найвимогливіших клієнтів;
- консультування та наставництво: аудитори отримують підтримку консультаційного відділу, а більш досвідчені аудитори діляться з молодими фахівцями набутим досвідом;
- новітні технології: сучасні програми для аудиту допомагають прискорити процеси, водночас не погіршуючи якість. Хмарні технології, програми для планування робочого дня, спільна робота в команді дають змогу в рази підвищити якість аудиторських послуг;
- аудиторська перевірка як проект: по суті, аудиторська перевірка являє собою проект. Саме тому прийдуть на допомогу практики управління проектами;

- міжнародне партнерство: членство у професійних міжнародних професійних спілнотах за умови правильного користування ним також сприяє поліпшенню якості аудиторських послуг;
- вітчизняні професійні об'єднання: якщо міжнародні допоможуть фірмі бути в курсі останніх світових тенденцій ринку, то українські – локальних.

Якість роботи аудиторської фірми забезпечується завдяки високому професіоналізму її співробітників, дотриманню вимог стандартів аудиту, що гарантує користувачам впевненість у прийнятній якості роботи аудитора і створює підґрунтя для довіри до висновку аудитора.

Кожна аудиторська фірма повинна розробити відповідну політику та систему контролю якості власних послуг. Внутрішня система контролю якості САД, містить певні процедури, що забезпечують відповідність встановленим критеріям якості. Тобто, внутрішній контроль якості здійснюється на рівні суб'єктів аудиторської діяльності.

Внутрішній контроль – це процес, який здійснюється спільно керівництвом компанії і відповідальними працівниками, який покликаний забезпечувати досягнення компанією таких цілей, як: достовірність фінансової інформації, ефективність діяльності та дотримання вимог законодавства.

Внутрішньо-фірмовий контроль це перша сходинка у загальній структурі контролю якості аудиту, повноваження якого, покладено на самих співробітників аудиторських компаній. Він починається від професійності окремо взятого аудитора, а закінчується побудованою власниками та керівниками системою контролю роботи усіх аудиторів.

Під час організації роботи з контролю за якістю, аудиторська фірма повинна затвердити положення (стандарти), в яких потрібно прописати чіткі вимоги до процесу контролю. Система контролю якості САД включає в себе: побудовані політики та процедури, затверджені методики, заходи організаційного характеру для перевірки виконання вимог, внутрішні розпорядчі документи аудиторської фірми.

Рада АПУ затвердила «Алгоритм побудови системи контролю якості для новоствореного САД» [55]. Основні вимоги до організації системи контролю якості аудиторських послуг наведено на рис.3.6.

Вимога	Зміст
Створення системи контролю якості аудиторських послуг.	Ця система повинна забезпечувати достатній рівень контролю для всіх завдань з надання впевненості
Система контролю якості аудиторських послуг має складатися з таких елементів: а) відповідальність керівництва за організацію контролю якості; б) етичні вимоги; в) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, і виконання специфічних завдань; г) людські ресурси; г) виконання завдання; д) моніторинг	Щодо кожного з наведених елементів мають бути встановлені та задокументовані політика та процедури контролю якості. Форма та зміст документації залежить від розміру аудиторської фірми, характеру та складності аудиторської практики.
Ознайомлення персоналу з політикою та процедурами контролю якості, що застосовуються такою фірмою.	Факт ознайомлення має бути належним чином задокументований. Персонал повинен їх розуміти та дотримуватись
Запровадження постійного навчання і роз'яснення політики і процедур контролю якості та заохочування персонал діяти відповідно до своєї політики та процедур	Політика та процедури контролю якості мають бути направлені на стимулювання культури заохочення високоякісної роботи. Керівник аудиторської фірми зобов'язаний показувати приклад щодо якості надання послуг персоналу. Цей приклад зазвичай демонструється діями керівництва фірми та відповідними настановами персоналу.
Призначення особи, відповідальної за функціонування в аудиторській фірмі системи контролю якості.	Ця особа повинна мати достатній і відповідний досвід та здібності для того, щоб ідентифікувати і розуміти питання контролю якості й розробляти відповідні політики та процедури.

Рис.3.6. Основні вимоги до системи контролю якості аудиторських послуг

Джерело: сформовано автором на підставі [55]

В свою чергу, ст.23 Закону № 2258 встановлює вимоги до внутрішньо-фірмового порядку організації САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності. Серед них: незалежність та об'єктивність аудиторів і ключового партнера; запровадження системи і механізмів внутрішнього контролю; запровадження внутрішньої політики та процедур виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності; можливість інформування про факти

порушень працівниками; достатній рівень кваліфікації, досвіду аудиторів і персоналу; запровадження внутрішньої політики та процедур виконання завдань з обов'язкового аудиту; застосовування політики оплати праці персоналу, яка б стимулювала якісне виконання робіт; постійний моніторинг, періодичний перегляд ефективності системи внутрішнього контролю [39].

Зміни, внесені в законодавство, вимагають для проведення внутрішнього контролю якості результатів обов'язкового аудиту фінансової звітності залучати аудитора-рецензента. Такий аудитор, не повинен приймати участь в завданнях обов'язкового аудиту, при цьому, він може бути як співробітником аудиторської фірми, так і особою, що надає послуги по цивільно-правовому договору. Внутрішній контроль проводиться до подання аудиторського звіту.

Контролер повинен оцінити, як мінімум такі фактори:

- незалежність САД від особи, яка перевіряється;
- значні ризики, вжиті заходи з управління цими ризиками, обґрунтування рівня їх суттєвості;
- виконання рекомендацій експертів та консультантів;
- обсяг та характер недостовірних даних у фінансовій звітності;
- теми, що обговорювалися з аудиторським комітетом, посадовими особами юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється;
- теми, що обговорювалися з компетентними органами та у відповідних випадках з іншими третіми сторонами;
- документальне підтвердження висновку аудитора, викладеного у проектах аудиторського звіту та звіту для аудиторського комітету [2].

Мета впровадження внутрішньої системи контролю якості, полягає у наступному:

1. Оптимізувати внутрішні процеси фірми.
2. Розробити єдині стандарти обслуговування.
3. Підвищити ефективність кадрової політики.
4. Контролювати якість аудиторських послуг.

5. Мінімізувати ризики недотримання професійних стандартів та законодавчих і нормативних актів, що регулюють аудиторську діяльність [56].

Побудова системи внутрішнього контролю якості зобов'язує САД, розробити та затвердити організаційно-розпорядчі документи аудиторської фірми (накази, розпорядження, внутрішні нормативні стандарти з питань контролю якості надання аудиторських послуг). Пропонуємо до розгляду, приблизний перелік документації САД з внутрішнього контролю якості (Додаток Н).

Належне функціонування системи контролю якості всередині самої аудиторської фірми є необхідною передумовою її ефективної роботи.

З метою реалізації глобального проекту покращення якості аудиту, у вересні 2020 року Рада з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності звітів (IAASB) презентувала для аудиторської спільноти три нові стандарти системи управління якістю, а саме:

- ISQM 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудит або огляд фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг» [57];
- ISQM 2 «Перевірка якості виконання завдання» [58];
- ISA 220 (переглянутий) «Управління якістю при проведенні аудиту фінансової звітності» [59].

Вищенаведені стандарти об'єктивно, є більш суворими в порівнянні з діючими вимогами, щодо управління якістю аудиту, як на рівні аудиторської організації, так і на рівні аудиторської команди.

Офіційне оприлюднення Стандартів управління якістю на сайті Ради з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності звітів – грудень 2020 р. [60].

Дата набрання чинності стандартів – 15 грудня 2022 року. Офіційний переклад на сайті Міністерства Фінансів України був оприлюднений лише станом на 01.12.2022 року.

АПУ звертає увагу аудиторів, що зазначені стандарти наберуть чинність у грудні 2022 року і будуть обов'язковими для усіх аудиторських фірм [61].

Із дати набрання чинності (15 грудня 2022 року) змінюються вимоги про забезпечення якості аудиту, встановлені нормами міжнародних стандартів аудиту, що відображено в табл.3.5.

Таблиця 3.5

Міжнародні стандарти системи управління якістю

№ з/п	Стандарти «старі» До 15.12.2022	Стандарти «нові» Після 15.12.2022
1	2	3
1	Стандарт ISQC1 Міжнародний стандарт з контролю якості (МСКЯ) 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити, та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості й супутні послуги»	Стандарт ISQM 1 (Управління якістю на рівні аудиторської фірми) Міжнародний стандарт управління якістю (МСУЯ) 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудит або огляд фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг»
2		Стандарт ISQM 2 (складова управління якістю на рівні аудиторської фірми) Міжнародний стандарт управління якістю (МСУЯ) 2 «Перевірки якості виконання завдання»
3	Стандарт ISA 220 Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»	Стандарт ISA 220 (переглянутий) (Управління якістю на рівні завдання з аудиту) Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 220 (переглянутий) «Управління якістю при проведенні аудиту фінансової звітності»

Джерело: сформовано автором на підставі [40,41,57,58,59]

До 15 грудня 2022 року, аудиторські фірми повинні виконати наступні вимоги:

- встановити цілі якості;
- визначити та оцінити ризики якості;
- розробити та впровадити процедури у відповідь на ризики,
- розробити та впровадити заходи з моніторингу [62,63].

Пропонуємо до розгляду, основні зміни, що запроваджуються:

1. Стандарт МСУЯ 1 замінює МСКЯ 1, який був зосереджений на контролі якості аудиторської фірми:

- замість контролю якості - управління якістю, що реалізується через ризик-орієнтований підхід (виявлення ризиків та реагування на ризики);
- зміцнює системи управління якістю фірм за допомогою надійного, ефективного підходу до управління якістю;
- заохочує фірми розробляти систему управління якістю, яка б відповідала характеру та обставинам фірми та завдань, які вона виконує;
- підвищені вимоги щодо вирішення питань управління та лідерства фірми, включаючи посилення відповідальності керівництва;
- нові вимоги щодо інформації та комунікації, включаючи спілкування із зовнішніми сторонами;
- підвищені вимоги до моніторингу та усунення недоліків;
- поширюється на всі фірми, які здійснюють аудит або огляд фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг

2. Стандарт МСУЯ 2 застосовується:

- призначення і відповідність виконавця перевірки якості завдання з аудиту (як можливої складової частини процесу управління якістю);
- проведення перевірки якості;
- оформлення результатів перевірки якості виконання завдання.

3. Стандарт МСА220 (Переглянутий):

- загальна відповідальність за управління якістю і її забезпеченням покладається на керівника завдання;
- встановлює особливі обов'язки аудитора по відношенню до системи управління якістю на рівні завдань під час проведення аудиту;
- встановлює відповідні обов'язки керівника завдання з аудиту;
- розглядається разом з етичними вимогами [62,63].

Нові міжнародні стандарти управління якістю (ISQM) знаменують серйозні зміни існуючих стандартів контролю якості. Вони спрямовані на новий підхід до управління якістю на рівні окремої професійної аудиторської організації, що ставить за ціль забезпечення високої якості аудиту.

Такий підхід, який базується на аналізі ризиків, включає перехід від лінійної (відокремленої один від одного) системи до циклічної системи (різні компоненти та вимоги розглядаються в контексті один одного). При цьому, повинно відбуватись безперервне усунення недоліків, вдосконалення системи управління якістю, її адаптація до обставин аудиторської фірми, а також, завдань, які вона виконує [63].

3.3. Проблемні питання якості аудиторських послуг та напрями вдосконалення внутрішнього контролю якості

Проблеми аудиту розглядаються багатьма вченими у різних аспектах. Вагомий внесок у вдосконалення теорії та методології аудиту, а також, у розвиток прийомів і способів підвищення якості аудиторських послуг, зробили такі відомі вітчизняні вчені, як В.В. Сопко, Ф.Ф. Бутинець, С.В. Голов, М.Т. Білуха, Б.Ф. Усач, В.С. Рудницький, А.Д. Шеремет, О.Ю. Редько та ін. Багато досліджень, щодо якості аудиторських послуг, базуються на принципах створення єдиної системи контролю на державному рівні та розвитку контролю на рівні професійних аудиторських організацій.

Інші вчені вбачають, що якість аудиторських послуг потрібно підвищувати не збільшенням зовнішнього контролю, а за рахунок ринкових механізмів впливу на аудиторські фірми.

Так І. А. Платонова низьку якість аудиту пояснює відсутністю штрафів за неякісні послуги, недобросовісною конкуренцією на ринку, а також, дефіцитом досвіду розгляду судових позовів [64]. Т. Л. Слюніна, В. М. Соколов, Т. В. Розіт знаходять проблему в недостатності практичного досвіду аудиторів, відсутності необхідних ресурсів, а також звертають увагу на недосконалий ринок [65].

Група авторів під керівництвом професора О.А. Петрик зазначає про необхідність парадигмальних змін в аудиті, що викликано концепцією сталого розвитку. Підвищення якості аудиторського звіту, автори пов'язують з розширенням кола питань, що підтверджується аудитором, у зв'язку з вимогою

суспільства в отриманні від аудиторів не тільки фінансової інформації, а насамперед – соціальної [39].

Опубліковані наукові статті свідчать про те, що порушене питання заслуговує на продовження вивчення, узагальнення, удосконалення та застосування на практиці.

Законодавство не дає визначення терміну «якість аудиторських послуг». На практиці застосовують такі визначення якості, як «максимальне задоволення інформаційних потреб», «гарантує довіру громадськості до результатів роботи аудиторів», «відповідність стандарту», «відповідність світовому рівню», «відповідність міжнародній практиці», тощо [66, 67].

Якість аудиторських послуг, результатом яких є якість аудиторського висновку, неможливо відокремити від «якості фінансової звітності». Адже основним інформаційним джерелом аудиторської перевірки є фінансова звітність.

Тому, проблема якості фінансової звітності є важливим елементом довіри користувачів фінансової звітності до менеджменту підприємства та аудиторів. Незважаючи на те, що головна відповідальність, щодо достовірності фінансової звітності покладається на управлінський персонал, який готує таку звітність, саме незалежний аудиторський висновок створює думку стосовно її якості.

В контексті обговорення якості фінансової звітності. пропонуємо розглянути проблеми застосування МСФЗ та МСБО в Україні.

Україна була однією з перших країн на пострадянському просторі, що задекларувала курс на впровадження міжнародних підходів до побудови національної системи бухгалтерського обліку. Починаючи з 1 січня 2012 року введені норми щодо складання фінансової звітності певним групам компаній за міжнародними стандартами.

Для складання звітності за МСФЗ застосовується їх переклад, який розміщений на сайті Міністерства фінансів України. Однією з суттєвих проблем запровадження МСФЗ є вчасний та адекватний їх переклад. Міністерство фінансів України послідовно відмовляється надавати роз'яснення з питань МСФЗ. Міністерство посиляється на те, що «МЗФС приймаються Радою з МСБО (м.

Лондон, Велика Британія) їх тлумачення Міністерством Фінансів України не здійснюється» [68].

Це ускладнює можливість українських підприємств підтверджувати правильність їх облікових підходів під час перевірок.

Щодо практичного запровадження МСФЗ безпосередньо на підприємствах, то його можна здійснити лише за умови наявності спеціалістів із відповідними знаннями. Враховуючи примусовий характер запровадження звітності за міжнародними стандартами, у керівників (власників) підприємств абсолютно відсутня мотивація у витратах на навчання кадрів або послуги консультантів.

Дуже складними для сприйняття є такі елементи МЗФС як оцінки зобов'язань та активів за справедливою вартістю. Визнання й оцінка забезпечення значною мірою залежать від професійного судження менеджменту компанії та його облікових оцінок, що можуть змінюватися.

Чимало запитань та пробілів залишається у питаннях дисконтування, починаючи із загальної методики дисконтування та завершуючи ставкою дисконтування. Про такі проблеми зазначає податковий орган [69], Міністерство Фінансів України рекомендацій та консультації з цього питання не надає. Тому для компаній, що складають звітність за МСФЗ, складнощі виникають і під час обґрунтування вибору, і під час доказового підтвердження та також, і в інших випадках. Про це свідчить численна судова практика [70].

Неодноразово проблемні питання застосування МСБО та МСФЗ піднімали фахівці провідних аудиторських та юридичних фірм. Зокрема, Віктор Шекера - Директор (податкове та юридичне консультування) KPMG в Україні [70], Тетяна Савчук - Керівник практики трансфертного ціноутворення та аудиту ID Legal Group [71].

Все вищесказане, не сприяє прозорості та достовірності фінансової звітності та довіри до неї з боку користувачів фінансової інформації.

Великим викликом для аудиторської спільноти стали законодавчі новації, щодо включення до складу річної звітності Звіту про управління та вимоги про

його обов'язковий аудит. Проблема підготовки звітів з нефінансовими показниками викликала резонанс та обговорення серед вчених і практиків.

Основною ідеєю складання звіту про управління є розкриття інформації про економічні, екологічні та соціальні наслідки діяльності компаній [39].

Складання Звіту про управління вимагає від підприємств збільшення часу, додаткових фінансових затрат на залучення (або підготовку) кваліфікованих кадрів, інших ресурсів. Без зацікавленості менеджменту та власників в необхідності такої звітності, використання тільки законодавчого примусу приводить до формального, неякісного розкриття інформації.

Нововведення висуває до аудиторського звіту якісно нові додаткові вимоги. Але, як зазначає О.А. Петрик, це потребує формування групи аудиторів, до якої будуть входити аналітики, оцінювачі, спеціалісти зі стратегічного управління, управління персоналом, соціальної відповідальності, екології, тощо [72]. Адже звіт аудитора повинен містити інформацію про наявність суттєвих викривлень у звіті про управління та їх характер.

Але, на сьогодні, відсутність чітких інструкції щодо аудиторських процедур перевірки звіту про управління, організаційна складність такої перевірки, відсутність фінансових можливостей для збільшення штату аудиторів, приводять до того, що аудиторський звіт містить тільки думку аудитора про узгодженість звіту про управління з фінансовою звітністю. Це, на жаль, не підвищує впевненість у достовірності інформації, наведеної у такому звіті, тому шкодить якості аудиторського звіту в цілому.

Підсумовуючи аналіз проблем якості фінансової та нефінансової звітності, необхідно визнати і недостатню кількість кваліфікованих аудиторських кадрів, а отже, і неякісний рівень аудиторських висновків.

Дуже показовим є лист Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (далі - НКЦПФР), щодо проаналізованих фінансової звітності та аудиторських висновків професійних учасників ринку цінних паперів [73]. Комісія зазначає, що «результати аналізу аудированої фінансової звітності за 2016-2018 роки показали, що фінансова звітність переважної більшості професійних

учасників фондового ринку містить невідповідності МСФЗ». НКЦПФР констатує, що у значній кількості аудиторських звітів відсутні розкриття інформації або така інформація розкрита не в повному обсязі відповідно до вимог МСФЗ [73].

Про аналогічні проблеми заявляв і Національний Банк України (далі – НБУ), аналізуючи аудиторські висновки банків, що були визнані неплатоспроможними в період 2014-2016 роки: «Національний банк України вже другий рік поспіль виявляє низку порушень у роботі аудиторської фірми, що стосувались неналежного виконання фірмою своїх обов'язків як аудитора» [74]. НБУ наголошує, що «Очищення банківської системи – це не лише виведення з ринку неплатоспроможних банків, але й заборона працювати з банками аудиторським компаніям, що давали позитивні висновки, знаючи про проблеми у фінансовій установі» [75].

В свою чергу, Міністерство фінансів України зазначає: «На сьогодні існує проблема низької якості надання аудиторських послуг, в тому числі невідповідності аудиторської думки, наданої за результатами аудиту фінансової звітності, та порушення принципів професійної етики» [76].

Тому, контроль за якістю, шляхом проведення зовнішніх перевірок САД, та організація системи власного внутрішньо-фірмового контролю якості, розглядається як об'єктивна необхідність. Контроль якості роботи аудиторів та аудиторських фірм ставить за мету підвищення довіри до аудиторської діяльності в суспільстві та відповідності стандартам аудиту та нормам професійної етики.

Очевидно, що ефективний контроль якості можливий при оптимальному поєднанні державного, суспільного, професійного та внутрішнього нагляду [77].

Отже, забезпечення якості аудиторських послуг – це основоположна професійна задача аудитора, та є його відповідальністю перед суспільством.

Покращення якості нерозривно пов'язано з конкурентоспроможністю аудиторських фірм на ринку, а це стимулює перспективний розвиток аудиторської діяльності.

І хоча, контроль якості аудиторських послуг є сьогодні обов'язковою умовою функціонування суб'єкта аудиторської діяльності, посилення тільки

цього напрямку та збільшення кількості перевірок не принесе бажаних результатів [77]. Побудова системи контролю якості – це тільки один із способів підвищення самої якості. Категорія якості дуже суб'єктивна. Вимоги замовника до якості аудиторського звіту можуть діаметрально відрізнятись від очікувань користувачів, а також, не відповідати стандартам якості аудиторів чи контролерів. Тому, критерієм якості при проведенні аудиту слід вважати насамперед виконання аудиторами нормативних вимог [77].

Виникає об'єктивна необхідність розробка чітких інструкцій оцінки якості аудиторських послуг. Це вимагає зміцнення нормативної бази з питань регулювання аудиторської діяльності, деталізації критеріїв оцінювання роботи аудитора. Необхідно розробляти та втілювати методичні рекомендації та стандарти з аудиторського контролю.

Дуже нагальним залишається питання тлумачення МСБО, МСФЗ, МСА та надання консультацій Міністерством Фінансів, щоб унеможливить безліч спірних питань.

Та найважливішим чинником забезпечення якості є професійна компетентність аудитора. А якість їх роботи можливо покращити тільки збільшенням аудиторських процедур для кожного розділу перевірки, що збільшує її тривалість. Тому необхідне відслідковування завантаженості та регулювання кількості задіяних фахівців для недопущення зниження якості надання аудиторських послуг.

Доцільним буде призначення персоналу на виконання конкретного завдання (перевірки), використовуючи професійні можливості кожного окремого аудитора (помічника аудитора), враховуючи їх досвід й спеціалізацію.

Дуже важливим є професійне вдосконалення аудиторів, шляхом підвищення їх кваліфікації. Керівництво аудиторської фірми повинно встановити порядок процесу навчання своїх аудиторів, оскільки весь персонал потребує постійного удосконалення професійних знань. Це можуть бути: консультації, курси, семінари, тренінги. При цьому, необхідно розуміти, що навчання – це, також,

праця, яка потребує часу, уваги, зосередженості. Такий вид «роботи» повинен здійснюватися в межах робочого часу [78,79].

За необхідності, кожний співробітник повинен мати можливість одержати необхідну консультацію або роз'яснення: у керівника аудиторської компанії, керівника підрозділу, юриста, оцінщика, експерта, іншого компетентного фахівця.

Для залучення висококваліфікованих фахівців, необхідна гідна оплата їхньої праці. Винагороди персоналу САД повинні стимулювати всі категорії працівників до якості та неупередженості. А це створює певні тенденції залежності вартості аудиторських послуг від їх якості та підштовхує ціноутворення обов'язкового аудиту до загальносвітового рівня. Тому, професійний та якісний аудит не може бути дешевим.

Постійні ускладнення бізнес-процесів, їх комп'ютеризація, збільшення господарських операцій, що перевіряються, змушують аудиторські фірми шукати та розробляти програмне забезпечення для перевірки та аналізу даних. Автоматизація рутинних аудиторських процедур підвищує ефективність виконання завдання, знижує кількість помилок, скорочує час виконання окремих тестів.

На заваді діджиталізації є обмежений бюджет, складність впровадження через відсутність персоналу з необхідними технологічними знаннями, недостатня пропозиція адекватних програмних продуктів, їх вартість.

Проте небажання або неможливість адаптуватися до нових викликів призводить до зниження стандартів якості діяльності та втрати САД конкурентних переваг.

Серед задач, які повинна виконувати комп'ютеризація аудиторського бізнесу, є автоматизація формування та заповнення робочих документів аудитора.

Методика складання робочих документів аудитора це один із головних чинників якості аудиту та аудиторських послуг, а самі робочі документи – основне джерело для внутрішнього контролю якості.

Тому, якість процесу документування має неабияке значення на етапі контролю якості виконання завдання, що виконується внутрішнім рецензентом.

Склад і наповнення аудиторських документів визначається аудиторською фірмою, оскільки МСА не надають конкретних форм документів. Але вони повинні обов'язково сприяти якості аудиту, завдяки:

- зниженню трудоємності аудиторської роботи з перевірки окремих ділянок (використання таблиць, графіків, анкет, робочих тестів, та інших технічних документів);
- забезпеченню додаткового контролю за роботою помічників аудитора;
- більш справедливій оцінці роботи аудиторів;
- збільшенню обсягу виконуваних аудиторських робіт;
- зниженню розмірів аудиторського ризику;
- можливості зробити технологію організації аудиту більш сучасною та раціональною [80].

Таким чином, розробка та впровадження у практичній діяльності аудиторськими фірмами стандарту «Робочі документи аудитора», інших внутрішньо-фірмових стандартів, а також, їх постійна актуалізація, забезпечить підвищення ефективності їх роботи у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту і покращить внутрішній контроль якості аудиту [80].

Пропонуємо до розгляду, розроблену Василюком М.М. анкету опитування співробітників «Оцінка якості аудиту та аудиторських послуг», що забезпечить систематизацію зібраної інформації через проведення періодичних опитувань серед працівників щодо оцінки якості аудиту та аудиторських послуг [80]. Зразок анкети наведено в Додатку О.

Таке анкетування, буде сприяти побудові ефективної системи управління якістю аудиту вдосконаленню внутрішнього контролю.

Отже, досягнення аудиторською фірмою успіху та здобуток конкурентних переваг на ринку аудиторських послуг неможливо без систематичної підтримки та покращення власної постійно діючої системи контролю за якістю.

Якою б малою за розміром не була аудиторська фірма, створення і вдосконалення системи контролю якості повинно виконувати головну ціль - стабільне забезпечення якості аудиторських послуг.

Проте, як зазначає ОСНАД, «деякі аудиторські фірми розробили або запозичили систему контролю якості лише як формальність у відповідь на необхідність надавати Інспекції докази її «паперового» існування» [50].

Це призводить до того, що перевірки виявляють численні недоліки, як результат неналежного функціонування системи контролю якості та її нездатності забезпечити взаємозв'язок з якістю виконання аудиторських перевірок [50].

Висновки до розділу 3

Підсумовуючи вищесказане, можна зробити висновок, що питання підвищення якості аудиту залишається дуже актуальним, попри великі зусилля держави, професійної спільноти, науковців, що зроблені за останні роки.

За результатами дослідження доведено, що якість аудиту – це комплексне поняття. Вимоги про забезпечення якості аудиту встановлені нормами діючих міжнародних стандартів, які діють на рівні національного законодавства.

В Україні контроль якості аудиторських послуг містить два рівні: зовнішній та внутрішній контроль.

Прийняття нового Закону № 2258 визначило, що всі аудиторські фірми та аудитори підпадають під суспільний нагляд.

Міністерство Фінансів України встановило порядок організації, проведення та оформлення результатів перевірок з контролю якості аудиторських послуг, затвердивши Наказ від 29.08.2019 № 362 «Про затвердження Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг».

Зміни в законодавстві розмежували повноваження, щодо здійснення зовнішніх перевірок контролю якості надання аудиторських послуг. На сьогодні, ними наділені Інспекція із забезпечення якості ДУ «ОСНАД» та Комітет з контролю якості аудиторських послуг АПУ.

Проаналізовано періодичність зовнішніх перевірок для різних типів САД та хто саме здійснює перевірку.

Розглянуті основні нормативні документи, які прийняті для регламентування порядку проведення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг.

Визначено, що повноваження АПУ, в частині контролю якості надання аудиторських послуг, є дуже схожими з повноваженнями ОСНАД. Обов'язки та завдання з перевірки для них Закон встановлює аналогічними.

Узагальнено та систематизовано результати перевірок та виявлених порушень, що оприлюднюються на офіційних сайтах зовнішні контролери. На жаль, вони констатують, що майже всі САД мали хоча б один недолік запровадженої ними системи контролю якості.

Кожна аудиторська фірма повинна розробити політику контролю якості власних послуг.

Внутрішня система контролю якості САД містить певні процедури, що забезпечують відповідність встановленим критеріям якості.

Побудова системи внутрішнього контролю якості передбачає затвердження САД організаційно-розпорядчих документів (накази, розпорядження, внутрішні стандарти, тощо).

Розглянуто проблемні питання та узагальнено перелік факторів, які впливають на якість аудиторських послуг, результатом яких є якість аудиторського висновку, як елемент довіри користувачів фінансової звітності.

Для досягнення поставленої мети досліджено визначення в правовому полі поняття «якість аудиторських послуг», визначено взаємозв'язок з поняттям «якість фінансової звітності».

Проаналізовані основні труднощі складання фінансових і нефінансових звітів, як основи для аудиторського висновку. Визначено основною проблемою якості фінансової звітності важкість застосування МСФЗ та МСБО в Україні.

Окреслено організаційну, методологічну, фінансову складність забезпечити якість перевірки звіту про управління.

Висвітлені позиції державних органів, щодо порушень в роботі аудиторських фірм, та невідповідності аудиторських звітів вимогам.

Визначено головним чинником підвищення якості аудиторських послуг професійний рівень аудиторських кадрів, та пов'язану з цим взаємозалежність між якістю аудиту і вартістю послуг аудиторських компаній.

Розглянуто важливість робочих документів аудитора, як фактор якості аудиторських послуг та основного джерела для внутрішнього контролю якості. В цьому контексті комп'ютеризація аудиторського процесу покращить внутрішній контроль якості аудиту.

Отже, ефективність діяльності аудиторських компаній неможлива без контролю якості, як обов'язкової умови визнання суспільної значимості професії.

ВИСНОВКИ

Магістерська робота присвячена теоретичному узагальненню питань нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні, класифікації видів діяльності та послуг, які можуть здійснювати САД, правового режиму аудитора, особливостей зовнішнього контролю їх діяльності, побудови системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг.

В роботі окреслені проблемні питання якості та вектор поліпшення системи контролю якості всередині аудиторської фірми.

Практична частина роботи стосувалась аудиторських процедур, планування та методики аудиторської перевірки та здійснювалась шляхом проведення та документування аудиторської перевірки дебіторської заборгованості ТОВ «НВП Енергостатус».

За результатами дослідження сформульовано наступні висновки:

1. Аудит є невід'ємним елементом ринкової економіки, яка потребує удосконалення управлінських процесів діяльності підприємств, а це спонукає до створення незалежних органів фінансового контролю – аудиту. Український аудит «розпочався» з прийняттям у 1993 році першої редакції Закону України «Про аудиторську діяльність».
2. Зміни до законодавства про аудиторську діяльність спрямовані на адаптацію національного законодавства до стандартів Європейського Союзу. Аудиторська діяльність в Україні зазнала суттєвих трансформацій, основною причиною яких є новий Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Внесені законодавчі зміни привели до розширення групи підприємств, що потребують щорічного аудиту. Як наслідок, ринок споживачів аудиторських послуг значно збільшився.
3. Нормативно - правове регулювання аудиту забезпечує сукупність законів та підзаконних актів, які складають систему із п'яти рівнів, найвищим з яких є

Закон № 2258. Міжнародні стандарти аудиту, прийняті Україною в 2003 році, на рівні національних, визначають основні принципи проведення аудиту, формують базу для якісного аудиту. Міністерство Фінансів, ОСНАД, АПУ затверджують документи з професійного регулювання. Внутрішньо-фірмове регулювання діяльності безпосередньо на рівня САД – це четвертий рівень. Правовідносини аудитора (аудиторської фірми) з замовником регламентується договором.

4. Проведений аналіз законодавчої бази щодо видів дозволеної діяльності показав, що аудиторські фірми надають клієнтам різноманітні послуги. Значна кількість САД не задіяні в обов'язковому аудиті, тому вони зосереджуватимуть свою роботу на наданні супутніх послуг та неаудиторських послуг.
5. Статус аудитора, як основного виконавця аудиторської перевірки є дуже високим, що пояснюється надзвичайно жорсткими вимогами до його освіти та кваліфікації. В роботі проаналізовані нормативні документи щодо атестації аудиторів, вимоги Положення про Комісію з атестації, про Порядок складання іспитів.
6. Велике значення аудиту для розвитку економіки, пред'являє підвищені вимоги до якості аудиторських послуг. Зміни в законодавстві пришвидшили процес удосконалення системи регулювання контролю якості таких послуг. В Україні контроль якості аудиторських послуг містить два рівні: зовнішній та внутрішній контроль.
7. Визначені та систематизовані повноваження ОСНАД та АПУ в частині виконання ними функцій, щодо зовнішніх перевірок якості. Узагальнено та систематизовано результати перевірок та виявлених порушень, що оприлюднюються на офіційних сайтах зовнішні контролери. На жаль, вони констатують, що майже всі САД мали хоча б один недолік запровадженої ними системи контролю якості.
8. Внутрішня система контролю якості САД – ключовий елемент у загальній структурі контролю якості аудиту. Проаналізовані основні вимоги до

побудови такої системи. Розроблений приблизний перелік документації САД з внутрішнього контролю якості, який включає в себе накази, розпорядження, положення, внутрішні нормативні стандарти.

9. Розглянуто проблемні питання та узагальнено перелік факторів, які впливають на якість аудиторських послуг. Проаналізовані основні труднощі складання фінансових і нефінансових звітів, як основи для аудиторського висновку. Визначено основною проблемою якості фінансової звітності важкість застосування МСФЗ та МСБО в Україні. Окреслено організаційну, методологічну, фінансову складність забезпечити якість перевірки звіту про управління.
10. Визначено головним чинником підвищення якості аудиторських послуг професійний рівень аудиторських кадрів, та пов'язану з цим взаємозалежність між якістю аудиту і вартістю послуг аудиторських компаній.
11. Запропоновано впровадження рекомендації з удосконалення облікової політики та підвищення ефективності системи моніторингу простроченої дебіторської заборгованості, шляхом впровадження в облік ТОВ «НВП Енергостатус» конкретних критеріїв для її оцінки.
12. За результатами дослідження опубліковано статтю в науковому журналі на тему «Проблемні питання якості аудиторських послуг».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про аудиторську діяльність: закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12#Text> (дата звернення: 20.10.2022).
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII: станом на 31 трав. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 20.10.2022).
3. Подолянчук О. Державне регулювання аудиторської діяльності та незалежного аудиту в Україні. Історико-теоретичні аспекти розвитку обліку, контролю і аналізу в Україні та світі: монографія / за заг. ред. Л. Гуцаленко. Вінниця, 2015. 266 с. URL: <http://repository.vsau.org/card.php?lang=en&id=9311> (дата звернення: 21.10.2022).
4. Міжнародні стандарти аудиту. Вид. офіц. М-во фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit> (дата звернення: 21.10.2022).
5. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи міжнародні стандарти незалежності). Чинний від 2019-06-15. Вид. офіц. М-во фінансів України, 2018. 244 с. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf (дата звернення: 21.10.2022).
6. Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: Рішення від 18.04.2003 р. № 122/2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0122230-03#Text> (дата звернення: 21.10.2022).
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: нормативне виробничо–практичне видання. Вид. офіц. М-во фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit> (дата звернення: 21.10.2022).

8. Фабіянська В.Ю., Гуцаленко О.О.. Нормативно-правове забезпечення незалежного аудиту в Україні. *The scientific heritage*. 2020. Вип. 5. № 45. С. 35-45. URL: <http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/24327.pdf> (дата звернення: 21.10.2022).
9. Стратегія розвитку Аудиторської палати України до 2023 року: рішення черг. з'їзду аудиторів України від 18.05.2019 р. № 1/13.URL: <https://www.apu.com.ua/2019/06/20/стратегія-розвитку-апу/> (дата звернення: 21.10.2022).
10. Жидєєва Л., Колісник О., Саломон-Міхєєва К. Аудит : навч. посіб. Ірпінь : Ун-т ДФС України, 2019. 312 с.
11. Рязанова Н. Аудит : навч.-метод. посіб. Старобільськ : ДЗ «Луган. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка», 2021. 261 с.
URL: <http://hdl.handle.net/123456789/8682> (дата звернення: 21.10.2022).
12. Костирко А. Аудит: курс лекцій для здобувачів вищої освіти освітнього ступеня «Бакалавр» спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа та страхування» денної форми навчання. Миколаїв: МНАУ, 2021. 116 с. URL: <http://dspace.mnau.edu.ua/xmlui/handle/123456789/8792?show=full> (дата звернення: 24.10.2022).
13. Щодо видів діяльності, які можуть здійснювати суб'єкти аудиторської діяльності: Рішення від 21.02.2019 р.
URL: <https://www.apu.com.ua/2019/02/28/інформаційний-лист-щодо-видів-діяльн/> (дата звернення: 24.10.2022).
14. Про перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми): Рішення від 22.12.2011 р. № 244/14: станом на 19 груд. 2013 р.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr244230-11#Text> (дата звернення: 24.10.2022).
15. Аудит: Навч. посібник. Частина І. Теоретичні засади аудиторської діяльності та її регулювання / В. Зелікман та ін. Дніпро: НМетАУ, 2019. 107 с.

- 16.Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.
URL: <https://www.aru.com.ua/en/> (дата звернення: 24.10.2022).
- 17.Колісник Г., Слюсаренко В. Аудит. Ужгород : Ужгор. міська друк., 2016.
456 с. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/9355> (дата звернення: 24.10.2022).
- 18.Про затвердження Положення про Комісію з атестації: Наказ від 22.01.2020 р. № 20: станом на 24 верес. 2020 р.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0238-20#Text> (дата звернення: 25.10.2022).
- 19.Про затвердження порядку складання іспитів при атестації аудиторів: Наказ від 06.07.2020 р. № 399. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1100-20#Text> (дата звернення: 25.10.2022).
- 20.Про затвердження порядку безперервного професійного навчання аудиторів: Наказ від 06.07.2020 р. № 400.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0999-20#Text> (дата звернення: 25.10.2022).
- 21.Щодо затвердження переліку професійних організацій, сертифікат (диплом) яких свідчить про високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності: Протокольне рішення Ради нагляду за аудит. діяльністю від 13.12.2018 р. № 6.
URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=1749 (дата звернення: 25.10.2022).
- 22.Редько О. Стисло про аудит (що це таке, права та обов'язки, прагматична користь для замовника, вартість професійних послуг, як обрати собі аудитора). Київ : Аудит. палата України, 2020. 22 с.
URL: <https://www.aru.com.ua/audukr/> (дата звернення: 25.10.2022).
- 23.Бондар В. Аудиторські процедури та проблеми їх розробки. Вісник ЖДТУ. 2008. Т. 1, № 43.
- 24.Аудит: конспект лекцій. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/> (дата звернення: 26.10.2022).

25. Гуцаленко Л., Коцупатрий Л., Марчук У. Внутрішньо-господарський контроль: навч. посіб. Київ: «Вид-во «Центр учб. літ.», 2014. 496 с. URL: https://pidru4niki.com/1815070961779/ekonomika/vnutrishnogospodarskiy_kontrol (дата звернення: 26.10.2022).
26. Міжнародний стандарт аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Вид. офіц. М-во фінансів України, 2016-2017. 12 с. URL: <https://mof.gov.ua/storage/> (дата звернення: 27.10.2022).
27. Міжнародний стандарт аудиту 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». Вид. офіц. М-во фінансів України, 2016-2017. 58 с. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/> (дата звернення: 27.10.2022).
28. Міжнародний стандарт аудиту 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики». Вид. офіц. М-во фінансів України, 2016-2017. 24 с. URL: <https://mof.gov.ua/storage/> (дата звернення: 27.10.2022).
29. Мозиль О. Методика аудиту дебіторської заборгованості. *Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя*. URL: <http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/1140/1/Мозиль%20О..pdf> (дата звернення: 27.10.2022).
30. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ від 08.10.1999 р. № 237: станом на 29 верес. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text> (дата звернення: 27.10.2022).
31. Міжнародний стандарт аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудиту та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту». Вид. офіц. М-во фінансів України, 2016-2017. 30 с. URL: <https://mof.gov.ua/storage/> (дата звернення: 27.10.2022).
32. Подмешальська Ю., Максимова К. Удосконалення методики аудиту дебіторської заборгованості. *Агросвіт*. 2019. № 5. С. 83–90.

- URL: <http://www.agrosvit.info/?op=1&z=2837&i=12> (дата звернення: 28.10.2022).
- 33.Маримонська О.П. Проблеми аудиту дебіторської заборгованості підприємства. *Збірник наукових статей магістрів*. 2018. Ін-т економіки, упр. та інформ. технологій ПУЕТ. С. 407–408. URL: <http://www.vtei.com.ua/doc/vupysk32.pdf> (дата звернення: 28.10.2022).
- 34.Міжнародний стандарт аудиту 230 «Аудиторська документація». Вид. офіц. М-во фінансів України, 2016-2017.30с. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files> (дата звернення 28.10.2022).
- 35.Ковальчук Т. Облік і аудит. Чернівці: Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьков., 2020. 520 с.
- 36.Про облікову політику: Лист від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2779201-05#Text> (дата звернення: 28.10.2022).
- 37.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : станом на 19 лип. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 28.10.2022).
- 38.Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ від 30.11.1999 р. № 291: станом на 21 квіт. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 28.10.2022).
- 39.Петрик О. Аудит в умовах сталого розвитку: монографія / за ред. О. Петрик. Київ: КНЕУ, 2021. 231 с.
- 40.Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги». Вид. офіц. М-во фінансів України, 2016-2017. 34 с.

- URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%2020162017_частина%20\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%2020162017_частина%20(1).pdf)
(дата звернення: 01.11.2022).
41. Міжнародний стандарт аудиту 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності». Вид. офіц. М-во фінансів України, 2016-2017. 18 с.
URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%2020162017_частина%20\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%2020162017_частина%20(1).pdf)
(дата звернення: 01.11.2022).
42. Про інспекцію із забезпечення якості : Положення від 22.04.2019 р. № 4/10.
URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=237 (дата звернення: 01.11.2022).
43. Про затвердження порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг: Наказ від 29.08.2019 р. № 362: станом на 10 берез. 2021 р.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1026-19#Text> (дата звернення: 01.11.2022).
44. Методичні матеріали, пов'язані з проведенням перевірок з контролю якості аудиторських послуг. *Офіційний веб-сайт Державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю»*. URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=249 (дата звернення: 01.11.2022).
45. Контроль якості. *Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України*.
URL: <https://www.apu.com.ua/контроль-якості/> (дата звернення: 01.11.2022).
46. Узагальнені результати проведених перевірок з контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності за 2019 рік та деталізація ідентифікованих типових недоліків. *Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України*.
URL: <https://www.apu.com.ua/2019/10/07> (дата звернення: 02.11.2022).
47. Аналіз порушень суб'єктами аудиторської діяльності професійних вимог щодо якості аудиторських послуг за 2021 рік. *Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України*. URL: <https://www.apu.com.ua/2019/10/07>
(дата звернення: 02.11.2022).
48. Звіт з моніторингу якості ринку аудиторських послуг та конкуренції за 2019–2020 роки. *Офіційний веб-сайт Державної установи «Орган*

- суспільного нагляду за аудиторською діяльністю». URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=269 (дата звернення: 03.11.2022).
49. Звіт про діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за 2020 рік. *Офіційний веб-сайт Державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю»*. URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=269 (дата звернення: 03.11.2022).
50. Звіт про діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за 2021 рік. *Офіційний веб-сайт Державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю»*. URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=269 (дата звернення: 03.11.2022).
51. Бойко О. З чого складається якість аудиторських послуг?. *Палата аудиторів і бухгалтерів України*. 2018. URL: <https://www.pabu.com.ua/ua/mediacentr-3/blog-prezydenta/21-bloh-prezydenta/683-z-choho-skladaietsia-iakist-audytorskykh-posluh> (дата звернення: 03.11.2022).
52. Бондар В. Внутрішній контроль якості аудиторських перевірок. *Статистика України*. 2015. № 3. С. 56–59. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/> (дата звернення: 03.11.2022).
53. Разборська О., Пудкалюк Х. Якість аудиторських послуг в Україні. *Економічний аналіз*. 2018. Т. 28, № 4. С. 68–73.
54. Крот Ю., Бразілій Н. Сучасна система нагляду та контролю над якістю аудиторських послуг в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. № 28(2). С. 7–11. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2019_28\(2\)__3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2019_28(2)__3) (дата звернення: 04.11.2022).
55. Алгоритм побудови системи контролю якості для новоствореного суб'єкта аудиторської діяльності: Рішення від 21.02.2019 р. № 8. URL: <https://www.apu.com.ua/2019/10/07> (дата звернення: 04.11.2022).

56. Фабіянська В. Система контролю якості аудиторських фірм України як основа їх сталого розвитку. *Економіка. фінанси. менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С. 132–136. URL: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi> (дата звернення: 07.11.2022).
57. Міжнародний стандарт управління якістю 1 управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг. Чинний від 2022-12-15. Вид. офіц. М-во фінансів України. 99 с. URL: <https://www.mof.gov.ua/storage/> (дата звернення: 07.11.2022).
58. Міжнародний стандарт управління якістю 2 перевірки якості завдання. Чинний від 2022-12-15. Вид. офіц. М-во фінансів України. 25 с. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/5_ISQM_2_Final_Standard_Not_Formatted_uk.pdf (дата звернення: 07.11.2022).
59. Міжнародний стандарт аудиту 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності». Чинний від 2022-12-15. Вид. офіц. М-во фінансів України. 49 с. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/1_ISA_220_\(Revised\)_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/1_ISA_220_(Revised)_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf) (дата звернення: 07.11.2022).
60. Ради з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності звітів Міжнародної Федерації Бухгалтерів. *Офіційний веб-сайт*. URL: <https://www.iaasb.org/publications/1-3> (дата звернення: 08.11.2022).
61. Нові міжнародні стандарти управління якістю. Підняття планки в управлінні якістю. *Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України*. URL: <https://www.apu.com.ua/2021/06/03/вебінар-нові-міжнародні-стандарти-у-2/> (дата звернення: 08.11.2022).
62. Алмонд С., Клонарідіс Н. «Огляд Стандартів управління якістю Ради з Міжнародних стандартів аудиту та забезпечення якості (IAASB)». URL: https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/202105/Quality%20Management%20Projects%20Presentation%20Europe_UKR.pdf (дата звернення: 09.11.2022).

- 63.Царенко О. Методологічні підходи розбудови домінант системи управління якості аудиторських послуг в Україні. *Економіка та держава*. 2022. № 4. С. 4–7. URL : <http://www.economy.in.ua/?op=1&z=5158&i=0> (дата звернення 09.11.2022)
- 64.Платонова І. Проблеми та перспективи аудиту в Україні. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2011. № 5(50). С. 328–332. URL: <http://journal.puet.edu.ua/index.php/nven/article/view/86> (дата звернення: 09.11.2022).
- 65.Соболев В., Слюніна Т., Розіт Т. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні. *Бізнес Інформ*. 2013. № 11. С. 324–328. URL: https://www.businessinform.net/annotatedcatalogue/?year=2013&abstract=2013_11_0&lang=ua&stqa=53 (дата звернення: 10.11.2022).
- 66.Крот Ю., Бразілій Н. Сучасна система нагляду та контролю над якістю аудиторських послуг в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. № 28(2). С. 7–11. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2019_28\(2\)__3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2019_28(2)__3) (дата звернення: 10.11.2022).
- 67.Разборська О., Пудкалюк Х. Якість аудиторських послуг в Україні. *Економічний аналіз*. 2018. Т. 28, № 4. С. 68–73.
- 68.Щодо тлумачення міжнародних стандартів фінансової звітності: Лист від 24.09.2018 р. № 35210-06-05/24914. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/c5e957fa19fd9d35bb6c6d3fd2cc3433.pdf> (дата звернення: 14.11.2022).
- 69.Про перевірки окремих питань обліку дебіторської та кредиторської заборгованості : Лист від 18.06.2018 р. № 18311/7/99-99-14-03-03-17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1831872-18#Text> (дата звернення: 14.11.2022).
- 70.Шекера В. Гострі МСФЗ проблеми на українських теренах. *ПрАТ «КПМГ Аудит»*. 2021. URL: <https://home.kpmg.ua/uk/home/insights/2021/09/hostri-msfz-> (дата звернення: 14.11.2022).

71. Савчук Т. Дисконтування для всіх. Чи є право вибору?. *ТОВ «Юридичне об'єднання «ID ЛІГАЛ ГРУП»*. 2019. URL: <https://id-legalgroup.com/ua/blog/diskontirovanie-dlya-vseh--est-li-pravo-vibora---tatyana-savchuk--ayditor-ID-Legal-Group> (дата звернення: 15.11.2022).
72. Петрик О. Напрями та завдання аудиту нефінансових звітів. *Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки*: тези доп. І Міжнар. науково-практ. інтернет-конф., м. Ужгород, 21 квіт. 2017 р. Ужгород, 2017. С. 400–403.
73. Щодо конкретизації порушень, виявлених у фінансовій звітності : Лист від 23.01.2019 р. № 16/02/9960. URL: <https://www.pard.ua/uk/news/5048-komisiya-opysala-nauposhyrenishi-pomylyku> (дата звернення: 15.11.2022).
74. ТОВ «БДО» виключено з Реєстру аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків. Київ : Нац. банк України, 2016. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/tov-bdo-viklyucheno-z-reyestruauditorskih> (дата звернення: 16.11.2022).
75. Національний банк заборонив восьми компаніям проводити аудиторські перевірки банків. Київ : Нац. банк України, 2015. URL: <https://bank.gov.ua/ua/archive-news/all/21634435-natsionalniy-bank-zaboroniv-vosmi-kompaniyam-provoditi-auditorski-perevirki-bankiv> (дата звернення: 16.11.2022).
76. Аналіз регуляторного впливу до проекту наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку приведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг». *Міністерство фінансів України*. URL: https://www.drs.gov.ua/wp-content/uploads/2019/08/ARV_383.pdf (дата звернення: 21.11.2022).
77. Хрип'юк В.І., Ковальова В.Ю. Проблемні питання якості аудиторських послуг. *Економіка та суспільство*. 2022. № 44. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1815> (дата звернення 21.11.2022).

- 78.Василюк М. Організаційне забезпечення контролю якості аудиту та аудиторських послуг. *Бізнес інформ.* 2017. №1. С. 262-268. URL: <http://lib.pnu.edu.ua:8080/handle/123456789/4008> (дата звернення 23.11.2022).
- 79.Василюк М. Якість послуг аудиту у сучасному бізнес-середовищі: умови забезпечення та вплив на суспільну діяльність. *Вісник Прикарпатського університету.* 2018. №13. С. 221–226. URL: <http://lib.pnu.edu.ua:8080/handle/123456789/11296> (дата звернення 23.11.2022).
- 80.Василюк М. Організація та методологія контролю якості аудиторських послуг : Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. Київ, 2020. 421 с. URL: http://nasoa.edu.ua/wp-content/uploads/zah/vasyliuk_dis.pdf (дата звернення: 24.11.2022).
- 81.Інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2020 році. *Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України.* URL: <https://www.apu.com.ua/2019/06/27/інформація-про-стан-аудиторської-дія-2/> (дата звернення: 29.11.2022).

ДОДАТКИ