

Міністерство освіти і науки України
 Національний технічний університет
 «Дніпровська політехніка»

Навчально – науковий інститут економіки

Фінансово-економічний факультет

Кафедра міжнародних відносин і аудиту

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

кваліфікаційної роботи ступеню магістра
 (бакалавра, магістра)

студента Харченко Ольги Валентинівни
 (ПІБ)

академічної групи 071М-22з-1
 (шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
 (код і назва спеціальності)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»
 (офіційна назва)

на тему: «Організація та методика нагляду за практикою та якістю аудиту
 (на прикладі діяльності ТОВ «БДО»)»
 (назва за наказом ректора)

	Прізвище, ініціали	Оцінка	Підпис
Керівник роботи	Шишкова Н. Л.		
Рецензент			
Нормоконтроль	Шишкова Н. Л.		

Дніпро

2023

ЗАТВЕРДЖЕНО:

завідувач кафедри

міжнародних відносин і аудиту

_____ Пашкевич М.С.
(підпис) (прізвище, ініціали)

«__» _____ року

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу
ступеню роботи ступеню магістра

(бакалавра, магістра)**Студенту Харченко О.В. академічної групи 071М-22з-1**

(прізвище та ініціали)

(шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

(код і назва спеціальності)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»

(офіційна назва)

на тему: «Організація та методика нагляду за практикою та якістю аудиту**(на прикладі діяльності ТОВ «БДО»)** затверджену наказом ректора НТУ**«Дніпровська політехніка» від _____ .2023 р. № _____**

Розділ	Зміст	Термін
1	ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ В УМОВАХ ВІЙСЬКОВОЇ АГРЕСІЇ	01.09.2023 – 30.09.2023
2	МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ НАГЛЯДУ ЗА ПРАКТИКОЮ ТА ЯКІСТЮ АУДИТУ	01.10.2023 – 31.10.2023
3	ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ НАГЛЯДУ ЗА ПРАКТИКОЮ ТА ЯКІСТЮ АУДИТУ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «БДО»	01.11.2023 – 30.11.2023

Завдання видано

(підпис керівника)

Шишкова Н. Л.

(прізвище, ініціали)

Дата видачі 01.09.2023р.**Дата подання до екзаменаційної комісії 01.12.2023р.****Прийнято до виконання**

(підпис)

Харченко О.В.

(прізвище, ініціали)

РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка: 80 с., 13 рис., 15 табл., 13 додатків, 51 джерело.
КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ, АУДИТОРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ, ВІЙСЬКОВА АГРЕСІЯ, СУТТЄВІСТЬ, МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ.

Об'єкт розроблення – організація та методика нагляду за практикою та якістю аудиту на ТОВ «БДО».

Мета роботи – теоретичне узагальнення методологічних, методичних та практичних аспектів організації та методики нагляду за практикою та якістю аудиту та розробка системи пропозицій, спрямованих на їх удосконалення.

Результати та їх новизна – оцінка та усунення загроз у порушенні фундаментальних етичних через уточнення переліку загроз і порушень фундаментальних етичних принципів для створення передумов для укріплення престижу професії, зміцнення репутації аудиторів; розробка інформаційно-аналітичної інфраструктури на основі програмування нейромереж для кількісного виміру дотримання або порушення етичної поведінки через синтетичні індикатори додержання етичних принципів - відповідно до існуючих загроз.

Розкрито сутність та роль аудиту в Україні в умовах воєнної агресії. Визначено нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності. Проведений аналіз показників професійної діяльності ТОВ «БДО». Досліджено методологічні аспекти організації та інформаційного забезпечення аудиторської перевірки, нагляду за практикою та якістю аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Досліджено впроваджену систему контролю якості на ТОВ «БДО». Розроблено напрями удосконалення нагляду за практикою та якістю аудиту на досліджуваній аудиторській фірмі.

Практична значимість кваліфікаційної роботи полягає в тому, що її використання дає можливість розробити рекомендації з удосконалення методології нагляду за практикою та якістю аудиту згідно до сучасних умов. Отримані результати спрямовані на підвищення якості аудиту на ТОВ «БДО».

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ В УМОВАХ ВІЙСЬКОВОЇ АГРЕСІЇ	8
1.1 Економічні, організаційні, нормативні умови діяльності аудиторської фірми в період воєнного стану	8
1.2 Характеристика умов функціонування та показників діяльності ТОВ «БДО»	11
Висновки до розділу 1	17
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ НАГЛЯДУ ЗА ПРАКТИКОЮ ТА ЯКІСТЮ АУДИТУ	19
2.1 Нормативно-правове регулювання аудиту у воєнний стан	19
2.2 Методика проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту	25
2.3 Організація нагляду за практикою та якістю аудиту	35
Висновки до розділу 2	38
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ НАГЛЯДУ ЗА ПРАКТИКОЮ ТА ЯКІСТЮ АУДИТУ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «БДО»	40
3.1 Характеристика нагляду за практикою аудиту на ТОВ «БДО»	40
3.2 Характеристика системи контролю якості аудиту на ТОВ «БДО»	49
3.3 Шляхи вдосконалення нагляду за практикою та якістю аудиту ТОВ «БДО»	56
Висновки до розділу 3	69
ВИСНОВКИ	71
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	74
ДОДАТКИ	80

ВСТУП

Актуальність теми. 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. Отже, актуалізуються питання підвищення вимог до якості аудиторських послуг, оскільки у високій якості надання аудиторських послуг та довірі до їх результатів зацікавлені замовники, інвестори, користувачі, держава, а також самі аудитори.

Науковцями здійснено ряд ґрунтовних досліджень і публікацій, присвячених питанням удосконалення методики та організації проведення аудиторської перевірки під час воєнного стану. Вагомий внесок у вдосконалення теорії та методології аудиту, а також розвиток прийомів і способів підвищення якості аудиторських послуг зробили такі вчені, як Касаткін С. [1], Акімова Н. С., Наумова Т. А. [2], Савицька Т. А., Л.Л. Гевлич [3], Михайленко О., Ніколаєнко С. [4], Петрик О. [5], Ковальова Т. В., Маренич Т. Г. [6], Сарахман О. [6] та інші. Дослідження базуються навколо створення єдиної системи контролю якості аудиторських послуг на державному рівні, розвитку контролю на рівні професійних аудиторських організацій, підвищення якості аудиту за рахунок розвитку ринкових механізмів впливу на аудиторські фірми.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є дослідження організації та методики нагляду за практикою та якістю аудиту з метою розроблення шляхів їх удосконалення.

Відповідно до поставленої мети, завданнями дослідження є:

- висвітлити організацію нагляду за практикою та якістю аудиту;

- розкрити економічні, організаційні, нормативні умови діяльності аудиторської фірми в період воєнного стану;
- надати характеристику умов функціонування та показників діяльності ТОВ «БДО»;
- узагальнити нормативно-правове регулювання аудиту під час воєнного стану;
- дослідити методику проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту;
- скласти характеристику системи контролю якості аудиту ТОВ «БДО»;
- визначити шляхи вдосконалення нагляду за практикою та якістю аудиту ТОВ «БДО».

Об'єктом дослідження виступає фінансово-господарська та професійна діяльність ТОВ «БДО».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів щодо організації та методики нагляду за практикою та якістю аудиту.

Методи дослідження. З метою досягнення поставленої мети у кваліфікаційній роботі були використані наступні методи дослідження: методи аналізу і синтезу та системного підходу - при розкритті особливостей аудиту в умовах збройної агресії; прийоми дедукції та індукції - для визначення місця та ролі якості аудиту; метод економічного аналізу - при здійсненні оцінки показників діяльності аудиторської фірми; табличний метод - для узагальнення результатів дослідження нормативно-правового регулювання, методики та організації нагляду за практикою та якістю аудиту; графічний метод - для відображення особливостей нагляду за практикою та якістю аудиту; метод порівняння - при дослідженні внесених змін у нормативні основи аудиту під час воєнної агресії; дедуктивний та індуктивний методи - при розробленні напрямів удосконалення нагляду за практикою та якістю аудиту. Джерелами інформаційної бази кваліфікаційної роботи є публікації вітчизняних та зарубіжних авторів, які стосуються теми

дослідження, міжнародні та національні законодавчі акти, фінансова та інша звітність, а також робочі документи ТОВ «БДО».

Наукова новизна одержаних результатів визначається тим, що за характером та змістом розглянутих проблем, а також об'єктом і предметом дослідження магістерська робота є дослідженням методології організації нагляду за практикою та якістю аудиту та полягає у наступному:

- *удосконалено* оцінку та усунення загроз у порушенні фундаментальних етичних принципів (вдосконалення процесу саморегулювання аудиторської діяльності);

- *удосконалено* перелік загроз і порушень фундаментальних етичних принципів (створення передумов для укріплення престижу професії, зміцнення репутації аудиторів, підтримки їх честі та гідності, зменшення випадків шахрайства, утвердження у суспільстві та професійному середовищі);

- *впроваджено* нову методику виміру дотримання або порушення етичної поведінки (розроблено інформаційно-аналітичну інфраструктуру на основі програмування нейромереж);

- *впроваджено* синтетичні індикатори додержання етичних принципів відповідно до існуючих загроз для підвищення довіри до сучасного аудитора.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування розроблених пропозицій щодо нагляду за практикою та якістю аудиту в практичній діяльності ТОВ «БДО».

Апробація результатів магістерської роботи. Результати дослідження доповідалися та обговорювалися на Міжнародній науково-практичній конференції (Кременчук, 30 вересня 2023 р.) (Додаток А).

Публікації. За результати досліджень опубліковані тези доповіді у збірнику матеріалів науково-практичної конференції [8].

Структура роботи. Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, який налічує 51 позицію, та 13 додатків.

РОЗДІЛ 1. ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ В УМОВАХ ВІЙСЬКОВОЇ АГРЕСІЇ

1.1 Економічні, організаційні, нормативні умови діяльності аудиторської фірми в період воєнного стану

Аудит завжди був на передовій захисту інтересів інвесторів спільноти в широкому бізнесовому розумінні, який дозволяє створити необхідні умови для підвищення якості і довіри до фінансової звітності, стабільності діяльності суб'єктів господарювання, сприяє зростанню економіки у цілому. Фахівцям служб аудиту важливо розуміти, як змінилися очікування ключових стейкхолдерів, а саме власників, наглядових рад, аудиторських комітетів, вищого виконавчого керівництва, щоб довести, що внутрішній аудит не просто центр витрат, а функція, що підвищує стійкість і ефективність бізнесу під час війни, а також присутні усі необхідні якості для того, щоб залишатися корисними і актуальними навіть у такий складний час. Провідним завданням внутрішнього аудиту є орієнтація на ризики [1].

Динамічне навантаження ризиків створює для організацій як нові виклики, так і нові можливості. Бути готовим їм відповісти є надзвичайно важливим, проте складним завданням. Аудит покликаний бути визначальним рушієм докорінних перетворень в організаціях, надаючи їй органам управління впевненість, необхідну для оперативного реагування на вимоги нестабільних процесів, що відбуваються на ринку в період воєнного стану і післявоєнного відновлення економіки. Ризики суттєвого викривлення можуть виникнути з різних джерел, у тому числі зовнішні фактори, такі як економічні, правові та політичні умови в галузі компаній і навколишнє середовище.

10 травня 2022 року на засіданні Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики було розглянуто та підтримано проект Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо

забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки» зареєстрований 04 травня 2022 року за № 7347 і прийняття Закону від 31.05.2022. До Закону були внесені зміни (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1

Зміни до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки

	Мета	Зміст
1	Заборона колаборації з російськими аудиторами та аудиторськими фірмами	Виключення з Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності аудиторів, які мають громадянство країни, що здійснює збройну агресію проти України, або включені до відповідних публічних реєстрів країни, що здійснює збройну агресію проти України, або працюють чи мають власність, здійснюють управління аудиторськими фірмами, що зареєстровані у країні, а також суб'єктів аудиторської діяльності, які мають у складі засновників прямо або опосередковано громадян чи суб'єктів господарювання країни, що здійснює збройну агресію проти України
2	Фінансова підтримка аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності	Зменшення фінансового навантаження на аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності шляхом тимчасової відміни сплати внесків у відсотках від суми договорів з обов'язкового аудиту на користь Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та Аудиторської палати України (далі АПУ), зменшення фіксованого платежу до 1 мінімальної заробітної плати на користь Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та 0,1 мінімальної заробітної плати на користь АПУ, а також звільнення суб'єктів аудиторської діяльності від сплати членських внесків до АПУ; ▪ зупинення тимчасово норм Закону щодо застосування стягнень за несплату відповідних внесків аудиторами та суб'єктами аудиторської діяльності
3	Фахова підтримка аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності	Спрощення порядку атестації, зокрема особи, які мають вищу освіту та досвід роботи у сфері бухгалтерського обліку, ревізії, права, фінансів, банківської справи, економіки або аудиту не менше трьох років, атестуються за результатами складання лише кваліфікаційного іспиту, забезпечення організації якого пропонується тимчасово покласти на Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, зупинення вимоги щодо проходження стажування кандидатів у аудитори
4	Організаційна підтримка аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності	Спрощення вимог до внутрішньої організації суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, зокрема, скасування вимоги щодо наявності у складі таких аудиторських фірм двох осіб, які пройшли атестацію відповідно до Закону, або мають сертифікат (диплом) професійних організацій, який засвідчує знання міжнародних стандартів фінансової звітності Проведення перевірок контролю якості протягом періоду воєнного стану та шести місяців після його скасування лише за згодою суб'єктів аудиторської діяльності

Джерело: складено за [2, 3]

Для аудитора важливо зрозуміти, як зміни подій, умов функціонування організацій впливають на ризики суттєвого викривлення і чи викликають ці зміни нові або різні ризики.

Аудитори повинні знати як ситуація розвивається надалі, про потенціал цього розвитку і про можливі більш ширші економічні проблеми, які, у свою

чергу, можуть вплинути більше на організації. Аудитори можуть зіткнутися з певними труднощами при проведенні аудитів постраждалих організацій і у деяких випадках отримання достатніх відповідних аудиторських доказів для обґрунтування думки аудитора щодо фінансових звітів можуть тривати довше або вимагати більше аудиторських зусиль [2].

Узагальнення аудиторської практики дало змогу виокремити такі загальні зміни в аудиторській діяльності у воєнний час [3], представлені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Загальні зміни в аудиторській діяльності у воєнний час

	Зміни	Пояснення
1	Скорочення штату	Природною реакцією аудиторських компаній на зниження ділової активності стало скорочення витрат, зокрема витрат на оплату праці, що проявилось у вигляді скорочення персоналу. Деякі компанії вжили заходів щодо скорочення робочого часу та безстрокових неоплачуваних відпусток. Свої корективи внесла і міграція населення.
2	Скорочення бюджетів	Окрім скорочення витрат на заробітну плату, компанії припинили витратити кошти на аудит за іншими статтями бюджету. Проекти клієнтів аудиторських компаній, як-от зовнішні оцінки, автоматизація, безперервні аудити та інвестиції у цю сферу були призупинені, тож це вплинуло на аудиторські фірми, відрядження були скасовані, а навчання відкладено до кращих часів.
3	Перегляд планів роботи	За умов руйнування звичних логістичних ланцюгів і недоступності цілих товарних ринків та ринків капіталу аудиторські служби, які зберегли свою компетентність, були змушені перейти від стратегічних до короткострокових планів та позапланових перевірок. Відсутність доступу до інформації, документів та активів у зоні бойових дій призводило до призупинення, а в деяких випадках навіть скасування аудитів. Моніторинг виконання рекомендацій аудиторів також довелося призупинити: деякі з них втратили свою актуальність, а керівництво, відповідальне за їх виконання, в умовах воєнного стану переключилося на більш нагальні завдання.
4	Зміна у внутрішньому аудиті корпоративних клієнтів	Інститут внутрішніх аудиторів України визначає модель «лінії захисту», в якій внутрішній аудит є третьою лінією. Проте у деяких випадках клієнти не потребують незалежного підтвердження того, що процеси та системи, які забезпечує внутрішній аудит, функціонують належно. В інших випадках друга лінія контролю постраждала від скорочення витрат, і внутрішній аудит був змушений перебрати на себе її функції адміністративної, а іноді і першої лінії захисту, для виправлення недоліків у системі внутрішнього контролю.

Джерело: складено за [3]

Формуючи власну думку за результатами аудиторської перевірки, аудитор звертає увагу на наступні ключові моменти:

- щодо відповідності показників бухгалтерського обліку вимогам (змінам та нововведенням у законодавстві та інших регламентних документах) законодавства;

- показників бухгалтерського обліку та річної фінансової звітності прийнятими принципами облікової політики;
- ефективності внутрішнього контролю (аудиту);
- достовірності відображення в обліку та у фінансовій звітності інформація про активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати і фінансові результати клієнта [15].

Особливу увагу треба звернути на відображення втрачених чи знищених матеріальних активів, зруйнованих будівель та споруд внаслідок військових дій, відображених у розділі Балансу підприємства. Аудитор також має перевірити наявність відповідних забезпечуючих документів, що підтверджують втрату чи знищення матеріальних активів. Передусім, йде мова про сертифікат, що видається Торгово-Промисловою Палатою України [16] при настанні форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили), до яких належать й військові дії та воєнний стан.

Отже, сьогодні особливу увагу аудиторам необхідно приділяти таким питанням, як запобігання легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення; кібербезпека; бухгалтерські оцінки і розкриття інформації для того, щоб правильно оцінити вплив цих подій на аудиторській звіт.

1.2 Характеристика умов функціонування та показників діяльності ТОВ «БДО»

Товариство з обмеженою відповідальністю «БДО» (ТОВ «БДО», BDO LLC, ідентифікаційний код 20197074) зареєстроване за адресою 49000, місто Дніпро, вулиця Андрія Фабра, будинок 4. Дата заснування 25.11.1997 р.

Основний вид діяльності: 69.20 Діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування.

ТОВ «БДО» є складовою однією з найбільших міжнародних аудиторсько-консалтингових компаній BDO International, яка налічує 111 307

співробітників, що працюють у 1803 офісах в 164 країнах [18]. Сукупний дохід всіх фірм-членів BDO, включаючи членів ексклюзивних альянсів, у 2022 р. сягнув \$12,8 млрд., з яких 55% зароблено у Північній та Південній Америці, 33% – у Європі. В розрізі видів сервісів 42% глобального доходу BDO отримано у сфері аудиту, по 22% – консалтинг та податкове консультування.

Кожна фірма-член BDO є незалежною юридичною особою у своїй країні. Мережа, заснована в 1963 р. як Binder Seidman International Group фірмами з Канади, Німеччини, Нідерландів, Великої Британії та США, координується BDO Global Coordination B.V. з офісом у Завентемі, Бельгія.

Ставка на досвід фірм-партнерів BDO і їхню географічну близькість до клієнта є частиною стратегії BDO у світі. Тому BDO є на кожному континенті, у всіх економічно значущих регіонах світу. Членство кожної фірми-партнера в загальній мережі BDO є гарантією відповідності її високим стандартам роботи. Фірми-партнери BDO активно діють у всіх регіонах світу, і тісне співробітництво між ними дозволило створити єдину стратегію роботи BDO, що спрямована на задоволення потреб клієнтів. BDO International відповідає на ці запити єдиним підходом до консалтингу, незмінно якісним аудитом, приділяючи особливу увагу професійному складанню звітності.

BDO в Україні почала свою історію з 1993 р., коли у м. Дніпро була створена аудиторсько-консалтингова фірма «Баланс-Аудит», яка у 1997 р. приєдналася до міжнародної мережі BDO та отримала назву «BDO Баланс-Аудит». З 2009 р., відповідно до світової стратегії, фірма та пов'язані структури розвиваються під брендом BDO в Україні, мають 2 офіси (у Києві та Дніпрі). Більшість фахівців є сертифікованими аудиторами України серії А, мають сертифікати зразка CPA та CAP, міжнародні сертифікати ACCA та CFA, володіють великим практичним досвідом застосування МСФЗ та МСА.

До BDO в Україні входять наступні фірми-учасники мережі:

1) власне ТОВ «БДО», включене до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності та має право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності, у т. ч. підприємств, що становлять суспільний інтерес;

цивільно-правова відповідальність застрахована на суму 50 млн. грн. за договором страхування з АТ «Страхова компанія «ІНГО»; успішна перевірка ОСНАД з контролю якості аудиторських послуг [19]; звіти приймаються для реалізації проектів Європейського інвестиційного Банку, Світового банку, Європейського банку реконструкції та розвитку [20]; повноправний учасник «Форуму фірм» Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) – об'єднання мереж міжнародних бухгалтерських фірм, які здійснюють аудити транснаціональних компаній;

2) ТОВ «БДО Консалтинг» (код ЄДРПОУ 32650907, Дніпро);

3) ТОВ «БДО Корпоративні фінанси» (код ЄДРПОУ 41048012, Київ);

4) ТОВ «БДО Бізнес сервіс шерінг хаб» (код ЄДРПОУ 44833705, Дніпро, резидент Дія City [21]).

Основними клієнтами, яким ТОВ «БДО» надає послуги з обов'язкового аудиту, є підприємства, що становлять суспільний інтерес. З них істотну частку (22 з 54 у 2021 р.) мають підприємства державного сектору, у т.ч. значущі для підтримки обороноздатності України та функціонування критичної інфраструктури (зокрема ДП «НАЕК «Енергоатом», НЕК «Укренерго», ДП «Укроборонсервіс», ДП «Завод імені В.О. Малишева», ДП «Харківське конструкторське бюро з машинобудування ім. О.О. Морозова», ДП ДГЗП «Спецтехноекспорт», ДП «Антонов», КП «НВК «ІСКРА», ДАХК «Артем», ДП «ДЕРЖККБ «Луч», ДП НВКГ «Зоря»-«Машпроект». ДП «Житомирський бронетанковий завод», ТОВ «Київський бронетанковий завод») [22]. Також це приватні компанії різних сфер діяльності, зокрема фінансової (АТ «Ідея банк», ПрАТ «СК «Українська страхова група»), агропромислової (АТ «Житомирський маслозавод», ПрАТ «Дім марочних коньяків «Таврія», ПрАТ «Монделіс Україна», ТОВ «Щедро»), транспортної (ПрАТ Авіакомпанія «Міжнародні авіалінії України», ДП МА «Бориспіль», ПАТ «Крюківський вагонобудівний завод») тощо. Загалом штат BDO в Україні сягає понад 200 фахівців, які мають досвід успішних проектів та консультацій для сотень компаній різних галузей (таблиця 1.3).

Послуги BDO в Україні в галузевому розрізі

Галузі	Фахівці	Клієнти	Послуги
Аграрний сектор	40+	50+	аудит, бухгалтерський аутсорсинг, консалтинг, оцінка, M&A, IT аудит, кібербезпека, охорона праці, корпоративне навчання
Будівництво і нерухомість	30+	40+	аудит, МСФЗ, бухгалтерський аутсорсинг, консалтинг, оцінка, M&A, IT аудит, кібербезпека, корпоративне навчання
Виробництво (металургія, машинобудування, інженерія, важка, легка, харчова промисловість)	60+	50+	аудит, бухгалтерські, податкові та консультаційні послуги, автоматизація виробництва, управління ризиками, M&A, охорона праці, сталий розвиток у секторі виробництва, діджиталізація
Державний сектор (нафтогаз, оборона, енергетика, АПК, фінанси, транспорт)	200+	100+	Аудиторські та консультаційні послуги в рамках проектів, що фінансуються міжнародними фінансовими інституціями та донорами
Видобування, нафта і газ, традиційна та відновлювальна енергетика	60+	70+	аудит, бухгалтерський аутсорсинг, податкове консультування, оцінка, M&A, IT аудит, кібербезпека, автоматизація бізнес процесів, охорона праці, корпоративне навчання, сталий розвиток, цифрова трансформація
Гуртова та роздрібна торгівля	45+	60+	аудит, бухгалтерський аутсорсинг, юридичні послуги та консультації з питань українського та міжнародного оподаткування, консультації з трансфертного ціноутворення, сталий розвиток, запобігання ризиків у ритейлі, захист даних, інновації в логістиці
Транспорт і логістика	25+	10+	аудит, оподаткування, бухгалтерський аутсорсинг, оцінка, M&A, кібербезпека, інші консультаційні послуги
Фінансовий сектор	40+	65+	аудит, фінансові послуги, бухгалтерський аутсорсинг, консалтинг, оцінка, M&A, IT аудит, кібербезпека, корпоративне навчання, регулювання ризиків

Джерело: складено за даними [23]

В умовах військової агресії проти України фінансово-економічні показники ТОВ «БДО» істотно погіршилися – особливо у порівнянні з позитивною динамікою передвоєнного року. Так, у 2022 р. доходи ТОВ «БДО» скоротилися на 10%, фінансовий результат – на 54%, штат – на 3%, рентабельність активів, продажів та продуктивність персоналу – на 7-10%

(таблиця 1.4), проте автономність компанії подовжила зростання до 0,61, що створює передумови для забезпечення фінансової стійкості.

Таблиця 1.4

Фінансово-економічні показники ТОВ «БДО» у 2020-2022 рр.

Показники	Одиниця виміру	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Зміна, %	
					2021/2020	2022/2021
Дохід	тис грн	113 395	143 474	129 198	26,5	-10,0
Чистий прибуток	тис грн	13 686	19 997	9 214	46,1	-53,9
Активи	тис грн	84 364	113 036	117 404	34,0	3,9
Зобов'язання	тис грн	39 275	47 255	45 962	20,3	-2,7
Власний капітал	тис грн	45 089	65 781	71 442	45,9	8,6
Кількість працівників	осіб	150	151	147	0,7	-2,6
Рентабельність продажів	%	12,1	13,9	7,1	1,9	-6,8
Рентабельність активів	%	16,2	17,7	7,8	1,5	-9,8
Коефіцієнт автономії	%	53,4	58,2	60,9	4,7	2,7
Продуктивність персоналу	тис грн/ особа	756,0	953,3	867,1	26,1	-9,0

Спочатку коронавірусні обмеження, а згодом необхідність забезпечення безперервності діяльності та безпеки персоналу в умовах бойових дій та ворожих атак на критичну інфраструктуру зумовили увагу суб'єктів аудиторської діяльності не тільки до дистанційних форматів праці та взаємодії з клієнтами, але й до впровадження програмних засобів для автоматизації та прискорення бізнес процесів.

Виклики, пов'язані з постійним ускладненням і збільшенням кількості господарських операцій, діджиталізацією бізнес-процесів, вже і до війни змушували аудиторів адаптуватися, підвищувати стандарти якості діяльності, тобто використовувати сучасні технології, зокрема, програмне забезпечення для аудиту та інструменти аналізу даних при виконанні аудиторських процедур, щоб належним чином реагувати на ризики суттєвого викривлення фінансової звітності в нових реаліях, роботизації окремих рутинних аудиторських процедур. Такі технології підвищують ефективність та результативність виконання завдання, забезпечують зниження рівня помилок

через людський чинник, скорочення часу виконання окремих тестів, зміцнення рівня нагляду та керованості перевірки, надаючи можливість партнеру більше часу фокусуватися на областях підвищеного аудиторського ризику.

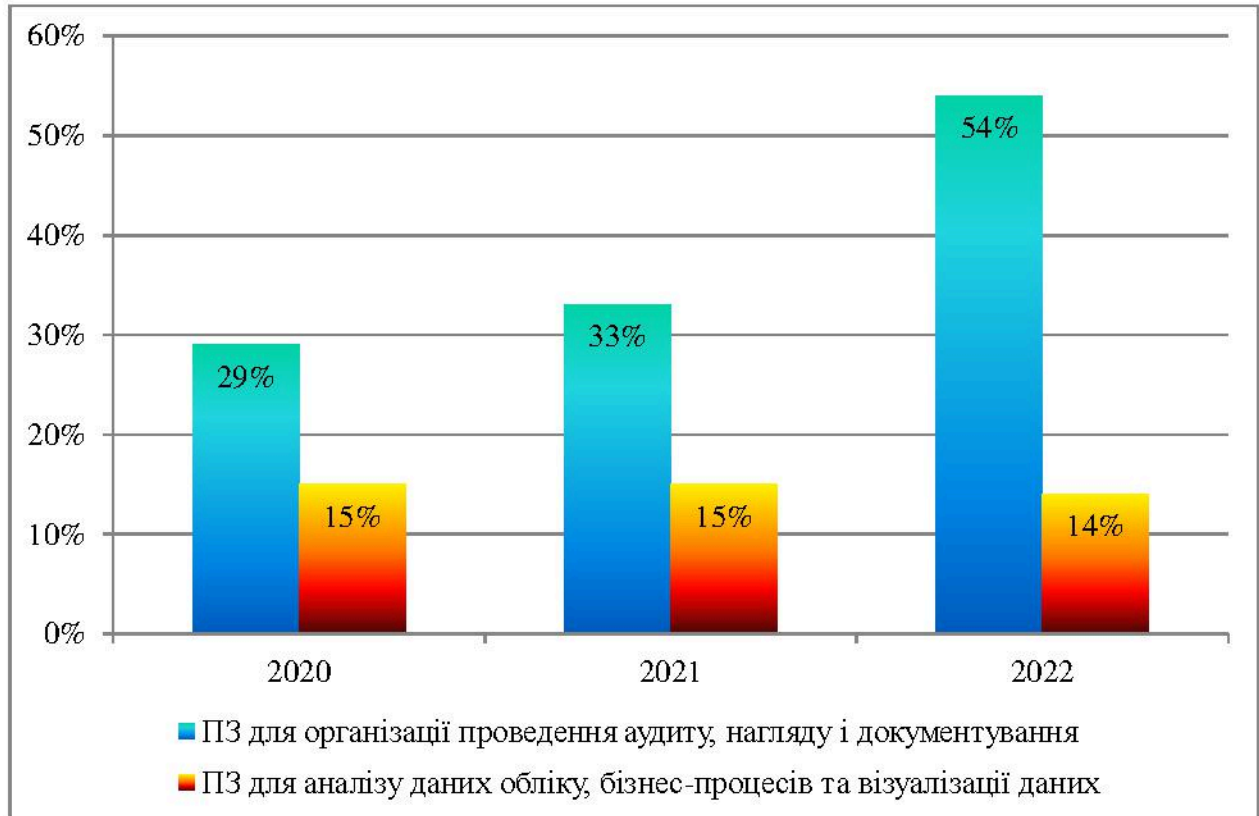


Рис. 1.1. Частка аудиторських фірм, що використовують спеціалізоване програмне забезпечення у 2020-2022 рр.

Джерело: складено за даними [24]

Хоча багато аудиторських фірм або запровадили певні елементи автоматизації процесу проведення аудиту, або розглядають таку необхідність, загальний рівень автоматизації аудиторів до війни залишався, за оцінками ОСНАД, на досить низькому рівні. Так, серед суб'єктів ринку аудиторських послуг, щодо яких проводилися перевірки, частка фірм, які запровадили спеціалізоване ПЗ для організації проведення, нагляду і документування аудиту у 2020-2021 рр. складала лише 29-33% (рис. 1.1). Натомість у 2022 р. відбулося істотне зростання цього показника одразу до 54%.

Разом з тим, ситуація із застосуванням комп'ютеризованих методів аудиту у інших сферах все ще незадовільна. Так, у 2022 р. серед аудиторів,

перевірених ОСНАД, частка таких, що автоматизували аналіз обліку, бізнес-процесів та візуалізацію даних, скоротилася з 15% до 14%.

В більшості випадків на заводі автоматизації перш за все малих аудиторських фірм є обмеження бюджету, відсутність персоналу з достатніми технологічними знаннями або супротив окремих ключових працівників до змін. Проте несприйняття незворотності діджиталізації може призвести до повної втрати аудиторами конкурентних переваг.

Саме розуміння важливості цього напрямку розвитку зумовило диверсифікацію бізнес-процесів BDO в Україні як щодо підвищення власних ІТ можливостей, так і щодо зростання частки послуг у сфері ІТ аудиту, діджиталізації та кібербезпеки.

Висновки до розділу 1

Військова агресія з боку Росії та запровадження воєнного стану на усій території України серйозно змінили умови функціонування підприємств (організацій). Виникла необхідність щодо коригування методики проведення аудиторської перевірки на підприємстві. Аудитор має спиратися на використання існуючої методології проведення аудиторської перевірки (міжнародних стандартів аудиту), з урахуванням форс-мажорних обставин (у т.ч. військові дії та воєнний стан), що спричинили втрати та знищення майна підприємства.

Запровадження воєнного стану в Україні у лютому 2022 р. спричинило певні обмеження і заборони на функціонування аудиторської діяльності виходячи, перш за все, зі сторони безпеки працівників аудиторських підприємств. Чимало підприємств змогли на момент запровадження воєнного стану налагодити віддалену роботу на основі дистанційних засобів зв'язку, а деякі на певний період часу вимушено зупинили свою діяльність. Це стосується тих підприємств, місце розташування яких є територія бойових дій.

Не всі аудиторські процедури в умовах війни можна виконати дистанційно, а використання повноцінних методів аудиторської перевірки

подекуди були взагалі неможливими. Ще одним важливим аспектом наслідків воєнного стану є те, що виконавці аудиторських послуг значно скоротили витрати на: оплату праці, відрядження, навчання і підвищення кваліфікації аудиторського персоналу. Дослідження стверджують, більшість аудиторських фірм перейшли на скорочений робочий тиждень через відсутність об'єктів перевірки. Неможливість здійснювати перевірку у зоні бойових дій призвело до часткового / повного скасування аудиторських перевірок.

Визначено, що в процесі аудиторської перевірки аудитор звертає увагу на відповідність фінансової звітності наступним міжнародним стандартам аудиту (МСА): МСА 315 (переглянутого) «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення» – у частині переглянутої власної оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, спричинених війною, наприклад, пов'язаних з ліквідністю компанії клієнта; МСА 500 «Аудиторські докази» – у частині формулювання власної думки чи її модифікації щодо фінансової звітності на отриманих аудиторських доказах. У зв'язку зі складними обставинами (військові дії та воєнний стан), аудитору бажано модифікувати підхід до проведення аудиту, особливо в умовах обмеженого доступу до об'єкту аудиту; МСА 570 (переглянутого) «Безперервність діяльності» – у частині врахування впливу військових дій та воєнного стану, пандемії коронавірусу Covid-19, інших глобальних впливів

Аудиторська фірма «БДО» починаючи з 1997 року займає одне з провідних місць на ринку аудиторських послуг Дніпропетровської області та успішно провадить діяльність вже більше 26 років.

ТОВ «БДО» внесена в Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності до розділів: «Суб'єкти аудиторської діяльності», «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності», «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес».

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ НАГЛЯДУ ЗА ПРАКТИКОЮ ТА ЯКІСТЮ АУДИТУ

2.1 Нормативно-правове регулювання аудиту у воєнний стан

До часів військової агресії для українських компаній, що становлять суспільний інтерес, стало нагальним питання відкритості фінансової звітності, що повинна бути підтверджена аудиторським висновком [19].

В процесі розвитку діяльності будь-якого підприємства нагальним стає питання щодо прийняття певних рішень, основою для яких повинні бути об'єктивно обґрунтовані факти і фінансова інформація, яка повинна бути повною і достовірною.

Аудит в цьому питанні виступає одним з найкращих способів підтвердження даних фінансової інформації, що необхідна не тільки для підприємства, але й для потенційних інвесторів, постачальників, кредиторів, акціонерів, та інших користувачів.

Виконуючи суспільно необхідну роль, до аудиту ставляться відповідні вимоги, особливо щодо його якості. Поняття «якість аудиту» та «якість аудиторських послуг» розкривається різними дослідниками та фахівцями-практиками, бібліографічний огляд якого представлений в табл. 2.1.

Таким чином, питання підвищення якості аудиту в Україні на сьогодні залишається актуальним, що зумовлюється зацікавленістю дослідників до цього поняття.

А підвищення якості аудиторських послуг є одночасно і передумовою, і перспективою розвитку аудиту в контексті розгляду проблем та перспектив його розвитку.

Більше 20 років в Україні існує система незалежного аудиту, що є подібною аудиту в країнах з ринковою економікою.

З року в рік динамічно вдосконалюється інфраструктура, забезпечення та функціонування цієї системи.

**Визначення поняття «якість аудиту»
та «якість аудиторських послуг»**

Автор	Визначення
В. Ю. Фабіянська	Якість аудиторських послуг - це створення аудиторською фірмою (аудитором) такого інформаційного продукту (аудиторського звіту), який відповідає вимогам професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність і здатний задовольняти потреби користувачів
Ф. Ф. Бутинець	Якість аудиторських послуг - максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів результатами наданих аудитором робіт, послуг і супутніх аудиту робіт відповідно до інтересів замовника та суспільства в межах нормативно-правового поля в сфері аудиторської діяльності, Міжнародних стандартів аудиту (далі - МСА) і Міжнародного кодексу етики для професійних бухгалтерів
О. Ю. Редько	Якість аудиторських послуг передбачає системне дотримання фактичної професійної незалежності, вимог законодавства та стандартів у сфері аудиту, Міжнародного кодексу етики для професійних бухгалтерів. Якість аудиторських послуг є категорією, що постійно змінюється, залежно від рівня суспільних відносин та економічної системи держави
Н. О. Бугай	Якість аудиторської діяльності - це сукупність фінансових контрольних-аналітичних процедур, яка зумовлює придатність об'єктивної та незалежної думки про ступінь достовірності фінансової звітності для цілей прогнозування стійкості відкритої соціально-економічної системи або забезпечує приріст економічних вигід за рахунок супутніх послуг.
Є. А. Карпенко, Ю. А. Верига	Ефективна система контролю якості аудиторських послуг як інноваційна форма розвитку системи управління в цілому, є ефективним механізмом для забезпечення достатньої впевненості у надійності результатів аудиту і підвищенні рівня усвідомлення та розуміння зацікавленими сторонами важливих елементів якості аудиту та індивідуальних потреб користувачів.
Н. С. Шалімова	Якість аудиторських послуг є ключовим аспектом оцінки його результативності в системі соціально-економічних відносин.
Арта Лімані та Аріан Мета	Аудит – це значно більше, ніж просто цифри. Його результати є підтвердженням досягнень, проблем і допомогою у вирішенні стратегічних цілей, а основна мета – довіра користувачів фінансової звітності
Дж. Коен, Г. Кришнамурті, А Райт	Якість аудиторських послуг завжди пов'язана із ризиками, які впливають на процес управління підприємством
А. О. Семенець	Якість аудиту – це точна відповідність думки аудитора фактичному стану об'єкта аудиту, відображеного в бухгалтерському обліку, фінансовій звітності, інших використовуваних джерелах інформації та аудиторських доказах, за умови, що бухгалтерський облік вівся відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, фінансова звітність складалася на основі даних бухгалтерського обліку відповідно до стандартів, при цьому і бухгалтерський облік, і як наслідок фінансова звітність, а також інші джерела аудиторської інформації достовірно відображають фактичний стан об'єкта аудиту, іншими словами – результати аудиту достовірно відображають фактичний стан об'єкта аудиту.
В. П. Бондар	Якість послуг гарантує довіру громадськості до результатів роботи аудиторів, які, в свою чергу, мають демонструвати перед спостережними органами відповідальність за виконання своїх обов'язків.

Джерело: складено за [20-28]

Проте актуальними векторами розвитку аудиту в Україні залишаються:

- розробка науково-методичної бази щодо питань аудиту;
- недостатній досвід аудиторської діяльності порівняно з іншими європейськими країнами;
- відсутність типових форм документів з аудиту;
- відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту;
- недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів;
- відсутність єдиної, загальноприйнятої, обґрунтованої економічно методики розрахунку цін за аудиторські послуги.

Найбільш розповсюджені недоліки функціонування внутрішньої системи контролю якості САД стосуються наступного:

- 1) неефективністю моніторингу контролю якості, недотриманням вимог щодо його періодичності, своєчасності проведення та повноти;
- 2) недостатньою увагою САД до виправлення недоліків, які були встановлені моніторингом контролю якості;
- 3) недостатнім рівнем забезпечення об'єктивності осіб, відповідальних за огляди контролю якості та/або виконання моніторингу;
- 4) недоліками застосовної методології аудиту фінансової звітності, включаючи підходи до оцінювання ризиків суттєвого викривлення, а також визначення дій аудитора у відповідь на оцінені ризики;
- 5) недотриманням вимог щодо завершення формування остаточних файлів із виконаних завдань, недостатнім забезпеченням безпечного зберігання, цілісності і відновлюваності аудиторської документації;
- 6) недостатнім рівнем відслідковування завантаженості партнерів із завдань та реагування на таку завантаженість для недопущення зниження якості надання аудиторських послуг;
- 7) недосконалістю запровадженої системи оцінювання та винагороди персоналу САД, включаючи оцінювання і винагороду партнерів із завдань, яка б стимулювала перш за все прихильність всіх категорій працівників до якості;

8) відсутністю достатніх заходів моніторингу у сфері безперервного навчання персоналу, недотриманням окремих політик щодо навчання та підвищення кваліфікації персоналу;

9) 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;

10) недостатністю заходів САД для ідентифікації та оцінки конфлікту інтересів від надання неаудиторських послуг, зокрема щодо послуг, які надають його пов'язаними сторонами.

У зв'язку з військовою агресією російської федерації проти України існує ризик поглиблення дефіциту аудиторських кадрів, що потребує спрощення процедури входження аудиторів до професії. З цією метою були послаблені атестаційні вимоги до кандидатів в аудитори. Так, тимчасово, аудиторами за результатами кваліфікаційного іспиту можуть стати особи, які мають вищу освіту та досвід роботи у сфері бухгалтерського обліку, ревізії, права, фінансів, банківської справи, економіки або аудиту не менше трьох років, а також особи, які включені до публічних реєстрів аудиторів країн - членів Європейського Союзу, Великої Британії, Сполучених Штатів Америки, Канади, Австралії та Японії.

Аудиторська діяльність відповідно до чинного законодавства України підлягає регулюванню з боку держави. Нормативно-правове забезпечення аудиту розглядається як сукупність нормативно-правових актів найвищої влади, Аудиторської палати України,

Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, інших відомств і кожної окремої аудиторської фірми. Ці нормативно-правові акти мають певну ієрархічну послідовність.

Рівні нормативно-правового регулювання аудиту в Україні відображені на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Нормативно-правове регулювання аудиту

Основоположним в цьому питанні є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII, яким встановлюються правові засади аудиту фінансової звітності та здійснення аудиторської діяльності, відповідні вимоги до аудитора та аудиторської фірми, умови забезпечення якості аудиторських послуг та особливості професійної відповідальності аудиторів. Окрім нього, праворегуючими нормативними документами є Господарський кодекс України, Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, Положення, що приймаються

Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та Аудиторською палатою України, а також внутрішньофірмові стандарти та положення аудиторської фірми.

IV нормативно-правовий рівень представлений положеннями та рішеннями, що приймаються ОСНАД та АПУ.

Відповідно до Закону № 2258 на ОСНАД покладено здійснення функції нагляду, а саме за: реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, впровадженням міжнародних стандартів аудиту, контролем за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, контролем якості аудиторських послуг, дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та застосування стягнень. Таким чином, рішення та положення, видані ОСНАДом та АПУ, забезпечують високу якість аудиторської діяльності та захист інтересів суб'єктів аудиторської діяльності.

V рівень нормативно-правового забезпечення характеризується внутрішніми нормативними документами аудиторської фірми у формі внутрішньофірмових положень, стандартів, порядків та регламентів.

Такі документи визначають принципи, методи, прийоми та способи, конкретний алгоритм розрахунків та дій аудитора у відповідних професійних ситуаціях на різних етапах надання аудиторських та інших послуг, що потребують застосування професійного судження.

Таким чином, на рівні керівництва аудиторської фірми забезпечується створення умов, які унеможливають виникнення конфлікту інтересів або ж застосування різних підходів при вирішенні однакових за обставинами професійних питань. Також за допомогою внутрішніх нормативних документів відображаються особливості діяльності аудиторської фірми.

П'ятирівнева ієрархія нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності забезпечує основу для підвищення якості аудиторських послуг, зростання довіри до аудитора, в т. ч. міжнародного визнання результатів аудиторської діяльності в Україні, а також підвищення престижу професії.

2.2 Методика проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту

Аудит повинен проводитися у суворій відповідності до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Перша частина цих стандартів присвячена контролю якості та аудиту історичної фінансової інформації.

Детальний перелік МСА, що входять до першої частини, представлений в Додатку З.

За даними Додатку Б можна побачити, що структура МСА складена таким чином, що зрозумілим є використання конкретних стандартів на відповідних етапах проведення перевірки або при певних обставинах. З метою подальшого ознайомлення з МСА необхідно розглянути процес аудиту, що складається з 4 основних етапів, які відображені на рис. 2.2.

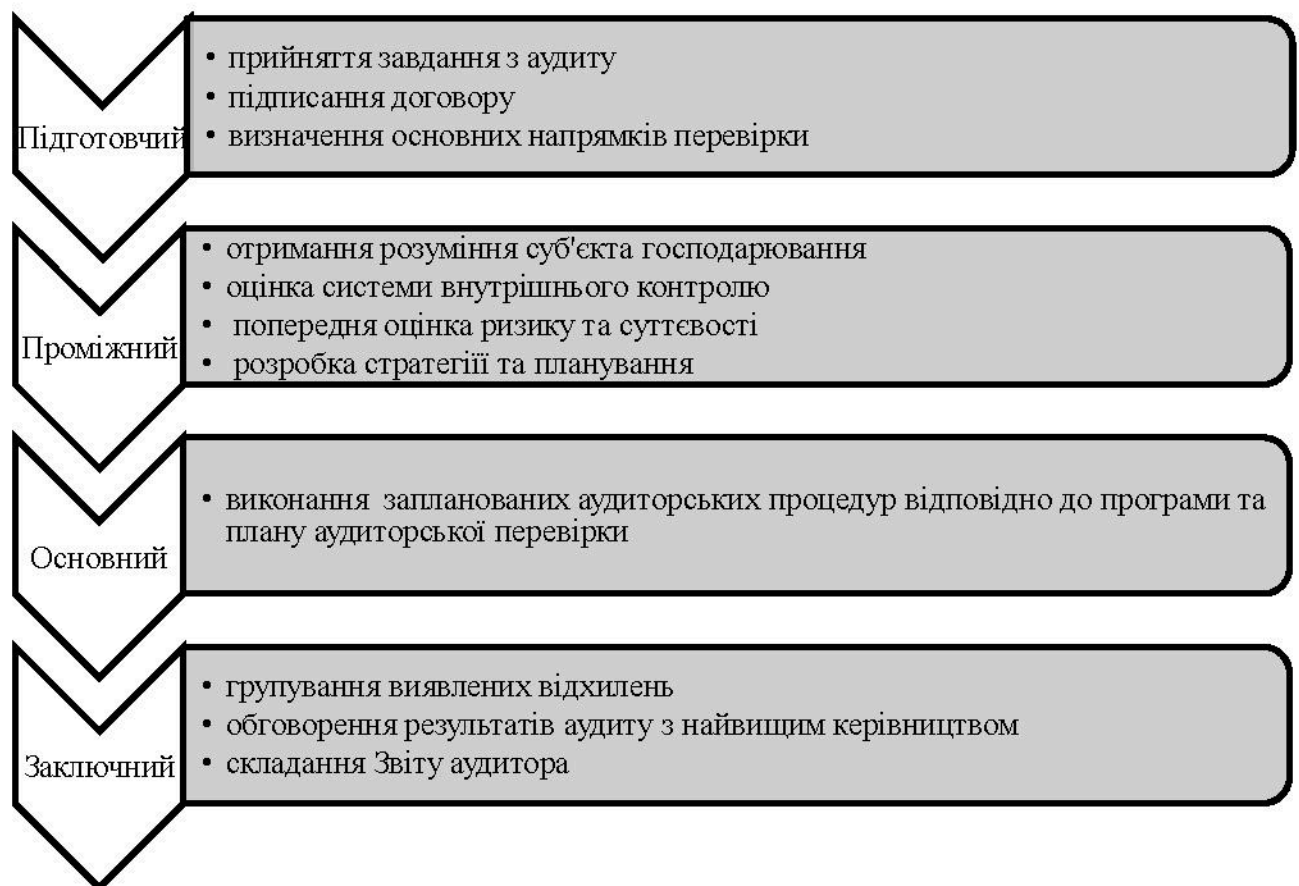


Рис. 2.2. Етапи проведення аудиторської перевірки

Передумовами для проведення аудиту вважаються застосування управлінським персоналом прийнятної концептуальної основи фінансового звітування при складанні фінансової звітності та згода надати письмові запевнення щодо його відповідальності за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування, за відповідну систему внутрішнього контролю та за забезпечення аудитора необхідною інформацією та доступом до працівників суб'єкта господарювання. Існують обставини, за яких аудитору недоцільно приймати завдання з аудиту, або за яких встановлюється необхідність у відмові від прийняття нового або виконання вже прийнятого завдання.

В процесі визначення загальної стратегії аудиту розглядаються наступні питання: ресурси, необхідні для конкретних ділянок аудиту; кількість ресурсів, необхідних для покриття конкретних ділянок аудиту; час застосування таких ресурсів, наприклад на проміжному етапі аудиту або на ключові дати закриття періоду; управління, керівництво та нагляд за людськими ресурсами.

Загальна стратегія аудиту становить облік ключових рішень, які вважаються необхідними для належного планування аудиту та повідомлення важливих питань групі з завдання [32]. Вона може бути представлена у вигляді меморандуму, що містить ключові рішення стосовно загального обсягу, часу та проведення аудиту. Приклад шаблону документу загальної стратегії аудиту представлений в табл. 2.2.

Після визначення загальної стратегії аудиту розробляється план аудиту, що спрямований на розгляд питань, окреслених у стратегії. План аудиту є більш детальним, ніж загальна стратегія аудиту, оскільки включає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які будуть виконувати члени команди із завдання. План аудиту характеризується наявністю інформації щодо: характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінювання ризиків, як визначено у МСА 315; характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, як визначено у МСА 330.

Загальна стратегія аудиту

Питання	Розкриття
1	2
Концептуальна основа предмету завдання	
Специфічні вимоги галузі до предмета завдання	
Обсяг аудиту	
Характер відносин контролю між материнською компанією та її компонентами	
Обсяг перевірки компонентів іншими аудиторами	
Характер сегментів бізнесу, включаючи потребу в спеціалізованих знаннях	
Необхідність аудиту окремих фінансових звітів на додаток до аудиту з метою консолідації фінансової звітності	
Доступність результатів роботи внутрішніх аудиторів (у разі наявності)	
Ступінь потенційної довіри до роботи внутрішніх аудиторів	
Використання суб'єктом господарювання послуг сторонніх організацій, що стосуються аудиту	
Використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх завдань з аудиту	
Вплив інформаційних технологій на аудиторські процедури	
Координація очікуваного обсягу і часу виконання аудиту з оглядами проміжної фінансової інформації	
Графік звітності суб'єкта господарювання	
Організація зустрічей з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, для обговорення характеру, часу й обсягу аудиторської роботи	
Обговорення з управлінським персоналом та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, питань очікуваного типу і часу звітів, які слід надати	
звіт аудитора	
листи управлінському персоналу	
повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями	
Обговорення з управлінським персоналом питань стосовно очікуваного повідомлення інформації про стан виконання аудиту всього завдання	
Повідомлення аудиторам компонентів стосовно очікуваних типів і часу звітів, які слід надати, та іншої інформації, пов'язаної з аудитом компонентів	

Продовження табл. 2.2

1	2
Очікуваний характер і час повідомлення між членами команди із завдання, включаючи	
характер та час проведення зустрічей групи	
час огляду виконаної роботи	
Повідомлення третім сторонам	
Визначення суттєвості відповідно до МСА 320	
Попереднє виявлення ділянок з високим ризиком суттєвого викривлення	
Вплив оціненого ризику суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності загалом на керівництво, нагляд та перевірку	
Спосіб, у який аудитор доносить до членів команди із завдання важливість бути допитливими та дотримуватися професійного скептицизму під час збору й оцінювання аудиторських доказів	
Результати попередніх аудитів, що включали оцінювання ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, а також характер виявлених недоліків та дії, спрямовані на їх усунення	
Обговорення питань, що можуть вплинути на аудит, із персоналом фірми, який відповідає за надання інших послуг суб'єкту господарювання	
Докази відданості управлінського персоналу розробці, впровадженню та підтриманню дієвої системи внутрішнього контролю, включаючи докази належної документації такої системи внутрішнього контролю	
Зміни в застосовній концептуальній основі фінансового звітування	
Значення, яке надається в межах усього суб'єкта господарювання системі внутрішнього контролю як засобу забезпечення успішної господарської діяльності	
Процес чи процеси, які використовує управлінський персонал для ідентифікації та підготовки розкриттів відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування	
Значущі зміни у бізнесі, що впливають на суб'єкт господарювання, включаючи зміни в інформаційних технологіях і бізнес-процесах, зміни в складі ключового управлінського персоналу, а також поглинання, злиття й вилучення капіталу	
Значні події в галузі, наприклад зміни в нормативних актах, що регулюють галузь, чи поява нових вимог до звітування	
Інші відповідні значущі зміни, наприклад зміни у правовому середовищі, що впливають на суб'єкт господарювання	
Команда із завдання та розподіл роботи між її членами	
Бюджет завдання	

[Складено за 32]

Процес планування здійснюється протягом усього періоду аудиту, оскільки планування характеру, часу й обсягу конкретних подальших аудиторських процедур напряму залежить від результатів виконання процедур

оцінювання ризиків. Також у результаті отриманих аудиторських доказів та інших непередбачуваних подій аудиторю може стати відома інша інформація ніж та, що використовувалася та етапі планування, що у підсумку призводить до модифікації першої редакції загальної стратегії та плану аудиту та робить процес планування ітеративним протягом аудиту.

Здебільшого в практичній діяльності використовуються стандартні аудиторські плани, розроблені та затверджені у внутрішніх стандартах, які підлягають коригуванню з метою відображення обставин конкретного завдання з аудиту.

У випадку прийняття нового клієнта з аудиту, фінансова звітність якого за попередній період підлягала аудиту іншим (попереднім) аудитором або зовсім не підлягала аудиту, таке завдання буде вважатися першим завданням з аудиту. При його виконанні аудиторю необхідно застосувати додаткові міркування та виконати додаткові аудиторські процедури щодо залишків на початок періоду відповідно до вимог МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду». Ціль аудитора при виконанні першого завдання щодо розгляду залишків на початок періоду, аудиторські процедури, що використовуються з цією метою, та вплив на висновки та звітування аудитора представлені на рис. 2.3.

Основний етап аудиторської перевірки полягає в розробці та виконанні аудиторських процедур, на основі яких будуть отримані аудиторські докази у достатньому обсязі, що дадуть змогу аудиторю сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься аудиторська думка. Поняття аудиторських процедур розкривається та використовуються у більшості МСА, проте основні вимоги щодо їх розробки та виконання містяться у МСА 500 «Аудиторські докази».

Зазвичай аудиторю використовуються різні види аудиторських процедур, такі як: запити, інспектування, спостереження, підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання та аналітичні методи, характеристика яких представлена в табл. 2.3.

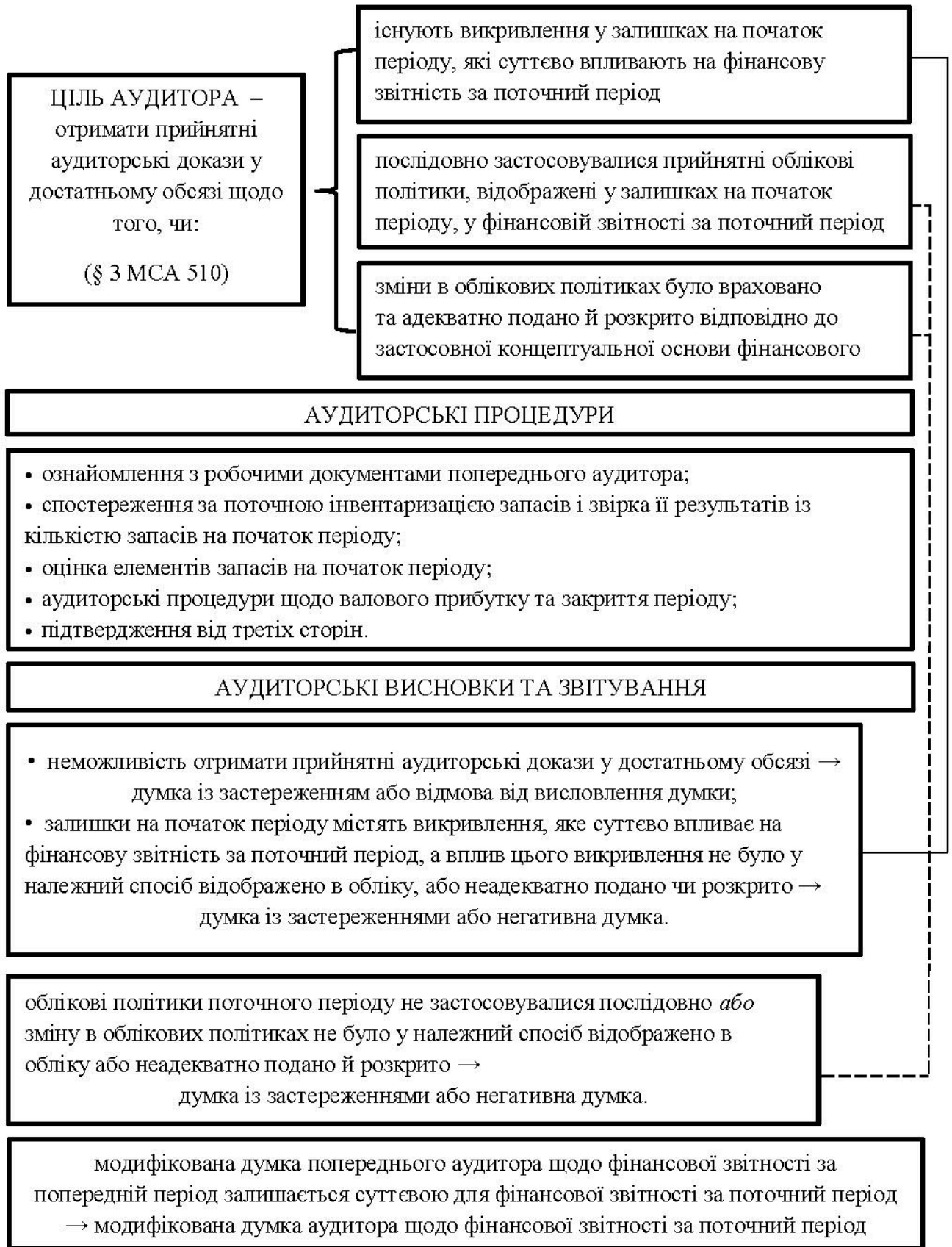


Рис. 2.3. Вимоги до першого завдання з аудиту щодо залишків на початок періоду

[Складено за 31]

Характеристика аудиторських процедур відповідно до МСА

Назва аудиторської процедури	Характеристика
Інспектування	вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній або іншій формі, або фізичний огляд активу
Спостереження	нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи, наприклад спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів контролю
Зовнішнє підтвердження	аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі
Повторне обчислення	перевірку математичної правильності документів чи записів
Повторне виконання	незалежне виконання аудитором процедур або заходів контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання
Аналітичні процедури	оцінку фінансової інформації через аналіз правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними
Запит	пошук фінансової та нефінансової інформації від обізнаних осіб як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами

[Складено за 31]

Визначення, чи були отримані прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, що дає змогу знизити аудиторський ризик до припустимо низького рівня, надаючи аудитору можливість зробити обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора, є питанням професійного судження.

Аудитором для отримання доказів здійснюється тестування бухгалтерських записів, наприклад за допомогою аналізу та перевірки, повторного проведення процедур, що застосовувалися під час складання й подання фінансової звітності, а також звірки пов'язаних типів та застосування однієї й тієї самої інформації.

За допомогою таких процедур аудитор може визначити, чи бухгалтерські записи внутрішньо послідовні та чи узгоджуються вони із фінансовою звітністю.

Проте, більший рівень впевненості аудитор може отримати від співставлення інформації, отриманої з інших джерел, особливо, якщо джерело не залежить від суб'єкта господарювання.

Така інформація може включати підтвердження від третіх осіб, звіти аналітиків і зіставні дані про конкурентів (порівняльні дослідження).

За вимогами МСА 315 та МСА 330 аудиторські докази отримуються аудитором шляхом виконання двох типів аудиторських процедур: процедури оцінки ризиків; подальші аудиторські процедури, що включають тести заходів контролю процедури по суті включно з тестами деталей та аналітичними процедурами по суті.

Детальна характеристика подальших аудиторських процедур представлена в Додатках В та Г.

Необхідність виконання інших аудиторських процедур, за рис. 2.4, може виникнути у тому разі, якщо, наприклад, управлінський персонал не в змозі надати пояснення або якщо ці пояснення разом із аудиторськими доказами стосовно відповідей управлінського персоналу не вважаються достатніми.

При виконанні процедур оцінки ризиків відповідно до вимог МСА 315, аудитором отримується розуміння внутрішнього контролю клієнта з аудиту, в т.ч. наявності в організаційній структурі підприємства відділу внутрішнього аудиту.

Зазвичай, таким відділом виконується діяльність з надання впевненості та консультацій, що призначена для покращення ефективності процесів управління підприємством, а також процесів управління ризиками і внутрішнього контролю.

Виходячи із свого попереднього розуміння відділу внутрішнього аудиту, зовнішній аудитор може запланувати використання роботи відділу

внутрішнього аудиту як складову частину отриманих аудиторських доказів відповідно до МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів».

Таке використання цієї роботи модифікує характер або час чи зменшує обсяг аудиторських процедур, які має виконати безпосередньо зовнішній аудитор.

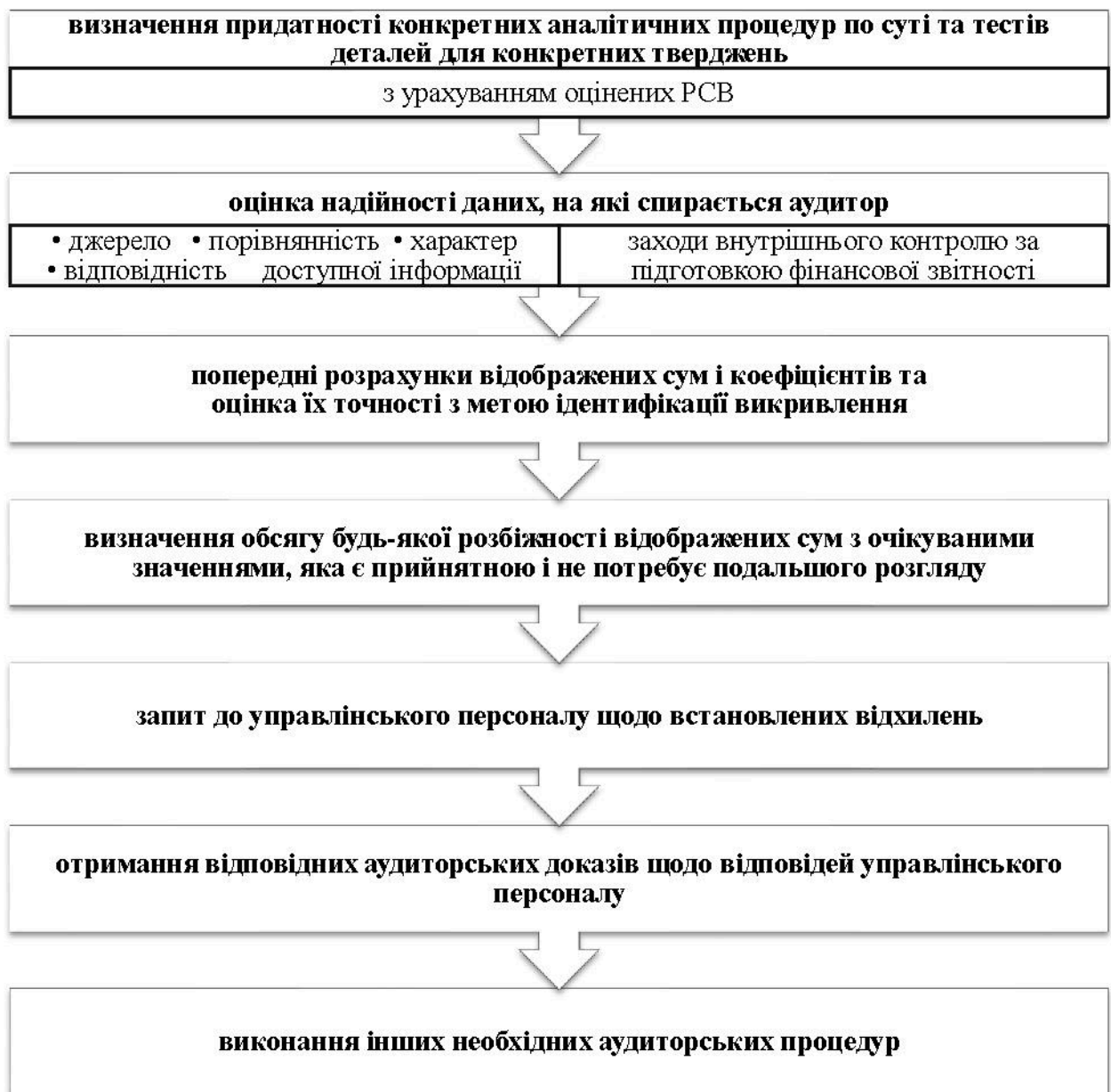


Рис. 2.4. Алгоритм розробки та виконання аналітичних процедур по суті
[Складено за 31]

Цілі аудитора у випадку використання роботи внутрішніх аудиторів відображені на рис. 2.5.



Рис. 2.5. Цілі зовнішнього аудитора при використанні роботи внутрішнього аудитора

[Складено за 31]

При визначенні можливості використання роботи відділу внутрішнього аудиту аудиторю необхідно провести його оцінку відповідно до критеріїв, зазначених на рис. 2.6.



Рис. 2.6. Критерії оцінки відділу внутрішнього аудиту

[Складено за 31]

Будь-яка фундаментальна невпевненість або незгода є підставою для відмови від надання безумовно-позитивного аудиторського висновку і подальший вибір його виду залежить від рівня невпевненості або незгоди.

За наявності фундаментальної незгоди клієнтові можуть дати негативний аудиторський висновок, а за наявності фундаментальної невпевненості - відмовити у поданні аудиторського висновку.

2.3 Організація нагляду за практикою та якістю аудиту

В Україні Аудиторською палатою здійснюється контроль якості не лише аудиту, а й супутніх послуг, у тому числі проведення консультацій. Порівняльна характеристика системи контролю якості аудиторської діяльності в різних країнах наведена в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Порівняльна характеристика системи контролю якості аудиторської діяльності

	Критерій	Україна	Німеччина	США
1	Контролюючий орган	Комітет із контролю за якістю аудиторських послуг на базі Аудиторської палати України (АПУ); Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; Рада нагляду; Інспекція із забезпечення якості	Комісія (Палата) по нагляду за професією аудитора (АРАК)	Палата з нагляду за бухгалтерським обліком та звітністю публічних компаній
2	Модель побудови системи нагляду за професією аудитора	Нагляд здійснюється Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, що складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості	Змішана модель системи нагляду	Нагляд здійснює приватна суспільна організація
3	Залежність контролюючих органів від урядових організацій	Комітет із контролю за якістю аудиторських послуг є відокремленим структурним підрозділом АПУ та діє від імені і за дорученням АПУ; Органи державної влади не мають права втручатися в діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, Ради нагляду та Інспекції; Склад Ради затверджується центральним органом виконавчої влади	Управління комітетом здійснюється головою Комітету, проте останній призначається і знімається з посади наказом голови АП	Діяльність РСАОВ залежить від схвалення і знаходиться під наглядом Комісії з цінних паперів - Securities and Exchange Commission (SEC)

Система контролю якості аудиторських послуг кожного САД має обов'язково складатися з елементів, які визначені п. 16 МСКЯ, а саме:

- 1) відповідальність керівництва за якість на фірмі;
- 2) відповідні етичні вимоги;

3) прийняття та продовження відносин із клієнтами і конкретних завдань;

4) людські ресурси;

5) виконання завдання;

6) моніторинг [7].

Система контролю якості аудиторських послуг повинна містити інструменти вирішення конкретних практичних питань, що мають важливе значення для безперервного вдосконалення професійних стандартів та виконання законодавчих та нормативних вимог. При цьому, в умовах постійних змін у правовому полі регулювання аудиту, основним елементом системи контролю якості на рівні САД, є людські ресурси.

Даний елемент доцільно оцінювати на дієвість функціонування усєї внутрішньої системи контролю якості через:

– здійснення розподілу обов'язків між персоналом таким чином, щоб комерційні аспекти не заважали забезпеченню якості наданих аудиторських послуг;

– застосування системи стимулювання, яка б заохочувала персонал забезпечувати якість надання аудиторських послуг;

– виділення необхідних ресурсів для впровадження та підтримки системи контролю якості надання аудиторських послуг.

Якісна аудиторська послуга в сучасних умовах має виконуватися в умовах діджиталізації. При цьому, слід констатувати, що однією з причин недостатнього рівня виконання завдання є низький рівень автоматизації процесів з аудиту [4]. Тому, аудиторські фірми в програми підвищення кваліфікації не тільки аудиторів, а й усіх співробітників, які приймають участь у наданні аудиторських послуг, з метою поглиблення практичних навичок, можуть включити розділ "Технологічні аспекти", завдяки чому розшириться базове розуміння застосовування професійних стандартів незалежно від того, чи використовуються автоматизовані інструменти і техніки чи ні. При цьому

важливо звернути, зокрема, увагу на важливість збереження професійного скептицизму аудиторів і ризик спотворення в результаті автоматизацій.

Організація системи контролю якості аудиторських послуг на рівні САД можлива за різних підходів, тобто переліку саме тих питань, щодо яких політики та процедури з контролю якості (як практичні обов'язкові дії, своєрідні критерії визначення складності побудови СВКЯ) є певними підставами для розподілу таких систем на схематично окреслені групи.

Такими основними питаннями, на нашу думку, є:

- призначення САД для надання аудиторських послуг (виконання завдання з аудиту, огляду і т.д);
- тривалість надання аудиторських послуг;
- незалежність САД та членів команди із завдання (аудиторів);
- критерії достатності рівня кваліфікації та досвіду аудиторів і персоналу САД, який залучається до надання послуг відповідно до Міжнародних стандартів аудиту;
- критерії достатності рівня забезпеченості працівниками САД за основним місцем роботи; – облік САД суб'єктів господарювання (замовників аудиторських послуг);
- підходи до ціноутворення (визначення суми винагороди за надання аудиторських послуг);
- обмеження щодо надання аудиторських послуг (види послуг, строк / одночасність надання послуг різного виду);
- підсумкові документи за результатами виконання завдання;
- звітність САД.

Отже, система контролю якості призначена для забезпечення високих стандартів роботи аудиторів. Основну відповідальність на рівні САД за розробку, впровадження та моніторинг системи контролю якості несе його керівництво, але увесь персонал аудиторської фірми зобов'язаний дотримуватися принципів системи управління якістю, що прийняті системою контролю якості. Питання організації ефективної системи контролю якості

надання аудиторських послуг має базуватися, в першу чергу, на дотриманні вимогам Закону України № 2258. Усі творчі ініціативи аудиторів, суб'єкти аудиторської діяльності мають спрямовувати так, щоб відбувалось поєднання законодавчих вимог з правилами та нормами професійних стандартів аудиту. Важливим елементом контролю якості аудиторських послуг є оцінка ступеня відповідності рівня якості аудиторських послуг САД вимогам міжнародних стандартів і стандартів професійних організацій і об'єднань. Тим самим, необхідна постійна актуалізація системи контролю якості, внутріфірмових стандартів та актуалізація законодавчої та нормативної бази знань аудиторів.

Таким чином, ретельно організована система контролю якості у САД дозволить гарантувати користувачам високу якість надання аудиторських послуг.

Висновки до розділу 2

Узагальнюючи тенденції розвитку аудиту у світі та вітчизняні економічні умови, можна виділити такі шляхи розвитку українського незалежного аудиту в повоєнній економіці:

1. Розвиток професійних стандартів аудиту – і міжнародних, і внутрішньофірмових, та контроль за їх дотриманням, зокрема щодо використання сучасних цифрових технологій.

2. Розвиток ринку аудиторських послуг та конкуренції між аудиторськими фірмами у повоєнній економіці.

3. Підвищення кваліфікації аудиторів та забезпечення їх незалежності.

4. Розвиток аудиторської етики в умовах залучення іноземних інвестицій на розбудову країни.

5. Продовження практики державного регулювання діяльності аудиторських фірм та аудиторів під час колаборації центральних органів влади та професійних аудиторських організацій.

6. Підвищення усвідомлення бізнесом важливості аудиту, особливо що стосується підприємств з іноземними інвестиціями та грантами.

7. Продовження підтримки держави для розвитку аудиторської галузі: фінансової підтримки, навчальних програм та інших заходів, які допоможуть підвищити конкурентоспроможність українського аудиту на міжнародному ринку.

Отже, можна зробити такі висновки:

1. Український аудит, як і інші галузі економіки, відчуває нищівний вплив війни, який намагаються зменшити заходи професійної та державної підтримки.

2. Аудиторська спільнота використовує час зменшення попиту на послуги для підвищення кваліфікації аудиторів.

3. Виділено шляхи розвитку українського незалежного аудиту в повоєнній економіці. Ідентифікація проблем розвитку незалежного аудиту у повоєнній економіці з метою їх вирішення буде напрямом подальших досліджень.

Насьогодні актуальними векторами розвитку аудиту в Україні залишаються: розробка науково-методичної бази щодо питань аудиту; недостатній досвід аудиторської діяльності порівняно з іншими європейськими країнами; відсутність типових форм документів з аудиту; відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту; недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів; відсутність єдиної, загальноприйнятої, обґрунтованої економічно методики розрахунку цін за аудиторські послуги.

Основоположним в нормативно-правовому регулюванні аудиторської діяльності є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII, яким встановлюються правові засади аудиту фінансової звітності та здійснення аудиторської діяльності, відповідні вимоги до аудитора та аудиторської фірми, умови забезпечення якості аудиторських послуг та особливості професійної відповідальності аудиторів.

РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ НАГЛЯДУ ЗА ПРАКТИКОЮ ТА ЯКІСТЮ АУДИТУ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «БДО»

3.1 Характеристика нагляду за практикою аудиту на ТОВ «БДО»

В аудиторській діяльності використовується та має важливу роль інформація, отримана із зовнішніх джерел, таких як: банків, страхових компаній, контрагентів, аудиторських і юридичних фірм, - оскільки така інформація не контролюється підприємством, а відповідно забезпечує вищий рівень надійності отриманих на основі неї аудиторських доказів.

Окрім цього, важливе місце у формуванні інформаційної бази аудиту займає законодавча, планово-нормативна та довідкова інформація.

В аудиті також використовуються матеріали попередньої аудиторської перевірки, акти перевірок податкових органів, державних аудиторів, соціальних фондів тощо.

Оскільки за МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» від аудитора вимагається ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення як на рівні фінансової звітності, так і на рівні тверджень стосовно класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації, аудиторський ризик за цим МСА складається з трьох компонентів, що відображені на рис. 3.1.

Метод оцінки аудиторського ризику та його компонентів визначається аудитором самостійно в залежності від особливостей суб'єкта господарювання та є питанням професійного судження аудитора.

З метою забезпечення основи для оцінки ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень, невід'ємного ризику та ризику контролю, аудитор повинен отримати розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль.



Рис. 3.1. Компоненти аудиторського ризику відповідно до МСА 315

Джерело: складено за [31]

Що стосується розуміння самого суб'єкта господарювання, аудитору необхідно дослідити наступні зовнішні та внутрішні аспекти провадження господарської діяльності:

- 1) галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники;
- 2) застосовну концептуальну основу фінансового звітування (НП(С)БО, або МСФЗ, або інші стандарти);
- 3) сферу діяльності;
- 4) структуру власності та корпоративного управління;
- 5) здійснювані та заплановані види інвестицій;
- 6) структуру і спосіб фінансування;
- 7) вибір і застосування суб'єктом господарювання облікової політики;
- 8) цілі та стратегії суб'єкта господарювання і пов'язані з ними бізнес-ризик, які можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення;
- 9) вимірювання та огляд фінансових результатів [31].

Щодо дослідження внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, аудиторю необхідно отримати розуміння заходів контролю шляхом подання запитів та виконання відповідних аудиторських процедур.

Система внутрішнього контролю поділяється на п'ять взаємопов'язаних компонентів, які в попередній версії стандарту були представлені як компоненти внутрішнього контролю: контрольне середовище, процес оцінки ризиків в організації, процес моніторингу системи внутрішнього контролю організації, інформаційна система та інформаційна взаємодія, контрольні процедури.

Відповідно до нової редакції МСА 315 аудиторю необхідно отримати розуміння всіх компонентів системи внутрішнього контролю при оцінюванні ризиків суттєвого викривлення, в т. ч. компоненту контрольних процедур, шляхом виконання дій з виявлення заходів контролю.

На підприємствах у процесі господарської діяльності можуть використовуватися різноманітні заходи внутрішнього контролю, що детально охарактеризовані на рис. 3.2.

Проте, аудиторю необхідно отримати розуміння тих заходів контролю, які за його професійним судженням є доречними для аудиту. Наприклад, заходи контролю щодо розмежування прав, обов'язків та відповідальності можуть бути реалізовані шляхом розроблення та введення в дію відповідних положень про підрозділи підприємства, в яких з-поміж іншого зазначаються елементи контролю та відповідальність за результати діяльності.

Відповідні положення про підрозділи корелюються з посадовими інструкціями працівників, в яких викладені персональні права, обов'язки та відповідальність.

Захід контролю щодо перевірки виконання в сучасних умовах реалізується за допомогою впровадження системи електронного документообігу, в якій здійснюється безпосередній контроль за станом виконання розпорядних документів та завдань.

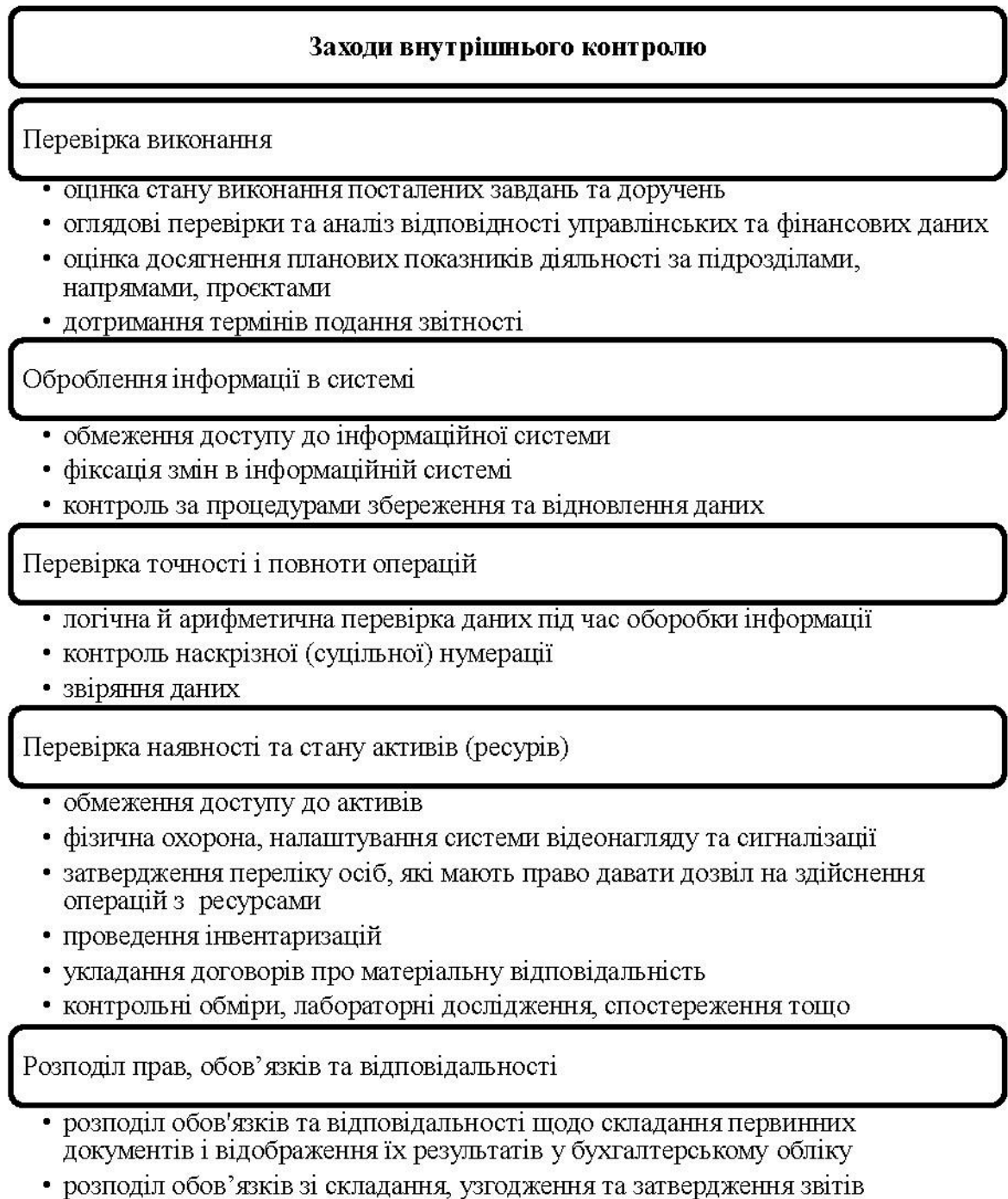


Рис. 3.2. Характеристика заходів внутрішнього контролю

При цьому, за принципом «масштабування», що був введений в новій редакції МСА 315, навіть у випадку, коли засоби контролю організації є менш формалізованими, аудитор, все одно може отримати деякі аудиторські докази, щоб підтвердити виявлення та оцінку ризиків суттєвого викривлення шляхом спостереження за застосуванням засобу контролю або його інспектування. Наприклад, аудитор може отримати розуміння заходу контролю за

проведенням інвентаризації запасів шляхом безпосереднього нагляду за її проведенням, або провести нагляд за фактичним розподілом обов'язків між працівниками організації та введенням паролів при вході в ІТ-додаток.

Відповідно до МСА 315 аудиторю необхідно провести оцінку структури виявленого заходу контролю, що включає розгляд аудитором питання про те, чи здатний засіб контролю окремо чи у поєднанні з іншими засобами контролю ефективно запобігти або виявити та виправити суттєві викривлення.

Процедурами оцінки ризиків, що виконуються з метою оцінки структури та факту впровадження виявлених заходів контролю (окрім подання запитів), також є нагляд за виконанням таких заходів контролю та інспектування документів і звітів.

Приклади аудиторських процедур, що можуть бути використані для отримання розуміння заходів контролю, представлені в Додатках Д - П [38].

В результаті аудиторю необхідно задокументувати основні елементи розуміння кожного аспекту діяльності суб'єкта господарювання та кожного компоненту внутрішнього контролю (за новою редакцією МСА 315 – системи внутрішнього контролю) та їх джерела інформації, що будуть слугувати основою для ідентифікації та оцінки ризиків. Безпосередньо процес виявлення та оцінки ризиків суттєвого викривлення відбувається з метою визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур, що необхідні для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі.

Ризики суттєвого викривлення повинні бути виявлені ще до розгляду відповідних засобів (заходів) контролю, тобто шляхом попереднього розгляду аудитором обґрунтованої можливості їх настання та того, що вони можуть виявитися суттєвими.

Розгляд обґрунтованої можливості настання ризику суттєвого викривлення відбувається шляхом використання категорій тверджень, на основі яких складається фінансова звітність, і ймовірне порушення яких може призвести до викривлення. Відповідні твердження, що стосуються класів операцій, залишків по рахункам і розкриття інформації на кінець періоду, та

розглядаються аудитором при виявленні ризиків суттєвого викривлення, представленні в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Категорії тверджень, що розглядаються аудитором при виявленні ризиків суттєвого викривлення

№ з/п	Категорія тверджень	Характеристика	Розгляд аудитором щодо:	
			класів операцій	залишків по рахунках та розкриття інформації на кінець періоду
1	Настання	операції та події, які були зареєстровані або розкриті, дійсно мали місце і стосуються суб'єкта господарювання	√	
2	Існування	активи, зобов'язання та власний капітал наявні		√
3	Права та зобов'язання	суб'єкт господарювання має або контролює права на активи, а зобов'язання є зобов'язаннями суб'єкта господарювання		√
4	Повнота	всі активи, зобов'язання та власний капітал, які мають реєструватися, були зареєстровані, а всі пов'язані розкриття, які необхідно було включити у фінансову звітність, було включено	√	√
5	Точність	активи, зобов'язання та власний капітал включені до фінансової звітності у відповідних сумах	√	√
6	Своєчасність визнання	операції та події були зареєстровані у правильному обліковому періоді	√	
7	Класифікація	активи, зобов'язання та участь у капіталі було відображено на відповідних рахунках	√	√
8	Подання	активи, зобов'язання та участь у капіталі відповідно узагальнені або деталізовані та чітко викладені, а пов'язані розкриття є релевантними і зрозумілими в контексті вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування	√	√
9	Оцінка та розподіл	Усі пов'язані коригування щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані, а пов'язані розкриття було відповідно виміряні та викладені		√

Джерело: складено за [31]

Аудитор виявляє ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, щоб визначити, чи надають ризики всеосяжний вплив на фінансову

звітність. Ризики на рівні фінансової звітності можуть виникати у зв'язку з вадами у контрольному середовищі або у зв'язку із зовнішніми подіями, такими як шахрайство, або іншими умовами, такими як погіршення економічної ситуації. Ризики суттєвого викривлення, які не мають всеосяжного характеру для фінансової звітності, є ризиками суттєвого викривлення на рівні тверджень. За ідентифікованими ризиками на рівні тверджень аудитором повинна бути проведена оцінка окремо невід'ємного ризику та ризику контролю.

Потрібно зауважити, що в діючій редакції МСА 315 відсутні вимоги щодо обов'язкової роздільної оцінки невід'ємного ризику та ризику контролю, проте за новою редакцією цього стандарту додана відповідна вимога, а також розглянуті новації щодо «діапазону невід'ємного ризику» та його оцінки на основі комбінованого розгляду ймовірності настання та розміру потенційного викривлення.

При оцінці невід'ємного ризику на рівні тверджень аудитор повинен врахувати відповідні фактори впливу на схильність тверджень до викривлення, а також вплив ідентифікованих ризиків на рівні фінансової звітності.

Детальна порівняльна характеристика вимог щодо змісту та складу аудиторської документації з виявлення та оцінки ризиків суттєвого викривлення, викладених у попередній та новій редакції МСА 315, продемонстрована в табл. 3.2.

Оцінка ризику контролю та властивого ризику безпосередньо впливає на характер та обсяг аудиторських процедур по суті, оскільки ціллю аудитора відповідно до вимог МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» (далі – МСА 330) є отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно оцінених ризиків суттєвого викривлення шляхом розроблення і впровадження відповідних дій у відповідь на такі ризики. Діями у відповідь є аудиторські процедури, що можуть бути реалізовані як процедури по суті та/або тести контролю.

Порівняльна характеристика вимог до аудиторської документації

№ з/п	Попередня редакція МСА 315	Нова редакція МСА 315 (2019 р.)	Коментар
1	2	3	4
1	Обговорення з членами команди із завдання, якщо це вимагається параграфом 10, та прийняті суттєві рішення	Обговорення в аудиторській групі та прийняті суттєві рішення	Без зміни
2	Основні елементи розуміння, отримані стосовно кожного аспекту діяльності суб'єкта господарювання та його середовища, які зазначені в параграфі 11, і кожного компонента внутрішнього контролю із зазначених у параграфах 14–24; джерела інформації, з яких було отримано розуміння, та виконані процедури оцінки ризиків	Основні елементи розуміння, отримані стосовно кожного аспекту діяльності суб'єкта господарювання та його середовища, які зазначені в пунктах 19, 21, 22, 24 і 25 МСА 315, джерела інформації, з яких було отримано таке розуміння, а також проведені процедури оцінки ризиків	Без зміни
3	Ідентифіковані ризики і пов'язані заходи контролю, про які аудитор отримав розуміння в результаті виконання вимог параграфів 27–30	Оцінку структури ідентифікованих засобів контролю та визначення того, чи були такі засоби контролю впроваджені відповідно пункту 26 МСА 315	Доповнення вимогою щодо оцінки «структури засобів контролю»
4	Ідентифіковані й оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень згідно з параграфом 25	Ідентифіковані й оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень, включаючи значні ризики і ризики, щодо яких не можуть бути надані достатні належні аудиторські докази виключно процедур перевірки по суті, а також обґрунтування винесених значних суджень	Розширення вимог щодо документування ідентифікованих значних ризиків та ризиків, щодо яких не можуть бути надані достатні належні аудиторські докази

Джерело: Складено за [31, 37]

Вимоги щодо обсягу аудиторських процедур, який вважається необхідним для виконання аудитором у відповідь на оцінені ризики, не зазнали змін. У відповідності до них необхідний обсяг аудиторської процедури визначається після розгляду суттєвості, оціненого ризику та

ступеня впевненості, який планує отримати аудитор. Як правило, обсяг аудиторських процедур збільшується тією мірою, якою збільшується ризик суттєвого викривлення.

Між оціненим ризиком суттєвого викривлення та обсягом вибірки існує прямий зв'язок, а між суттєвістю та аудиторським ризиком - зворотній, тобто, зі збільшенням рівня ризику зростає кількість елементів вибірки, які потрібно перевірити, та знижується застосовуваний рівень суттєвості.

Зазвичай на практиці при розрахунку рівня суттєвості використовується алгоритм, за яким спочатку відбувається обрання контрольного показника (сумарні активи, чистий дохід, фінансовий результат до оподаткування), після чого відбувається етап обрання відсотка, на якому, з метою відображення взаємозв'язку між оціненими ризиками та суттєвістю, доцільно продемонструвати залежність від рівня оціненого ризику. Документами, які обґрунтовують використання аудиторської вибірки під час виконання завдань з аудиту, є робочі документи аудитора з завдання, в яких міститься інформація щодо усіх етапів аудиторської вибірки (організації вибірки, характеристики генеральної сукупності, з якої здійснюватиметься вибірка, елементу вибірки із генеральної сукупності, обсягу вибірки) та оцінка отриманих результатів (аналіз помилок у вибірці, екстраполяція результатів вибіркової перевірки на всю сукупність інформації).

Окрім цього, в умовах воєнного стану аудиторі слід обмірковувати перегляд оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, спричинених війною, наприклад, пов'язаних з ліквідністю компанії клієнта [42], а також розглянути, чи існують події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання проводити безперервну діяльність [43]. Таким чином, внесення змін у Положення про контроль якості ТОВ «БДО» та розроблені робочі документи аудитора нададуть змогу виконати рекомендації ОСНАД та актуалізувати аудиторську документацію до змін, внесених МФБ в МСА, впровадити ризик-орієнтований підхід при проведенні аудиту.

3.2 Характеристика системи контролю якості аудиту на ТОВ «БДО»

У відповідності до Положення з контролю якості аудиторських послуг ТОВ «БДО» робочі документи аудитора підлягають розподілу на постійні та поточні файли.

До переліку документів, що ведуться постійно (постійні файли) відносяться:

- 1) копії установчих документів і статуту;
- 2) копії або витяги з контрактів (договорів);
- 3) копії або витяги з протоколів збору акціонерів (учасників) з питань, що пов'язані з аудитом;
- 4) фінансові та аудиторські звіти (висновки) за попередні роки;
- 5) інформацію про власників та найвищий управлінський персонал;
- 6) розташування виробничих потужностей;
- 7) інформацію про галузь та характер діяльності клієнта (включно зі статтями в журналах та газетах, інформації з інтернету);
- 8) копії проспектів емісії та інших документів, які відносяться до випуску акцій;
- 9) копії реєстраційних свідоцтв;
- 10) копії ліцензій;
- 11) договорів оренди, про страхування, про надання позик тощо;
- 12) про підприємство та його діяльність - історія підприємства, основні види його діяльності та розміщення дочірніх підприємств і філій;
- 13) публікації, що стосуються галузі (статті, професійні журнали, звіти, офіційна статистика);
- 14) перелік відкритих банківських рахунків, схема організації управління, характеристика особливостей бухгалтерського обліку і контролю, схеми послідовності операцій;
- 15) перелік пов'язаних сторін;

- 16) копії договорів на проведення аудиторських перевірок;
- 17) накази про облікову політику;
- 18) листування;
- 19) інші документи, які відносяться до діяльності клієнта.

Документи «постійного» аудиторського файлу повинні бути проіндексованими, та з метою актуалізації та оновлення розміщуватися в окремій теці.

Склад постійної інформації про клієнта не залежить від виду здійснюваного аудиту.

Склад постійної інформації поновлюється за наявності змін у ній. Відповідальним за перевірку актуального стану інформації підприємств, що перевіряються, є керівник перевірки.

Перевірка актуальності інформації, що знаходиться в постійному файлі, проводиться щороку, про що складається відповідний робочий документ.

До поточних документів (поточних файлів) відносяться аудиторські адміністративні документи з управління перевіркою та документи з аудиторською інформацією.

Аудиторські адміністративні документи з управління перевіркою включають:

- документи про призначення аудиторів та їх асистентів, бухгалтерів-експертів на кожну перевірку;
- документи, що складаються на етапі планування аудиту.

В документах аудиторської інформації, міститься інформація по основним питанням перевірки, записи про виконані аудиторські процедури, зібрана у ході перевірки доказова інформація та рішення, що прийняті за результатами перевірки. До складу робочих документів входять також копії реєстрів синтетичного і аналітичного обліку клієнта.

Поточні робочі документи класифікуються по розділам аудиту, згідно затвердженого керівником аудиторської фірми загального плану аудиту.

Робочі документи зберігаються на паперових носіях, формуються в папки окремо за роками та кодифікуються. В окремих випадках робочі документи зберігаються в вигляді електронних файлів.

При заповненні робочих документів аудитори і їх помічники, бухгалтери-експерти повинні дотримуватися вимог стосовно їх змісту, оформлення та схоронності. До числа таких вимог входить:

- 1) своєчасність оформлення;
- 2) чіткість і ясність викладання інформації;
- 3) акуратність заповнення;
- 4) наявність обов'язкових реквізитів (назва документа; назва аудиторської фірми; назва підприємства, що перевіряється; період перевірки; вид аудиторських процедур; індекс робочого документу, опис аудиторської вибірки (якщо вона застосовувалася), номер бухгалтерського рахунку та його опис; зміст документа; П.І.Б. та підпис виконавця і особи, що перевіряла виконану роботу);
- 5) забезпечення схоронності.

Для систематизації робочих документів та забезпечення оперативного доступу до них здійснюється кодифікація робочих документів.

Аудиторська фірма надає високоякісні послуги, що досягається завдяки дотриманню високих стандартів якості, впровадженню та дотриманню працівниками фірми безперервного професійного навчання та їх постійної мотивації з боку керівництва.

Висока якість робіт гарантується системою внутрішньо фірмових аудиторських стандартів ТОВ "БДО", що розроблені на підставі МСА та Закону № 2258.

Положенням ТОВ «БДО» з контролю якості аудиторських послуг встановлюються політики та процедури контролю якості розроблені відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги».

МСКЯ 1 вимагає від аудиторської фірми встановити та підтримувати таку систему контролю якості, яка б надавала достатню впевненість в тому, що компанія та її персонал дотримуються вимог професійних стандартів, застосованих законодавчих і нормативних вимог, а надані аудиторські звіти відповідають конкретним обставинам.

Система контролю якості ТОВ «БДО» складається із політик, розроблених з метою дотримання вимог МСКЯ 1, та процедур, необхідних для здійснення та моніторингу відповідності роботи аудиторської фірми цим політикам.

Система контролю якості, що застосовується в ТОВ «БДО», включає основні елементи, що представлені на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Основні елементи системи контролю якості

ТОВ «БДО»

Джерело: складено за [31-32]

Елементи контролю якості застосовуються до всіх аудиторських послуг, що надаються аудиторською фірмою.

Система контролю якості на ТОВ «БДО» складається із двох складових:

1. Формалізація: Положення з контролю якості аудиторських послуг; інші накази та положення, що містять опис політики й процедур контролю;

2. Фактичне впровадження: практичне виконання процедур, передбачених документами по контролю якості та моніторинг відповідності системи контролю.

Положенням встановлюється:

– політика та процедури контролю якості для підвищення внутрішньої культури та розуміння персоналом того, що якість - це основне при виконанні завдання;

– зазначення того, що кожен співробітник несе персональну відповідальність за якість, що від кожного з них очікують, що вони будуть діяти у відповідності до затвердженої політики та процедур;

– зазначення важливості зворотного зв'язку від персоналу щодо системи контролю якості [36].

Директор ТОВ «БДО» несе повну особисту відповідальність за розробку, організацію, впровадження та підтримання ефективного функціонування такої системи контролю якості, яка відповідає чинним вимогам професійних стандартів. Окрім цього, директор здійснює періодичну перевірку системи контролю якості та повсякчасне забезпечення гарантій актуальності такої системи.

Система внутрішнього контролю якості на аудиторській фірмі формується згідно наступних принципів:

– робота має бути проведена відповідно до професійних стандартів, нормативних і законодавчих вимог;

– важливі питання повинні бути своєчасно порушені для подальшого розгляду;

– повинні мати місце відповідні консультації з питань якості.

– природа, час та розміри проведеної роботи мають бути правильно оцінені й адекватні завданню;

– зроблені висновки мають відповідати виконаній роботі, бути належно задокументовані і перевірені;

– цілі аудиторських процедур мають бути досягнуті, а зобов'язання перед клієнтом - виконані.

Директор ТОВ «БДО» зобов'язується показувати персоналу приклад щодо якості надання послуг. Цей приклад зазвичай демонструється діями керівника та відповідними настановами персоналу. Такі дії та настанови мають підкреслювати важливість:

а) виконання роботи відповідно до вимог професійних стандартів;

б) дотримання застосованої політики та процедур контролю якості фірми;

в) надання висновків (звітів), що відповідають умовам завдання.

Відповідно до внутрішніх правил, затверджених Положенням з контролю якості, фахівці аудиторської фірми повинні поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, і не розголошувати таку інформацію третім сторонам без належних та визначених повноважень, якщо немає юридичного чи професійного права для розголошення цієї інформації.

На ТОВ «БДО» затверджений перелік конфіденційної інформації, що представлений в табл. 3.3.

У разі заміни аудиторської фірми іншим суб'єктом аудиторської діяльності з надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності, ТОВ «БДО» має надати суб'єкту аудиторської діяльності, з яким укладено договір про надання відповідних послуг, доступ до відповідної інформації щодо такої юридичної особи та останнього аудиту її фінансової звітності.

ТОВ «БДО» в цілому, і кожен із співробітників зокрема, повинні дотримуватись вимог Міжнародного кодексу етики. Обов'язковими для застосування та дотримання співробітниками фірми є вимоги професійної етики, передбачені Законом № 2258, іншими нормативними документами, які регулюють питання етичних вимог.

**Перелік інформації, що становить конфіденційну таємницю на
ТОВ «БДО»**

Сфера діяльності	Комерційна таємниця організації-замовника	Комерційна таємниця ТОВ «БДО»
1	2	3
Виробництво	Відомості про структуру виробництва, виробничі потужності, типи та розміщення устаткування, запаси сировини, комплектуючих матеріалів, готової продукції.	
Управління	Відомості про застосовувані методи управління організацією. Відомості про підготовку, прийняття й виконання рішень керівництва організації з комерційних, організаційних, виробничих, науково-технічних і інших питань.	Відомості про застосовувані методи управління на фірмі. Відомості про підготовку, прийняття й виконання рішень керівництва фірми з комерційних, організаційних та інших питань.
Плани	Відомості про плани розширення або згорання виробництва різних видів продукції, надання послуг та їх техніко-економічних обґрунтувань. Ті ж відомості про плани інвестицій, закупівель і продажів.	
Ціни	Відомості про методи розрахунків, структуру, рівні цін на продукцію, послуги та розміри знижок.	
Технологія	Відомості про особливості технологій, що використовуються і розробляються, та специфіку їх застосування.	
Фінанси	Відомості про фінансову звітність організації. Відомості, що містяться в бухгалтерських регістрах організації. Відомості про рух грошових коштів та фінансові операції організації. Відомості про стан банківських рахунків організації та здійснених операціях. Відомості про рівень доходів організації. Відомості про боргові зобов'язання організації.	Відомості, що містяться в бухгалтерських регістрах. Відомості про стан банківських рахунків фірми та здійснених операціях. Відомості про рівень доходів фірми. Відомості про боргові зобов'язання фірми.
Партнери	Відомості про внутрішніх і закордонних замовників, підрядників, постачальників, клієнтів, споживачів, покупців, компаньонів, спонсорів, посередників та інших партнерів ділових відносин підприємства, а також про його конкурентів, які не містяться у відкритих джерелах (довідниках, каталогах і ін.).	Систематизовані відомості про клієнтів та інших партнерів ділових відносин фірми, а також про конкурентів, які не містяться у відкритих джерелах (довідниках, каталогах і ін.).
Контракти	Відомості про контракти, що укладені організацією. Відомості, умови конфіденційності яких встановлені в договорах, контрактах, угодах і інших зобов'язаннях організації.	Відомості про контракти, що укладені фірмою. Відомості, умови конфіденційності яких установлені в договорах, контрактах, угодах і інших зобов'язаннях фірми.

Продовження табл. 3.3

2	2	3
Переговори		Відомості про підготовку й результати проведення переговорів з діловими партнерами фірми.
Техніка		Відомості про стан програмного та комп'ютерного забезпечення.
Аудиторська документація		Робочі документи (записи на папері чи електронних або інших носіях інформації виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів і висновків, яких дійшов аудитор під час аудиту), складені за результатами виконання завдання з аудиту та інших сукупних послуг.

Джерело: складено за [36]

Таким чином, при виконанні обов'язків, покладених на аудиторську фірму Законом № 2258, кожний працівник ТОВ «БДО» зобов'язаний при наданні аудиторських послуг забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці.

3.3 Шляхи вдосконалення нагляду за практикою та якістю аудиту ТОВ «БДО»

Для покращення практики та якості аудиту ТОВ «БДО» пропонується створення інформаційно-аналітичної інфраструктури, методичного інструментарію для формалізації та систематизації виміру загроз дотримання принципів професійної етики аудитора, як складової оцінки системи контролю якості аудиту.

Зазвичай і теоретичні, і прикладні дослідження в сфері етичної поведінки аудитора стосуються якісного наповнення процесу (розробка кодексів, регламентів, правил). Але для системи оцінки якості аудиту на всіх

рівнях необхідно отримати об'єктивну, неупереджену, систематизовану інформацію про дотримання етичної професійної поведінки, бо згідно ст. 8 Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані при наданні аудиторських послуг забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці [1]. В закордонних дослідженнях теж превалюють якісні процеси: прийняття найкращого етичного рішення в аудиторських завданнях, вимагати від аудиторів розуміти етичні цінності, вміти повністю зрозуміти ситуацію у різних перспективах, мати бажання робити правильно. Отже, не існує конкретних методик виміру дотримання або порушення етичної поведінки з визначеним спектром показників.

Процес вибору аудитора – це, по-перше, питання довіри. Тобто перед тим, як клієнт вирішить надати інформацію аудиторіві, він повинен бути впевнений, що в аудитора стане сил і змоги зберегти її в конфіденційності. Це, звичайно, пов'язано з професіоналізмом аудитора і юридичним захистом його діяльності. Сучасний аудитор повинен на декілька кроків випереджати внутрішніх фахівців підприємств за рівнем професійних знань і навичок, та одночасно підтримувати високий рівень етики та довіри. Існування проблеми етичних дилем між аудиторами та замовниками аудиту вимагає теоретичного і практичного обґрунтування впливу професійної етики на практичну діяльність аудиторів. Тому, вирішення питання довіри до сучасного аудитора потребує особливої уваги.

Слід зауважити, що з'явилися сучасні інструменти інформаційно-аналітичного забезпечення контрольно-управлінських та бізнес-процесів. Поєднання професійних аспектів аудиту та аналітичної інфраструктури мають перспективи у вирішенні проблем інтерпретації додержання етики аудиторської діяльності, тим самим підвищивши якість аудиту та ступінь задоволення інформаційних потреб.

Одним із найкращих способів покращення якості аудиторських послуг є підвищення відповідальності аудиторських фірм та аудиторів. В діяльності аудиторів повинні враховуватись такі фактори професійної діяльності як репутація, досвід, доступність ресурсів та застосування професійних та етичних стандартів.

Передумовою для того, щоб вказані фактори формували професійність аудитора - практика, в його діяльності повинні дотримуватися принципи професійної етики. Між репутацією аудитора та професійною етикою можна провести пряму залежність: завдання професійної етики полягає в тому, щоб розглядати конкретні характеристики професії, поведінка аудитора формує думку суспільства та його довіру як до аудиторської фірми, так і до професії в цілому. Враховуючи це, від рівня довіри потенційних клієнтів (споживачів послуг) до аудитора буде залежати з одного боку рівень прибутковості аудиторської фірми, а з іншого – престиж професії.

Професійна етика впливає на аудиторську професію шляхом формування моральних вимог, категорій та норм поведінки осіб, які мають відношення до аудиторської діяльності. Цим самим професійна етика створює передумови для укріплення престижу професії, зміцнення репутації аудиторів, підтримки їх честі та гідності, зменшення випадків шахрайства, утвердження у суспільстві та професійному середовищі таких професійно-моральних якостей як чесність, самокритичність, принциповість, повага тощо.

Тому, забезпечення якості аудиторських послуг і задоволення потреб суспільства потребує вдосконалення процесу саморегулювання аудиторської діяльності.

Характерною рисою професії незалежного аудитора є прийняття відповідальності перед громадськістю – це зазначено у Кодексі професійної етики аудиторів [8]. Інвестори, кредитори та інші представники ділової спільноти використовують для прийняття рішень дані обліку і звітності, спираючись на компетентність їх виконавців.

Обставини, в яких діють професійні бухгалтери, можуть викликати специфічні загрози порушення фундаментальних принципів. Неможливо визначити кожен ситуацію, яка створює такі загрози, та вжити відповідні застережні заходи. Але кодексом визначено окремі випадки впливу обставин на дотримання професійної етики і рекомендації щодо дій професійних бухгалтерів в цих випадках. Концептуальна основа кодексу вимагає від професійного бухгалтера не простого дотримання конкретних правил, що можуть бути довільними, а виявлення, здійснення оцінки та усунення загроз у порушенні фундаментальних принципів [14]. Загрозу для дотримання фундаментальних принципів та їх порушення можуть становити різні обставини, які детально розглянуто на рис. 3.4.

У Кодексі етики розглянуто приклади обставин, що можуть створювати загрози, та приклади відповідних застережних заходів, які мають застосовуватися суб'єктами аудиторської діяльності. Так, аудитори (аудиторські фірми) зобов'язані розробити застережні заходи, що поширюються на всю фірму, та застережні заходи щодо конкретного завдання. Залежно від характеру завдання фірма та її персонал можуть покластися на застережні заходи, що їх використовує клієнт, якому надаються аудиторські послуги. Як приклад, застережні заходи, що поширюються на всю фірму, мають включати:

а) задокументовану політику та процедури стосовно дотримання етичних принципів, у яких керівництвом робиться наголос на важливості їх дотримання;

б) задокументовану політику щодо виявлення загроз недотримання етичних принципів, оцінки важливості цих загроз, визначення та застосування застережних заходів для усунення або зменшення загроз до прийняттого рівня;

в) своєчасне ознайомлення з політикою та процедурами аудиторської фірми (в тому числі з будь-якими змінами в них) всього персоналу, а також відповідну підготовку й навчання із застосуванням цієї політики і процедур;

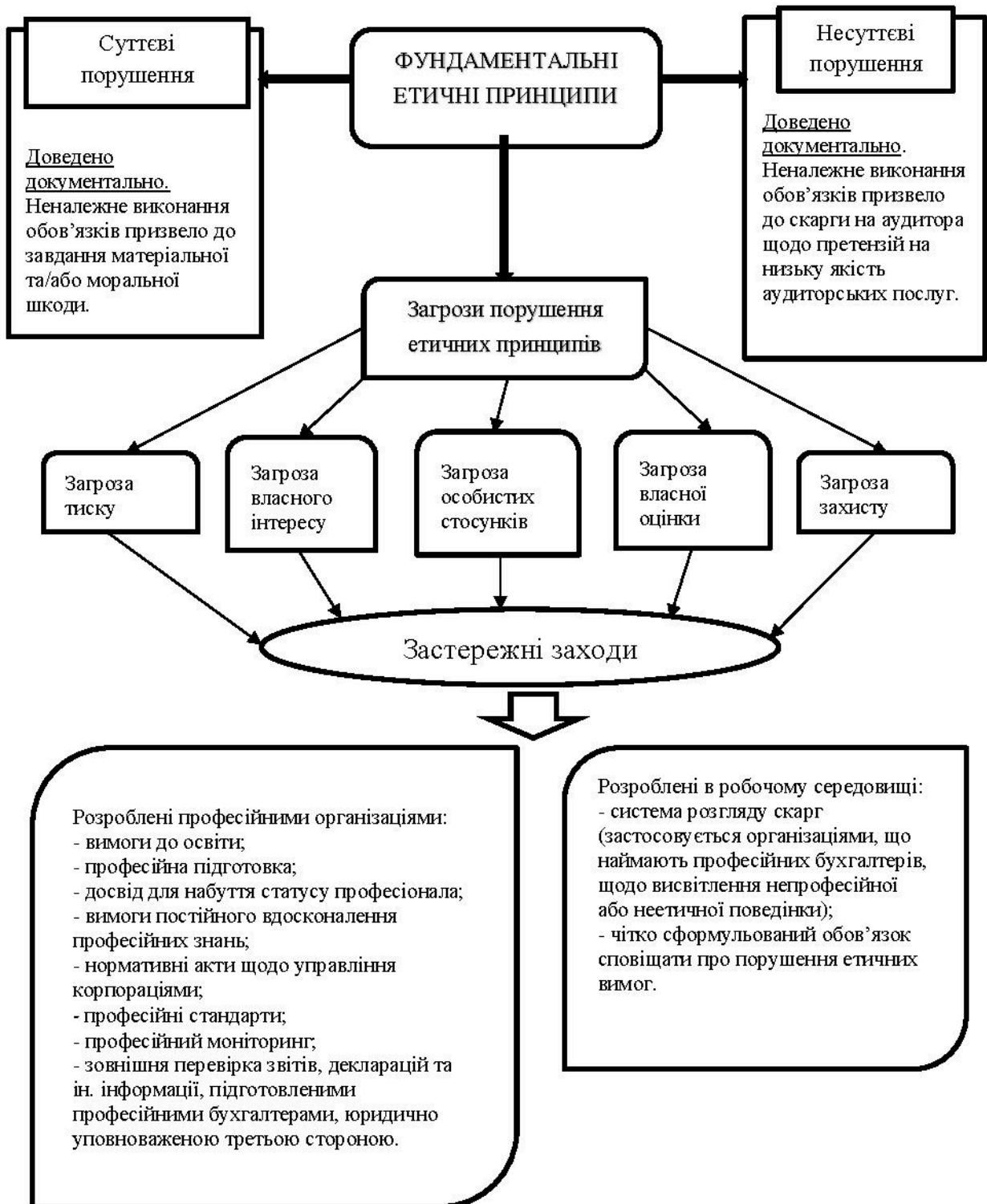


Рис. 3.4. Загрози й порушення фундаментальних етичних принципів

г) політику і процедури, що дають змогу ідентифікувати інтереси та зв'язки між аудиторською фірмою або членами групи та клієнтами;

г) політику та процедури моніторингу і, в разі потреби, запобігання залежності від доходів, що їх одержують від одного клієнта;

д) політику та процедури, що забороняють особам, які не є членами групи із завдання, впливати на результат завдання;

е) механізм прийняття дисциплінарних заходів на забезпечення дотримання політики та процедур; офіційно прийняту політику та процедури, що заохочують і надають можливість персоналу поінформувати керівництво фірми щодо будь-якого питання стосовно дотримання етичних принципів, що викликає їхнє занепокоєння; постійний моніторинг дотримання персоналом фірми етичних принципів.

Ці приклади не є вичерпним переліком обставин, але на їх основі можливо розробити в межах системи контролю якості «Індикатори додержання етичних принципів аудиту», що допоможуть вирішувати проблеми з порушенням етичних принципів у конкретних ситуаціях. Таким чином, ділова репутація аудитора залежить не тільки від норм, які встановлені законодавством, але й від особистих якостей фахівців, які присвятили себе аудиторській діяльності.

Кому необхідна інформація про дотримання або порушення етичних принципів аудиторської діяльності? В таблиці 3.4 узагальнено коло користувачів цієї інформації з орієнтацією не тільки на мету контролю, але й на необхідні напрями вдосконалення саме цього рівню зовнішнього або внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності.

На сьогодні не існує чіткого алгоритму кількісного визначення порушень якості (етичних норм) роботи аудитора (бухгалтера). Необхідно введення внутрішньофірмової системи якості аудиту з періодичністю, яка б задовольняла потребам аудиторської фірми щодо контролю якості роботи працівників та дотримання ними етичних принципів. Ця система повинна розглядатися у динаміці із подальшим встановленням певних нормативів.

Перелік індикаторів, що потенційно можуть вимірювати додержання етичних норм аудиту (табл. 3.5) став результатом опрацювання Міжнародних стандартів аудиту, зокрема Кодексу етики аудитора.

Таблиця 3.4

Потенційні користувачі інформації про дотримання або порушення етичних принципів аудиторської діяльності

№	Суб'єкти контролю аудиторської діяльності	Мета контролю	Інформаційні запити (необхідний напрям вдосконалення)
1	Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю	Підвищення довіри суспільства	Вдосконалення контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, в частині дотримання етичної поведінки аудитора
2	Аудиторська палата України	Регулювання дотримання принципів професійної етики аудиторів	Формування регулятивних документів в частині здійснення контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності.
3	Професійні організації бухгалтерів та аудиторів	Підвищення морального авторитету професії в суспільстві	Розробка політики сприяння підвищення значення професії аудитора й міжнародного визнання професійної кваліфікації аудиторів України
4	Суб'єкти аудиторської діяльності	Дотримання детальних правил, рекомендацій, стандартів поведінки	Внутрішнє регулювання професійної етики аудиторів на мікрорівні втілюються в розробці відповідних внутрішніх положень, регламентів та стандартів, основним призначенням яких є формування чітких організаційно-методичних вимог та положень, яких повинен дотримуватися аудитор на всіх етапах виконання завдання з аудиту для уникнення етичних конфліктів, мінімізації загроз недотримання принципів професійної етики
5	Аудитор	Чіткі орієнтири в поведінці, процедурах, документах	Уніфікація поведінки фахівців на основі поставлених до них етичних вимог, забезпечення узгодженості етичних норм

Таблиця 3.5

Запропоновані індикатори додержання етичних принципів аудиту

Синтетичні індикатори	Межі зміни індикаторів	Індикатори виміру
1	2	3
Додержання доброчесності	0 – 10	Відсутність надання хибних уявлень
	0 – 10	Відсутність/запобігання вчинення помилкових дій
	0 – 10	Добрі стосунки з колегами
	0 – 10	Добросовісне виконання професійних обов'язків
	0 - 10	Доброзичливе ставлення до колег / клієнтів
	0 - 10	Запобігання та вживання заходів щодо недопущення виникнення реального, потенційного конфлікту інтересів
	0/10	Наявність притягнень до відповідальності за порушення доброчесності раніше
Додержання об'єктивності	0 – 10	Професійний скептицизм
	0 – 10	Справедливість під час збору, оцінювання та повідомлення інформації щодо діяльності чи процесу, який перевіряється
	0/10	Фальсифікація документів
	0/10	Неправильне використання та маніпулювання інформацією
	0 – 10	Тривалість стосунків з клієнтом
	0/10	Наявність притягнень до відповідальності за порушення об'єктивності раніше
Додержання майстерності	0 – 10	Професійна майстерність
	0 – 10	Використання нормативів

Продовження табл. 3.5

1	2	3
	0-10	Припинення/не припинення втручання у діяльність посадових або інших осіб
	0/10	Порушення в приватний час
Додержання професійної компетентності	0 – 10	Професійна компетентність під час збору, оцінювання та повідомлення інформації щодо діяльності чи процесу, який перевіряється
	0 – 10	Відповідність рівню професійних знань (підтверджена сертифікатом/дипломом)
	0 – 10	Сумлінність під час збору, оцінювання та повідомлення інформації щодо діяльності чи процесу, який перевіряється
	0/10	Наявність притягнень до відповідальності за недодержання професійної компетентності раніше
Додержання конфіденційності	0 – 10	Запобігання використанню інформації в своїх цілях
	0 – 10	Запобігання розкриття інформації у ході надання професійних послуг
	0/10	Наявність притягнень до відповідальності за порушення конфіденційності раніше
Додержання незалежності	0 – 10	Відсутність індивідуальних відносин із представниками клієнта
	0 – 10	Відсутність родинних стосунків із представниками клієнта
	0 – 10	Відсутність майнових інтересів до суб'єкту перевірки
	0 – 10	Обмеженість тривалості співпраці з одним клієнтом
	0 – 10	Проведення справедливої та неупередженої оцінки діяльності чи процесу, який перевіряється
		Аудиторські звіти, висновки та рекомендації складаються на підставі об'єктивної оцінки інформації, спираються виключно на докази, зібрані з дотриманням вимог законодавства
	0 – 10	Формування аудиторського висновку під впливом третіх осіб
	0/10	Наявність притягнень до відповідальності за порушення незалежності раніше
Додержання професійної поведінки	0 – 10	Ретельність під час збору, оцінювання та повідомлення інформації щодо діяльності чи процесу, який перевіряється
	0 – 10	Запобігання дискредитації професійної репутації
	0/10	Перекручення інформації
	0 - 10	Професійність у визначенні об'ємів роботи/аудиторських процедур
	0 - 10	Професійність в оцінюванні ризиків та ефективності заходів контролю
	0 - 10	Професійність в оцінюванні ймовірності та значущості помилок
	0 - 10	Професійність в оцінюванні можливих фактів фінансових порушень, шахрайства, корупції
	0/10	Наявність притягнень до відповідальності за недодержання професійної поведінки раніше
	0/10	Подарунки від клієнтів
Додержання професійних норм	0 – 10	Компетентність членів контрольної групи
	0/10	Своєчасне підвищення кваліфікації у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та фінансової звітності, управління, права, антикорупційного законодавства.
	0/10	Участь у курсах підвищення кваліфікації, семінарах, навчаннях, тренінгах, наукових конференціях, круглих столах, брифінгах
	0 – 10	Відповідність професійним вимогам
	0 – 10	Володіння комунікаційними здібностями
	0/10	Наявність притягнень до відповідальності за недодержання професійних норм раніше

Етика аудитора не порушується, якщо результируючий показник залишається у визначених межах (статистично вимірюється, потім приймається рішення про його граничні межі). Для розмежування сукупності

індикаторів необхідно виявляти межі (можливості) зміни показників (для якісних – 10-виконується або 0-не виконується).

Сукупність індикаторів описується системою інтервалів

$$\Gamma_i^H \leq X_i \leq \Gamma_i^B; \quad i = \overline{1, n}, \quad (3.1)$$

де X_i – i -й факторний показник;

Γ_i^H, Γ_i^B – нижня і верхня межі зміни факторного показника X_i ;

n – число розглянутих факторних показників.

Якщо аудитор не відповідає мінімально необхідному рівню вимог, то це стає сигналом йому самому, керівництву аудиторської фірми, а за умови відсутності реагування та виправлення ситуації, то зовнішнім рівням контролю за якістю аудиторської діяльності. Обставини, в яких діють суб'єкти аудиторської діяльності, можуть викликати специфічні загрози порушення етичних принципів. В інтересах громадськості була розроблена Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні [14]. Вона вимагає від аудиторських фірм (аудиторів) виявлення, здійснення оцінки та усунення загроз у порушенні етичних принципів чи зменшення їх до прийняттого рівня через застосування відповідних застережних заходів.

До цих загроз можна віднести:

Загроза власного інтересу – фінансовий чи інший інтерес може неналежним чином вплинути на судження чи поведінку професійного бухгалтера (аудитора).

Загроза захисту – професійний бухгалтер (аудитор) може підтримувати позицію клієнта чи роботодавця такою мірою, що це може шкодити об'єктивності.

Загроза особистих стосунків – через тривалі або тісні стосунки з клієнтом чи роботодавцем професійний бухгалтер (аудитор) може занадто перейматися їхніми інтересами або схвалюватиме понадміру їхню роботу.

Загроза власної оцінки – професійний бухгалтер (аудитор) може належним чином не оцінити результати попереднього судження або послуги,

що виконана професійним бухгалтером (аудитором) чи іншою особою фірми професійного бухгалтера (аудитора) або організації, що є роботодавцем, на які бухгалтер (аудитор) може покладатися у разі формулювання судження при наданні поточної послуги.

Загроза тиску – професійний бухгалтер (аудитор) може утримуватися від об'єктивних дій внаслідок здійснення тиску на нього, у тому числі спроб здійснення неправомірного впливу на професійного бухгалтера (аудитора).

Для виявлення загроз порушення етичних принципів аудиту вважаємо за доцільне використання нейронної мережі щодо визначення ваги індикаторів додержання етичних принципів у синтетичних компонентах. Саме поєднання аналізу господарської діяльності і конкретних функцій керування індикаторами стає основою для розробки методологічних основ і методики аналізу границь зміни факторів. Перехід на синтетичні компоненти дозволить без інформаційних втрат суттєво скоротити простір альтернатив. Принцип функціонування нейронної мережі для визначення результуючого показника «Додержання етичних принципів аудиту». Вхідні дані про вимір окремих індикаторів подаються на вхід мережі (рис. 3.5).

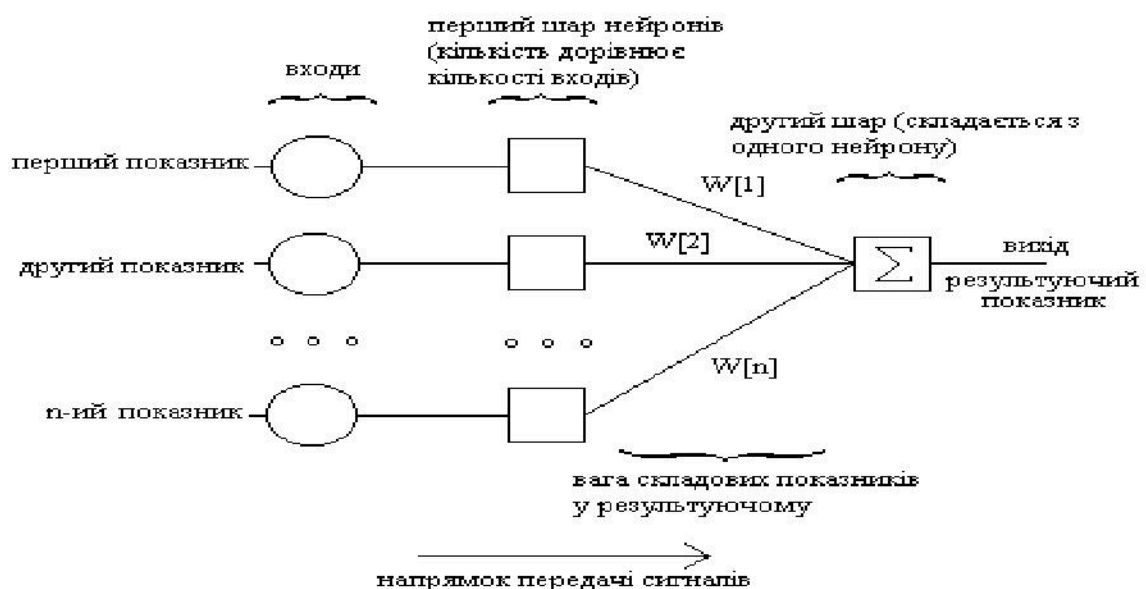


Рис. 3.5 Зовнішній вигляд нейронної мережі для визначення ваги індикаторів додержання етичних принципів аудитора у результуючому показнику

Алгоритм визначення ваги індикаторів дотримання етичних принципів у синтетичних компонентах та результуючому показнику «Дотримання етичних принципів аудиту» представлений на рис.3.6.

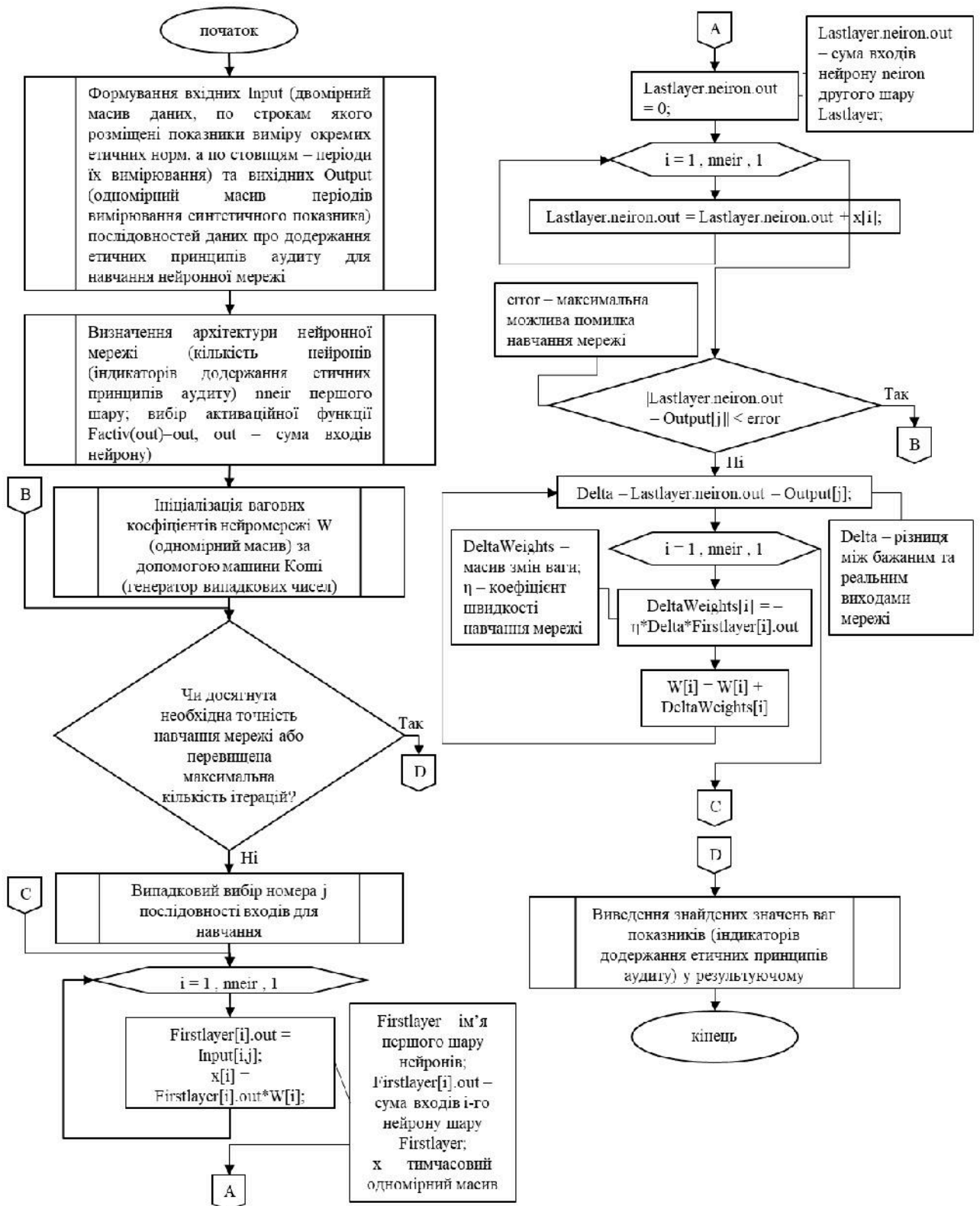


Рис. 3.6. Алгоритм визначення ваги індикаторів дотримання етичних принципів у синтетичних компонентах та результуючому показнику

Сума сигналів, що надходять до будь-якого нейрону, стає аргументом для його активаційної функції. Зв'язки, що з'єднують два шари нейронів, мають назву вагових коефіцієнтів. При проходженні сигналів від нейронів попереднього шару до нейронів наступного шару вони множаться на значення цих вагових коефіцієнтів. Тобто, вхідний сигнал для кожного j -го нейрону

$$s_j = \sum_{i=0}^M y_i^{(n-1)} * w_{ij}^{(n)} \quad (3.2),$$

розраховується за формулою:

де M – кількість нейронів попереднього шару, $y_i^{(n-1)}$ – значення виходу i -го нейрону попереднього шару, $w_{ij}^{(n)}$ – значення вагового коефіцієнту, що з'єднує i -й нейрон попереднього шару з нейроном j , для якого розраховується вхідний сигнал. Звісно, для першого шару нейронів ці значення будуть відповідати входу або сумі входів мережі.

Навчання мережі спрямоване на мінімізацію функції:

$$E = \sum_{j,p} (y_{j,p}^N - d_{j,p})^2 \quad (3.3),$$

де $y_{j,p}^N$ – реальний вихід нейрону j шару N нейтронної мережі при подачі p -го вхідного образу, а $d_{j,p}$ – ідеальний (бажаний) вихід цього нейрону.

На ітерації t обирається одна група з усієї множини історичних даних (вибір здійснюється випадково) і подається на вхід мережі. Розраховується відповідний вихід i , якщо різниця між реальними виходом та бажаними перевищує допустимі норми, то вагові коефіцієнти для N -го шару мережі на ітерації t корегуються за наступними формулами:

$$w_{ij}^{(n)} = w_{ij}^{(n)} + \Delta w_{ij}^{(n)}(t) \quad (3.4),$$

$$\Delta w_{ij}^{(n)}(t) = -\eta * (\mu * \Delta w_{ij}^{(n)}(t-1) + (1-\mu) * \delta_j^{(n)} * y_i^{(n-1)}) \quad (5),$$

$$\delta_j^{(n)} = \left(\sum_i \delta_i^{(n+1)} * w_{ji}^{(n+1)} \right) * \frac{dy_j}{ds_j} \quad (6) \quad \text{– для внутрішніх шарів, та}$$

$$\delta_i^{(N)} = (y_i^{(N)} - d_i) * \frac{dy_i}{ds_i} \quad (6a) \quad \text{– для останнього (вихідного) шару.}$$

В цих формулах $\frac{dy}{ds}$ – похідна активаційної функції нейрону; μ – коефіцієнт інерційності (використовується для надання інерційності процесу корекції вагових коефіцієнтів та згладжування різких переходів при переміщенні по поверхні цільової функції (3.2)); η – коефіцієнт швидкості зміни ваги. Коли помилка навчання нейронної мережі стає достатньо малою для цієї групи вхідних даних, обирається наступна, і процес ітеративно повторюється, доки помилка не стане прийнятно малою для всіх історичних даних, які ми маємо, або буде виконано попередньо зазначену кількість ітерацій для її навчання. В таблиці 3.7 узагальнено заходи щодо покращення нагляду за практикою та якістю аудиту ТОВ «БДО».

Таблиця 3.7

**Заходи щодо покращення нагляду за практикою
та якістю аудиту ТОВ «БДО»**

	Заходи	Ефект
1	Розробка інформаційно-аналітичної інфраструктури, методичного інструментарію для формалізації та систематизації виміру загроз дотримання принципів професійної етики аудитора	Покращення системи контролю якості аудиту через постійне застосування методики виміру дотримання або порушення етичної поведінки з визначеним спектром показників
2	Узагальнено загрози й порушення фундаментальних етичних принципів	Здійснення оцінки та усунення загроз у порушенні фундаментальних принципів. Підвищення довіри до сучасного аудитора.
3	Визначено коло потенційних користувачів інформації про дотримання або порушення етичних принципів професійного бухгалтера	Формування моральних вимог, категорій та норм поведінки осіб, які мають відношення до аудиторської діяльності
4	Запропоновані індикатори додержання етичних принципів відповідно до існуючих загроз	Забезпечення якості аудиторських послуг і задоволення потреб суспільства, вдосконалення процесу саморегулювання аудиторської діяльності. Врахування факторів професійної діяльності: репутація, досвід, доступність ресурсів та застосування професійних та етичних стандартів.
5	Запропоновано алгоритм визначення ваги індикаторів додержання етичних принципів у синтетичних компонентах та результуючому показнику «Додержання етичних принципів»	Кількісний вимір загроз порушення етичних принципів професійними бухгалтерами. Створення передумов для укріплення престижу професії, зміцнення репутації аудиторів, підтримки їх честі та гідності, зменшення випадків шахрайства, утвердження у суспільстві та професійному середовищі.

Отже, щоб визначення дотримання/не дотримання етичних норм аудитором ТОВ «БДО» не було суто суб'єктивним, необхідно залучати сучасні інструменти аналітичного дослідження. Виконання високоякісного аудиту повинно залишатися найбільшим пріоритетом, а вдосконалення якості аудиту повинно базуватися на дотриманні етичних принципів. Таким чином, контроль якості аудиту в частині виконання аудиторської етики має забезпечувати і належну поведінку співробітників і вищого керівництва, і розвиток персоналу, і комплексну підтримку всіх робочих процесів та команд у забезпечення якості, і високий рівень відповідальності.

Висновки до розділу 3

Інформаційне забезпечення аудиту знаходить своє відображення в документації аудитора, що являє собою робочі документи, які складаються аудитором та для аудитора, або які отримані та зберігаються аудитором у зв'язку з проведенням аудиту. У відповідності до Положення з контролю якості аудиторських послуг ТОВ «БДО» робочі документи аудитора підлягають розподілу на постійні та поточні файли, які зберігаються на паперових носіях, формуються в папки окремо за роками та кодифікуються. Оцінка аудиторського ризику та його компонентів на пряму впливає, як на визначення кількості відібраних елементів при вибірковому методі тестування, так і на розрахунок рівня суттєвості. Взаємозв'язок між аудиторським ризиком, показником суттєвості та обсягом вибірки встановлюються та прослідковується в МСА, проте методика їх розрахунку та залежності встановлюється на основі професійного судження аудитора.

Ґрунтуючись на наданих рекомендаціях об'єкту дослідження в результаті перевірки з контролю якості, аналізу розповсюджених порушень при перевірках контролю якості інших САД, шляхами удосконалення проведення аудиторської перевірки є: розробка, удосконалення та впровадження аудиторських процедур, що стосуються ідентифікації та оцінки

ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень; розробка, удосконалення та впровадження аудиторських процедур, що стосуються тестування заходів внутрішнього контролю, в т. ч. в IT-середовищі; встановлення обґрунтованого взаємозв'язку між оцінкою аудиторського ризику, показником суттєвості та обсягом вибірки. Внесення змін у Положення про контроль якості ТОВ «БДО» та розроблені робочі документи аудитора при їх впровадженні, нададуть змогу виконати рекомендації ОСНАД та актуалізувати аудиторську документацію до змін, внесених МФБ в МСА.

Запропоновані заходи покращення нагляду за практикою та якістю аудиту ТОВ «БДО» дозволять забезпечити:

- покращення системи контролю якості аудиту через постійне застосування методики виміру дотримання або порушення етичної поведінки з визначеним спектром показників;

- здійснення оцінки та усунення загроз у порушенні фундаментальних принципів. Підвищення довіри до сучасного аудитора;

- формування моральних вимог, категорій та норм поведінки осіб, які мають відношення до аудиторської діяльності;

- підвищення якості аудиторських послуг і задоволення потреб суспільства, вдосконалення процесу саморегулювання аудиторської діяльності; врахування факторів професійної діяльності: репутація, досвід, доступність ресурсів та застосування професійних та етичних стандартів;

- кількісний вимір загроз порушення етичних принципів професійними бухгалтерами. Створення передумов для укріплення престижу професії, зміцнення репутації аудиторів, підтримки їх честі та гідності, зменшення випадків шахрайства, утвердження у суспільстві та професійному середовищі.

ВИСНОВКИ

Дослідження теоретичних та практичних аспектів нагляду за практикою та якістю аудиту на прикладі діяльності ТОВ «БДО» дозволило дійти наступних висновків:

1. Узагальнення економічних, організаційних, нормативних умов діяльності аудиторської фірми в період воєнного стану дозволило визначити, що додаткову увагу аудиторам в цей період необхідно приділяти :

- запобіганню легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом,
- фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення;
- кібербезпеці;
- бухгалтерським оцінкам і розкриттю інформації для того, щоб правильно оцінити вплив цих подій на аудиторській звіт.

2. Надана характеристика умов функціонування та показників діяльності ТОВ «БДО» : в умовах військової агресії проти України фінансово-економічні показники істотно погіршилися – особливо у порівнянні з позитивною динамікою передвоєнного року. У 2022 р. доходи ТОВ «БДО» скоротилися на 10%, фінансовий результат – на 54%, штат – на 3%, рентабельність активів, продажів та продуктивність персоналу – на 7-10%, проте автономність компанії продовжила зростання до 0,61, що створює передумови для забезпечення фінансової стійкості. Спочатку коронавірусні обмеження, а згодом необхідність забезпечення безперервності діяльності та безпеки персоналу в умовах бойових дій та ворожих атак на критичну інфраструктуру зумовили увагу суб'єктів аудиторської діяльності не тільки до дистанційних форматів праці та взаємодії з клієнтами, але й до впровадження програмних засобів для автоматизації та прискорення бізнес процесів.

3. Узагальнено нормативно-правове регулювання аудиту воєнний стан та думки науковців щодо визначення поняття «якість аудиту». Визначено, що актуальними векторами розвитку аудиту в Україні є: розробка науково-

методичної бази щодо питань аудиту; недостатній досвід аудиторської діяльності порівняно з іншими європейськими країнами; відсутність типових форм документів з аудиту; відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту; недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів.

4. Досліджено методику проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту. Аудит відчуває нищівний вплив війни, який намагаються зменшити заходи професійної та державної підтримки. Аудиторська спільнота використовує час зменшення попиту на послуги для підвищення кваліфікації аудиторів. Окреслено шляхи розвитку українського незалежного аудиту в повоєнній економіці. Ідентифікація проблем розвитку незалежного аудиту у повоєнній економіці з метою їх вирішення буде перспективним напрямом досліджень.

5. Висвітлено організацію нагляду за практикою та якістю аудиту. Система контролю якості аудиторських послуг кожного САД має обов'язково складатися з наступних елементів: відповідальність керівництва за якість на фірмі; відповідні етичні вимоги; прийняття та продовження відносин із клієнтами і конкретних завдань; людські ресурси; виконання завдання; моніторинг.

6. Надано характеристику системи контролю якості аудиту на ТОВ «БДО». Отже, в умовах воєнного стану аудиторів слід обмірковувати перегляд оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, спричинених війною, наприклад, пов'язаних з ліквідністю компанії клієнта. Розглянути, чи існують події або умови, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання проводити безперервну діяльність.

Таким чином, внесення змін у Положення про контроль якості ТОВ «БДО» та вдосконалення робочих документів аудитора нададуть змогу виконати рекомендації ОСНАД та актуалізувати аудиторську документацію до змін, впровадити ризик-орієнтований підхід при проведенні аудиту.

7. Запропоновано шляхи вдосконалення нагляду за практикою та якістю аудиту ТОВ «БДО»:

- розробка інформаційно-аналітичної інфраструктури, методичного інструментарію для формалізації та систематизації виміру загроз дотримання принципів професійної етики аудитора;

- узагальнення загрози й порушення фундаментальних етичних принципів;

- визначення кола потенційних користувачів інформації про дотримання або порушення етичних принципів професійного бухгалтера/аудитора;

- запропоновані індикатори додержання етичних принципів відповідно до існуючих загроз;

- запропоновано алгоритм визначення ваги індикаторів додержання етичних принципів у синтетичних компонентах та результуючому показнику «Додержання етичних принципів».

Таким чином, завдання, поставлені в кваліфікаційній роботі, виконані, а отримані результати спрямовані на покращення нагляду за практикою та якістю аудиту забезпечують ефективне управління ТОВ «БДО».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Касаткін Сергій. Професія внутрішнього аудитора під час війни. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://home.kpmg/ua/uk/blogs/home/posts/2022/07/profesiya-vnutrishnoho-audytorapid-chas-viyny.html>
2. Акімова Н. С., Наумова Т. А. Організація аудиторської діяльності в умовах воєнного та повоєнного стану. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://cutt.ly/o4dVnxI>
3. Савицька Т. А., Л.Л. Гевлич. Особливості організації аудиту у воєнний час. // Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса. С. 145-149.
4. Михайленко О., Ніколаєнко С. Особливості аналізу і аудиту господарської діяльності підприємств в умовах воєнного стану. Вісник Хмельницького національного університету. 2022. № 4. С. 163–168. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://dspace.nuft.edu.ua/jspui/handle/123456789/39421>
5. Петрик О. (2022). Оцінка аудитором безперервності діяльності клієнта: особливості у період воєнного стану в Україні. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497>
6. Ковальова Т. В., Маренич Т. Г. (2023). Внутрішній аудит в умовах воєнного стану. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://elar.naiu.kiev.ua/server/api/core/bitstreams/beae7475-5e4a-4720-9b10-7a9ceff47869/content>
7. Сарахман О. (2022). Сучасні реалії аудиторської діяльності в період воєнного стану і післявоєнного відновлення економіки. Тренди розвитку менеджменту, фінансів та бізнес-технологій в умовах формування сучасної економіки та суспільства: збірник тез. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://e.ieu.edu.ua/bitstream/123456789/485/1/Conf_IEU_2022.p

8. Харченко О.В. Сталій розвиток практик нагляду та якості аудиту (на прикладі діяльності ТОВ “БДО”) //Актуальні проблеми економіки, фінансів, управління та права в ХХІ столітті: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції (Кременчук, 30 вересня 2023 р.). Кременчук: ЦФЕНД, 2023. С. 30-32.

9. Обліково-фінансова наука і практика: пріоритети розвитку та місія у воєнний час: матеріали XIII Міжнар. наук.-практ. конф. (16 листопада 2022 р., м. Київ) / відп. за вип. Ю. С. Бездушна. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2022, 243 с.

10. Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки: Закон України від 31.05.2022 № 2285-IX. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://cutt.ly/D4d0l7A>

11. Аудиторські рекомендації на тлі російського вторгнення в Україну. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://auditoptim.com.ua/press/publications/206-pcaob-audytorski-rekomendatsii-na-tlirosiiskoho-vtorhnennia-v-ukrainu>

12. Інформаційне повідомлення щодо проекту Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки». [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://www.apob.org.ua/?p=3955>

13. Гончарук А. Банкрутство в умовах воєнного стану. Що робити з бізнесом, який зупинив свою роботу? 2022. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://borgexpert.com/stiahnennia-borhiv/arbitrazhna-praktyka/bankrutstvo-v-umovakhvoiennoho-stanu-shcho-robyty-z-biznesom-iakyj-zupynuv-svoiu-robotu..>

14. Нечипоренко В. Як вплине воєнний стан на бізнес? Юрист & закон. 2022. № 08. URL: https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA015530.

15. Аудиторська Палата України. Інформаційний лист Ради Аудиторської Палати України щодо впливу військової агресії Російської Федерації на фінансову звітність та аудиторські звіти. 2022. URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2022/03/ІНФОРМАЦІЙНИЙ-ЛИСТ-АПУ.pdf>.

16. Торгово-Промислова Палата України. Засвідчення форс-мажорних обставин. 2022. URL: <https://ucco.org.ua/naivazhlivishe/contacts-zasvidchennia-fors-mazhornikh-obstavin>.

17. Інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2022 році. URL: <https://www.apu.com.ua/2022/>

18. BDO announces financial results 2022. BDO Global, 2023. // URL: <https://www.bdo.global/en-gb/news/2022/bdo-announces-financial-results-2022>

19. Про результати відстеження виконання обов'язкових до виконання рекомендацій. Державна установа «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю», Наказ від 25.11.2020 р. № 52-кя. // URL: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2020/12/52-%D0%BA%D1%8F.pdf>

20. Офіційна інформація: BDO в Україні. ТОВ «БДО», 2023. // URL: <https://www.bdo.ua/uk-ua/about-2/official-information>

21. Реєстр Дія.City. Міністерство цифрової трансформації України, Дія.City, 2023. // URL: <https://city.diia.gov.ua/registry/resident>

22. Звіт про прозорість & ESG BDO в Україні. ТОВ «БДО», 2022. // URL: <https://www.bdo.ua/getmedia/cdbe094d-8108-4ba2-8c99-fa5adfc6972/BDO-Ukraine-Transparency-and-ESG-report-2021.pdf.aspx>

23. Галузі. ТОВ «БДО», 2023. // URL: <https://www.bdo.ua/uk-ua/sectors-2>

24. Звіт про діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за 2022 рік. ОСНАД, 2023. // URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=269

25. 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-blohprezydenta/683-z-choho-skladaietsia-iaakist-audytorskykh-posluh>

26. Бойко О. Як аудиторській фірмі втриматися на ринку: висновки постпандемійних реалій. Фахове видання «Аудитор України» № 7–8 (308–309), липень–серпень 2021 року

27. Аудит в умовах сталого розвитку: колективна монографія / за загальною редакцією проф. О. А. Петрик / О. А. Петрик, Н. В. Гойло, І. І. Матієнко–Зубенко, І. О. Мариніч, Ю. Б. Слободяник ін. К. : КНЕУ, 2021. 231 с. URL:<https://www.apu.com.ua/2019/12/16/електронний-журнал-статей-членів-апу/>

28. Мовчан О. Вплив пандемії на показники корупції та шахрайства в Європі: наслідки і шляхи їх подолання. Фахове видання «Аудитор України» № 9 (310), вересень 2021 року

29. Завгородній В. Трансформація аудиту під впливом технологій та умов роботи: нові виклики та способи їх подолання. Фахове видання «Аудитор України» № 12 (313), грудень 2021 року

30. Василюк М.М. Методологічні та методичні підходи до контролю якості аудиторських послуг. The 9th International scientific and practical conference “Study of world opinion regarding the development of science” (November 22-25, 2022) Prague, Czech Republic. International Science Group. 2022. С. 80-83. URL: <https://books.google.cz/books>

31. Звіт про прозорість ТОВ «БДО» за 2021 рік. URL:<http://finemkon.com>

32. Досьє компанії ТОВ «БДО». URL: <https://youcontrol.com.ua/contractor>

33. Офіційний сайт Аудиторської палати України. URL: <https://www.apu.com.ua/>

34. Порядок ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності : Наказ Міністерства фінансів України від 19.09.2018 № 766. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1107-18#Text>

35. Гнасько О. І., Поддубна Н. М. Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції // матеріали X Міжнародної науково-

практичної конференції. Одеса : ОНЕУ, 2022. С. 122-123. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream>

36. Фабіянська В. Ю. Система контролю якості аудиторських фірм України як основа їх сталого розвитку // Економіка, Фінанси, Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 4. С. 132–143. URL: <http://socrates.vsau.edu.ua/repository/getfile.php/16800.pdf>

37. Карпенко Є.А. Якість аудиторських послуг: реалії та перспективи / Є.А. Карпенко, Ю.А. Верига // Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: сучасні виклики : зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Полтава, 5 – 6 жовт. 2021 р.). – Полтава : ПУЕТ, 2021. – С. 175-179. URL: <http://reposit.nupp.edu.ua/handle/PoltNTU/9934>

38. Шалімова Н. С. Якість аудиту як ключовий критерій оцінки його результативності в системі соціально-економічних відносин // Бізнесінформ. 2015. № 4. С. 335–340. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2014-4_0-pages-335_340.pdf

39. Arta Limani, Arian Meta What is a high quality audit? Amcham's magazine HORIZON. URL: <https://www2.deloitte.com/al/en/pages/audit/articles>

40. Cohen J., Krishnamoorthy G., Wright A. Enterprise risk management and the financial reporting process: The experiences of audit committee members, CFOs, and external auditors. Contemporary Accounting Research. 2017. No 34(2). P. 1178–1209. URL: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1911-3846.12294>

41. Семенець А. Якість аудиту: до проблеми уточнення поняття // Financial and credit activity problems of theory and practice 4, no. 39 (Вересень 10, 2021): 156–166. URL: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/3280>

42. Бондар В. П. Якість в аудиті та деякі аспекти в управлінні якістю: Вісник Київського національного університету. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1. 2015. С. 36-66. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2015-1\(31\)-36-66](https://doi.org/10.26642/pbo-2015-1(31)-36-66)

43. Звіт з моніторингу якості ринку аудиторських послуг та конкуренції за 2022 рік, ОСНАД. URL: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2022/08/Звіт-про-моніторинг.pdf>

44. Фабіянська В.Ю., Гуцаленко О.О. Нормативно-правове забезпечення незалежного аудиту в Україні // The scientific heritage No 45 (Budapest, Hungary, 2020). URL: <http://www.scientific-heritage.com/wp-content/uploads/2020/09/VOL-5-No-45-45-2020.pdf>

45. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг Видання 2016–2017 років Частина I, II, III. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-audit>

46. Посібник із застосування міжнародних стандартів аудиту під час аудиту малих та середніх підприємств, Том 1 – Основні поняття, Друге видання (2010) © 2011 Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ), за редакцією Пилипенко І. І., Редько О. Ю., Крапивко М.Л. URL: https://spilka-audit.org.ua/images/pisibnuk_1.pdf

47. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту [Текст] / В. С. Рудницький. – Тернопіль: «Економічна думка», 1998. – 191 с

48. Мултанівська Т. В. Інформаційно-аналітичне забезпечення аудиту безперервності діяльності / Т. В. Мултанівська, М. С. Горяєва / Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – № 16. URL: <http://repository.hneu.edu.ua/handle/123456789/17697>

49. Інформаційний лист Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України «Синергія концентрації аудиторської документації для забезпечення якості аудиторських послуг: погляд крізь призму розбудови системи управління якістю» URL: <https://www.apu.com.ua/2019/10/07/консультації-та-корисна-інформація/>

50. Положення з контролю якості аудиторських послуг, Наказ ТОВ «Аудиторська фірма «БДО» № 1 від 30 червня 2018 р.

51. ISA 315 (Revised 2019), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement. URL: <https://www.iaasb.org/publications/315-2019-1>

ДОДАТКИ



**МІЖНАРОДНА НАУКОВО-ПРАКТИЧНА КОНФЕРЕНЦІЯ
INTERNATIONAL SCIENTIFIC-PRACTICAL CONFERENCE**

**АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ЕКОНОМІКИ, ФІНАНСІВ,
УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА В ХХІ СТОЛІТТІ**

**CURRENT ISSUES OF ECONOMICS, FINANCE,
MANAGEMENT AND LAW IN THE XXI CENTURY**

**Збірник тез доповідей
Book of abstracts**



**30 вересня 2023 р.
September 30, 2023**

**м. Кременчук, Україна
Kremenchuk, Ukraine**





**МІЖНАРОДНА НАУКОВО-ПРАКТИЧНА
КОНФЕРЕНЦІЯ
INTERNATIONAL SCIENTIFIC-PRACTICAL
CONFERENCE**

**АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ЕКОНОМІКИ, ФІНАНСІВ,
УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА В XXI СТОЛІТТІ**

**CURRENT ISSUES OF ECONOMICS, FINANCE,
MANAGEMENT AND LAW IN THE XXI CENTURY**

**Збірник тез доповідей
Book of abstracts**

**30 вересня 2023 р.
September 30, 2023**

**м. Кременчук, Україна
Kremenchuk, Ukraine**



Рекало Ж. В.

СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ ЗАКЛАДУ
 ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я..... 19

Черепанова В. О., Подрез О. І., Литвиненко А. О.

МІЖНАРОДНИЙ КОНСАЛТИНГ ЯК ЕЛЕМЕНТ
 ПОКРАЩЕННЯ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ
 ПІДПРИЄМСТВА 21

**СЕКЦІЯ 4. ПРОДОВОЛЬЧА БЕЗПЕКА ТА ЕКОЛОГІЧНА
 ПОЛІТИКА В СУЧАСНОМУ СВІТІ
 SECTION 4. FOOD SAFETY AND ECOLOGICAL POLICY
 IN THE MODERN WORLD..... 24**

Погорськова О. В.

ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК МІЖ МІГРАЦІЄЮ ТА КОМПОНЕНТАМИ
 ПРОДОВОЛЬЧОЇ БЕЗПЕКИ..... 24

**СЕКЦІЯ 5. РОЗВИТОК ПРОДУКТИВНИХ СИЛ І
 РЕГІОНАЛЬНА ЕКОНОМІКА
 SECTION 5. DEVELOPMENT OF PRODUCTIVE FORCES
 AND REGIONAL ECONOMICS..... 28**

Дергалюк М. О.

ТРАНСФОРМАЦІЯ ПОТЕНЦІАЛУ РЕГІОНАЛЬНИХ
 ЕКОНОМІЧНИХ СИСТЕМ..... 28

**СЕКЦІЯ 6. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА
 АУДИТ
 SECTION 6. ACCOUNTING, ANALYSIS, AND AUDIT..... 30**

Харченко О. В.

СТАЛІЙ РОЗВИТОК ПРАКТИК НАГЛЯДУ ТА ЯКОСТІ
 АУДИТУ (НА ПРИКЛАДІ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ “БДО”) 30

СЕКЦІЯ 6
SECTION 6

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК,
 АНАЛІЗ ТА АУДИТ**
ACCOUNTING, ANALYSIS, AND AUDIT

Харченко О. В.

здобувачка вищої освіти

Науковий керівник:

Шишкова Н. Л.

д. е. н., доцент,

Національний технічний університет

«Дніпровська Політехніка»

**СТАЛИЙ РОЗВИТОК ПРАКТИК НАГЛЯДУ ТА ЯКОСТІ
 АУДИТУ (НА ПРИКЛАДІ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ “БДО”)**

Анотація. Робота розкриває ключові аспекти організації та методики нагляду за аудиторською практикою, зосереджуючись на прикладі відомої аудиторської компанії ТОВ "БДО".

Аудит є важливою частиною фінансової системи, яка забезпечує довіру і надійність фінансової інформації. Один із ключових аспектів успішного аудиту - це організація та методика нагляду за практикою та якістю аудиту.

Сучасне бізнесове середовище постійно змінюється та ускладнюється, вимагаючи від аудиторів та аудиторських фірм забезпечувати високу якість аудиторських послуг та дотримання норм і стандартів. [3] Товариства з обмеженою відповідальністю "БДО" (далі – "БДО"), яке є однією з провідних аудиторських фірм, що діє в Україні та ще у 163 країнах світу, та має багаторічний досвід у сфері аудиту.

Організація нагляду за практикою аудиту в ТОВ "БДО" – це складний та багатоступінчатий процес, спрямований на забезпечення якості і довіри у виконанні аудиторських послуг. [2] Основні етапи організації нагляду зображено на рис. 1.

**Збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції
“Актуальні проблеми економіки, фінансів, управління та права в XXI столітті”**

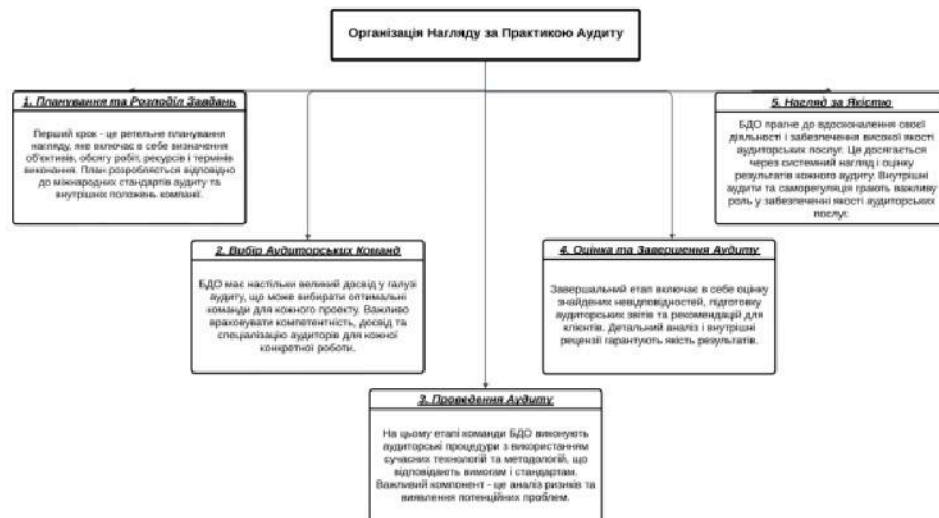


Рис. 1. Схема організації нагляду за практикою аудиту

Методика нагляду за якістю аудиту в ТОВ "БДО" включає в себе ряд стратегічних підходів (табл. 1).

Таблиця 1

Методика нагляду за якістю аудиту в ТОВ «БДО»

Підхід	Пояснення
1. Зобов'язання до Відповідності Стандартам	БДО дотримується міжнародних стандартів аудиту та внутрішніх процедур, що забезпечують відповідність аудиторських послуг вимогам і стандартам.
2. Навчання та Розвиток Персоналу	Компанія активно інвестує в навчання та розвиток свого персоналу. Це включає в себе проведення тренінгів, участь у професійних асоціаціях та стажування на робочих місцях.
3. Внутрішні Аудити	БДО регулярно проводить внутрішні аудити для оцінки дотримання стандартів та поліпшення процесів.
4. Залучення Зовнішніх Експертів	Компанія може залучати зовнішніх експертів для оцінки якості аудиту та роботи аудиторських команд.
5. Система Постійного Вдосконалення	БДО працює над постійним вдосконаленням своєї методики та підходів до нагляду за якістю аудиту, враховуючи зміни у законодавстві та вимогах ринку.

Товариство з обмеженою відповідальністю "БДО" є визнаною аудиторською компанією з високою якістю послуг та ефективною системою нагляду. Їх досвід у сфері організації та методики нагляду за практикою та якістю аудиту служить прикладом для інших фірм, які прагнуть досягти високих стандартів у своїй діяльності [1].

Аудит - це важлива ланка у підтримці довіри на фінансовому ринку, і система нагляду за якістю аудиту відіграє ключову роль у забезпеченні надійності фінансової інформації. Досвід ТОВ "БДО" свідчить про те, що систематичний підхід і відданість якості можуть сприяти успішному функціонуванню аудиторських практик і створенню надійних фінансових звітів для всіх зацікавлених сторін.

Список літератури

1. Веб-сайт ТОВ "БДО" URL: <https://www.bdo.ua/uk-ua/about-2/bdo-global>
2. Річні звіти компанії БДО в Україні URL: <https://www.bdo.ua/uk-ua/about-2/about-bdo-in-ukraine/bdo-annual-statements>
3. Рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг URL: <https://www.apob.org.ua>

**Перелік МСА, що стосуються контролю якості та аудиту історичної
фінансової інформації**

Номер стандарту	Назва стандарту
Міжнародні стандарти 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
АУДИТИ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ	
200–299	ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ТА ОБОВ'ЯЗКИ
200	Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту
210	Узгодження умов завдань з аудиту
220	Контроль якості аудиту фінансової звітності
230	Аудиторська документація
240	Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності
250	Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності
260	Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями
265	Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу
300–499	ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА ДІЇ У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ
300	Планування аудиту фінансових звітів
315	Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища
320	Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту
330	Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики
402	Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги
450	Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту
500–599	АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ
500	Аудиторські докази
501	Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів
505	Зовнішні підтвердження
510	Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду
520	Аналітичні процедури

530	Аудиторська вибірка
540	Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації
550	Пов'язані сторони
560	Події після звітного періоду
570	Безперервність діяльності
580	Письмові запевнення
600-699	Використання роботи інших фахівців
600	Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)
610	Використання роботи внутрішніх аудиторів
620	Використання роботи експерта аудитора
700-799	Аудиторські висновки та звітування
700	Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності
701	Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора
705	Модифікації думки у звіті незалежного аудитора
706	Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора
710	Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність
720	Відповідальність аудитора щодо іншої інформації
800-899	Спеціалізовані сфери
800	Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення
805	Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту
810	Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності
НОТАТКИ З МІЖНАРОДНОЇ ПРАКТИКИ АУДИТУ	
1000	Особливості аудиту фінансових інструментів

Додаток В

Характеристика тестів заходів контролю як аудиторських процедур

Тести заходів контролю	
Мета	отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо ефективності функціонування доречних заходів контролю
Умови виконання	1) очікування того, що заходи контролю функціонують ефективно; 2) тільки процедури по суті не можуть надати прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі на рівні тверджень
Характер, час та обсяг	інші аудиторські процедури у поєднанні із запитом
	докази щодо того, ким, як, з якою періодичністю та за допомогою яких способів застосовувалися заходи контролю у доречні періоди часу протягом періоду, що визначення залежності заходів контролю, що підлягають тестуванню, від інших непрямих заходів контролю
	за певний час або за весь період, за який аудитор планує довіряти заходам контролю відповідно до запланованого рівня довіри

Додаток Г

Характеристика процедур по суті як аудиторських процедур

Процедури по суті	
Призначення	виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень
Умови виконання	необхідність розробки та виконання процедур по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунку та розкриття інформації
Характер, час та обсяг	1) тести деталей 2) аналітичні процедури по суті
	3) процедури по суті, пов'язані з процесом завершення складання фінансової звітності 4) процедури по суті у відповідь на оцінені
	якщо процедури по суті виконуються на проміжну дату, необхідно охопити період, що залишився
	аудитор повинен розглянути необхідність виконання процедур зовнішнього підтвердження як процедур по суті

Додаток Д

**Тест контролю рівня доступу користувачів системи
(відповідність посадовим обов'язкам)**

№ з/п	Користувач		Рівень доступу користувача до блоків (модулів) комп'ютерної програми (системи)				Відповідність наданого рівня доступу посадовим обов'язкам (ТАК/НІ)	Примітки
	Посада	ПІБ	Продажі	Виробництво	Зарплата	Банк		
...								
Разом відхилень по заходу контролю								

Додаток Є

Комбінований тест з дотримання касової дисципліни (ліміт каси)

№ з/п	Елемент вибірки (дата)	Відповідність ліміту каси		Відхилення	Разом відхилень по елементу вибірки	Примітки
		Встановлений на підприємстві ліміт каси	Фактичний залишок готівки в касі			
...						
Разом відхилень по заходу контролю						

Додаток Ж

Тест контролю за збереженням цінностей (матеріальна відповідальність працівників)

№ з/п	Перелік посад, пов'язаних з матеріальною відповідальністю		Дані договору матеріальної відповідальності				Результат	Примітки
	Посада	ПІБ	Номер	Дата	Підпис працівника (ТАК/НІ)	ПІБ працівника		
...							Контроль за збереженням цінностей (не)/підтверджується	
Разом відхилень по заходу контролю								

Додаток К

Тест контролю розподілу обов'язків працівників бухгалтерської служби з підготовки, перегляду та затвердження фінансової звітності

№ з/п	Перелік етапів складання фінансової звітності	Відповідальна особа за етап		Наявність підтверджуючих документів виконання етапу		Відповідність виконуваної роботи посадовим обов'язкам (ТАК/НІ)	Примітки
		Посада	ПІБ	ТАК/НІ	Вказати підтвержуючий документ (розрахунки, таблиці даних, бланк візування, квитанція про прийняття тощо)		
...							
Разом відхилень по заході контролю							

Додаток Л

Тест контролю відвантаження продукції (товарів)

№ з/п	Найменування продукції (товарів)	Дані складського обліку			За даними документів на відвантаження			Результат (відповідність: ТАК/НІ)			Разом відхилень по елементу вибірки	Примітки	
		Дата	Номер	Кількість	Дата	Номер	Кількість	Дата	Номер	Кількість			
...											0		
Разом відхилень по заході контролю									0	0	0	0	

Додаток М

Тест контролю розподілу обов'язків щодо складання первинних документів і відображення їх результатів у бухгалтерському обліку

№ з/п	Елемент вибірки (первинний документ)			Складання документу			Відображення в бухгалтерському обліку			Результат	Разом відхилень по елементу вибірки
				Користувач		Чи входить до посадових обов'язків складання первинних документів? (ТАК/НІ)	Користувач		Чи входить до посадових обов'язків відображення первинних документів в бухгалтерському обліку? (ТАК/НІ)		
	Назва	Номер	Дата	Посада	ПІБ		Посада	ПІБ			
...										виконується	
Разом відхилень по заході контролю											

Тест контролю застосування довіреностей

№ з/п	Дані журналу реєстрації довіреностей				Дані контрагентів			Результат	Примітки	
	Контрагент	Номер довіреності	Дата довіреності	Видаткова накладна		Номер довіреності	Дата довіреності			Наявність наданої контрагентом копії довіреності (ТАК/НІ)
				Номер	Дата					
...							так	Дані довіреності (не)/підтверджені		
Разом відхилень по заході контролю										

Комбінований тест заборгованості (наявність актів звірки на підтвердження заборгованості)

№ з/п	Елемент вибірки (заборгованість)			Наявність акта звірки (ТАК/НІ)	Сума за актом звірки, грн	Відхилення	Результат	Примітки	
	Назва підприємства	Сума, грн	Станом на						
...						0,00	Заборгованість (не)/підтверджена/Є відхилення (не)суттєві		
Разом відхилень по заході контролю							0,00	0	

**Тест контролю внутрішніх нормативно-організаційних документів із заробітної плати
(відповідність чинному законодавству)**

Нормативно-організаційний документ													Разом відхилень по заходу контролю	Примітки
Перевірка\Назва	Колективний договір	Положення про оплату праці	Правила внутрішнього трудового розпорядку	Положення про преміювання	Положення про виплату винагород (за видами винагород)	Положення про доплати та надбавки	Положення про відрядження	Положення про відпустки	Штатний розпис	Положення про структурні підрозділи підприємства	Графік відпусток			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
Наявність (ТАК/НІ)												-		
Дата затвердження												-		
Відповідність чинному законодавству про оплату праці (ТАК/НІ)	КЗпПУ	Ст. 86										0		
		Ст. 87										0		
		Ст. 88											0	
		Ст. 89											0	
		Ст. 90											0	
		Ст. 92											0	
		Ст. 95											0	
		Ст. 96											0	
		Ч. 1 ст. 97											0	
		Ст. 104											0	
		Ст. 105											0	
		Ст. 106											0	
Ст. 107											0			

ВІДГУК
на кваліфікаційну роботу магістра
студентки групи 071М-22з-1 спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Харченко Ольги Валентинівни
на тему «Організація та методика нагляду за практикою та якістю аудиту
(на прикладі діяльності ТОВ «БДО»)»

Мета роботи – дослідження організації та методики нагляду за практикою та якістю аудиту з метою розроблення шляхів їх удосконалення. Задачі, поставлені в роботі, виконані в повному обсязі.

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. Актуалізуються питання підвищення вимог до якості аудиторських послуг, оскільки у високій якості надання аудиторських послуг та довірі до їх результатів зацікавлені замовники, інвестори, користувачі, держава, а також самі аудитори.

Отже, тема представленої кваліфікаційної роботи є актуальною, а висвітлення і систематизація питань у напрямку вдосконалення організації і методики нагляду за практикою та якістю аудиту складають і теоретичний, і практичний інтерес.

Тема кваліфікаційної роботи цілком відповідає її змісту та тексту і розкрита в повному обсязі. У кваліфікаційній роботі розглянуто економічні, організаційні, нормативні умови діяльності аудиторської фірми в період воєнного стану; надано характеристику умов функціонування та показників діяльності ТОВ «БДО»; узагальнено нормативно-правове регулювання аудиту під час воєнного стану; досліджено методику проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту; висвітлено організацію нагляду за

практикою та якістю аудиту; надано характеристику нагляду за практикою аудиту на ТОВ «БДО»; охарактеризовано систему контролю якості аудиту на ТОВ «БДО»; визначено шляхи вдосконалення нагляду за практикою та якістю аудиту ТОВ «БДО».

Вдосконалення і рекомендації забезпечують практичну значущість роботи. Застосування розроблених пропозицій щодо організації і методики нагляду за практикою та якістю аудиту можуть бути використані в практичній діяльності ТОВ «БДО».

Як апробація, за результатами досліджень опубліковано тези доповіді в матеріалах науково-практичної конференції.

В цілому робота відповідає загальним вимогам до змісту та оформлення кваліфікаційних робіт магістрів. Робота написана економічно грамотно, тему повністю розкрито, наведені вдалі пропозиції та рекомендації. Достатньо ілюстрована таблицями і схемами.

Кваліфікаційна робота виконана на високому рівні, може бути допущена до захисту та заслуговує оцінки “_____”.

Науковий керівник:

К.е.н., доцент

(вчене звання, науковий ступінь)

Шишкова Наталія Леонідівна

(Прізвище, ім'я, по-батькові)

(Дата)

(Підпис)