

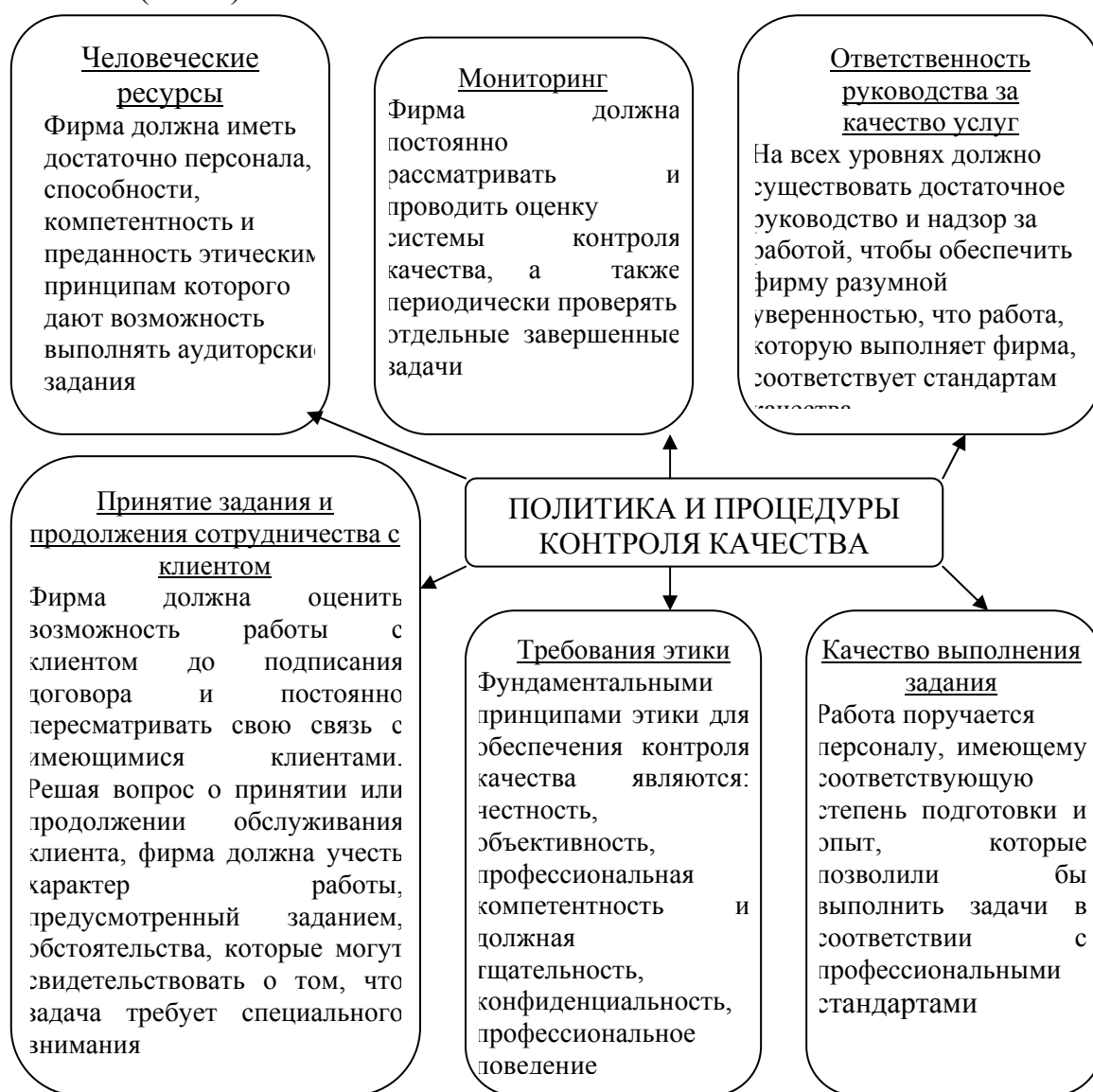
## **РАЗРАБОТКА ОРГАНИЗАЦИОННЫХ РЕГЛАМЕНТОВ АУДИТА ДЛЯ ПОВЫШЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ АУДИТОРСКИХ ФИРМ УКРАИНЫ**

В условиях развития современных экономических отношений в Украине конкурентоспособность аудиторских фирм в значительной мере зависит от того, каким образом организована их система контроля качества предоставляемых услуг. Очевидным сегодня является также и то, что современные экономические процессы не обошли проблему реформирования контроля, одним из элементов которой является профессиональный независимый аудит. При этом главной задачей аудита является защита интересов широкого круга пользователей путем обеспечения достоверности публичной отчетности и качества предоставляемых аудиторских услуг. Особенно актуализируется задача аудита в условиях современного глобальной экономического кризиса, при условии, что гарантом общественного доверия к бизнесу в значительной степени выступают результаты деятельности независимых профессиональных аудиторов [1].

В разработку вопросов теории и практики аудита весомый вклад внесли отечественные ученые: М. Т. Белуха, Ф. Ф. Ефимова, Б. И. Валуев, З. В. Гуцайлюк, Г. М. Давыдов, Н. И. Дорош, И. М. Дмитренко, А. М. Кузьминский, М. В. Кужельный, А. А. Пегрик, А. Ю. Редько, В. С. Рудницкий, В. В. Сопко, Б. Ф. Усан, В. А. Шевчук и другие. Однако, отдавая должное проведенным исследованиям в области аудита, следует отметить, что требует дальнейшей разработки механизм совершенствования процесса контроля над качеством оказания аудиторских услуг. Аудиторская фирма в соответствии с установленными нормативами обязана применять такую систему контроля над качеством работы, которая обеспечит уверенность в безошибочности выполненных заданий [3]. Важность формирования политики управления качеством аудиторских услуг усиливается также в условиях поглощения отечественного рынка крупными аудиторскими компаниями, которые поддерживают высокий уровень качества выполнения работ, придерживаются этических принципов и требований общества, применяют новейшие методы повышения репутации. Вопрос контроля качества аудиторских услуг на сегодня регулируется и осуществляется на разных уровнях. На уровне профессиональной организации, контроль осуществляет Аудиторская палата Украины, но она не устанавливает конкретный перечень специальных процедур контроля качества для аудиторских фирм.

Однако в своих учебно-методических материалах по применению МСА предоставляют характеристику системы внутрифирменного контроля качества, на которую влияет: размер аудиторской фирмы, количество офисов, операционные характеристики фирмы, размер и специфика клиентов аудиторской фирмы, виды выполняемых задач, входит ли она в группы аудиторских компаний, или она является членом сети аудиторских фирм.

Аудиторской фирме следует ввести политику и процедуры контроля качества, обеспечивающие выполнение всех аудиторских заданий в соответствии с Международными стандартами аудита или в соответствии с профессиональными стандартами и национальными законодательными требованиями (Рис.1).



**Рис. 1. Элементы системы контролю качества на уровне аудиторской фирмы**

Руководство аудиторской фирмы должно поощрять и стимулировать развитие внутренней культуры на фирме, проводя семинары, официальные или неофициальные собеседования, объяснять, направлять информационные письма и тому подобное. Все эти меры необходимо изложить во внутренних документах фирмы, учебных материалах и включить их в процедуры аттестации персонала.

Руководитель аудиторской фирмы несет ответственность за систему контроля качества в пределах своих полномочий. Аудитор и ассистенты, которые имеют обязанности по надзору, должны оценивать профессиональную компетентность ассистентов, выполняющих задания, определяя нужный объем руководства, надзора и проверки для каждого из ассистентов.

Отметим, что одной из составляющих организационно-методического механизма контроля качества результатов аудита является его информационное обеспечение. С позиций мотивационно-ситуационного подхода к обеспечению качества аудита установлено, что важнейшими элементами обеспечения качества аудиторских проверок является внутренние стандарты деятельности аудиторских фирм, рабочие документы аудитора, нормативно-правовые источники информации. Внутренний контроль, проводимый непосредственно самими субъектами аудиторской деятельности и включает контроль качества разработанной внутренней политики и контроль качества выполнения соответствующих процедур при проведении аудита конкретного заказчика.

Общеизвестно, что рабочие документы аудитора сопровождают каждый этап процесса аудита. Среди совокупности рабочих документов в зависимости от этапов проверки можно выделить:

- 1) организационные (разрабатываются на этапе планирования);
- 2) исследовательские (документы, которые разрабатываются на стадии сбора доказательств);
- 3) обобщающие (документы, в которых аудиторы обобщают собранные аудиторские доказательства и готовят заключения для внесения их в аудиторский отчет);
- 4) документы, отражающие контрольные процедуры качества выполненных работ [2].

Проверяя рабочую документацию аудитора, особое внимание следует обратить на: понимание деятельности клиента; ознакомление с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля, оценку аудиторского риска и расчет уровня существенности; составление плана и программы аудита. Следует учесть, что МСА не устанавливают единые формы рабочих документов, поэтому аудиторские фирмы обязаны разработать и внедрить в свою практику такую систему контроля качества, которая бы давала уверенность в том, что аудиторы действуют в соответствии с установленными стандартами. Решением АПУ №182 / 4 от

27.09.2007 г. утверждено Положение по национальной практике контроля качества аудиторских услуг 1 «Организация аудиторскими фирмами и аудиторами системы контроля качества аудиторских услуг» [4]. Вместе с этим действует Международный стандарт контроля качества 1 «Контроль качества для фирм, выполняющих аудит и обзор исторической финансовой информации, а также иное оказание уверенности, и предоставления сопутствующих услуг». Основным назначением документации является помощь в повышении качества аудита, проведении эффективной проверки осмотра и оценка полученных доказательств и выводов, сделанных аудитором до завершения составления аудиторского заключения [4].

Контроль качества работы аудиторских фирм, осуществляемый АПУ, свидетельствует о создании на большинстве проверенных аудиторских фирм собственной системы контроля качества аудиторских услуг. Однако, из-за нечеткого и неполного выполнения требований МСА имеют место определенные недостатки при создании и внедрении систем контроля качества аудиторских услуг, в частности:

- не всегда выполняются процедуры, связанные с принятием новых клиентов или продолжением работы с постоянными клиентами, не соблюдаются требования по согласованию условий задач;
- получение и выполнение заданий не сопровождается процедурой, которая предоставила бы руководству аудиторской фирмы достаточно уверенности, что группа по выполнению задания придерживается соответствующих этических требований;
- детальные планы аудита в виде стандартных аудиторских программ не учитывают современных требований к планированию аудиторских процедур;
- не разграничивается мониторинг ответственности политики и процедур контроля качества с текущим мониторингом руководителя группы аудиторов на соответствующих этапах выполнения задания.

Таким образом, введение в аудиторских фирмах комплекса мероприятий по постоянному улучшению качества аудиторских услуг позволит поддерживать конкурентоспособность аудиторских услуг на рынке, минимизировать расходы, связанные с исправлением ошибок в процессе предоставления аудиторских услуг. Наряду с этим, как уже было указано, обязательными условиями качественного проведения аудита является планирование и документирование процесса аудиторских услуг. Сегодняшняя ситуация на отечественном рынке аудиторских услуг показывает, что законодательно-нормативное обеспечение контроля качества аудиторских услуг, находясь в процессе становления, не исключает дальнейшей трансформации качества в направлении усиления экономической ответственности аудиторов.

В табл. 1. приведена система внутренних стандартов аудиторской фирмы, которая позволит повысить качество ее работы.

**Таблица 1. Фрагмент системы внутренних стандартов аудиторской фирмы [1]**

| Базовый документ (Закон, МСА)                    | Уровни системы внутренних стандартов          |   |   |
|--|---|---|---|
|  | 1-й уровень (стандарты)                       | 2-й уровень (инструкции)  | 3-й уровень (методики и разработки)   |
| 1  | 2   | 3   | 4   |
| МСА 230 «Документация аудита»                    | Внутренний стандарт «Документирование аудита» | Внутренняя инструкция «Порядок формирования рабочей документации»   | Типовые формы документов организационного и рабочего файлов   |
| МСА 300 «Планирование аудита финансовых отчетов» | Внутренний стандарт «Планирование аудита»     | Внутренняя инструкция «Аналитические процедуры при планировании в ходе аудиторской проверки»,<br>Внутренняя инструкция «Порядок формирования общей стратегии та плана аудита» | Внутренняя методика «Экспресс-анализ с расчетом уровня существенности и показателей непрерывной деятельности» |
| МСА 320 «Существенность в аудите»                | Внутренний стандарт                           | Внутренняя инструкция «Порядок определения и применения уровня существенности»  | Внутренняя методика «Экспресс-анализ с расчетом уровня существенности и показателей непрерывной деятельности» |

В соответствии с требованиями ЕС, правилам профессиональной этики, по мнению Еременко Д. В. необходимо добавить следующие положения обеспечения независимости: аудитор должен придерживаться независимости, как во время аудита, так и во время предоставления других услуг. Аудитор должен предусматривать все возможные риски потерь независимости и принимать необходимые меры по снижению ее риска [2].

Международное сотрудничество в части применения конкретных подходов к формированию эффективной системы контроля качества позволит избежать ошибок и обеспечит качественную интеграцию отечественных систем учета и аудита в международное сообщество.

Подытоживая изложенное, можно сказать, что аудиторские фирмы и аудиторы учитывая особенности отечественного аудита и лучшие примеры международного опыта обязаны разработать и внедрить в практику такую систему контроля качества, которая бы обеспечивала обоснованную

уверенность в том, что сделанные аудиторской фирмой выводы соответствуют условиям поставленной задачи. Итак, политика контроля качества должна быть направлена на:

- соблюдение всем персоналом аудиторской организации этических принципов аудиторской профессии;
- владение сотрудниками техническими стандартами и профессиональной компетентностью;
- поручение аудиторских заданий сотрудникам, имеющим соответствующие профессиональные знания;
- осуществление постоянного надзора и проверки выполнения работ на всех этапах и уровнях;
- проведение консультаций со специалистами, имеющими соответствующие знания.

По нашему мнению, качество аудита следует рассматривать как совокупность процессов, осуществляемых аудитором при проведении проверки или оказании услуг, которые обеспечивают пользователей своевременной, достоверной и полной информацией, содержащейся в аудиторском заключении.

Понимая и разделяя общественную и социальную ответственность аудита, подчеркнем то, что целесообразно в дальнейшем развивать систему обеспечения контроля качества аудита, повышать роль аудиторской деятельности, как эффективного инструмента внешнего контроля выполнения аудитором поставленных задач для заинтересованных пользователей.

#### Список литературы

1. Василюк Н. Н. Разработка организационных регламентов аудита как направление повышения конкурентоспособности аудиторских фирм / Н. Н. Василюк // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: проблемы теории, методологии, организации. Сборник научных трудов. - К.: ООО «Рута», 2013-С.52-57.
2. Еременко Д. В., Кашевский Д. В. Развитие аудиторских услуг в Украине /Д. В. Еременко, Д. В. Кашевский // Сб. науч. трудов Таврического государственного агротехнологического университета (Экономические науки) 2012. -№2 (18), Том четвёртый. С. 181-186.
3. Комарницкая Н. И. Контроль качества аудиторских услуг: отечественный и зарубежный опыт [Электронный ресурс] ./ - Н. И. Комарницкая//Режим доступа: [http://www.nbu.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvnltu/21\\_15/203\\_Kom.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/21_15/203_Kom.pdf).
4. Положение по национальной практике контроля качества аудиторских услуг 1 «Организация аудиторскими фирмами и аудитором системы контроля качества аудиторских услуг», утвержденное Решением Аудиторской палаты Украины №182 / 4 от 27.09.2007 г.