

УДК: 657
JEL Classification: M 42
doi: 10.31767/nasoa.4-2020.06

О. Е. ЛУБЕНЧЕНКО,
доктор економічних наук, професор,
завідувач Національного центру обліку та аудиту НАСООА,
e-mail: olga.lubchenko@gmail.com,
ORCID:0000-0002-4209-8929;

С. В. ШУЛЬГА,
доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри аудиту та підприємництва,
Національна академія статистики, обліку та аудиту;
e-mail: StShylga@ukr.net,
ORCID: 0000-0002-2396-2507

Відбір та моніторинг завдань з аудиту фінансової звітності

У статті розглянуто проблемні питання оцінки якості виконаних аудиторських завдань. Проаналізовано критерії відбору завдань для моніторингу, визначені нормативними документами, та запропоновано власні критерії, основані на ризик-орієнтованому підході до оцінки завдань. Розроблено модель оцінки окремих завдань аудиторської фірми, яка представлена чотирма етапами: прийняття клієнта та завдання; планування та оцінка ризиків; виконання завдання; формування аудиторського висновку та контрольні заходи із забезпечення якості. Реалізація зазначеної моделі на практиці полягає в документальному оформленні внутрішнього контролю якості аудиту, аналізі отриманих результатів контролю, систематизації помилок та проведенні коригувальних дій щодо системи якості в цілому та завдання зокрема.

Ключові слова: аудит; аудитор; партнер із завдання; аудиторські послуги; якість аудиторських послуг; контроль якості завдання.

О. LUBENCHENKO,
Dcs (Economics), Professor,
Head of National Center for Accounting and Audit;

S. SHULHA,
Dcs (Economics), Associate Professor,
Professor of Audit and Business Department;
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

Selection and Monitoring of Assignments in the Audit of Financial Reporting

Problems related to the quality assessment of completed audit assignments are analyzed. As the increasing number of users take management decisions on the basis of audit reports, independent audit is intended to guarantee a sound verification of financial reporting at company level, which can be achieved through the procedures for the assignment quality control.

The article's objective is to develop methodical recommendations on quality assessment of individual auditing assignments for auditing firms.

An analytical review of the normative criteria for selection of assignments for monitoring is made, and the authors' criteria based on the risk oriented approach to the assessment of assignments of the financial audit are proposed: (i) obligatory auditing, including the auditing of financial reporting of companies with public significance (50% of the total number of the assignments in obligatory audit); (ii) voluntary audit (at least one assignment of the key partner), with the review of financial reporting covering 10% of the total number of the review assignments; other assignments covering 10% or more of the total number of the

assignments on providing reassurance, which is not audit or review; selection of the most risky assignments with high level of the implicit risk; related services covering 10% of the total number of assignments pertaining to related services on agreed procedures and compilation of information (with selecting most complicated issues of business operation, which were subject to concern in providing related services and assignments for a new customer). A four-phase model of the assessment of selected assignments of an auditing firm is elaborated: acceptance of customer and assignment; planning and assessment of risks; assignment completion; formulation of auditor opinion and control actions on quality assurance. The practical implementation of this model involves documenting of the internal control of the quality of audit, analysis of results of the quality control, accumulation of errors and correcting actions at system and assignment level.

Keywords: *audit, auditor, partner in assignment, audit services, quality of audit services, control of assignment quality.*

Постановка проблеми. Контроль якості аудиторських завдань є нагальною задачею аудиторських фірм. Така ситуація викликана потребою користувачів фінансових звітів у якісній інформації для аудиторських висновків. Проблеми підвищення якості аудиторських послуг на рівні аудиторської фірми вивчаються у двох напрямках: створення системи контролю якості, в тому числі визначення відповідальності менеджменту аудиторської фірми за якість, визначення етичних вимог, процедур прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань, методів оцінки людських ресурсів, моніторингу; створення системи внутрішнього контролю аудиторської фірми. Водночас Міжнародні стандарти аудиту (МСА), зокрема Міжнародний стандарт контролю якості 1 (МСКЯ 1) [1], нормативні документи Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД) [2] вимагають від аудиторських фірм розроблення процедур моніторингу системи контролю якості, в тому числі процедур моніторингу окремих відібраних завдань. Цей напрям аудиторської діяльності на сьогодні залишається методологічно не забезпеченим, що обумовлює актуальність наукових досліджень його теоретичних аспектів, у тому числі пов'язаних із відбором і моніторингом завдань з аудиту фінансової звітності.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Питання контролю якості аудиторських послуг досліджували вітчизняні та зарубіжні вчені: С. Бичкова, О. Ітигілова [3], В. Бондар, Ю. Бондар [4], М. Василюк [5], В. Коваленко, Н. Проскуріна [6], О. Разборська, Л. Мошура [7] та багато інших.

Метою дослідження є розроблення методичних рекомендацій з оцінки якості окремих аудиторських завдань для аудиторів та аудиторських фірм.

Викладення основного матеріалу. Аудиторська фірма зобов'язана разом із моніторингом системи контролю якості провести моніторинг окремих завдань з метою доказу того, що розроблені політики і процедури з оцінки якості є ефективними і дотримуються персоналом на практиці. Для цього аудиторська фірма має розробити програму моніторингу, в якій, зокрема, необхідно визначити критерії відбору завдань для оцінки незалежним контролером (внутрішнім або зовнішнім). МСКЯ 1 зауважує, що для огляду необхідно відібрати принаймні одне завдання за рік для ключового партнера, згідно з ОСНАД це 50% завдань за рік для кожного ключового партнера. Але ці критерії не є константою і можуть бути змінені виходячи з потреб аудиторської фірми. Так, для більшого охоплення завдань пропонується такий перелік критеріїв відбору:

аудит фінансової звітності: а) обов'язковий аудит, у тому числі аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (50% від загальної кількості завдань обов'язкового аудиту); б) ініціативний аудит (принаймні одне завдання ключового партнера);

огляд фінансової звітності – 10% від загальної кількості завдань з огляду;

інші завдання – 10% від загальної кількості завдань із надання впевненості, що не є аудитом або оглядом; відбираються найбільш ризиковані завдання з високим рівнем притаманного ризику;

супутні послуги – 10% від загальної кількості завдань щодо супутніх послуг з узгоджених процедур та компіляції інформації (відбираються найбільш складні питання щодо провадження бізнесу, які були предметом уваги при наданні супутніх послуг, та завдання для нового замовника). За відсутності завдань з аудиту фінансової звітності

частка інших завдань, які слід включати до моніторингу, повинна складати 20% від загального обсягу аудиторських завдань певного виду.

Відбір завдань враховує фактори ризику порушення вимог законодавства і МАС при наданні аудиторських послуг зі складних питань, які поставили замовники (ризик-орієнтований підхід).

Після розроблення критеріїв відбору окремих завдань, перед аудиторською фірмою постає питання необхідності стандартизації робочих таблиць для дослідження. Пропонується стандартизувати такі таблиці та встановити їх взаємозв'язок із чотирма етапами аудиту: прийняття завдання та клієнта; планування та оцінки ризиків; виконання завдання; формування аудиторського звіту та контрольні заходи щодо якості завдання.

В табл. 1 представлено етапи аудиту та розроблені для кожного етапу робочі документи.

Таблиця 1

Документальне забезпечення аудиту фінансової звітності (фрагмент)

№	Нормативний документ	Назва робочого документа
1	2	3
1. Етап прийняття завдання та клієнта		
1	МСА 210	Лист-угода
2	МСА 210, МСКЯ1	Оцінка прийнятності договору (продовження договору)
4	МСА 260	Тест на ідентифікацію тих, кого наділено найвищими управлінськими повноваженнями
6	МСКЯ 1, МСА 210	Знання про бізнес клієнта
8	ЗУ № 361*	Запит щодо фінансового моніторингу (опитувальник)
10	ЗУ № 361, МСА 315	Тест на шахрайство на стадії прийняття
11	МСА 300, 315, 330	План-графік проведення аудиторської перевірки, розрахунок бюджету часу та вартості людино-години (попередня оцінка)
12	МСА 315	Обговорення питань, пов'язаних із шахрайством (МСА 240 п. 17–24, 28–33, але не виключно, МСА 315), з групою із завдання, управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, операційним персоналом та внутрішніми аудиторами
13	МСА 260	Лист-планування (керівництву/наглядовій раді/аудиторському комітету)
14	ЗУ № 2258**	Особова справа
15	МСА 210	Договір на надання аудиторських послуг
16		Незалежність компанії
17	МСКЯ 1, ЗУ № 2258, ст. 10, 28	Лист-інформування та тест-ідентифікація загроз незалежності
20	МСКЯ 1 п. 24	Річне підтвердження незалежності
21	МСКЯ 1, ЗУ № 2258, ст. 10, 28	Оцінка ризиків та загроз етиці, пов'язаних із COVID-19, в аудиторській фірмі
2. Етап планування та оцінки ризиків		
22	МСКЯ 1, МСА 220	Наказ про створення аудиторської групи

Примітка: *Закон України “Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення”; **Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”.

1	2	3
23	МСА 230	Лист управлінського персоналу про передачу всіх документів для виконання договору
24	МСА 300	Меморандум про загальну стратегію
25	МСА 300, 315, 330	План-графік проведення аудиторської перевірки (уточнено)
26	МСА 315	Опитувальник щодо внутрішнього контролю
28	МСА 250	Запит-опитувальник щодо дотримання та застосування законодавчих і нормативних актів клієнтом
29	МСА 620	Залучення зовнішнім аудитором до роботи експерта
30	МСА 315, 330	Матриця організації контролю
31	МСА 315, 330	Форма ідентифікації та оцінювання ризиків бізнесу
32	МСА 315, 330	Оцінка суттєвості та ризиків суттєвого викривлення за кожним класом операцій, залишком на рахунку
33	МСА 320	Попереднє планування суттєвості фінансової звітності
34	МСА 240	Тест на шахрайство на стадії планування
3. Етап виконання завдання		
		Тести засобів контролю
35	МСА 500, 520, 220	Анкета вивчення облікової політики
37	МСА 510	Аналітичні процедури. Первісні (вхідні) залишки
38	МСА 510, 500	Пробний баланс і пробний звіт про фінансові результати
		Тести внутрішнього контролю (не вичерпно, фрагмент):
41	МСА 520	доходи та витрати
46	МСА 520	постачальники
49	МСА 520	основні засоби
50	МСА 520	нематеріальні активи
52	МСА 520	дебіторська заборгованість
53	МСА 520	Тест щодо пов'язаних сторін
54	МСА 520	Тест щодо подій після дати балансу
55	ЗУ № 2258, МСА 720	Тест щодо іншої фінансової та нефінансової інформації, представленої у фінансовій звітності, елемента фінансової звітності або похідної фінансової інформації
57	МСА 570	Тест щодо безперервності діяльності
		Запити:
64	МСА 501	Запит щодо передачі документів та проведення інвентаризації (первинний запит)
66	МСА 550, 580	Запит щодо операцій з пов'язаними сторонами (новий)
67	МСА 560, 580	Запит щодо подій після дати балансу
68	МСА 240, 580	Запит до управлінського персоналу щодо оцінки ризиків шахрайства та процедур внутрішнього контролю.
69	МСА 250, 580	Запит юристам підприємства щодо надання інформації
		Вибірка
70	МСА 530	Вибірка (за методом генерації вибіркового числа)
		Облікові оцінки
71	МСА 540	Чек-лист “Контрольний перелік результатів перегляду облікових оцінок”
72	МСА 450, 520	Робочий документ “Контрольний перелік розкриттів до фінансової звітності” (чек-лист)
		Процедури по суті
		Аудиторські різниці
73	МСА 450	Оцінка різниць, виявлених аудитором
4. Завершальний етап		
		Лист керівництву

Продовження табл. 1

1	2	3
74	МСА 260, 265, 450	Ознайомлення управлінського персоналу з оцінкою викривлень, ідентифікованих під час перевірки та внутрішнього контролю
		Нагляд та контроль якості
75	МСКЯ 1, МСА 220	Тест-контроль якості виконання завдання (нагляд ключового партнера з аудиту)
76	МСКЯ 1, МСА 220, ст. 32, п. 4 ЗУ № 2258	Тест-контроль на завершальному етапі перевірки (огляд виконаного завдання з аудиту фінансової звітності особою, яка проводить перевірку контролю якості виконання завдання)
77	МСКЯ 1, МСА 220, ст. 32, п. 4 ЗУ № 2258	Звіт рецензента (за потреби)
78	ст. 24 ЗУ № 2258	Журнал обліку виявлених невідповідностей Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” (за завданнями згідно зі ст. 24 Закону України № 2258)
79		Анкета оцінки роботи виконавця при виконанні завдання
80	МСА 700, 705, ст. 14 ЗУ № 2258	Тестування звіту аудитора на відповідність вимогам МСА та Закону України № 2258 ст. 14
		Оцінка якості менеджменту
81	МСКЯ 1, ст. 23 ЗУ № 2258	Результати моніторингу системи контролю якості. Результати моніторингу управління якістю у суб’єктів аудиторської діяльності (щорічно) Оцінка ризиків суб’єкта аудиторської діяльності за 20XX рік (щорічно)
82	МСА 700, 705, 701, 706	Звіт аудитора Шаблони

Джерело: узагальнено авторами на основі [1, 8, 9]

Звертаємо увагу, що нумерація в робочих документах повинна бути наскрізною; номер робочого документу має складатися з індексу, який є показником етапу аудиту, та власне порядкового номеру робочого документа. Оцінка якості завдання під час проведення аудиту є перманентною процедурою і охоплює всі чотири етапи аудиту. Оцінка якості за МСКЯ 1 включає нагляд за процесом аудиту та огляд завдання.

У відповідності з пунктом А34 МСКЯ 1 нагляд за виконанням аудиторського завдання передбачає:

стеження партнером із завдання за ходом виконання роботи персоналом відповідної категорії;

оцінку партнером із завдання компетенції та можливостей окремих членів робочої групи з погляду того, чи достатньо у членів робочої групи часу на виконання своєї роботи, чи розуміють вони надані їм інструкції і чи виконується робота відповідно до запланованого підходу до завдання;

розгляд партнером із завдання важливих питань, які виникають під час роботи, та необхідності вносити коригування у запланований підхід;

ідентифікацію партнером із завдання тих питань, для вирішення яких потрібні консультації на відповідних рівнях і дії, спрямовані на подолання розбіжності думок;

ідентифікацію партнером із завдання тих питань, для вирішення яких потрібно залучення експерта.

Відповідальність за нагляд над виконанням аудиторського завдання покладається на партнера за завданням.

Огляд виконаного завдання оцінює особа, що не брала участь у виконанні завдання, але здійснює його неупереджений контроль.

Огляд (щодо контролю якості) – оцінка якості виконаної роботи та висновків, яких дійшли інші особи.

Відповідальність за огляд (перевірку роботи) членів робочої групи покладається на співробітника аудиторської фірми, який має достатню компетенцію, технічну

кваліфікацію та досвід у виконанні завдань аналогічного виду. Це призначення здійснюється за допомогою системного документа – наказу щодо призначення групи із завдання.

При цьому аудиторська фірма має усвідомити, що залучення особи, відповідальної за огляд контролю якості, як консультанта робочої групи є неприпустимим, оскільки поєднання функцій контролера і консультанта в одному працівнику аудиторської організації не дозволено.

Проте партнер із завдання може під час виконання завдання консультуватися з відповідальним за огляд контролю якості завдання, щоб визначити, чи буде певне судження прийнятним для відповідального за огляд контролю якості завдання. Завдяки таким консультаціям не виникає розбіжності думок на останніх етапах виконання завдання та не ставиться під сумнів прийнятність відповідального за огляд контролю якості завдання для виконання такої роботи. Якщо характер і обсяг консультацій стають значними, об'єктивність відповідального за огляд контролю якості завдання може ставитися під сумнів у разі, якщо і члени робочої групи, і сама особа, що відповідає за огляд контролю якості, не будуть ретельно підходити до питання об'єктивності. Якщо це неможливо, на роль відповідального за огляд контролю якості або консультанта із завдання можуть бути призначені інші працівники.

Обов'язки особи, що здійснює огляд контролю якості із завдання, полягають у розгляді таких питань:

Чи було виконано роботу у відповідності з професійними стандартами та застосовними законодавчими та нормативними вимогами?

Чи порушувалися важливі питання для подальшого розгляду?

Чи проводилися відповідні консультації і чи задокументовані й впроваджені відповідні висновки?

Чи існує потреба в перегляді характеру, часу і обсягу виконаної роботи?

Чи підтверджує виконана робота досягнуті висновки і чи правильно вона задокументована?

Чи є достатніми й прийнятними отримані докази?

Чи досягнуто цілі процедур завдання?

Під час розгляду таких питань і у відповідності з пунктом 35 МСКЯ 1, відповідальний за огляд контролю робить об'єктивну оцінку значних суджень, висловлених членами робочої групи, та висновків, що були зроблені під час формування звіту. Ці процедури виконуються відповідно до всіх аудиторських завдань із надання впевненості та супутніх послуг за допомогою:

обговорення значущих питань із партнером із завдання;

розгляду наданих оцінок можливості дотримання етичних принципів, включно з незалежністю як аудиторської організації у цілому, так і кожного члена робочої групи;

огляду фінансової звітності або іншої інформації щодо предмета завдання та запропонованого звіту;

огляду відібраної документації із завдання, яка стосується значних суджень, висловлених членами робочої групи, зокрема щодо встановленого порогу суттєвості, значних ризиків, ідентифікованих під час виконання завдання, а також дії у відповідь на такі ризики;

аналізу, чи відображає відібрана для огляду документація роботу, виконану у зв'язку із значними судженнями, та чи підтверджує вона сформовані висновки;

розгляду консультацій з важливих, спірних та складних питань, особливо з питань, стосовно яких існує розбіжність у думках;

аналізу висновків, які були прийняті під час формування звіту;

розгляду прийнятності та відповідності звіту в цілому.

Обсяг огляду контролю якості завдання може залежати від складності завдання, від того, чи зареєстрований суб'єкт господарювання на біржі, та від ризику, що звіт може виявитися неприйнятним за наявних обставин. Проведення огляду контролю якості завдання не зменшує відповідальності партнера із завдання.

У відповідності з пунктом 36 МСКЯ 1 підсумкова документація (звіт із завдання) не може датуватися раніше дати завершення огляду контролю якості завдання.

Крім того, у відповідності до п. 4 ст. 32 "Вимоги щодо внутрішнього контролю

якості виконаного завдання з аудиту фінансової звітності” Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” у рамках огляду виконаного завдання з аудиту фінансової звітності оцінюється щонайменше таке:

- 1) незалежність суб’єкта аудиторської діяльності від юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється;
- 2) значні ризики, виявлені аудитором або ключовим партнером з аудиту при виконанні завдання з обов’язкового аудиту фінансової звітності, і вжиті ним заходи з відповідного управління цими ризиками, а також обґрунтування щодо рівня їх суттєвості;
- 3) звернення за консультаціями до експертів та виконання їхніх рекомендацій;
- 4) характер викривлення та обсяг виправлених і не виправлених недостовірних даних у фінансовій звітності, виявлених при проведенні аудиту;
- 5) теми, що обговорювалися з аудиторським комітетом, посадовими особами юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється;
- 6) теми, що обговорювалися з компетентними органами та, у відповідних випадках, з іншими третіми сторонами;
- 7) підтвердження документів та інформацією, відібраними рецензентом із робочих документів аудитора, висновку аудитора або ключового партнера з аудиту, викладеного у проєктах аудиторського звіту та додаткового звіту для аудиторського комітету [9].

Отже, під час моніторингу відібраних завдань контролер має впевнитися у відповідності документування виконаних аудиторських процедур законодавчим вимогам, тобто в тому, чи відповідають робочі документи, наведені та описані в таблиці, вимогам МСА та Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”. З метою отримання такої впевненості було розроблено модель оцінки системи контролю якості через тестування відібраних завдань та тестові таблиці відповідності виконаного завдання законодавчим вимогам щодо чотирьох етапів аудиту, які представлені в табл. 2, 3, 4, 5.

Модель є поступовим виконанням процедур оцінки якості завдання за етапами аудиту та включає: 1) огляд законодавчої та нормативної бази та робочих документів; 2) виявлення невідповідностей робочих документів встановленим вимогам; 3) рекомендацію щодо усунення виявлених невідповідностей.

Таблиця 2

**Тестування робочих документів щодо відібраних завдань з аудиту
на етапі прийняття клієнта та завдання**

№	Вимоги щодо організації та виконання перевірки	Законодавчі та нормативні вимоги (МСА, Закон України № 2258*)	Робочі документи та зауваження щодо них
1	2	3	4
Етап “Прийняття клієнта та завдання”: МСКЯ 1, Узгодження умов завдання, МСА 210 “Узгодження умов завдання з аудиту”, МСА 220 “Контроль якості аудиту фінансової звітності”, МСА 260 “Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями”, МСА 300 “Планування аудиту фінансової звітності”, Закон України № 361**, Закон України № 2258, ст. 10, 24, 26, 28, 30, 32.			
1	Чи виконані процедури фінансового моніторингу?	Закон України № 361	Запит щодо ідентифікації клієнта Запит щодо фінансового моніторингу (опитувальник)

Примітка: *Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”; **Закон України “Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення”.

1	2	3	4
2	Чи узгоджені умови завдань з аудиту? Для цього аудитор повинен узгодити умови завдання з аудиту з управлінським персоналом або, за потреби, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями (лист-угода, договір) Чи включає лист-угода: 1) мету та обсяг аудиту фінансової звітності; 2) відповідальність аудитора; 3) відповідальність управлінського персоналу; 4) ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансового звітування для складання фінансової звітності; 4) посилання на очікувану форму й зміст будь-яких звітів, які надає аудитор; та 5) посилання на очікувану форму звіту та констатацію того, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнятися від очікуваної форми та змісту	п. 9, 10 МСА 210	Наявність листа-угоди, договору
3	Чи виконано передумови для проведення аудиту? Для встановлення наявності передумов для проведення аудиту аудитор повинен визначити, чи є прийнятною концептуальна основа фінансового звітування, яка буде застосовуватись при складанні фінансової звітності	п. 6 МСА 210	Анкета клієнта
4	Чи виконано додаткові положення щодо перших завдань з аудиту: 1) виконати процедури відповідно до вимог МСА 220 стосовно прийняття клієнта та конкретного завдання з аудиту; 2) звернутися до попереднього аудитора (якщо аудитор змінився) згідно з відповідними етичними вимогами	п. 13(b) МСА 300	Згода управлінського персоналу на доступ до робочих документів попереднього аудитора Аналіз висновку аудиту за попередній період Відповідь на запит до попереднього аудитора
5	Чи виконано процедури прийняття та подовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту? Для необхідно впевнитись, чи було задокументовано аудитором до прийняття (продовження) завдання розгляд питань щодо: 1) чесності основних власників, ключового управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями; 2) компетентності групи із завдання із завдання, чи має вона необхідні можливості, в тому числі час і ресурси; 3) здатності фірми та групи із завдання із завдання дотримуватися відповідних етичних вимог; та 4) значущих питань, які виникли під час поточного чи попереднього завдання з аудиту, та їх наслідки для подовження стосунків	п. А 8 МСА 220	Процедури аудиту щодо чесності клієнта Оцінка достатності та наявності ресурсів Ухвалення рішення щодо прийому завдання Наказ про призначення групи із завдання Оцінка етичних принципів

Джерело: розроблено авторами

Під час заповнення вищенаведеної робочої таблиці контролер має впевнитися, що система контролю якості забезпечила надійне підґрунтя для подальшої співпраці з клієнтом та для якісного планування аудиторської перевірки.

Таблиця 3

**Тестування робочих документів щодо відібраних завдань з аудиту
на етапі планування та оцінки ризиків (фрагмент)**

№	Вимоги щодо організації та виконання перевірки	Законодавчі та нормативні вимоги (МСА, Закон України № 2258*)	Робочі документи та зауваження щодо них
1	2	3	4
Етап планування та оцінки ризиків: МСА 220 “Контроль якості аудиту фінансової звітності”, МСА 230 “Аудиторська документація”, МСА 240 “Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності”, МСА 250 “Розгляд законодавчих і нормативних актів під час аудиту фінансової звітності”, МСА 300 “Планування аудиту фінансової звітності”, МСА 315 “Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища”, МСА 330 “Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики”, МСА 510 “Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду”, МСА 540 “Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов’язані з ними розкриття інформації”, МСА 570 “Безперервність діяльності”, МСА 320 “Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту”.			
1	Чи проведено документування щодо: 1) суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому (та в разі доцільності – рівня або рівнів суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації) у випадку, якщо при проведенні аудиту аудитором стає відомою інформація, яка призвела б до визначення ним іншої величини (або величин) від самого початку; 2) якщо це застосовно, рівня або рівнів суттєвості для окремих класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації; 3) суттєвості для виконання аудиторських процедур; та 4) інформації про будь-які перегляди, що були здійснені в п. 1) – 3) (див. вище) під час виконання аудиту; 5) явно незначна величина	п. 12, 14 МСА 320	Розрахунок суттєвості та оцінка припустимого викривлення
2	Чи задокументовано аудитором розуміння таких аспектів: 1) доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники, включаючи застосовну концептуальну основу фінансового звітування; 2) особливості діяльності суб’єкта господарювання: а) основні види його діяльності; б) структуру його власності та корпоративного управління; в) види інвестицій, які суб’єкт господарювання здійснює та планує здійснити, включаючи інвестиції у підприємства спеціального призначення; г) структуру і спосіб фінансування суб’єкта господарювання, щоб мати розуміння класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації, які можна очікувати у фінансовій звітності	п. 11 МСА 315	Загальні відомості про суб’єкта перевірки Запит щодо дотримання законодавчих вимог Дослідження облікової політики

Примітка: *Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”.

Продовження табл. 3

1	2	3	4
3	Чи отримав аудитор розуміння щодо середовища контролю: 1) чи запровадив та підтримує управлінський персонал під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, культуру чесності й етичної поведінки; 2) чи створюють у сукупності елементи середовища контролю прийнятну основу для інших компонентів внутрішнього контролю та чи мають недоліки середовища контролю негативний вплив на ці інші компоненти	п. 14 МСА 315	Запит щодо дотримання законодавчих вимог Дослідження облікової політики Оцінка системи внутрішнього контролю на підприємстві
5	Чи отримав аудитор розуміння щодо ризиків суб'єкта господарювання: 1) ідентифікація бізнес-ризиків, доречних для цілей фінансового звітування; 2) оцінювання значущості ризиків; 3) оцінювання ймовірності їх виникнення; 3) прийняття рішень про механізми розгляду цих ризиків	п. 15 МСА 315	Оцінка системи внутрішнього контролю на підприємстві Загальні відомості про суб'єкт перевірки

Джерело: розроблено авторами

Контролер на підставі оцінених ризиків має впевнитися в доречності визначених аудиторських процедур для перевірки і перейти до наступного етапу – виконання завдання.

Таблиця 4

Тестування робочих документів щодо відібраних завдань з аудиту на етапі виконання завдання, оцінка доречності аудиторських процедур (фрагмент)

№	Вимоги щодо організації та виконання перевірки	Законодавчі та нормативні вимоги (МСА, Закон України № 2258*)	Робочі документи та зауваження щодо них
1	2	3	4
Етап виконання завдання: МСА 330 “Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики”, МСА 520 “Аналітичні процедури”, МСА 530 “Аудиторська вибірка”, МСА 500 “Аудиторські докази”, МСА 501 “Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів”, МСА 505 “Зовнішні підтвердження”, МСА 510 “Перші завдання за аудиту – залишки на початок періоду”, МСА 540 “Аудит облікових оцінок, у т. ч. облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов’язані з ними розкриття інформації”, МСА 550 “Пов’язані сторони”, МСА 560 “Події після звітного періоду”, МСА 570 “Безперервність діяльності”, МСА 580 “Письмові запевнення”.			

1	МСА 330 “Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики” на етапі планування. Розроблення та виконання тестів заходів контролю. Чи були проведені тести заходів контролю, які, на думку аудитора, є належними та запобігають викривленням фінансової звітності? Чи задокументовано думку аудитора щодо належності тестів заходів контролю? (Якщо протягом різних періодів часу використовувалися суттєво відмінні заходи контролю (в межах періоду, що перевіряється), кожний із них розглядається окремо)	п. А20 МСА 330	Тест системи внутрішнього контролю Тести заходів контролю за напрямками дослідження
2	Чи визначено характер та обсяг тестів заходів контролю, включаючи: 1) виконані аудиторські процедури у поєднанні із запитами, щоб отримати аудиторські докази ефективності функціонування заходів контролю, в тому числі: а) як застосовувалися заходи контролю у доречні періоди часу протягом періоду, що перевіряється; б) послідовність їх застосування; в) хто або за допомогою яких способів їх застосовував	п. 10 МСА 330	Тести контролю за напрямками дослідження Тести деталей за відібраними елементами Спостереження, інспектування, зовнішні підтвердження, повторне обчислення
3	Чи визначено залежність заходів контролю, що підлягають тестуванню, від інших заходів контролю (непрямі заходи контролю), і якщо так, чи потрібно отримати аудиторські докази, які підтверджують ефективність функціонування таких непрямих заходів контролю (перевищення кредитних лімітів, заходи контролю інформаційних технологій та ін.)	п. 10 МСА 330	Спостереження за інвентаризацією Інтерв'ю
4	Чи було розглянуто (крім оцінки заходів контролю): 1) періодичність виконання заходу контролю суб'єктом господарювання протягом періоду, за який проводиться аудит; 2) тривалість часу протягом періоду, за який проводиться аудит, коли аудитор покладається на ефективність функціонування заходу контролю; 3) очікувана величина відхилення від заходу контролю; 4) доречність і надійність аудиторських доказів, які слід отримати стосовно ефективності функціонування заходу контролю на рівні тверджень	п. А.28 МСА 330	Тести деталей на рівні тверджень, які передбачено в програмах аудиту

Примітка: *Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”.

Джерело: розроблено авторами

Під час заповнення робочої таблиці (табл. 4) контролер дає оцінку прийнятності та достатності аудиторських доказів, що є підґрунтям для формування думки аудитора та аудиторського звіту.

Таблиця 5

Тестування робочих документів щодо відібраних завдань з аудиту на завершальному етапі виконання завдання (фрагмент)

№	Вимоги щодо організації та виконання перевірки	Законодавчі та нормативні вимоги (МСА, Закон України № 2258*)	Робочі документи та зауваження щодо них
Завершальний етап. Контрольні заходи МСКЯ 1, МСА 220 “Контроль якості аудиту фінансової звітності”, ст. 14, 32. п. 4 Закону України № 2258			
1	Чи виконано план аудиту щодо: 1) характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінювання ризиків; 2) характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження; 3) інших запланованих аудиторських процедур, які слід виконати для дотримання вимог МСА під час виконання завдання	п. 9–11 А 12–14 МСА 300	Оцінка плану перевірки
2	Чи були задокументовані: 1) характер, час і обсяг аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та застосовних законодавчих і нормативних вимог; 2) результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів; 3) значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формування цих висновків	п. 8–11 А 6–11 МСА 230	Оцінка аудит доказів
3	Чи впроваджено огляд робочих документів партнером та контролером до надання висновку?	А34, А35 п. 32 (b) (c) МСКЯ-1, ст. 32 Закону України № 2258	Нагляд та огляд робочих документів
4	Чи отримав аудитор обґрунтовану впевненість щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки? Чи оцінив аудитор, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування? Чи забезпечено її достовірне подання?	п. 10–14 МСА 700	Оцінка аудит доказів
5	Чи систематизовані викривлення звітності, виявлені під час аудиту? Чи визначено необхідність коригування плану та стратегії аудиту? Чи проведено аудитором оцінку не виправлених викривлень та їх впливу на фінансову звітність та думку аудитора ?	п. 5–15 МСА 450	Обговорення результатів аудиту

Продовження табл. 5

6	Чи проведено аудитором огляд подій після дати балансу до дати аудиторського висновку і до дати оприлюднення фінансової звітності?	п. 6–8, 10 МСА 560	Запит та оцінка відповідей, тестування облікових регістрів
7	Чи проведено оцінку здатності управлінського персоналу клієнта до продовження діяльності? Чи є докази документування такої оцінки?	п. 12, 16, 17 МСА 570	Тест щодо безперервності діяльності
8	Що стосується облікових оцінок, які призводять до значних ризиків (МСА 315.27), чи оцінив аудитор достатність розкриття інформації про невизначеність облікового оцінювання у фінансовій звітності у контексті застосовної концептуальної основи фінансового звітування?	п. 20 МСА 540	Чек – лист щодо розкриття інформації
9	Чи містять робочі документи систематизацію всіх виявлених викривлень, докази оцінювання впливу невикривлених викривлень на фінансову звітність? Чи отримано аудитором письмові запевнення?	п. 5, 12, 14, 15, А 2 – А 6 МСА 450 п.10 МСА 580	Оцінка виявлених під час аудиту викривлень (містить перехресні посилання)
10	Чи задокументовано дії аудитора, якщо він дійшов висновку щодо викривлення іншої інформації ?	п.17 МСА 720	Тестування Звіту про управління або інших звітів
11	Чи є неузгодження між датою письмових запевнень і датою звіту аудитора (дата письмових запевнень має передувати даті звіту, а не слідувати за нею)?	п. 14 МСА 580	Письмові запевнення управлінського персоналу
12	Чи є неузгодження між датою листа управлінському персоналу і датою аудиторського звіту (дата першого повинна передувати даті останнього)?	п. 14–15 МСА 260, А 5 – А 11 265	Лист управлінському персоналу
13	Чи відповідає звіт аудитора за структурою і змістом відповідним вимогам МСА та Закону України № 2258?	п. 20–49 МСА 700, ст. 14 Закону України № 2258	

Примітка: *Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”.

Джерело: розроблено авторами

Отже, здійснивши тестування робочих документів щодо завдань за етапами аудиту, контролер доходить висновку, чи система внутрішнього контролю є дієвою. Моніторинг окремого завдання документується шляхом складання звіту контролера. Якщо контролер виявляє невідповідності, порушення вимог Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, МСА, МСКЯ 1, він розкриває таку інформацію у своєму звіті щодо окремого завдання. В подальшому, але якомога ближче до дати отримання результатів моніторингу, керівник аудиторської фірми або особа, що відповідає за контроль якості, доводять до відома співробітників результати моніторингу та формують план дій з усунення порушень через призначення відповідальних осіб і термінів виконання.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Моніторинг окремих відібраних завдань з аудиту є індикатором якості аудиторських послуг. Розроблена чотирьохетапна модель тестування завдань і тестові таблиці відповідності відібраного завдання законодавчим вимогам сприяють уніфікації процедур оцінки якості ауди-

торських завдань, можуть бути застосовані в діяльності аудиторської фірми у повному обсязі. Документування результатів аудиту за такою моделлю надає повне уявлення про процедури відбору та моніторингу завдань з аудиту фінансової звітності (зіставлення з вимогами законодавства, аналіз, порівняння), забезпечує фіксацію дотримання вимог професійних стандартів, вимог законодавчих і регуляторних органів, відповідності аудиторських звітів фактичним обставинам діяльності суб'єкта господарювання, виявлених недоліків виконання завдання, сприяє розробленню подальших дій з удосконалення системи контролю якості. Подальші дослідження будуть пов'язані зі створенням методик оцінки завдань з огляду, завдань із надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом, супутніх послуг.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Частина I. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf)
2. Методичні матеріали, пов'язані з проведенням перевірок з контролю якості аудиторських послуг. Сайт Державної установи “Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю”. 2019. URL: <http://www.apob.org.ua/?p=1476>
3. Бычкова С. М., Итыгилова Е. Ю. Контроль качества аудита. М.: Эксмо, 2008. 208 с.
4. Бондар В. П., Бондар Ю. В. Якість в аудиті та де – які аспекти управління якістю. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/54270>
5. Василюк М. М. Якість послуг аудиту у сучасному бізнес-середовищі: умови забезпечення та вплив на суспільну діяльність // Вісник Прикарпатського університету. Серія “Економіка”. 2018. Вип. 13. С. 221–226.
6. Проскуріна Н. М., Коваленко В. П. Якість аудиторських послуг в Україні: реальність та перспективи // Економічний часопис-XXI. 2010. № 9–10. С. 53–57.
7. Разборська О. О., Мошура Л. О. Внутрішній аудит оцінки якості прийняття управлінських рішень: поняття, призначення та роль в системі управління підприємством // Фінанси, облік, банки. 2017. Вип. 1(22). С. 146–153.
8. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06.12.2019 р. № 361-IX // База даних “Законодавство України”. ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20>
9. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII // База даних “Законодавство України”. ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

References

1. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh [International standards for quality control, auditing, review, other assurance, and related services]. Edition 2016–2017. Part I. Retrieved from [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf) [in Ukrainian].
2. (2019). Metodychni materialy, poviazani z provedenniam perevirok z kontroliu yakosti audytorskykh posluh [Guidance material on the implementation of revisions on quality control of audit services]. Sait Derzhavnoi ustanovy “Orhan suspilnoho nahliadu za audytorskoiu diialnistiu” [The website of the public institution “The Agency for Public Surveillance of Auditing Activities”]. Retrieved from <http://www.apob.org.ua/?p=1476> [in Ukrainian].
3. Bychkova S. M., and Itygiлова E. Yu. (2008). Kontrol kachestva audita [Audit quality control]. Moscow: Eksmo [in Russian].
4. Bondar V. P., and Bondar Yu. V. Yakist v audyti ta de – yaki aspekty upravliannia

- yakistiu [The quality of audit: aspects of quality management]. Retrieved from <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/54270> [in Ukrainian].
5. Vasilyuk M. M. (2018). Yakist posluh audytu u suchasnomu biznes-seredovyschi: umovy zabezpechennia ta vplyv na suspilnu diialnist [The quality of audit services in the modern business environment: the terms of assurance and the impact on public activities]. *Visnyk Prykarpatskoho universytetu. Seriiia "Ekonomika – Bulletin of Precarpathian University. Series "Economics"*, 13, 221–226 [in Ukrainian].
 6. Proskurina N. M., and Kovalenko V. P. (2010). Yakist audytorskykh posluh v Ukraini: realii ta perspektyvy [The quality of audit services in Ukraine: realities and perspectives]. *Economic chasopys – XXI – Economic Journal – XXI*, 9–10, 53–57 [in Ukrainian].
 7. Razborska O. O., and Moshura L. O. (2017). Vnutrishnii audyt otsinky yakosti pryiniattia upravlinskykh rishen: poniattia, pryznachennia ta rol v systemi upravlinnia pidpriemstvom [Internal audit of the assessment of the quality of acceptance of management decisions: the understanding, the purpose, and the role in the business management system]. *Financy, oblik, banky – Finance, Accounting, Banks*, 1(22), 146–153 [in Ukrainian].
 8. Pro zapobihannia ta protydiu lehalizatsii (vidmyvanniu) dokhodiv, oderzhanykh zlochynnym shliakhom, finansuvanniu teroryzmu ta finansuvanniu rozpovsiudzhennia zbroi masovoho znyshchennia [Preventing and combatting the legalization (laundering) of incomes gained by illicit ways, financing of terrorism and financing of proliferation of mass destruction weapons]: The Law of Ukraine from 06.12.2019 No 361-IX. Database "Legislation of Ukraine". Verkhovna Rada of Ukraine. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20> [in Ukrainian].
 9. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist [Audit of financial reporting and auditing activities: The Law of Ukraine from December 21, 2017, No 2258-VIII]. Database "Legislation of Ukraine". Verkhovna Rada of Ukraine. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Лубенченко О. Е., Шульга С. В. Відбір та моніторинг завдань з аудиту фінансової звітності. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2020. №4. С. 45-59. doi: 10.31767/nasoa.4-2020.06.