

**НАЦІОНАЛЬНИЙ ЦЕНТР ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА
АУДИТУ**

МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ

для самостійної роботи слухачів-аудиторів,
що беруть участь у постійному вдосконаленні
професійних знань, за темою
«Організація стажування в аудиторській фірмі»

Рекомендовано до друку
на засіданні Методичної ради
Національного центру обліку та аудиту
Протокол № 2 від 26.12.2019 року

УДК 657

Методичні вказівки для самостійної роботи слухачів-аудиторів, що беруть участь у постійному вдосконаленні професійних знань, за темою «Організація стажування в аудиторській фірмі» / укл.: О. Е. Лубенченко, О. Ю. Редько, М. М. Василюк. Київ: НЦОА НАСОА, 2020. 39 с.

Методичні вказівки призначені для вивчення новітніх вимог законодавства щодо провадження аудиторської діяльності, впровадження заходів з організації стажування в аудиторській фірмі, закріплення й поглиблення теоретичних знань і практичних навичок аудиторів, що беруть участь у постійному вдосконаленні професійних знань відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Методичні доробки стануть у нагоді для студентів, що навчаються за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», під час вивчення дисциплін «Аудит», «Організація та методика аудиту», а також написання дипломної роботи.

Укладачі:

Редько О. Ю. – д. е. н., професор, перший проректор Національної академії статистики, обліку та аудиту, професор Національного центру обліку та аудиту, м. Київ;

Лубенченко О. Е. – д. е. н., доцент, завідувач Національного центру обліку та аудиту Національної академії статистики обліку та аудиту, м. Київ;

Василюк М. М. – к. е. н., доцент, докторант Національного центру обліку та аудиту Національної академії статистики, обліку та аудиту, м. Київ.

Відповідальний за випуск

д. е. н., професор О. Ю. Редько.

ЗМІСТ

| | |
|--|----|
| ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ | 4 |
| ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН ОСВІТНЬОГО ЗАХОДУ З БЕЗПЕРЕРВНОГО ПРОФЕСІЙНОГО НАВЧАННЯ АУДИТОРІВ..... | 6 |
| МАТЕРІАЛИ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ ВИВЧЕННЯ. ПРИКЛАДИ ДОКУМЕНТУВАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ ДЛЯ ВИРІШЕННЯ СИТУАЦІЙНИХ ЗАВДАНЬ..... | 7 |
| ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ..... | 38 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... | 39 |

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Новий Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (надалі – Закон) докорінно змінив підходи до оцінки якості аудиту [1]. Одним з чинників, що впливає на якість аудиту, є наявність кваліфікованого персоналу. Закон висуває нові вимоги до входження в професію. Так, аудитором є фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід і включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. Це означає, що аудитором може бути визнана фізична особа, яка:

- має вищу освіту;
- підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складення відповідних іспитів;
- пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності.

Професійна компетентність підтверджується шляхом складання кваліфікаційного іспиту, який має засвідчити здатність особи застосовувати теоретичні знання на практиці та через проходження стажування. При цьому, згідно з п. 10 ст. 19 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», порядок проходження стажування розробляється комісією з атестації та подається на схвалення до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (надалі – ОСНАД), який після схвалення передає його для затвердження центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Наразі такий порядок відсутній, але потребує негайної розробки та застосування як чинник забезпечення якості аудиту.

Метою підготовки методичних рекомендацій є ознайомлення слухачів з методиками розробки та документального забезпечення механізму

стажування в аудиторській фірмі, що запобігатиме впливу корупційних ризиків на якість аудиту.

Завданням розробки методичних рекомендацій є надання суб'єктам аудиторської діяльності практичних навичок із провадження процедур стажування осіб, які виявили бажання пройти атестацію та отримати кваліфікацію аудитора.

Розробки можуть бути впроваджені в аудиторських фірмах й у подальшому скориговані для застосування відповідно до порядку стажування, який впровадять ОСНАД та комісія з атестації.

Методичні рекомендації розроблено на підставі Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» і Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (2016–2017 року) [1; 2].

Трактування Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» є авторською позицією.

Тематичний план освітнього заходу з безперервного професійного навчання аудиторів

| № | Назва розділу теми | Усього |
|-----|--|--------|
| 1 | РОЗДІЛ 1. Законодавчі вимоги щодо розгляду процедур стажування в аудиторських фірмах | 20 |
| 1.1 | Особливості застосування Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Оцінка ризиків аудиторської фірми під час упровадження стажування та документування фактів порушення вимог законодавства | 5 |
| 1.2 | Форми набуття практичного досвіду аудиторської діяльності | 5 |
| 1.3 | Теоретичні знання аудиторів, умови та обсяги їх визнання | 5 |
| 1.4 | Етичні вимоги до аудиторів. Оцінка загроз незалежності | 5 |
| 2 | РОЗДІЛ 2. Оформлення результатів стажування | 20 |
| 2.1 | Визначення ресурсів, необхідних для виконання аудиторських завдань. Положення про проходження стажування в аудиторській фірмі | 5 |
| 2.2 | Розробка програм стажування. Індивідуальний план стажування | 5 |
| 2.3 | Документування обліку постійного навчання персоналу та розв'язання нестандартних ситуацій в аудиторській фірмі. Залучення експертів | 5 |
| 2.4 | Облік скарг аудиторської фірми та дисциплінарні впровадження | 5 |
| | Усього | 40 |

МАТЕРІАЛИ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО ВИВЧЕННЯ. ПРИКЛАДИ ДОКУМЕНТУВАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ ДЛЯ ВИРШЕННЯ СИТУАЦІЙНИХ ЗАВДАНЬ

До 01.10.2018 року законодавство також висувало певні вимоги до професійного стажу, але без вимог обов'язкової роботи саме в аудиторській фірмі. З 01.10.2018 року особа – претендент на отримання кваліфікації аудитора має пройти практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності. Виконання такої умови можливо лише через роботу претендента в аудиторській фірмі. У цьому випадку можуть виникнути певні ризики, пов'язані з можливістю корупційних дій посадових осіб суб'єктів аудиторської діяльності (табл. 1).

Таблиця 1

Ідентифіковані корупційні ризики суб'єкта аудиторської діяльності на етапі прийняття співробітника для подальшого стажування

| Корупційний ризик | Чинники корупційного ризику | Заходи щодо усунення або мінімізації корупційного ризику |
|--|--|--|
| Недобросовісність посадових осіб під час прийняття претендента на роботу | Прийняття на роботу претендента без належної освіти | Затребувати оригінали документів про освіту, трудовий стаж |
| Неврегульованість процедури стажування (відсутність внутрішніх регламентів) | Відсутність внутрішнього порядку стажування осіб, | Розробити та впровадити порядок стажування на три роки |
| Приватний інтерес посадових осіб щодо надання переваг певним особам | які претендують у майбутньому скласти екзамени та стати аудитором | Розробити та впровадити регламенти контролю виконання Порядку стажування протягом трьох років |
| Невстановлення контролю (або недостатній контроль) з боку керівництва за проходженням стажування | Відсутність регламентів контролю щодо виконання Порядку стажування | Встановлення додаткового контролю (у тому числі зовнішнього) за дотриманням Порядку стажування. Моніторинг виконання плану стажування зовнішнім незалежним контролером |

У цьому контексті потребує розгляду визначення поняття «стажування». Відповідно до ст. 18, п. 6 Закону України «Про вищу освіту», стажування – це набуття особою досвіду виконання завдань та обов’язків певної спеціальності [3].

Законодавство про зайнятість населення визначає стажування як навчання на виробництві. Стажування передбачає засвоєння найкращого вітчизняного та зарубіжного досвіду, набуття практичних умінь і навичок щодо виконання обов’язків на займаній посаді або на посаді вищого рівня, згідно зі ст. 8 Закону України «Про зайнятість населення» [4]. Окремо ст. 29 останнього Закону розглядає стажування студентів в установах та організаціях незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання на умовах, визначених договором про стажування у вільний від навчання час.

Метою стажування є набуття досвіду з виконання професійних завдань та обов’язків, удосконалення професійних знань, умінь і навичок, вивчення й засвоєння нових технологій, техніки, набуття додаткових компетенцій.

Порядок укладення договору про стажування та типову форму договору затверджує Кабінет Міністрів України. Строк стажування за договором не може перевищувати шести місяців.

Запис про проходження стажування роботодавець вносить до трудової книжки. Стажування проводиться за індивідуальною програмою під керівництвом працівника підприємства, установи, організації, який має стаж роботи за відповідною професією (спеціальністю) не менш як три роки.

У разі коли в період стажування особа виконує професійні роботи, підприємство, організація, установа за всі роботи, виконані відповідно до наданих завдань, здійснює виплату їй заробітної плати згідно з установленими системами оплати праці за нормами, розцінками, ставками (окладами) з урахуванням коефіцієнтів, доплат і надбавок.

Робота керівників стажування, призначених з числа працівників підприємства, організації, установи, може оплачуватися підприємством, організацією, установою за рахунок коштів, передбачених на підготовку, перепідготовку, підвищення кваліфікації кадрів, додатково на строк стажування щомісяця у розмірах не менше 5 відсотків суми основної заробітної плати, яку вони отримують за основним місцем роботи [4].

Отже, якщо особа, яка бажає отримати кваліфікацію аудитора, проходить стажування і його строк перевищує більше 6 місяців, то відповідно таке стажування можна кваліфікувати як трудові відносини з укладанням трудового договору та розглядати його в контексті набуття практичних навичок згідно зі ст. 19 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Оскільки стажування – це навчання з набуття практичних умінь, то воно може бути платним і безоплатним, оплачуватись за рахунок як юридичних осіб, так і працівника. Зважаючи на це, аудиторським фірмам необхідно розробити Положення про проходження стажування осіб, які мають бажання скласти в майбутньому кваліфікаційні іспити і підтвердити статус аудитора. Пропонується викласти його у форматі окремого внутрішньофірмового стандарту «Положення про стажування осіб в аудиторській фірмі».

Метою стандарту є надання теоретичних і практичних рекомендацій щодо організації та методики аудиту фінансової звітності, завдань з надання впевненості, що не є аудитом, завдань з виконання узгоджених процедур.

Датою впровадження стандарту доречно вважати 01 жовтня 2018 року – дату набуття чинності Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Термін дії – до моменту внесення змін в Закон або появи необхідності коригувальних дій щодо діяльності аудиторської фірми.

Завдання цього внутрішньофірмового стандарту полягають у такому:

1) ознайомлення осіб, які проходять стажування, з організацією та методикою аудиторських перевірок, зокрема з програмними продуктами, що застосовуються під час аудиту та надання супутніх аудиторських послуг;

2) залучення осіб, які проходять стажування, до роботи у проєктах аудиторської фірми щодо обов'язкового аудиту, інших завдань з надання впевненості, що не є аудитом, надання супутніх аудиторських послуг.

Згідно з вимогами до кандидатів, які бажають скласти іспит і стати аудитором, такими особами можуть бути:

- студенти старших курсів закладів вищої освіти за напрямками підготовки: економіка, фінанси, облік та оподаткування, менеджмент, правознавство;
- особи з повною вищою освітою – працівники аудиторських фірм;
- працівники з вищою освітою економічних, бухгалтерських, фінансових, юридичних підрозділів суб'єктів господарювання.

Програму стажування пропонується скласти з трьох розділів: розділ 1 «Організація і методика обов'язкового аудиту фінансової звітності»; розділ 2 «Організація і методика аудиту завдань з надання впевненості, що не є аудитом»; розділ 3 «Організація і методика надання супутніх аудиту послуг: виконання завдання з узгоджених процедур та компіляція фінансової звітності». Ці розділи є найбільш значущими з погляду уваги аудитора й опанування їх потребує певного строку – не менше трьох років.

Особа, яка була прийнята до аудиторської фірми як стажист, розробляє індивідуальний план стажування на кожний рік, з огляду на прогностичний план замовлень суб'єкта аудиторської діяльності. План затверджується керівником аудиторської фірми, виконання його обговорюється на семінарі аудиторської фірми після закінчення відповідного року стажування (табл. 2).

Таблиця 2

Рекомендований план стажування осіб, які мають бажання скласти в майбутньому кваліфікаційні іспити й отримати кваліфікацію аудитора

| | |
|---|---|
| ЗАТВЕРДЖЕНО Керівник АФ Підпис, П. І. Б, дата | |
| ІНДИВІДУАЛЬНИЙ ПЛАН СТАЖУВАННЯ | |
| _____ (П. І. Б. працівника, посада, назва аудиторської фірми) | |
| Строк проходження стажування: з «__» __20XX р. по «__» __20XX р. Мета стажування: отримати теоретичні та практичні навички щодо компіляції фінансової інформації та виконання завдання з узгоджених процедур | |
| Зміст завдання | Очікувані результати виконання завдання |
| 1 | 2 |
| Мета, предмет та критерії завдання з підготовки інформації для фінансової звітності. Визначення умов завдання | Отримання теоретичних знань щодо критеріїв завдання з підготовки інформації для фінансової звітності |
| Концептуальні основи складання та подання фінансових звітів. Методика трансформацій фінансових звітів | Отримання теоретичних знань щодо основи складання та подання фінансових звітів та методики трансформацій фінансових звітів |
| Приклади трансформації фінансової звітності. Трансформація необоротних активів | Отримання практичних навичок з трансформації фінансової звітності, трансформації необоротних активів |
| Трансформація інших оборотних активів та зобов'язань. Складання Звіту про фінансовий стан | Отримання практичних навичок з трансформації інших оборотних активів та зобов'язань. Складання Звіту про фінансовий стан |
| Трансформація статей доходів та витрат. Складання Звіту про сукупні прибутки (збитки). Розрахунок іншого сукупного доходу (прибутку) | Отримання практичних навичок з трансформації статей доходів та витрат. Складання Звіту про сукупні прибутки (збитки). Розрахунок іншого сукупного доходу (прибутку) |
| Складання форм фінансових звітів та приміток | Отримання практичних навичок з складання форм фінансових звітів та приміток |

Продовження таблиці 2

| 1 | 2 |
|---|--|
| Розкриття додаткової фінансової інформації. Формування Звіту практикуючого фахівця із завдання з компіляції інформації | Отримання практичних навичок з розкриття додаткової фінансової інформації, компіляції інформації та формування Звіту практикуючого фахівця |
| Консультавання з питань обліку та складання фінансової звітності за міжнародними стандартами | Отримання практичних навичок роботи з клієнтами |
| Участь у виконанні завдань з огляду історичної фінансової інформації | Отримання практичних навичок щодо організації і методики виконання завдань з огляду |
| Участь у виконанні завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації | Отримання практичних навичок щодо організації і методики виконання інших завдань з надання впевненості, що не є аудитом |
| Участь у виконанні завдань з узгоджених процедур, складання робочої документації | Отримання практичних навичок щодо організації і методики виконання завдання з узгоджених процедур |
| Завдання індивідуального плану розглянуто на семінарі АФ «___» __ 20XX р. Підпис, П. І. Б. уповноваженої особи підрозділу аудиторської фірми, де проходило стажування. | |

Після обговорення виконання плану стажування на семінарі аудиторської фірми особі, яка проходила стажування, надається довідка, що засвідчується керівником аудиторської фірми (табл. 3).

Таблиця 3

Довідка про проходження стажування особами, які мають бажання скласти в майбутньому кваліфікаційні іспити та отримати кваліфікацію аудитора

| ДОВІДКА |
|--|
| Надана (П. І. Б. особи, яка проходила стажування) в тому, що він (вона) пройшов (пройшла) стажування в аудиторській фірмі «XXX» в період з XX.XX.20XX року по XX.XX.20XX року й отримав (отримала) теоретичні знання та практичні навички щодо виконання _____ (вказати тип завдання, наприклад завдання з узгоджених процедур відповідно до МССП 4400). |
| П. І. Б. директора АФ «XXX», підпис XX.XX.20XX р. |

Таким чином буде підтвержене проходження стажування особи, яка виявила бажання скласти іспит і отримати професійний досвід аудитора. Процедури проведення стажування, визначені у внутрішньофірмовому стандарті, надають змогу усунути корупційні ризики й забезпечити якісну підготовку кадрів, а отже, якість аудиту.

Під час проходження стажування першого року за тематикою розділу 1 «Організація і методика обов'язкового аудиту фінансової звітності» Положення особа, яка проходить стажування в аудиторській фірмі, має отримати знання щодо вимог до організації обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Оскільки статті 8 та 10 Закону вимагають дотримання політики та процедур збереження незалежності аудитора, суб'єкт аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності має забезпечити незалежність та об'єктивність аудиторів і ключового партнера при наданні аудиторських послуг через документування процесу оцінки загроз незалежності (табл. 4, 5).

У рамках процедури повідомлення персоналом керівництва аудиторської фірми про наявність загроз професійній незалежності необхідно скласти лист-повідомлення управлінського персоналу аудиторської фірми про наявність (відсутність) загроз щодо конкретної аудиторської перевірки. Перед початком роботи в новому році доречним вважається підтвердження персоналом аудиторської фірми незалежності щодо замовників

Таблиця 4

Робочий документ аудиторської фірми «Оцінка загроз незалежності» (складено на підставі ст. 8, ст. 10 [1])

| Загроза | Процедури оцінки | Оцінка ризику |
|------------------------------|--|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1. Загроза власного інтересу | <p>а) Письмове повідомлення персоналом керівництва про стан загроз: перед початком робіт кожен із членів аудиторської групи з перевірки через складання листа-повідомлення має сповістити керівництво аудиторської фірми про наявність або відсутність загроз незалежності.</p> <p>б) Огляд завдань, що виконує аудиторська фірма для замовника.</p> <p>в) Якщо менеджмент суб'єкта зробив пропозицію будь-якому члену аудиторської групи щодо можливого співробітництва, така особа має сповістити про це керівництво аудиторської фірми.</p> <p>г) Винагорода аудиторської фірми має відповідати вимогам ст. 26 Закону № 2258); забороняються умовні гонорари (відсотки від суми знайдених помилок, активів, економії ресурсів).</p> <p>д) Залучення зовнішніх аудиторів.</p> <p>е) Огляд взаємовідносин із замовником</p> | <p>а) За наявності листа-повідомлення загроза є усуненою.</p> <p>б) За наявності огляду завдань, проведеного внутрішнім або зовнішнім контролером, загроза є усуненою або мінімізованою до прийняттого рівня.</p> <p>в) За наявності листа-повідомлення від особи, що отримала пропозицію співробітництва від клієнта, загроза є усуненою або мінімізованою до прийняттого рівня.</p> <p>г) Оцінка розміру винагороди на відповідність вимогам ст. 26 Закону № 2258.</p> <p>д) Зовнішні аудитори мають надати письмове підтвердження дотримання вимог щодо етики та застосування Міжнародних стандартів аудиту і внутрішньофірмових стандартів.</p> <p>е) Документування інформації про співпрацю із замовником</p> |

Продовження таблиці 4

| Загроза | Процедури оцінки | Оцінка ризику |
|--------------------------------|---|--|
| 1 | 2 | 3 |
| 2. Загроза власної оцінки | а) Ротація персоналу. б) Кадровий облік | а) Задokumentовано розподіл партнерів по завданню і співробітників робочої групи за видами робіт (діяльності). б) Наявність політики та процедур прийому на роботу, підвищення кваліфікації |
| 3. Загроза захисту | а) Представлення інтересів замовника під час судових спорів. б) Професійний скептицизм. в) Робочі документи | а) Наявність додаткового контролю під час аудиту фінансової звітності щодо питань, які були предметом судового спору б) При наданні будь-якого виду послуг персоналу замовника забороняється ідентифікувати факти діяльності суб'єкта як безумовно достовірні в) З метою зменшення загроз захисту вводиться обов'язкова процедура попереднього ознайомлення всіх учасників перевірки з матеріалами робочих документів, аудиторського звіту та висновку, консультацій |
| 4. Загроза особистих стосунків | Персонал аудиторської фірми зобов'язаний своєчасно проінформувати керівництво про наявність виявленої загрози у письмовому вигляді; заходи із забезпечення додаткового контролю шляхом залучення зовнішнього аудитора на підставі укладеної угоди | За наявності листа-повідомлення загроза є усунуною |
| 5. Загроза тиску | Наявність або підозра такої загрози партнером по завданню та/або керівником аудиторської фірми | Управлінський персонал аудиторської фірми в будь-який спосіб має сповістити управлінський персонал суб'єкта про загрозу тиску та задokumentувати інформацію |

Таблиця 5

Робочий документ аудиторської фірми «Оцінка загроз незалежності з урахуванням уточненої класифікації загроз недотримання етичних принципів аудиту»

| Загроза | Процедури оцінки | Оцінка ризику |
|---|---|---|
| 1. Загроза розкриття конфіденційної інформації | Ідентифікація конфіденційної інформації | За наявності письмового зобов'язання персоналу та залучених співвиконавців за договорами ЦПХ щодо нерозкриття конфіденційної інформації загроза вважається усуненою |
| 2. Загроза компетентності | Тестування при прийнятті на роботу або залученні за договором ЦПХ до співпраці аудитора чи іншої особи без сертифіката аудитора (наявність відповідної освіти, практичних навичок, досвіду) | За наявності проведення процедур тестування при прийнятті на роботу загроза вважається усуненою |
| 3. Загроза демпінгу | Оцінка обґрунтованості формування ціни на аудит та інші аудиторські й неаудиторські послуги, що надаються замовнику | Упровадити розрахунок вартості ціни за один людино-день аудиту |
| 4. Загроза ігнорування (технічні процедури) вимог МСА та Закону | Оцінка дотримання методик перевірки фінансової звітності, її компонентів, окремих статей, складних нетипових операцій | За наявності звіту внутрішнього контролера щодо оцінки системи контролю якості ризик зменшується до прийняттого рівня |

Після отримання знань щодо оцінки дотримання етичних вимог персоналом аудиторської фірми особа, яка проходить стажування, має ознайомитись із:

– упровадженням системи внутрішнього контролю, процедур реєстрації та обліку фактів, інформація про які підлягає фіксації та розкриттю відповідно до Закону [1], механізмів внутрішнього контролю, застосуванням методики оцінки ризиків, заходів та засобів для захисту систем обробки інформації (внутрішньофірмовий стандарт «Контроль якості аудиторських послуг»);

– способами інформування уповноваженої особи суб'єкта аудиторської діяльності про факти порушень вимог Закону [1] працівниками суб'єкта аудиторської діяльності, табл. 6.

Таблиця 6

Документування фактів порушення вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

| Факт порушення вимог Закону (його сутність) | Посилання на статтю Закону | Заходи щодо зниження ризиків, спричинених порушеннями вимог Закону | Пояснення винних осіб та заходи з усунення порушень |
|--|-----------------------------------|---|--|
| Винагорода за аудит є більшою, ніж передбачено законодавством | Стаття 26 | Моніторинг виручки від реалізації аудиторських послуг | Відмова від надання аудиторських послуг та застосування додаткового контролю за якістю |
| | | | |
| Особа, відповідальна за контроль якості аудиторських послуг в АФ «XXX» П. І. Б., підпис, дата | | | |

– вимогами до рівня кваліфікації та досвіду аудиторів і персоналу, який залучається до надання послуг відповідно до міжнародних стандартів аудиту. В аудиторській фірмі за основним місцем роботи має працювати не менше трьох аудиторів. При наданні послуг з обов'язкового аудиту

фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (крім тих, що відповідають критеріям малого підприємства), за основним місцем роботи має працювати не менше п'яти аудиторів із загальною чисельністю штатних кваліфікованих працівників, які залучаються до виконання завдань, не менше 10 осіб, з яких щонайменше дві особи повинні підтвердити кваліфікацію відповідно до статті 19 Закону [1] або мати чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій, що підтверджують високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності. Перелік професійних організацій, сертифікат (диплом) яких свідчить про високий рівень відповідних знань, затверджується Радою нагляду ОСНАД;

– вимогами щодо забезпеченості необхідними ресурсами. У разі залучення до надання аудиторських послуг аудиторів та інших працівників, які не є працівниками за основним місцем роботи суб'єкта аудиторської діяльності, цей суб'єкт зобов'язаний вжити заходів для недопущення зниження якості внутрішнього контролю. Участь працівників суб'єкта аудиторської діяльності, які працюють не за основним місцем роботи, у виконанні завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності не впливає на обсяг відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності, що на нього покладається відповідно до законодавства та договору, укладеного з юридичною особою, якій надаються відповідні послуги. Прикладом робочого документу щодо забезпеченості ресурсами є табл. 7.

Крім того, стажист має ознайомитись із:

– запровадженням внутрішньої політики та процедур виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності, що також мають передбачати обов'язковість інструктажу, нагляду та перевірки роботи аудиторів та інших працівників, вимог до створення й обсягу робочих документів аудитора;

Таблиця 7

Визначення необхідних для аудиторського завдання ресурсів
(фрагмент)

| | |
|--|---|
| Назва підприємства: Фінансова установа «XXX XXX» Період перевірки: 201X рік Дата перевірки: з XX.XX. 201X р. по XX.XX 201X р. Об'єкт перевірки: фінансова звітність, складена відповідно до МСФЗ | |
| Об'єкти аудиту | Дата та кількість задіяних у перевірці осіб |
| 1 | 2 |
| Правові основи діяльності замовника аудиту: – правовий аналіз установчих документів; – наявність державних дозволів на проведення окремих видів діяльності | XX.XX.201X р., 1 аудитор |
| Оцінка аудитором діючої системи обліку та внутрішнього контролю: організація бухгалтерського обліку відповідно до чинних вимог; дотримання прийнятної методології відображення окремих господарських операцій (МСБО); оцінка діючої системи внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту); достовірність виведення результатів проведених інвентаризацій | XX.XX.201X р., 3 аудитори – члени групи із завдання |
| Перевірка обліку основних засобів: правильність оцінки та постановка на облік; аналіз вибуття основних засобів; правильність відображення капітального ремонту; правильність нарахування зносу; достовірність оцінки на дату балансу (за МСБО 36 «Зменшення корисності активів»; проведення вибіркової інвентаризації) | XX.XX.201X р., XX.XX.201X р., 2 аудитори, 2 асистенти аудитора |
| | |
| Фінансова звітність: – відповідність показників фінансової звітності результатам синтетичного та аналітичного обліку; – правильність заповнення форм фінансової звітності; – своєчасність звітування; – правильність формування зведеної бухгалтерської звітності. Рекомендації з усунення недоліків, виявлених у ході перевірки | XX.XX.201Xр., XX.XX.201X р., 3 аудитори, 2 асистенти |

Продовження таблиці 7

| 1 | 2 |
|---|---|
| Аудиторський висновок щодо фінансових звітів складених за міжнародними стандартами | XX.XX.201Xр., XX.XX.201X р., 3 аудитори, 2 асистенти |
| Ресурси, необхідні для виконання аудиторського завдання: Аудиторські: кількість людино-днів – 132; Асистентські (у тому числі особи, що проходять стажування): кількість, людино-днів – 88; Допоміжний персонал: кількість людино-днів – за необхідності Усього 220 людино-днів | |
| Директор аудиторської фірми (або партнер по завданню), П. І. Б., підпис, дата | |
| Погоджено від імені замовника аудиту. Підпис відповідальної особи, дата | |

– запровадженням внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг. Відповідальність за організацію та ефективне функціонування внутрішньої системи контролю якості несе керівник суб'єкта аудиторської діяльності, при цьому ним може бути призначена відповідальна особа лише з числа аудиторів, яка є працівником суб'єкта аудиторської діяльності за основним місцем роботи;

– використанням вищезазначених внутрішніх процедур, систем, механізмів і ресурсів для забезпечення системного та регулярного надання послуг з обов'язкового аудиту;

– запровадженням механізмів реєстрації та розв'язання нестандартних ситуацій, що мають або можуть мати суттєві наслідки для неупередженості діяльності аудиторів та ключових партнерів, пов'язаної з наданням послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності, табл. 8.

Таблиця 8

Журнал обліку постійного навчання персоналу та розв'язання нестандартних ситуацій в аудиторській фірмі

| № з/п | Дата | Питання щодо розгляду на постійно діючому семінарі, у т. ч. нестандартні ситуації | Пояснення щодо розв'язання нестандартних ситуацій під час аудиту та виявлених помилок, включаючи пояснення експертів | П.І.Б., підпис осіб, що брали участь у семінарі |
|-------|-----------------------|---|--|---|
| 1 | XX.X X.201 X р. | 1. Облік та складання звітності за МСФЗ. 2. Облік курсових різниць за немонетарними активами; відображення курсових різниць у фінансовій звітності та оцінка такого відображення аудитором | Приклади обліку та відображення курсових різниць у фінансовій звітності. Нормативні документи | |
| ... | ... | ... | ... | ... |

– застосуванням політики оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, що передбачає стимули для забезпечення якості робіт. При цьому винагорода, отримана суб'єктом аудиторської діяльності від юридичної особи за послуги, не пов'язані з обов'язковим аудитом фінансової звітності, не може будь-яким способом ураховуватися при визначенні обсягу оплати праці аудиторам та іншим працівникам, залученим до виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності цієї юридичної особи;

– постійним моніторингом відповідності та ефективності внутрішньої політики і процедур, системи внутрішнього контролю, у тому числі щорічною оцінкою внутрішньої системи контролю якості та вживанням відповідних заходів для усунення будь-яких недоліків. Суб'єкт аудиторської діяльності може залучати для незалежного оцінювання внутрішньої системи контролю якості професійні організації аудиторів. Суб'єкт аудиторської діяльності повинен зберігати інформацію про результати оцінки ефективності системи

внутрішнього контролю та вжиті заходи з усунення виявлених недоліків (за умови їх ідентифікації) протягом семи років;

– призначенням ключового партнера з аудиту та вимогами до його кандидатури. Під час виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності аудиторська фірма має призначити щонайменше одного ключового партнера з аудиту, зважаючи при його виборі на критерії забезпечення якості аудиту, незалежності та компетентності (табл. 9). Ключовий партнер з аудиту безпосередньо бере участь у перевірці.

Таблиця 9

Наказ про створення робочої групи та призначення ключового партнера

| | |
|---|-------------------|
| НАКАЗ № | |
| про створення аудиторської групи | |
| м. Київ | ____.____.201X р. |
| У зв'язку з проведенням аудиту річної фінансової звітності ТОВ «XXX» за період з 01 січня 201X року по 31 грудня 201X року | |
| НАКАЗУЮ: | |
| 1. Створити аудиторську групу для виконання завдання у складі: <ul style="list-style-type: none"> – П. І. Б., керівник групи (ключовий партнер); – П. І. Б., аудитор; – П. І. Б., асистент. | |
| 2. Провести аудит у період з _____ 201X року по _____ 201X року. | |
| 3. Членам групи із завдання підтвердити незалежність відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та професійних стандартів, пройти інструктаж щодо організації і методики перевірки фінансової звітності. | |
| Директор аудиторської фірми | П. І. Б., підпис |

Вимоги щодо наявності часу та ресурсів для виконання аудиторського завдання поширюються і на аудиторів, які провадять аудиторську діяльність як фізичні особи – підприємці.

Також суб'єкт аудиторської діяльності має щорічно складати звіт, що містить огляд виявлених порушень законодавства та заходів з

удосконалення системи контролю якості для внутрішнього використання, табл. 10 (розроблено на підставі Закону [1]).

Таблиця 10

Формат звіту щодо виявлення невідповідностей Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та заходів щодо удосконалення системи внутрішнього контролю

| Аудиторське завдання (номер, дата, замовник предмет, об'єкт угоди) | Виявлені порушення вимог Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» | Вжиті заходи з удосконалення системи контролю якості щодо виявлених порушень |
|---|---|---|
| Сутність питання | Сутність питання | Сутність питання |
| П. І. Б. особи, що склала звіт, підпис, дата | | |

Якщо суб'єкт аудиторської діяльності звертається за консультацією до зовнішніх експертів, він повинен задокументувати звернення та отримані рекомендації;

– форматом особової справи замовника. Суб'єкт аудиторської діяльності повинен вести особові справи за кожною юридичною особою, фінансова звітність якої перевіряється, що мають щонайменше містити інформацію, що представлена в табл. 11.

Таблиця 11

Формат особової справи замовника аудиту (розроблено на підставі [1] для подальшого контролю)

| Рік | Найменування та місцезнаходження юридичної особи, замовника аудиту | Для аудиторської фірми – П. І. Б. призначеного ключового партнера з аудиту | Сума винагороди, отриманої за послуги з обов'язкового аудиту, та винагороди, отриманої за інші послуги, у кожному фінансовому році |
|---|---|---|---|
| 2018 | | | |
| ... | ... | ... | ... |
| П. І. Б. ключового партнера, підпис, дата | | | |

– документуванням процесу аудиту фінансової звітності. Суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний забезпечити складання аудитором,

ключовим партнером з аудиту, який виконує завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, робочих документів аудитора для кожного завдання, в яких обов'язково слід документувати дані з оцінки незалежності, застосовані процедури, судження, підстави для висновків тощо, а також зберігати будь-яку іншу важливу інформацію і документи на підтвердження аудиторського звіту та для моніторингу дотримання вимог Закону [1] та інших правових вимог.

Робочі документи аудитора мають бути остаточно сформовані та передані на зберігання не пізніше ніж через 60 днів з дня підписання аудиторського звіту. Рекомендований перелік робочих документів представлено в табл. 12.

Таблиця 12

Перелік робочих документів, які використовуються при перевірці фінансової звітності суб'єкта господарювання (узагальнено на підставі [2])

| № з/п | Назва документу |
|-------|---|
| 1 | 2 |
| 1 | Лист-зобов'язання |
| 2 | Лист про обмеження думки аудитора щодо інвентаризації |
| 3 | Оцінка прийнятності договору |
| 4 | Знання про бізнес клієнта |
| 5 | Вимоги до розкриття фінансової інформації |
| 6 | Попереднє планування суттєвості |
| 7 | Оцінка аудиторського ризику |
| 8 | Матриця організації контролю |
| 9 | Контроль на завершальному етапі перевірки |
| 10 | Тест на шахрайство |
| 11 | Контроль якості виконання завдання |
| 12 | Анкета вивчення облікової політики |
| 13 | Тести внутрішнього контролю |
| 14 | Оцінка різниць, виявлених аудитором |
| 15 | Анкета аудиту статутного капіталу |

Продовження таблиці 12

| 1 | 2 |
|----|---|
| 16 | Лист управлінського персоналу про передачу всіх документів для виконання договору |
| 17 | Тест оцінки безперервності |
| 18 | Запит щодо безперервності діяльності підприємства |
| 19 | Розрахунок вартості чистих активів підприємства |
| 20 | Запит щодо пов'язаних сторін |
| 21 | Тест щодо пов'язаних сторін |
| 22 | Тест «Облікові оцінки» |
| 23 | Тест «Аналітичні процедури» – розрахунок коефіцієнтів |
| 24 | Запит щодо отримання зовнішніх підтверджень від контрагентів |
| 25 | Аналітичні процедури. Первісні (вхідні) залишки |
| 26 | Пробний баланс і пробний звіт про фінансові результати |
| 27 | Запит щодо подій після дати балансу |
| 28 | Вибірка за балансовими рахунками |
| 29 | Зведена таблиця відхилень за результатами тестування фінансової звітності |
| 30 | Лист попередньому аудитору |

Запропонований перелік робочих документів не є вичерпним і потребує подальшого розширення залежно від умов аудиторських завдань.

Обсяг робочих документів аудитора перевіряється ключовим партнером і має максимально характеризувати роботу, виконану групою із завдання. Ключовий партнер з аудиту групи може використовувати у своїй роботі та включити до робочих документів аудитора документи від суб'єктів аудиторської діяльності, задіяних у завданні, в тому числі з інших країн, за умови дотримання принципу конфіденційності інформації. У разі якщо ключовий партнер з аудиту групи не може документально підтвердити результати проведеного іншим суб'єктом аудиторської діяльності аудиту фінансової звітності дочірнього та/або асоційованого підприємства, які суттєво впливають на консолідовану фінансову звітність, то він повинен вжити належних заходів та поінформувати про це Інспекцію із забезпечення якості, що є підрозділом ОСНАД (табл. 13).

Таблиця 13

Лист аудиторської фірми до Інспекції із забезпечення якості (питання для висвітлення)

| | | |
|--|--|--|
| Аудиторське завдання (номер, дата, замовник предмет, об'єкт угоди) | Причини неможливості підтвердити результати проведеного іншим суб'єктом аудиторської діяльності аудиту фінансової звітності дочірнього та/або асоційованого підприємства, які суттєво впливають на фінансову звітність групи | Вжиті аудиторською фірмою заходи (проведення додаткової роботи понад обсяги завдання з обов'язкового аудиту консолідованої фінансової звітності групи; залучення суб'єктів аудиторської діяльності для повторного аудиту фінансової звітності дочірнього та/або асоційованого підприємства). |
| Дані аудиторської фірми | Дані аудиторської фірми | Дані аудиторської фірми |

Залежно від ситуації такі заходи повинні включати проведення додаткової роботи понад обсяги завдання з обов'язкового аудиту консолідованої фінансової звітності групи або залучення суб'єктів аудиторської діяльності для повторного аудиту фінансової звітності дочірнього та/або асоційованого підприємства.

Ключовий партнер на запит Аудиторської палати України та ОСНАД має надати їм доступ до робочих документів аудитора, у тому числі до документів, що підтверджують результати аудиту фінансової звітності дочірніх підприємств юридичної особи або іншої роботи, виконаної суб'єктами аудиторської діяльності мережі аудиторських фірм, у тому числі з інших країн, крім випадків, коли надання робочих документів або інших документів суперечить законодавству;

– порядком розгляду скарг. Суб'єкт аудиторської діяльності має вести облік усіх поданих письмово скарг щодо надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності. Запропоновано облік скарг організувати у журналі обліку скарг, табл. 14

Таблиця 14

Журнал обліку скарг аудиторської фірми

| № з/п | Дата | Сутність скарги | Вжиті заходи | Особа(и), що розглядала(и) скаргу |
|-------|---------------|---|---|-----------------------------------|
| 1 | XX.XX.20XX р. | Недотримання вимог МСА (скарга замовника) | Проведено додатковий контроль якості аудиту | П. І. Б., підпис |
| 2 | | | | |
| 3 | | | | |

– процедурами щодо оцінки безперервності діяльності замовника. Завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності не повинно включати надання впевненості щодо майбутньої дієздатності юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, а також ефективності або результативності діяльності її органів управління чи посадових осіб із провадження господарської діяльності на сьогодні або у майбутньому.

Стажування за розділом 1 «Організація і методика обов'язкового аудиту фінансової звітності» розраховано на один рік. Далі особа, що проходить стажування, має право після відповідного обговорення в аудиторській фірмі результатів її роботи перейти до опанування завдань розділу 2 «Організація і методика аудиту завдань з надання впевненості, що не є аудитом».

Сфери уваги осіб, які проходять стажування за програмою другого року, є такими:

І. Особа, яка проходить стажування, має усвідомити, що МСА 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» також потребує дотримання норм Кодексу професійної етики, визначення рівня впевненості та мети завдання, застосування процедур контролю якості аудиторських послуг. Тому аудитору необхідно планувати та виконувати завдання з професійним

скептицизмом, отримати розуміння предмета перевірки й обставин завдання для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення інформації про предмет перевірки. Ступінь розуміння предмета перевірки визначається глибиною професійного судження аудитора. Слід також визначити характеристики предмета перевірки, які особливо доречні для потенційних користувачів звіту, вони зазначаються у звіті аудитора з надання впевненості.

Аудитор розглядає суттєвість та ризики завдання з надання впевненості, орієнтуючись на власний досвід та засоби контролю. Слід зменшити ризики завдання до прийнятно низького рівня за обставин завдання.

II. Якщо для збирання й оцінювання доказів використовується робота експерта, аудитор та експерт у сукупності повинні мати відповідні навички та знання щодо предмета перевірки та критеріїв його оцінки. Це в подальшому дає аудитору можливість визначитися з достатністю доказів.

Аудитор повинен мати знання для:

- визначення цілей роботи, дорученої експерту;
- розгляду обґрунтованості припущень, методів, вхідних та вихідних даних, які використовує експерт;
- розгляду обґрунтованості даних щодо обставин завдання та звіту.

Аудитор повинен отримати достатні та прийнятні докази відповідності роботи експерта цілям завдання. Для цього він оцінює:

- 1) професійну компетентність, досвід та об'єктивність експерта;
- 2) обґрунтованість доказової та методичної бази, використаної експертом;
- 3) обґрунтованість даних щодо обставин завдання та висновку.

Також аудитор формує відповідний робочий документ «Залучення аудитором до експерта роботи», табл. 15.

Таблиця 15

Рекомендований робочий документ «Залучення аудитором до роботи експерта»

| Питання до розгляду | Так / Ні | Вплив розгляду питання на думку аудитора (фінансову звітність) | Примітки |
|---|-----------------|---|--|
| 1. Чи необхідно залучати до виконання аудиторського завдання експерта | Так | Залучається експерт щодо спірного питання оподаткування контрольованих операцій | x |
| 2. Професійна компетентність | Так | x | Отримані документи, що підтверджують компетентність |
| 3. Наявність ліцензії / сертифіката | Ні | x | Сертифікація не вимагається на законодавчому рівні (або номер сертифіката) |
| 4. Досвід / репутація | Так | x | x |
| 5. Рівень довіри до експерта | Так | Високий рівень довіри до звіту експерта | x |
| Аудитор П. І. Б., підпис «___» _____ 201X р. | | | |

III. Аудитор повинен отримати достатні та відповідні докази, на яких ґрунтуватиметься звіт. Аудитору слід отримати відповідні пояснення замовника та третіх сторін (за необхідності), розглянути вплив подій на інформацію про предмет перевірки до дати надання звіту.

Аудитор має документувати всі важливі для забезпечення доказів питання, що підтверджують звіт.

IV. При формуванні звіту слід звернути увагу на таке:

- 1) аудитором приймається рішення про достатність отриманих доказів, що підтверджують висновки у звіті;
- 2) звіт аудитора має бути виключно у письмовій формі.

Стандарти не вимагають типової форми звіту, тому для полегшення сприйняття користувачем інформації рекомендується така його структура:

- заголовок (чітко визначає, що це звіт з надання впевненості);
- одержувач (сторона або сторони, яким направляється звіт. Бажано направляти звіт усім потенційним користувачам);
- ідентифікація та опис інформації про предмет перевірки, дата або період, до якого належить оцінка чи вимірювання предмета перевірки; об'єкт, до якого належить предмет перевірки; характеристики предмета перевірки (наскільки інформація про предмет перевірки швидше якісна ніж кількісна, об'єктивна ніж суб'єктивна, історична ніж прогнозна; зміни в обставинах завдання або у предметі перевірки, що впливають на порівнювальну інформацію, інші суттєві питання);
- перелік критеріїв, за допомогою яких оцінювався або вимірювався предмет перевірки (якщо доречно, то слід вказати джерела критеріїв, тип критеріїв, застосовані методи оцінки, тлумачення застосування критеріїв до обставин завдання, чи були зміни методів оцінки);
- властиві обмеження оцінки або вимірювання (якщо це доречно);
- вказівка на обмеженість користувачів звіту, якщо значення критеріїв доступні обмеженому колу користувачів;
- відповідальність сторін (замовника та аудитора);
- стислий опис виконаної роботи;
- безпосередній висновок;
- дата звіту;
- назва аудиторської фірми та її фактична адреса.

Якщо існують обмеження щодо обсягу роботи або відповідальна сторона пропонує обмеження, які не дають можливості отримати необхідні докази, то висловлюється висновок із застереженням або відмова від висловлювання думки. У разі, коли інформація про предмет перевірки

суттєво викривлена та/або твердження відповідальної сторони про предмет перевірки не наведено за усіма суттєвими аспектами, висловлюється висновок із застереженням або негативний висновок. Якщо після прийняття завдання виявляється, що критерії оцінки не відповідні або предмет перевірки не відповідає завданню з надання впевненості, також висловлюється думка із застереженням, або негативна думка.

Коли невідповідні критерії імовірно вводять в оману потенційних користувачів, висловлюється думка із застереженням або відмова від висловлювання думки.

Якщо вплив питань є не настільки суттєвим, що вимагає негативного висновку або відмови від висновку, висловлюється думка із застереженням.

Аудитору при наданні звіту слід розглянути іншу відповідальність за повідомлення доречних питань, які становлять інтерес для управління та виникають в результаті виконання завдання, вищому управлінському персоналу. Актуальними питаннями, важливими для управління, є лише ті, які привернули увагу аудитора під час виконання завдання.

V. Перевірка прогнозової інформації базується на припущеннях про події, які можуть відбутись у майбутньому, та про можливі дії суб'єкта господарювання. Аудитор досліджує інформацію щодо прогнозу – дій персоналу на певну дату, які він планує виконати на основі гіпотетичних припущень щодо майбутніх подій («найкращі оцінки») та перспективних оцінок («що трапиться, якщо ...»). Прогнозна інформація може бути підготовлена як:

- інструмент управління (оцінка майбутніх капіталовкладень);
- проспект для потенційних інвесторів;
- річний звіт для акціонерів, органів регулювання та інших зацікавлених осіб;
- документ для кредиторів (прогноз руху грошових коштів).

Прогнозна інформація стосується подій або дій, що дотепер не відбувались і можуть не відбутися. Тому аудитор не в змозі висловити думку з приводу того, чи будуть досягнуті результати, зазначені у такій інформації.

Предметом уваги аудитора при прийнятті завдання є такі питання:

- чи використовується інформація за призначенням?
- чи призначена інформація для загального або обмеженого поширення?;
- чи є найкращими оцінками гіпотетичні припущення?
- які елементи слід включати в інформацію?
- який період охоплює інформація?

Аудитор не приймає завдання, якщо припущення є явно нереальними або якщо він вважає, що інформація не буде відповідати своєму призначенню. Він повинен отримати достатній рівень знань про бізнес клієнта та розглянути ступінь достовірності фінансової інформації, що була підставою для прогнозів.

Аудитору слід урахувати: ймовірність суттєвих викривлень; знання, отримані при виконанні попередніх завдань; компетентність управлінського персоналу щодо підготовки прогновної інформації; ступінь впливу суджень управлінського персоналу на прогнозну інформацію; відповідність і достовірність даних, взятих за основу. Також аудитору слід отримати письмові пояснення управлінського персоналу щодо передбачуваності використання інформації та прийняття персоналом відповідальності за прогнози.

Формат звіту аудитора про прогнозну фінансову інформацію передбачає такі елементи:

- заголовок;
- адресат;
- опис прогновної інформації;

- посилання на МСА, що застосовувалися;
- твердження про відповідальність управлінського персоналу за інформацію;
- посилання на мету перевірки (або обмеження поширення інформації);
- твердження про негативну впевненість щодо припущень про обґрунтовану підставу для інформації;
- думка про те, чи подано інформацію у відповідності з концептуальною основою фінансової звітності та чи належним чином інформація підготовлена на основі припущень;
- застереження щодо можливості досягнення мети або результатів, зазначених у прогностичній інформації;
- дата звіту (дата завершення процедур);
- адреса аудитора;
- підпис.

Протягом року особа, яка проходить стажування, бере участь у виконанні завдань з надання впевненості, що не є аудитом, а наприкінці року готує звіт для обговорення своєї роботи на семінарі аудиторської фірми. Після схвалення роботи й отримання довідки про стажування претендент на отримання кваліфікації аудитора переходить до опанування знань за розділом 3 «Організація і методика надання супутніх аудиту послуг: виконання завдання з узгоджених процедур та компіляція фінансової звітності» Положення про стажування. Цей розділ містить інформацію про методику надання супутніх послуг замовникам та розрахований на вивчення протягом року.

Упродовж цього року здобувачу кваліфікації аудитора, по-перше, необхідно визначити мету завдання з погоджених процедур, якою є виконання тих аудиторських процедур, що були погоджені аудитором,

суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми сторонами, а також надання звіту про фактичні результати. Оскільки аудитор лише надає звіт про фактичні результати погоджених процедур, упевненість не висловлюється. Замість цього користувачі звіту самі оцінюють процедури та результати, наведені аудитором у звіті, та на підставі роботи аудитора роблять свої власні висновки. Звіт надається лише тим сторонам, які дали свою згоду на проведення таких процедур, оскільки інші сторони, що не знають причин проведення цих процедур, можуть неправильно тлумачити їх результати.

Завдання з виконання погоджених процедур можуть включати виконання ряду процедур для окремих статей фінансової інформації, операцій з пов'язаними сторонами, обсягів продажу та прибутку підрозділів підприємств, фінансового звіту або навіть повного пакету фінансової звітності.

По-друге, аудитор, виконуючи завдання, повинен дотримуватися вимог Кодексу професійної етики та стандартів аудиту й упевнитися в тому, що замовник або сторони, яким буде надано звіт, чітко розуміють умови завдання та погоджені процедури. Безумовно узгоджуються із замовником:

- мета завдання;
- фінансова інформація, стосовно якої здійснюються процедури;
- характер, термін та обсяг конкретних процедур;
- передбачена форма звіту про фактичні результати;
- те, що процедури не будуть ні оглядом, ні аудитом, тобто надається не впевненість, а конкретна перевірена інформація;
- обмеження щодо розповсюдження звіту (якщо обмеження суперечать законодавству, то аудитор не приймає завдання).

Прикладом узгодження умов завдання є лист-зобов'язання щодо завдання з узгоджених процедур. Лист-зобов'язання (або лист-угода) підтверджує

прийняття аудитором завдання і допомагає уникнути неправильного розуміння таких питань, як мета й обсяг роботи, відповідальність аудитора і форма висновків, що будуть надані. До листа-зобов'язання (листа-угоди) необхідно включити такі питання: перелік процедур, що будуть виконані за погодженням сторін; твердження про те, що розповсюдження висновку щодо фактичних даних має бути обмежено сторонами, якими було погоджено виконання процедур. Крім того, аудитор може розглянути доданий до листа-зобов'язання проєкт звіту про фактичні результати.

По-третє, аудитор повинен скласти план перевірки та задокументувати всі важливі для формування висновку питання й докази. Аудитор може застосовувати такі процедури: запити й аналіз; перерахунки; порівняння та перевірки точності записів; спостереження; перевірки; одержання підтверджень.

По-четверте, необхідно врахувати особливості виконання узгоджених процедур для державних підприємств. У державному секторі розповсюдження звіту із завдання може не обмежуватися тільки тими сторонами, що погодили процедури, які слід виконати; звіт можуть також надавати іншим юридичним або фізичним особам (наприклад, при урядовому розслідуванні діяльності конкретного суб'єкта господарювання державного сектору або урядового департаменту).

Завдання в державному секторі різноманітні, а тому слід бути вкрай обережним, розмежовуючи завдання, які справді є завданнями з погоджених процедур, і завдання, що розглядаються як аудиторська перевірка фінансової інформації (наприклад, висновки щодо результатів діяльності). При виконанні завдання з погоджених процедур аудитор не надає аудиторського висновку і не виражає впевненість щодо фінансових звітів, а надає аудиторський звіт, користувачем якого є лише замовник або інша особа за погодженням замовника.

По-п'яте, при виконанні завдання з підготовки фінансової інформації (підготовка, або компіляція інформації також є супутньою послугою) необхідно визначити мету: використовуючи бухгалтерський, а не аудиторський досвід, надати допомогу замовникові щодо збирання, класифікації та узагальнення фінансової інформації.

По-шосте, виконуючи завдання, аудитор (практикуючий бухгалтер) повинен дотримуватися професійної етики та погодити умови завдання із замовником. Якщо ім'я бухгалтера асоціюється з зібраною ним інформацією, він повинен надати письмовий звіт замовнику. Бухгалтеру слід переконатися, що між ним та замовником досягнуте чітке порозуміння щодо умов завдання.

Порозуміння досягається за такими питаннями:

- характер завдання (завдання не є аудитом чи оглядом);
- на результати виконання завдання не слід покладатися для виявлення помилок або порушень, які можуть існувати в фінансовій звітності в цілому;
- характер інформації, яку надасть замовник;
- відповідальність управлінського персоналу за точність і повноту наданої бухгалтерської інформації;
- інформація надана відповідно до основи бухгалтерського обліку та відомі відступи від такої основи;
- після підготовки інформація, що була узгоджена в умовах завдання із замовником, буде поширюватися;
- форма звіту.

По-сьоме, необхідно визначити процедури, що використовуються під час підготовки фінансової звітності: запити управлінському персоналу; оцінка системи внутрішнього контролю; перевірка будь-яких питань; перевірка будь-яких пояснень. Також слід визначити структуру звіту, що має включати такі обов'язкові параграфи:

- назву та адресата;
- твердження про виконання завдання згідно з МСА;
- твердження про те, що бухгалтер не є незалежним (за потреби);
- визначення інформації з посиланням на те, що вона готується на основі інформації, яку надав управлінський персонал;
- твердження про відповідальність управлінського персоналу;
- твердження про те, що впевненість аудитором не висловлюється;
- розкриття суттєвих відхилень від визначеної концептуальної основи (за потреби);
- дата звіту;
- адреса аудиторської фірми;
- підпис бухгалтера (спеціаліста).

Особа, яка проходить стажування, протягом року бере участь у виконанні завдань з узгоджених процедур та підготовці фінансової інформації за дорученням замовника. Її робота також обговорюється на семінарі аудиторської фірми. Трирічна тривалість програми дозволяє претенденту на отримання сертифіката аудитора взяти участь у виконанні всіх видів аудиторських завдань: аудит фінансової звітності, завдання з надання впевненості, що не є аудитом; завдання з узгоджених процедур; підготовка фінансової інформації. Протягом цих років претенденти проходять 3–4 ротації у різних підрозділах аудиторської фірми, вирішуючи поставлені завдання стажування.

Зазначений термін стажування надає можливість особам, які виявили бажання скласти кваліфікаційний іспит, отримати практичні навички щодо процесу організації і методичного забезпечення всіх видів аудиторських послуг, що загалом сприятиме підвищенню їх якості та задоволенню потреб користувачів аудиторських звітів.

ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Яка особа вважається кандидатом в аудитори?
2. Чи може кандидат в аудитори розпочати стажування в суб'єкті аудиторської діяльності до моменту отримання вищої освіти, успішного складання одного з теоретичних іспитів та/або кваліфікаційного іспиту?
3. Яким шляхом і протягом скількох років кандидат в аудитори набуває практичного досвіду аудиторської діяльності?
4. Що передбачає стажування кандидата в аудитори?
5. Що таке індивідуальна програма стажування та звіт про виконання індивідуальної програми ?
6. Охарактеризуйте умови та обсяг зарахування теоретичних знань кандидатів в аудитори.
7. Чи справляється плата до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю за зарахування теоретичних знань майбутніх аудиторів та проходження стажування?
8. Розробіть приклад Положення про проходження стажування в аудиторській фірмі, де ви працюєте.
9. Розробіть приклад програми стажування та індивідуального плану стажування для кандидатів в аудитори в аудиторській фірмі, де ви працюєте
10. Якими є особливості атестації аудиторів?

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про аудит фінансової звітності аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://www.apu.com.ua/normativni-akti-shcho-regulyuyut-auditorsku-diyalnist/14-zakoni-ukrajini> (дата звернення: 25.06.2020).
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: нормативне виробничо-практичне видання (2016–2017 роки) // Офіційний вебсайт Аудиторської палати України. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C2.pdf (дата звернення: 10.11.2019).
3. Про освіту: Закон України від 05.09.2017 р. № 2148-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19> (дата звернення: 25.10.2020).
4. Про зайнятість населення: Закон України від 05.07.2012 р. № 5067-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19> (дата звернення: 26.06.2020).