**Бондар Валерій Петрович. “Організація і технологія аудиторської діяльності: стратегія якості та відповідальності” : Дис... д-ра наук: 08.00.09 – 2009**

|  |  |
| --- | --- |
| |  | | --- | | **Бондар В.П. Організація і технологія аудиторської діяльності: стратегія якості та відповідальності. – Рукопис.**  Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – Київ, 2009.  Дисертація висвітлює обґрунтування та вирішення теоретичних і практичних проблем аудиторської діяльності на сучасному етапі розвитку економічних відносин.  Розкрито та уточнено зміст таких понять як “аналітичні процедури”, “аудиторські процедури”, “аудиторські докази”, “тестування”, “вибірковий спосіб”. Запропоновано розуміти під “доказами” поняття “підтвердження”, виходячи із сутті поняття та доведено недоцільність застосування “тестування” в аудиті.  Удосконалено систему організації та регулювання аудиторської діяльності в Україні, розроблено процес організації діяльності аудиторської фірми. Визначено зміст методики та організації процесу аудиторської перевірки та їх вплив на практичне застосування. Розроблено технологію проведення аудиторських перевірок на основі спеціалізованого програмного забезпечення. Виявлені проблеми оцінки аудиторського ризику, які дозволили сформувати способи його зниження, що базуються на підготовці професійних кадрів та методичному забезпеченні процесу аудиту. Запроваджено шляхи підвищення відповідальності аудиторів в практику аудиту, які дозволять забезпечити зростання якості та ефективності аудиторської перевірки, підвищення ступеня довіри до аудиторів зі сторони користувачів фінансових показників звітності. Розроблено теоретичні та методологічні засади щодо вимог якості аудиторських послуг для розвитку системи страхування та їх закріплення на законодавчому рівні.  Досліджено передумови формування та шляхи розвитку в Україні системи контролю якості аудиту та аудиторських послуг, встановлено фактори впливу на неї. Показано заходи щодо забезпечення якості проведення аудиту, що повинні реалізовуватись керівництвом аудиторських фірм та професійними організаціями, що регулюють аудиторську діяльність. | |
| |  | | --- | | У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукової проблеми низької якості аудиту та відсутності системи відповідальності аудиторів та аудиторських фірм за результати виконаних робіт, а також недостатнього теоретичного обґрунтування порядку організації та регулювання аудиторської діяльності на основі розробки стратегії підвищення якості та відповідальності суб’єктів аудиту в Україні в нових умовах господарювання.  Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, мають наступне трактування.  1. Відсутність чіткої системи нормативно-правових документів, що регламентують здійснення аудиторської діяльності, спричиняє зниження якості аудиту та аудиторських послуг. Визначено дві концепції організації і регулювання системи аудиту в країні – державну і професійну на основі вивчення досвіду світової практики. Доведено, що найбільш ефективною для вітчизняної системи аудиту, є змішана система регулювання аудиторської діяльності, оскільки вона дозволяє одночасно враховувати та захищати інтереси держави, зовнішніх користувачів, а також суб’єктів аудиторської діяльності. Держава, з одного боку, встановлює порядок та правила здійснення аудиторської діяльності, забезпечуючи виконання своїх функцій перед суспільством. Незалежні професійні організації захищають права та інтереси своїх членів – аудиторів, а також розробляють шляхи розвитку та покращання аудиторської діяльності відповідно до законодавства.  Захист інтересів вітчизняних аудиторських компаній потрібує запровадження жорстких умов входу на вітчизняний ринок іноземних компаній, а також створення окремої системи оподаткування їх діяльності. Разом з цим, саме аудитори повинні активно працювати над популяризацією своєї діяльності, роз’яснювати позитивні можливості, які отримує суб’єкт господарювання від співпраці з досвідченими фахівцями аудиторської фірми у сфері обліку, контролю, управління, оподаткування.  2. Відсутність рекомендацій та роз’яснень, які б ґрунтовно розкривали процес організації суб’єкта аудиторської діяльності, призводить до погіршання якості надання аудиторських послуг. Для розкриття ключових етапів організації діяльності суб’єкта аудиту запропоновано систему організаційних процедур у розрізі чотирьох етапів: реєстрація суб’єкта аудиторської діяльності, розробка організаційної структури аудиторської фірми, набір персоналу, вибір клієнта та визначення умов проведення аудиту. Обґрунтовано, що для аудиторських фірм найбільш оптимальною є функціонально-матрична структура організації діяльності суб’єкта в галузі аудиту. Її ефективність забезпечується збереженням лінійної підпорядкованості старших аудиторів керівнику аудиторської фірми з одночасним виконанням функціональних управлінських дій.  3. Неоднозначність категорійно-понятійного апарату в сфері аудиту в умовах нової економіки призводить до неможливості його подальшого вдосконалення. У зв’язку з цим обґрунтовано, що аудиторськими процедурами є застосування методичних прийомів аудиту, аналітичні процедури повинні вживатися при виконанні аудитором розрахунків економічних показників та оцінки ефективності діяльності суб’єкта господарювання, аналізу його фінансового стану. Це дозволить виокремити спеціальні процедури, які виконуються аудитором у процесі перевірок, узгодити вітчизняний і західний термінологічний апарат, гармонізувати зміст міжнародних стандартів аудиту. Доведено, що використання тестування в якості однієї з аудиторських процедур є некоректним, оскільки це поняття у вітчизняних наукових працях має такі аналоги, як перевірка, вивчення, дослідження. Виявлено процесуальну специфіку процесу отримання доказів та їх використання у судовій діяльності.  4. Проведений аналіз змісту класичних прийомів господарського контролю, суті аудиторських процедур, визначених міжнародними стандартами аудиту, оцінка відповідності прийомів господарського контролю аудиторським процедурам дозволили обґрунтувати, що більша перевага в аудиті надається документальним прийомам. Наведені прийоми забезпечують оперативне та ефективне проведення перевірки фінансової звітності суб’єкта господарювання, що перевіряється. Детальний аналіз змісту і специфіки використання прийомів господарського контролю та аудиторських процедур, показав повну або часткову відповідність робіт аудитора у процедурах і прийомах з різними назвами. Встановлена відповідність між прийомами господарського контролю та аудиторськими процедурами дозволяє уникнути термінологічної плутанини, виключити різночитання дій аудитора з однаковим змістом та різними назвами.  5. Результати дослідження показали недостатнє вивчення проблем застосування вибіркового способу в аудиторському дослідженні. З метою удосконалення теорії вибіркового аудиту сформовано термінологічний апарат, який є основою розробки Коментарів щодо застосування Міжнародних стандартів аудиту в Україні. Виявлено, що основними проблемами нормативного регулювання вибіркового аудиту є: переважно теоретичний характер нормативних рекомендацій, відсутність визначень ключових понять вибіркового способу перевірки, відсутність рекомендацій щодо застосування конкретних методів відбору.  Виявлення специфіки застосування аудиторських процедур при проведенні вибіркових перевірок показала, що процедури оцінки ризиків, тести заходів контролю передбачають використання вибіркового способу, однак у контексті процедур перевірки по суті вибірковий спосіб та інші засоби відбору об’єктів для перевірки стосуються лише детальних перевірок. Це дозволило обґрунтувати порядок використання процедур аудиту та прийомів контролю при вибіркових дослідженнях і довести неефективність застосування при вибірковому аудиті експертної оцінки, логічної, зустрічної перевірки, аналітичної перевірки звітності та балансів, зворотного обчислення, відновлення кількісно-сумового обліку, хронологічної перевірки руху майна.  6. Ускладнення господарських зв’язків, диференціація видів діяльності, паралельне функціонування різних форм власності істотно змінили вимоги до програмного забезпечення аудиту фінансової звітності. На основі дослідження можливостей програмних продуктів, які пропонуються на вітчизняному та російському ринках програмного забезпечення бухгалтерського обліку та аудиту, надано характеристику і порядок використання універсальних і спеціалізованих програмних продуктів при проведенні вибіркових аудиторських перевірок.  Для практичної реалізації в комп’ютерному середовищі розроблених науково-методичних положень наскрізної комп’ютеризації процесу аудиту на базі системи SAP R/3 показано порядок комплексного застосування методологічних складових аудиторської діяльності в процесі її організації, техніки і технології виконання, оформлення результатів аудиту.  7. Питання визначення суттєвості у вітчизняній практиці залишається до кінця неврегульованим, а оцінка суттєвості інформації не регламентованою, що впливає на професійне судження аудитора з урахуванням інтересів та ступеня значимості інформації для акціонерів, потенційних інвесторів, кредиторів, професійних об’єднань, контрагентів. Виділено підходи до визначення рівня суттєвості на основі чітких критеріїв ідентифікації відхилень з урахуванням специфіки діяльності суб’єкта господарювання, показано порядок врахування суттєвості виявлених відхилень при виборі типу аудиторського висновку за результатами проведеного аудиту.  Для зниження ступеня ризику, яким супроводжується аудиторська перевірка, запропоновано удосконалену модель загального аудиторського ризику як результат деталізації складу ризику невиявлення у контексті вибіркових перевірок. Ця модель дозволяє виявляти проблеми оцінки аудиторського ризику, способи його зниження, що базуються на підготовці професійних кадрів та методичному забезпеченні процесу аудиту.  8. Для забезпечення інформаційних потреб різних груп користувачів й адаптації до динамічних змін конкурентного середовища вирішення потребує проблема організації контролю якості аудиту, яка підсилюється захопленням вітчизняного ринку аудиторських послуг великими аудиторськими компаніями, які мають досконалу внутрішньофірмову політику управління якістю аудиту та аудиторських послуг. Для організації дієвого зовнішнього контролю якості необхідним є покращання навиків і компетентності аудиторів, видача завдань, делегування повноважень, консультування, застосування процедур залучення і збереження клієнтів, моніторинг діяльності аудиторської фірми, підвищення репутації аудиторської фірми та практикуючих аудиторів. Для посилення вимог до діяльності вітчизняних аудиторів до професійних принципів слід додати такі: обмежений фінансовий інтерес, професійна відповідальність, якість послуг. Це забезпечить ефективні процедури в системі зовнішньої та внутрішньофірмової політики контролю якості аудиту та аудиторських послуг.  9. З метою удосконалення теоретико-методологічних підходів до впровадження системи відповідальності аудиторів і аудиторських фірм, для захисту замовників аудиту від випадків ухилення аудиторів від відповідальності згідно договорів на проведення аудиту слід включати застерігаючі умови. Запровадження визначених шляхів підвищення відповідальності аудиторів та аудиторських фірм (передбачення у договорі на проведення аудиту положень з планування аудиту, залучення до перевірки інших аудиторів та фахівців інших галузей, використання роботи внутрішніх аудиторів та іншого персоналу, порядку приймання-здачі виконаних робіт, випадків відмови аудитора від продовження робіт на будь-якому етапі їх виконання, порядку розрахунків за виконані роботи) в практику аудиту забезпечить підвищення якості аудиту та зростання рівня довіри до аудиторів з боку користувачів фінансової звітності.  10. Дослідження системи страхування в Україні виявило її нерозвиненість. Послугами страхових компаній користуються лише компанії великих міст України, у більшості міст страхування аудиторської відповідальності не здійснюються внаслідок недостатнього рівня якості аудиторських послуг та високої ймовірності настання страхових випадків.  З метою розвитку системи страхування розроблено теоретичні та методологічні засади щодо вимог якості аудиторських послуг та закріплення їх на законодавчому рівні. Обґрунтовано доцільність створення в структурі АПУ страхової компанії, функції якої повинні включати контроль рівня якості аудиту та аудиторських послуг, заходи підвищення кваліфікації персоналу аудиторських фірм, їх атестації, моніторинг інформації про професійну діяльність суб’єктів аудиту, страхування ризиків та відповідальності аудиторів і аудиторських фірм, здійснення страхових виплат сторонам, що понесли збитки внаслідок настання страхових подій. Функціонування професійного інституту страхування забезпечить природне стимулювання аудиторів підтримувати високу якість та професіоналізм. | |