

ОЦІНКА ТРУДОМІСТКОСТІ РОБІТ ПРИ НАДАННІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Обґрунтовано необхідність визначення кваліфікаційних вимог до фахівців аудиторських фірм, що не є аудиторами і залучаються до процесів надання аудиторських послуг. Розкрито специфіку оцінки трудомісткості робіт при наданні аудиторських послуг

Постановка проблеми. Підбір висококваліфікованого персоналу є одним з найбільш важливих питань для кожного виду діяльності, у тому числі й для галузі аудиту. Проблема формування високого рівня кваліфікації аудиторів пов'язана з відсутністю диференційованих законодавчих вимог по відношенню до осіб, які проводять аудит та надають інші аудиторські послуги. Для сертифікації аудиторів з наступним проведенням аудиту Законом України "Про аудиторську діяльність" передбачено чіткі вимоги щодо рівня освіти, стажу роботи в сфері аудиту, обліку, фінансів, обов'язкове проходження кваліфікаційного іспиту для отримання сертифікату аудитора.

Для надання інших аудиторських послуг конкретних кваліфікаційних вимог законодавчо не визначається. У зв'язку з цим відповідальність за рівень кваліфікації персоналу аудиторської фірми, який не залучається до проведення аудиторських перевірок, але при цьому надає інші аудиторські послуги, що не є аудитом, – повністю покладається на керівника аудиторської фірми.

Наявність різних факторів впливу на процес надання аудиторських послуг (специфіка галузі, особливості бізнесу клієнта, організаційні чинники, розподіл прав власності, орієнтація господарської діяльності) вимагає від фахівців аудиторської фірми наявності відповідних теоретичних знань та практичних навиків. Це викликає потребу у встановленні конкретних кваліфікаційних вимог до аудиторів та інших фахівців аудиторської фірми, які забезпечують надання аудиторських послуг.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Процес укладення договору про проведення аудиту або надання аудиторських послуг супроводжується підбором персоналу, який на високому якісному рівні виконає необхідну роботу.

Встановлення кваліфікаційних вимог до аудиторів, з позиції вітчизняних авторів, забезпечує визначення [1, с. 5]: права займатися аудиторською діяльністю; розробку стандартів і норм аудиту; організацію підготовки та перепідготовки аудиторських кадрів; формування методичного забезпечення; регламентації умов оплати праці.

Мета дослідження. Довести необхідність визначення кваліфікаційних вимог до фахівців аудиторських фірм, що не є аудиторами і залучаються до процесів надання аудиторських послуг. Розкрити специфіку оцінки трудомісткості робіт при наданні аудиторських послуг.

Виклад основного матеріалу. Кваліфікаційно-освітні вимоги до фахівців аудиторської фірми, які надають аудиторські послуги відрізняються за кожного виду робіт (табл. 1). Основну вимогу до фахівців, що надають аудиторські послуги, становить досконале знання бухгалтерського обліку, нормативно-правової бази, комп'ютерних облікових програм. Інші знання визначаються специфікою кожної аудиторської послуги.

Таблиця 1. Кваліфікаційні вимоги та умови роботи фахівців при наданні аудиторських послуг

№	Вид послуги	Кваліфікаційні вимоги	Умови роботи
1	2	3	4
1	Консультування	1) вирішення проблем і обмін досвідом; 2) виявлення проблеми; 3) знаходження потрібної інформації; 4) аналітичне мислення; 5) спілкування з людьми; 6) допомога клієнтам в накопиченні досвіду; 7) розробка пропозицій щодо удосконалення фінансово-господарської діяльності	1) робоче місце; 2) законодавча база
2	Оглядова перевірка	1) знання бухгалтерського обліку; 2) знання П(С)БО; 3) знання законодавства; 4) аналітичне мислення; 5) спілкування з людьми; 6) допомога клієнту в накопиченні досвіду; 7) розробка пропозицій щодо удосконалення фінансово-господарської діяльності	1) наявність сертифікату аудитора; 2) робоче місце; 3) технічне забезпечення; 4) законодавча база
3	Операційна перевірка	1) знання бухгалтерського обліку; 2) знання П(С)БО; 3) знання законодавства; 4) аналітичне мислення; 5) спілкування з людьми; 6) допомога клієнту в накопиченні досвіду; 7) розробка пропозицій щодо удосконалення фінансово-господарської діяльності	1) робоче місце; 2) технічне забезпечення; 3) законодавча база
4	Компіляція обліку	1) знання бухгалтерського обліку; 2) знання П(С)БО; 3) знання законодавства; 4) знання податкового обліку; 5) знання комп'ютерних програм; 6) знання іноземної мови; 7) знання вимог до складання звітності за міжнародними стандартами; 8) знання МСФЗ, US GAAP; 9) класифікація та узагальнення	1) робоче місце 2) технічне забезпечення
5	Організація бухгалтерського обліку	1) знання бухгалтерського обліку; 2) знання П(С)БО; 3) знання законодавства; 4) знання комп'ютерних програм; 5) допомога клієнту в накопиченні досвіду; 6) розробка пропозицій щодо удосконалення фінансово-господарської діяльності	1) робоче місце; 2) технічне забезпечення
6	Відновлення бухгалтерського обліку	1) знання бухгалтерського обліку; 2) знання П(С)БО; 3) знання законодавства; 4) знання комп'ютерних програм; 5) допомога клієнту в накопиченні досвіду; 6) розробка пропозицій щодо удосконалення фінансово-господарської діяльності	1) робоче місце; 2) технічне забезпечення

Продовження табл. 1

1	2	3	4
7	Ведення бухгалтерського обліку (аутсорсинг)	1) знання бухгалтерського обліку; 2) знання П(С)БО; 3) знання законодавства; 4) знання податкового обліку; 5) знання комп'ютерних програм; 6) знання іноземної мови; 7) розробка пропозицій щодо удосконалення фінансово-господарської діяльності	1) робоче місце; 2) технічне забезпечення
8	Аналіз фінансово-господарської діяльності	1) знання бухгалтерського обліку; 2) знання П(С)БО; 3) знання комп'ютерних програм; 4) знання економічного, фінансового аналізу; 5) розробка пропозицій щодо удосконалення фінансово-господарської діяльності	1) робоче місце; 2) технічне забезпечення
9	Комп'ютеризація бухгалтерського обліку	1) знання бухгалтерського обліку; 2) знання П(С)БО; 3) знання законодавства; 4) знання комп'ютерних програм; 5) допомога клієнту в накопиченні досвіду; 6) розробка пропозицій щодо удосконалення фінансово-господарської діяльності	1) робоче місце; 2) технічне забезпечення; 3) наявність фахівця з програмного забезпечення
10	Проведення маркетингових досліджень	1) знання маркетингу; 2) спілкування з людьми; 3) аналітичне мислення; 4) допомога клієнту в накопиченні досвіду; 5) розробка пропозицій щодо удосконалення фінансово-господарської діяльності	1) залучення фахівця-маркетолога; 2) технічне забезпечення
11	Завдання виконання погоджених процедур	3 1) знання бухгалтерського обліку; 2) знання П(С)БО; 3) знання МСА; 4) знання законодавства; 5) аналітичне мислення; 6) допомога клієнту в накопиченні досвіду	1) робоче місце; 2) технічне забезпечення; 3) законодавча база
12	Завдання підготовки фінансової інформації	3 1) знання бухгалтерського обліку; 2) знання П(С)БО; 3) знання МСА; 4) знання законодавства; 5) знання Концептуальної основи	1) робоче місце; 2) технічне забезпечення; 3) законодавча база
13	Планування	1) теоретичні знання з планування; 2) знання комп'ютерних програм; 3) розробка пропозицій, щодо удосконалення фінансово-господарської діяльності	1) робоче місце; 2) технічне забезпечення; 3) інформаційне забезпечення
14	Складання фінансових звітів	1) знання бухгалтерського обліку; 2) знання П(С)БО; 3) знання законодавства; 4) знання вимог до складання звітності; 5) класифікація та узагальнення	1) робоче місце; 2) нормативно-правова база; 3) технічне забезпечення

Продовження табл. 1

1	2	3	4
15	Розробка документації для здійснення господарської діяльності	1) знання бухгалтерського обліку; 2) знання П(С)БО; 3) знання законодавства; 4) знання вимог до складання звітності; 5) класифікація та узагальнення	1) робоче місце; 2) нормативно-правова база; 3) технічне забезпечення
16	Представлення інтересів замовника у державних органах	1) знання законодавства; 2) спілкування з людьми; 3) допомога клієнту в накопиченні досвіду	1) нормативно-правова база
17	Підвищення кваліфікації облікового персоналу	1) знання бухгалтерського обліку; 2) знання П(С)БО; 3) знання МСА, МСФЗ; 4) знання законодавства; 5) знання комп'ютерних програм; 6) допомога клієнту в накопиченні досвіду; 7) розробка пропозицій щодо удосконалення фінансово-господарської діяльності; 8) обмін досвідом; 9) спілкування з людьми	1) робоче місце; 2) методичне забезпечення
18	Розробка і видання методичних матеріалів	1) знання бухгалтерського обліку; 2) знання П(С)БО; 3) знання законодавства; 4) знання вимог до складання звітності; 5) знання комп'ютерних програм; 6) допомога клієнту в накопиченні досвіду; 7) розробка пропозицій щодо удосконалення фінансово-господарської діяльності	1) робоче місце; 2) нормативно-правова база; 3) методичне забезпечення; 4) технічне забезпечення
19	Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг	1) знання бухгалтерського обліку; 2) знання П(С)БО; 3) знання законодавства; 4) знання вимог до складання звітності; 5) знання комп'ютерних програм; 6) знання МСКЯ	1) робоче місце; 2) нормативно-правова база; 3) методичне забезпечення

Оцінка умов надання аудиторських послуг свідчить про те, що аудитору необхідно в обов'язковому порядку забезпечити окреме робоче місце, створити робочу атмосферу, надати технічні засоби для обробки даних, забезпечити доступ до інформації про діяльність господарюючого суб'єкта.

Професія аудитора за державним класифікатором [5, ДК 003:2005] відноситься до розділу "Професіонали", в якому вміщуються професії, що передбачають високий рівень спеціальних знань.

Аудитор – це висококваліфікований спеціаліст, який повинен володіти методологією господарського контролю, бухгалтерського обліку, аналізу господарської діяльності, знаннями зі статистики, фінансів, банківської справи.

Як зауважують окремі автори, аудитори повинні мати необхідну професійну підготовку та володіти знаннями з юриспруденції, судово-бухгалтерської експертизи, методології економічних досліджень, технології виробництва [2, с. 307].

Професія аудитора в усьому світі асоціюється з високим рівнем професійних знань, компетентності, етичності. Це пов'язано, по-перше, з високими вимогами, що висуваються до осіб при отриманні сертифікату на

право здійснення аудиторської діяльності. По-друге, вимога щорічного підвищення кваліфікації сертифікованих аудиторів, або проходження повторного тестування через п'ять років для отримання нового сертифікату аудитора створює умови для набуття професійних знань аудитором.

Для здійснення аудиторської діяльності крім базової освіти та професійного стажу роботи потрібно освоїти такі важливі, взаємопов'язані та взаємозалежні розділи економічних знань, що визначають зміст аудиторської сфери діяльності, як бухгалтерський облік, господарський контроль та аудит, фінанси, податки, право. Вказані напрями теоретичної та практичної підготовки аудиторів забезпечують належний рівень аудиторської діяльності та її відповідність міжнародним стандартам.

Різні вимоги до аудиторів та фахівців, що надають аудиторські послуги виявляють проблему різної трудомісткості робіт при проведенні аудиту та при наданні інших аудиторських послуг.

Поняття трудомісткості визначається як економічний показник, що характеризує затрати живої праці в людино-годинах на одиницю продукції або послуг [6]. Від трудомісткості виконаних робіт залежить їх оплата. Методика визначення розміру оплати робіт аудиторів та експертів передбачає, що вартість таких робіт розраховується на основі їх трудомісткості в людино-днях та вартості одного людино-дня роботи аудитора [4].

Продуктивність праці фахів у галузі аудиту залежить від кількості проведених перевірок та наданих послуг, а також визначається обсягом порушень, виявлених під час виконання робіт. Критеріями ефективності праці аудиторів можуть бути рекомендації та пропозиції, які надаються суб'єктам господарювання у ході здійснення аудиторської діяльності з метою покращання їх роботи.

Визначення трудомісткості виконаних робіт дає можливість оцінити потребу у фахівцях для надання певного виду послуг, розрахувати їх чисельність, спланувати роботу аудиторської групи, встановити розмір оплати праці за надані послуги.

Ключовим поняттям в оцінці роботи аудиторів є нормування праці. Як зазначає Г.М. Давидов, нормування праці аудиторів є процесом встановлення міри затрат праці для виконання певних робіт за визначений проміжок часу [3, с. 91].

При цьому трудомісткість може розглядатися з двох сторін:

1) як витрати часу фахівця потрібної кваліфікації на виконання одиниці роботи (норма часу);

2) як чисельність фахівців, які необхідні для виконання певного обсягу робіт за визначений період часу.

Оцінка нормативної трудомісткості є основою для планування роботи аудиторської фірми. Трудомісткість аудиторських послуг залежить від кількості часу, затраченого на надання послуги. Витрачений час, в свою чергу, визначається знаннями та практичними навичками виконавця, умовами роботи, складністю завдання.

Розрахунок трудомісткості робіт для конкретних видів аудиторських послуг з урахуванням коригуючого коефіцієнту складності робіт вирішує проблему визначення вартості аудиторських послуг, що надаються вітчизняними суб'єктами аудиторської діяльності (табл. 2).

Таблиця 2. Розрахунок трудомісткості аудиторських послуг

№ з/п	Вид послуги	Кваліфікаційний рівень виконавця	Трудомісткість виконаних робіт (річна), год.	Коефіцієнт складності робіт	Загальна трудомісткість (гр.4 x гр. 5)
1	2	3	4	5	6
1.	Консультація (разова)	аудитор, експерт	5 5	1 1,7	5 8,5
2.	Поточне консультування	аудитор	260	1	260
3.	Оглядова перевірка	аудитор	50	1	50
4.	Операційна перевірка	аудитор	40	1	40
5.	Організація бухгалтерського обліку	аудитор, експерт	100 100	1 1,5	100 150
6.	Відновлення бухгалтерського обліку	аудитор	100	1	100
7.	Ведення бухгалтерського обліку (аутсорсинг)	асистент аудитора	120	0,7	84
8.	Аналіз фінансово-господарської діяльності	аудитор	80	1	80
9.	Комп'ютеризація бухгалтерського обліку	залучений фахівець	100	1,5	150
10.	Проведення маркетингових досліджень	залучений фахівець	100	1,5	100
11.	Завдання виконання погоджених процедур	аудитор	40	1	40
12.	Завдання підготовки фінансової інформації	асистент аудитора	50	0,8	40
13.	Планування господарської діяльності	аудитор	40	1	40
14.	Складання фінансових звітів	аудитор	60	1	60
15.	Трансформація обліку та звітності	старший аудитор	60	1,5	90
16.	Розробка документації для здійснення господарської діяльності	старший аудитор, експерт	80 80	1,5 1,7	120 136

Продовження табл. 2

1	2	3	4	5	6
17.	Представлення інтересів замовника державних органах у	аудитор	40	1	40
18.	Підвищення кваліфікації облікового персоналу	старший аудитор	40	1,5	60
19.	Розробка і видання методичних матеріалів	старший аудитор	100	1,5	150
20.	Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг	аудитор-керівник старший аудитор, експерт	60 60 60	2 1,5 1,7	120 90 102

Визначення нормативної трудомісткості є основою для планування роботи аудиторської фірми. При встановленні трудомісткості робіт фахівців в галузі аудиту слід враховувати різну складність робіт, що ними виконуються, і використовувати відповідні коефіцієнти складності робіт. Пропонуємо наступний варіант розподілу коефіцієнтів складності робіт для персоналу аудиторської фірми:

- асистент аудитора – 0,5-1;
- аудитор – 1;
- старший аудитор – 1,5;
- експерт, фахівець з оцінки – 1,5;
- спеціаліст з програмно-комп'ютерних технологій – 1;
- юрист – 1;
- керівник аудиторської фірми – 2.

Врахування наведених коефіцієнтів складності робіт під час визначення розмірів оплати праці дозволить підвищити диференціацію в участі працівників аудиторської фірми в результатах їх діяльності. Використання системи врахування складності робіт в практичній діяльності аудиторських фірм сприяє самодисципліні і прагненню фахівців до підвищення рівня кваліфікації.

Розрахована загальна трудомісткість показує, скільки потрібно часу спеціалісту відповідного кваліфікаційного рівня для разового здійснення конкретного виду послуги. Найбільш трудомісткою, як свідчать дані таблиці, є послуга зі здійснення поточного консультування. Це пов'язано з тим, що така послуга надається протягом року і потребує високого рівня знань аудиторів. Загальна трудомісткість цієї послуги становить 260 год. в рік (в середньому 5 год. на тиждень). Найменш трудомісткою послугою є разова консультація, що пояснюється обмеженим обсягом виконуваних робіт.

Виконання послуг з організації, ведення, відновлення, комп'ютеризації бухгалтерського обліку, розробки методичних матеріалів та робочої документації, планування господарської діяльності та проведення маркетингових досліджень займає 100-150 годин. Послуги з розробки документації, як правило, виконують більш досвідчені аудитори, для здійснення комп'ютеризації та проведення маркетингових досліджень залучаються фахівці спеціальної підготовки.

Для надання аудиторських послуг фірма може залучати, фахівців з різним кваліфікаційним рівнем. Аудиторська фірма не може забезпечити надання послуг для кожного клієнта сертифікованим аудитором. Крім того надання аудиторських послуг не потребує висловлення професійної думки аудитора, тому може забезпечуватися несертифікованими особами.

Різна трудомісткість робіт за кожного виду аудиторських послуг дозволяє вибирати фахівця, залучення якого потребуватиме менших витрат на оплату праці. Наприклад, здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг може проводити аудитор-керівник, старший аудитор, або залучений експерт. Відповідно, за рахунок коефіцієнту складності робіт, для аудитора керівника загальна трудомісткість цієї послуги буде становити 120 год., для старшого аудитора – 90 год., для експерта – 102 год. Прямо пропорційно зростанню трудомісткості буде зростати й оплата за виконані роботи.

Середній термін виконання аудиторських послуг (оглядової та операційної перевірки, аналізу фінансово-господарської діяльності, завдань з виконання погоджених процедур та підготовки фінансової інформації) становить 40-80 год., або 1-2 тижні при 8-годинному робочому дні. Цього часу достатньо для ознайомлення з бізнесом клієнта та виконання робіт за укладеним договором. Найбільш трудомісткі послуги виконуються, як правило, за участі декількох осіб, що утворюють аудиторські групи. Групу очолює старший аудитор, який визначає відповідальних осіб за конкретні завдання та контролює хід їх виконання.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Визначені кваліфікаційно-освітні вимоги та умови роботи фахівців при наданні аудиторських послуг є основою для розробки заходів з попереднього та поточного контролю рівня професійної їх підготовки та якості виконаних робіт.

Попереднє визначення трудомісткості робіт забезпечує планування діяльності аудиторської фірми, дозволяє прогнозувати обсяги послуг, які фірма може надати за певний період часу, розглядати можливість одночасного обслуговування клієнтів, розширення сфери своєї діяльності, надання нових видів аудиторських послуг.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Білик М.Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств: [підручник] / Білик М.Д. – К.: КНЕУ, 2003. – 628 с.
2. Гайдай Л. Освіта, професія і кваліфікація аудитора [Проблеми економічної інтеграції України в Європейський союз: теорія і стратегія. Збірник текстів виступів міжнародної наукової конференції Ялта-Форос, Україна, 25-27 вересня 1996 р.] / Гайдай Л. – Товариство “Діло” Лтд Львів 1996. – 307 с.
3. Давидов Г.М. Аудит: [підручник] / Давидов Г.М. – К.: Знання 2004. – 511 с. – (Вища освіта XXI століття).
4. Методика визначення оплати робіт аудиторів та експертів: [Електронний ресурс] – Режим доступу <http://www.uapravo.net/data/base20/ukr20708.htm>
5. Національний класифікатор України “Класифікатор професій ДК 003:2005”, затверджений Наказом Держкомітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 26.12.2005 р. № 375 (чинний від 01.04.2006 р.).
6. Тлумачний словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ru.wikipedia.org/wiki>.