



НАЦІОНАЛЬНИЙ ЦЕНТР ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

(заснований згідно Постанови ВР України від 22 квітня 1993 р. № 3126-XII розпорядженням КМ України від 6 грудня 1993 р. №1042-р. з покладенням на нього завдань здійснювати підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації бухгалтерів та аудиторів, розробку методичних та навчальних посібників з обліку, аналізу, аудиту та аудиторської діяльності /п.2.розпорядження КМ України/)

ОРГАНІЗАЦІЯ СТАЖУВАННЯ МАЙБУТНІХ АУДИТОРІВ В АУДИТОРСЬКИХ ФІРМАХ

(Практичний міні-посібник)

Київ 2019 р.

Організація стажування майбутніх аудиторів в аудиторських фірмах. Практичний міні-посібник. НЦОА, Київ -2019 рік.

Укладачі:

Редько О.Ю. - д. е. н., професор Національного центру обліку та аудиту
(наукова редакція)

Лубенченко О. Е. – д.е.н., доцент, завідувач Національного центру обліку та аудиту

Василюк М.М. – к.е.н., доцент, докторант Національного центру обліку та аудиту

В цьому посібнику укладачами визначено основи організації процесу стажування кандидатів у аудитори згідно вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (від 21.12.2017 р. № 2258-VIII). Посібник орієнтовано на керівників аудиторських фірм та стажерів-аудиторів.

Зміст

1. Преамбула
2. Основні положення
3. Список використаних джерел

1. Преамбула

Новий Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» 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 та 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 через складання кваліфікаційного іспиту, який має засвідчити здатність особи застосовувати теоретичні знання на практиці та через проходження стажування. При цьому, згідно до 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 (надалі по тексту – Мінфін).

На сьогодні такий порядок не впроваджений, але потребує негайної розробки та застосування, як чинник забезпечення якості аудиту.

Представлені розробки є авторськими і можуть бути використані в аудиторських фірмах, в подальшому скореговані для застосування у відповідності до порядку стажування, який впровадить ОСНАД та Комісія з атестації.

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

2. Сутність основних положень

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. При чому претенденту на аудитора не обов'язково проходити стажування виключно після здачі іспиту з теоретичних знань або здачі кваліфікаційного іспиту [п. 1, п.14, ст.19]. Виконання такої умови можливо лише через роботу або стажування претендента в аудиторській фірмі. В цьому випадку можуть виникнути певні ризики, пов'язані із можливістю корупційних дії посадових осіб суб'єктів аудиторської діяльності та і самих претендентів (табл. 1).

Таблиця 1.

Фрагмент ідентифікованих корупційних ризиків суб'єкта аудиторської діяльності на етапі прийняття співробітника (або претендента) 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 від претендента оригінали документів про освіту, трудовий стаж.
Неврегульованість процедури стажування (відсутність внутрішніх регламентів)	Відсутність внутрішнього порядку стажування осіб, які претендують в	Розробити та впровадити Порядок стажування на три роки.
Приватний інтерес посадових осіб щодо надання переваг певним особам	майбутньому стати аудитором	Розробити та впровадити регламенти контролю виконання Порядку стажування на протязі трьох років
Не встановлення 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
Торгівля довідками про проходження стажування	Реальна можливість не проходити стажування а придбати довідку за гроші у суб'єкта аудиту	Зовнішній контроль за стажуванням.
Вимагання коштів за надання позитивної характеристики претенденту.	Злочинне використання сторонніх (тимчасових) інтелектуальних чи трудових ресурсів	Зовнішній поточний моніторинг проходження стажування з отриманням від керівництва аудиторської фірми проміжних характеристики (напр.. 1 раз у квартал).

Закон [1], як завжди в Україні коли його пишуть іноземці, залишає багато неврегульованих питань. Зокрема:

–чи стажування обов'язково має бути терміном 3 роки (на відміну від працевлаштування);

- чи термін стажування у 3 роки може бути розірвано (наприклад 1 рік, перерва, два роки після перерви);
- чи враховуються відпустки у встановлений термін або хвороба претендента;
- чи виникають при стажуванні трудові відносини згідно чинного трудового законодавства між аудиторською фірмою та претендентом;
- чи враховується чисельність стажерів у штаті фірми для включення у той чи інший реєстр АПУ;
- чи можливе дострокова перерва стажування з ініціативи сторін;
- хто платить за стажування – аудиторська фірма стажеру чи стажер аудиторській фірмі, та багато інших.

У цьому контексті потребує розуміння терміну «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 (ст. 8 **Закону України «Про зайнятість населення»** [4]). Окремо ст. 29 Закону України «Про зайнятість населення» 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. Мабуть доцільно керуватися Законом [4], за яким **стажування здійснюється на певній посаді в аудиторській фірмі шляхом набуття практичного досвіду з виконання професійних завдань та обов'язків, удосконалення професійних знань, умінь та навичок, вивчення та засвоєння нових технологій, техніки, набуття додаткових компетенцій у сфері професійної аудиторської діяльності.**

Стажування повинно здійснюватися на підставі відповідного договору.

Оскільки стажування – це навчання з набуття практичних умінь, то воно може бути платним і безоплатним, оплачуватися як за рахунок юридичних осіб, так і за рахунок працівника. У пункті договору «Особливості сплати за стажування» слід вказати чи сплачує особа кошти за проходження стажування, чи ні, чи буде сплачувати їх інша особа.

Договір має у розділі «Права та обов'язки сторін» передбачити дострокове розірвання відносин, що витікають із стажування та дії менеджменту аудиторської фірми і особи, що проходить стажування. Зокрема доцільно передбачити конкретну відповідальність сторін, в тому числі у разі розірвання договору, за розголошення конфіденційної інформації, відшкодування втрат від непрофесійних дій тощо.

Порядок укладення договору про стажування та типову форму договору затвердив Кабінет Міністрів України постановою від 16 січня 2013 р. № 20 «Про затвердження Порядку укладення договору про стажування

студентів вищих та учнів професійно-технічних навчальних закладів на підприємствах, в установах та організаціях і Типової форми договору про стажування студентів вищих та учнів професійно-технічних навчальних закладів на підприємствах, в установах та організаціях»[5]. **Увага ! Строк стажування за договором не може перевищувати шести місяців. А за Законом [1] термін стажування не менше 36 місяців.**

Таким, чином, якщо особа, яка бажає отримати кваліфікацію аудитора, проходить стажування і строк його сягає **більше 6 місяців**, то відповідно таке стажування можна кваліфікувати, як трудові відносини та розглядати його в контексті набуття практичних навичок згідно до ст. 19 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Тому рекомендується із особою, що проходить стажування, укласти строковий трудовий договір і передбачити у ньому регулювання певних особливостей проходження стажування.

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 в аудиторській фірмі 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].

Виходячи із складності організації та забезпечення процесу стажування, аудиторським фірмам необхідно розробити Положення про проходження стажування осіб, які мають бажання в майбутньому підтвердити (отримати) статус аудитора. Пропонується його викласти у форматі окремого внутрішньофірмового стандарту «Положення про стажування осіб в аудиторській фірмі».

Метою стандарту є регламентація надання теоретичних знань і практичних навичок щодо організації і методики аудиту фінансової звітності, завдань з надання впевненості, що не є аудитом, завдань з виконання узгоджених процедур. Застосування вимог міжнародних стандартів аудиту та норм законодавства з регулювання аудиторської діяльності в Україні.

Датою впровадження стандарту доречним є вважати 01 жовтня 2018 року – дату вступу в дію 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:

- по –перше, в ознайомленні осіб, що проходять стажування з організацією і методикою аудиторських перевірок, зокрема програмними продуктами, що застосовуються під час аудиту та надання супутніх аудиторських послуг;
- по – друге, в залученні осіб, які проходять стажування, до роботи у проектах аудиторської фірми щодо обов'язкового аудиту, інших завдань з надання впевненості, що не є аудитом, надання супутніх аудиторських послуг.

За результатами стажування на аудиторській фірмі стажеру необхідно:

- продемонструвати знання Міжнародних стандартів аудиту та їх застосування в практичній роботі, знання методів та процедур аудиту,
- продемонструвати знання вимог чинного законодавства України з аудиторської та підприємницької діяльності,
- продемонструвати знання та застосування норм професійної етики аудитора,
- оволодіти практичними навичками: складання робочих документів аудитора; оцінки аудиторських ризиків; оцінки ризиків професійної незалежності; перевірки даних (документів) об'єкта перевірки; роботи з сучасними програмними продуктами, що застосовуються в аудиторській практиці,
- оволодіти навичками роботи з базами даних, здійснення запитів до третіх осіб та тестування працівників об'єкта перевірки,
- оволодіти практичними навичками написання звітів про проведені процедури та їх результати,
- навчитися методам внутрішнього контролю якості аудиту та розв'язання нестандартних питань,
- оволодіти навичками комунікації з третіми особами, з співробітниками фірми, навичками офіційного листування.

Цілком можливо програму стажування 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: викання завдання з узгоджених процедур та компіляція фінансової звітності», тому що ці розділи є найбільш значущими з точки зору уваги аудитора і опанування їх потребує певного строку – не менше трьох років.

Особі, яка була прийнята до аудиторської фірми в якості стажера, керівник стажування (або керівник фірми) розробляє індивідуальний план стажування на кожний рік, виходячи із прогнозного плану замовлень суб'єкта аудиторської діяльності. Особа, що проходить стажування, протягом року приймає участь у виконанні завдань з узгоджених процедур та

підготовці фінансової інформації за дорученням керівника аудиторської фірми (партнера по завданню). Її (особи) робота також обговорюється на семінарах аудиторської фірми. Таким чином, тривалість програми в 3 роки дозволяє претенденту на отримання сертифікату аудитора прийняти участь у виконанні всіх видів аудиторських завдань: аудиті фінансової звітності, виконанні завдань з надання впевненості, що не є аудитом, виконанні завдань з узгоджених процедур, підготовці фінансової інформації. Протягом цих років претенденти проходять 3 – 4 ротації в різних підрозділах аудиторської фірми, вирішуючи поставлені завдання стажування.

План підписується стажером та затверджується керівником аудиторської фірми, виконання його обговорюється на семінарі аудиторської фірми після закінчення відповідного року стажування. (табл.2).

Застереження!

1. Доручати певні завдання з аудиту стажерові слід виключно виходячи з реальної оцінки рівня теоретичних знань та наявних практичних навичок стажера на конкретний період.

2. Виконання конкретного завдання (роботи) стажером аудиторської фірми не знімає відповідальність за його результати (їх якість) з фірми в цілому.

Таблиця2

Приклад плану стажування осіб, які мають бажання в майбутньому отримати кваліфікацію аудитора

ЗАТВЕРДЖЕНО Керівник АФ Підпис, П.І.Б, дата	
ІНДИВІДУАЛЬНИЙ ПЛАН СТАЖУВАННЯ	
_____ (П.І.Б. працівника, посада)	
Строк проходження стажування: з «__» __20XX р. по «__» __20XX р. Мета стажування: отримати теоретичні і практичні навички щодо компіляції фінансової інформації та виконання завдання з узгоджених процедур	
Зміст завдання	Очікувані результати виконання завдання
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	Отримання практичних навичок з трансформації

витрат. Складання Звіту про сукупні прибутки(збитки). Розрахунок іншого сукупного доходу (прибутку).	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.
Розкриття додаткової фінансової інформації. Звітність із завдання з підготовки інформації.	Отримання практичних навичок з розкриття додаткової фінансової інформації. Звітності із завдання з підготовки інформації.
Консультавання з питань обліку за МСБО, з питань складання фінансової звітності за МСФЗ	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, вкладання 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.	

Виконання плану стажування вимагає постійного моніторингу з боку керівництва аудиторської фірми. Цілком доцільно впровадити ведення стажером щоденника, в якому він буде записувати всі роботи, які він виконував в ході стажування. Щомісячно керівник стажування звіряє записи у щоденнику з загальним планом стажування і розписується у щоденнику. Формат такого щоденника може бути як на паперовому носії, так і в електронному вигляді.

Доречно по завершенню певного періоду (квартал, півріччя, рік) надавати стажерові довідку про попередні результати стажування. В такій довідці слід відображати інформацію про пункти загального плану стажування, які виконані, види робіт, що виконував стажер, оцінка ділових та комунікативних здібностей стажера, рівень знань стандартів аудиту та чинного законодавства, опанування навичками роботи з програмними продуктами та оцінка якості роботи.

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

Довідка про проходження стажування особами, які мають бажання в майбутньому отримати кваліфікацію аудитора (позитивна).

<p>Бланк аудиторської фірми</p> <p>Довідка</p> <p>про проходження стажування</p>
<p>Надана (П.І.Б. особи, що проходила стажування) в тому, що він (вона) пройшла стажування в аудиторській фірмі «XXX» в період з XX.XX.20XX року по XX.XX.20XX року.</p> <p>За період стажування (п.і.пб особи) отримала практичні навички з застосування вимог міжнародних стандартів аудиту та чинного законодавства України з аудиторської діяльності, вимог професійної етики аудитора.</p> <p>За період стажування (п.і.пб особи) зарекомендувала себе комунікабельним, допитливим, дисциплінованим та ретельним співробітником.</p> <p>Аудиторська фірма «XXX» рекомендує (п.і.пб особи) визнати придатним до провадження аудиторської діяльності.</p> <p>Довідка видана для подання до комісії з атестації</p>
<p>П.І.Б. директора АФ «XXX», підпис, печатка. XX.XX.20XX р.</p>

Таким чином буде підтверджене проходження стажування особи, що виявила бажання отримати професійний досвід аудитора.

При проходженні стажування цілком можлива вірогідність конфлікту інтересів або міжособистих конфліктів стажера та персоналу чи керівництва фірми. В такому випадку довідка від аудиторської фірми не видається. Але відмова у видачі довідки повинна бути вмотивована у письмовій формі листом, на ім'я стажера.

Мотивом для невидачі довідки можуть бути: невиконання плану стажування з вини стажера (довготермінова відсутність з суб'єктивних чи з об'єктивних причин на робочому місці) чи аудиторської фірми (відсутність замовлень, ліквідація фірми, не проходження фірмою зовнішньої перевірки якості роботи, тощо); порушення стажером норм професійної етики чи втрата професійної незалежності; неетична поведінка стажера в колективі працівників аудиторської фірми чи у відношеннях з персоналом замовника, тощо. При цьому забороняється вказувати (персоналізувати) такі негативні сторони особистості стажера, які стосуються його вікових, гендерних, політичних, релігійних характеристик, та давати оцінку його розумовим чи когнітивним здібностям або рівню освіти.

Письмова відмова надати довідку про проходження стажування є суворо конфіденційною і не підлягає розголосу, оприлюдненню чи передачі третім особам.

На стажера, незалежно від отримання чи не отримання довідки про стажування, поширюється вимога дотримуватися конфіденційності з питань роботи аудиторської фірми та його особистого стажування.

3. Список використаних джерел

1. Про аудит фінансової звітності аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://www.apu.com.ua/normativni-akti-shcho-regulyuyut-auditorsku-diyalnist/14-zakoni-ukrajini> (дата звернення: 20.09.2019).

2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: нормативне виробничо-практичне видання (2016 – 2017 роки) // Офіційний веб-сайт 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: 08.09.2019).

3. Про освіту: Закон України від 05.09.2017 р. № 2148-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19> (дата звернення: 26.09.2019).

4. Про зайнятість населення: Закон України від 05.07.2012 р. № 5067-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19> (дата звернення: 26.09.2019).

5. Про затвердження Порядку укладення договору про стажування студентів вищих та учнів професійно-технічних навчальних закладів на підприємствах, в установах та організаціях і Типової форми договору про стажування студентів вищих та учнів професійно-технічних навчальних закладів на підприємствах, в установах та організаціях: ПКМУ від 16 січня 2013 р. № 20 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/20-2013-%D0%BF/ed20180120> (дата звернення: 27.09.2019).

6. Як покарати працівника за розголошення комерційної таємниці URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-zarplaty-i-kadry-3-kak-nakazat-rabotnika-za-razglasheniekommercheskoj-tajny>