

Розділ 4

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ

DOI: [https://doi.org/10.24144/2409-6857.2021.2\(58\).65-70](https://doi.org/10.24144/2409-6857.2021.2(58).65-70)

УДК 657.622

Проскуріна Н.М., Зубачова В.І.

СИСТЕМА КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ:
ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ

У статті розглянуто методичний інструментарій формування системи контролю якості на рівні суб'єкта аудиторської діяльності. Висвітлено основні аспекти організації системи контролю якості аудиторських послуг з метою її вдосконалення у відповідності до змін у законодавчому полі регулювання аудиторської діяльності. Визначено компоненти забезпечення об'єктивної процедури оцінки якості аудиторських послуг та формат її оцінки. Сформовано практичні рекомендації щодо ефективної організації внутрішньофірмової системи контролю якості надання аудиторських саме на рівні аудиторської фірми.

Ключові слова: аудиторські послуги, контроль якості, система контролю якості, аудитор

Постановка проблеми. Зміни, які відбулися у регулюванні аудиторською діяльністю в Україні з прийняттям Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII (далі Закон України № 2258) питання контролю якості надання аудиторських послуг в Україні виведено на новий рівень. Саме з 01.10.2021 року, з дати введення Закону України № 2258 в дію, контроль якості надання аудиторських послуг та, відповідно, й організація й функціонування системи внутрішнього контролю якості надання аудиторських послуг у суб'єктів аудиторської діяльності (далі – САД), – не лише професійні питання, що регулюються професійними нормативними документами – МСА та відповідними етичними вимогами. Нині регулювання здійснюється ще й на законодавчому рівні.

© **Проскуріна Н.М.**, д.е.н, професор, в.о. завідувача кафедри обліку та оподаткування Запорізький національний університет, Запоріжжя, тел. 0676104047, e-mail: profaudit@ukr.net

Зубачова В.І., асистент аудитора, ПП Аудиторська фірма "Синтез-Аудит-Фінанс", Запоріжжя, тел. 0669435431, e-mail: valeriya.zubachova@gmail.com

Відповідно до вимог Міжнародного стандарту контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» (далі – МСКЯ 1) під час виконання завдань з обов'язкового аудиту, інших завдань з аудиту та огляду фінансової звітності, завдань з надання впевненості та завдань із супутніх послуг суб'єкти аудиторської діяльності (далі – САД) повинні здійснювати контроль якості виконання завдання. Вимоги МСКЯ 1 слід розглядати разом із Міжнародним стандартом аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» (далі – МСА 200) та застосовувати разом із відповідними етичними вимогами, що передбачені Міжнародним кодексом етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності). Ці норми є загальними та обов'язковими для виконання всіма САД.

В цих умовах нагальним постає питання формування для суб'єктів господарювання практичних рекомендацій з ефективної організації внутрішньофірмової системи контролю якості надання аудиторських послуг формуванню на рівні аудиторської фірми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у вивчення аудиту та дослідження категорії "контроль якості" зробили такі вчені: Ф.Ф. Бутинець, В. П. Бондарь, В. П.

Гринь, А. М. Дзюба, М. В. Качала, Р. О. Костирко, О. Е. Лубенченко, О. І. Малишкін, О. А. Петрик, О. Ю. Редько, К. І. Редченко, В. В. Рядська, О. Р. Суха, О. В. Царенко та інші. При цьому, провідні вчені досліджують питання теорії і практики розробки і впровадження системи контролю якості на рівні аудиторської фірми, а процес ефективного функціонування та управління даної системи викладається не систематично.

Варто зазначити, що в сучасних умовах існування ринку аудиторських послуг, першочергового значення набуває процес формалізації налагодженої системи контролю якості за наданням аудиторських послуг шляхом внесення відповідних змін до нормативно-правових актів, що регулюють аудиторську діяльність в Україні.

Вплив на розвиток методики та організації контролю якості в аудиторських фірмах здійснює й регулятор аудиту в країні – Міністерство фінансів України через Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який утворено відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII до складу якого входить Інспекція із забезпечення якості. Важливу роль в цьому процесі належить й Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України.

Мета роботи є висвітлення основних аспектів організації системи контролю якості надання аудиторських послуг з метою вдосконалення наявної системи контролю якості на рівні суб'єкта аудиторської діяльності у відповідності до змін у законодавчому полі регулювання аудиторської діяльності.

Вклад основного матеріалу дослідження. МСКЯ 1 установлює вимоги та визначає відповідальність аудиторської фірми за створену та впроваджену систему контролю якості за наданням аудиторських послуг. Водночас МСКЯ 1 хоч і надає пояснення, проте не деталізує способи, за допомогою яких ці вимоги повинні бути виконані. Відсутність у МСКЯ 1 певних обмежень чи прямих вказівок щодо способів втілення визначених вимог з цього питання дає САД простір для вільного втілення особистої професійної думки аудитора, урахування потреб, можливостей аудиторських фірм та розкриття творчого потенціалу аудиторів – розробників форм аудиторської документації та методик аудиту. І це є позитивною стороною [2].

Система контролю якості аудиторських послуг кожного САД має обов'язково складатися з елементів, які визначені п. 16 МСКЯ, а саме:

- 1) відповідальність керівництва за якість на фірмі;
- 2) відповідні етичні вимоги;
- 3) прийняття та продовження відносин із клієнтами і конкретних завдань;
- 4) людські ресурси;
- 5) виконання завдання;
- 6) моніторинг [7].

Система контролю якості аудиторських послуг повинна містити інструменти вирішення конкретних практичних питань, що мають важливе значення для безперервного вдосконалення професійних стандартів та виконання законодавчих та нормативних вимог. При цьому, в умовах постійних змін у правовому полі регулювання аудиту, основним елементом системи контролю якості на рівні САД, на нашу думку, є людські ресурси. Даний елемент доцільно оцінювати на дієвість функціонування усієї внутрішньої системи контролю якості через:

- здійснення розподілу обов'язків між персоналом таким чином, щоб комерційні аспекти не заважали забезпеченню якості наданих аудиторських послуг;
- застосування системи стимулювання, яка б заохочувала персонал забезпечувати якість надання аудиторських послуг;
- виділення необхідних ресурсів для впровадження та підтримки системи контролю якості надання аудиторських послуг.

Якісна аудиторська послуга в сучасних умовах має виконуватися в умовах діджиталізації. При цьому, слід констатувати, що однією з причин недостатнього рівня виконання завдання є низький рівень автоматизації процесів з аудиту [4]. Тому, аудиторські фірми в програми підвищення кваліфікації не тільки аудиторів, а й усіх співробітників, які приймають участь у наданні аудиторських послуг, з метою поглиблення практичних навичок, можуть включити розділ "Технологічні аспекти", завдяки чому розшириться базове розуміння застосування професійних стандартів незалежно від того, чи використовуються автоматизовані інструменти і техніки чи ні. При цьому важливо звернути, зокрема, увагу на важливість збереження професійного скептицизму аудиторів і ризик спотворення в результаті автоматизацій.

Керівництво аудиторської фірми зобов'язане сприяти підвищенню обізнаності аудиторів щодо існування небезпеки ризику надмірної залежності від автоматизованих інструментів і технік. Наприклад, розробити відповідне внутрішньофірмове положення та передбачити в ньому обов'язковість збереження професійного

скептицизму при використанні в роботі автоматизованих інструментів і технік, а також визначити потенційний їх вплив на якість надання аудиторських послуг.

Організація системи контролю якості аудиторських послуг на рівні САД можлива за різних підходів, тобто переліку саме тих питань, щодо яких політики та процедури з контролю якості (як практичні обов'язкові дії, своєрідні критерії визначення складності побудови СВКЯ) є певними підставами для розподілу таких систем на схематично окреслені групи. Такими основними питаннями, на нашу думку, є:

- призначення САД для надання аудиторських послуг (виконання завдання з аудиту, огляду і т.д);
- тривалість надання аудиторських послуг;
- незалежність САД та членів команди із завдання (аудиторів);
- критерії достатності рівня кваліфікації та досвіду аудиторів і персоналу САД, який залучається до надання послуг відповідно до Міжнародних стандартів аудиту;
- критерії достатності рівня забезпеченості працівниками САД за основним місцем роботи;
- облік САД суб'єктів господарювання (замовників аудиторських послуг);
- підходи до ціноутворення (визначення суми винагороди за надання аудиторських послуг);
- обмеження щодо надання аудиторських послуг (види послуг, строк / одночасність надання послуг різного виду);
- підсумкові документи за результатами виконання завдання;
- звітність САД.

Необхідність застосування вимог МСА загалом і МСКЯ 1 зокрема є об'єднувальною вимогою, тому саме вищеперелічені питання для різних САД будуть мати різне фактичне втілення у практичних діях.

Аналіз даних питань може стати підґрунтям побудови системи оцінювання особливостей створення й ефективного функціонування системи контролю якості аудиторських послуг САД.

Мета здійснення програм оцінки якості поставлені наступні завдання:

- розкрити значення та нормативно-правову базу надання відповідних аудиторських послуг;
- дослідити стан організації, процес актуалізації та особливості проведення контролю

якості надання аудиторських послуг;

- визначити методіку надання відповідних аудиторських послуг.

Слід зазначити, що навіть бездоганне дотримання САД та аудиторами етичних принципів, передбачених Міжнародним кодексом етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності); Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду та іншого надання впевненості та супутніх послуг під час планування та надання аудиторських послуг (виконання аудиту фінансової звітності) не гарантує повного усунення аудиторського ризику, пов'язаного з імовірністю не виявлення суттєвих викривлень та помилок, а відповідно, й формуванням неадекватного аудиторського судження (аудиторської думки), що пов'язано з об'єктивними обмеженнями притаманними наданню аудиторських послуг.

Процес надання аудиторських послуг має документуватися у відповідності до встановлених вимог у внутрішньофірмових стандартів. Внутрішньофірмова стандартизація надання аудиторських послуг має базуватися на нормах та вимогах самої аудиторської фірми до організації системи контролю якості. Результати зовнішніх перевірок контролю якості, проведених як Інспекцією із забезпечення якості, так і Комітет з контролю якості аудиторських послуг, свідчать, що бездоганих організованих систем контролю якості на рівні аудиторської фірми не існує. Завжди виявляються недоліки різного рівня: від формальних (2 рівень) до фундаментальних (1 рівень), див. рис. 1.

Заходи дисциплінарного впливу з боку Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю й Ради Аудиторської палати України на аудиторів та аудиторські фірми відповідно до діючих вимог включають [5]:

- 1) попередження, що вимагає від аудитора та САД усунути виявлені порушення;
- 2) зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності від одного місяця на трьох років ;
- 3) накладання штрафу на аудитора та САД;
- 4) виключення з Реєстру аудиторів та САД;



Рисунок 1. Схема недоліків системи якості за рівнями

Перший захід можна віднести до слабого впливу, третій – до середнього і другий й четвертий – до сильного.

Планування організації процесу оцінки якості аудиторських послуг, як правило, здійснюється з урахуванням таких факторів, як:

- розмір аудиторської фірми, яка виступає об'єктом оцінки;

- різноманітність і складність аудиторської практики аудиторської фірми;

- ризики, пов'язані з клієнтською базою та наданням конкретних видів аудиторських послуг аудиторською фірмою;

- кількість структурних підрозділів підприємства-замовника та їх географічне розміщення;

– огляд функціонування і дотримання встановлених правил в кожному окремому офісі аудиторської фірми (якщо такі є);

– результати попередніх перевірок, внутрішнього і зовнішнього контролю, які здійснювалися з ініціативи аудиторської фірми або контролюючих органів;

– ступінь повноважень, наданих структурним підрозділам оцінюваної аудиторської фірми [6].

Бізнес-середовище стає більш складним, більш конкурентним, загальна автоматизація та інформаційна безпека стають більш необхідні. Передбачається зростання вимог до надання швидкого, чіткого та якісного аудиторського результату (аудиторського звіту), безумовним помічником якого можуть стати інструменти автоматизації, є основною конкурентною перевагою системи контролю якості.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Система контролю якості призначена для забезпечення високих стандартів роботи аудиторів. Основну відповідальність на рівні САД за розробку, впровадження та моніторинг системи контролю якості несе його

керівництво, але увесь персонал аудиторської фірми зобов'язаний дотримуватися принципів системи управління якістю, що прийняті системою контролю якості.

Питання організації ефективної системи контролю якості надання аудиторських послуг має базуватися, в першу чергу, на дотриманні вимогам Закону України № 2258. Усі творчі ініціативи аудиторів, суб'єкти аудиторської діяльності мають спрямовувати так, щоб відбувалось поєднання законодавчих вимог з правилами та нормами професійних стандартів аудиту.

Важливим елементом контролю якості аудиторських послуг є оцінка ступеня відповідності рівня якості аудиторських послуг САД вимогам міжнародних стандартів і стандартів професійних організацій і об'єднань. Тим самим, необхідна постійна актуалізація системи контролю якості, внутріфірмових стандартів та актуалізація законодавчої та нормативної бази знань аудиторів.

Таким чином, ретельно організована система контролю якості у САД дозволить гарантувати користувачам високу якість надання аудиторських послуг.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг № 182/4 від 27.09.2007 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/vr2_4230-07
2. І. В. Христофоров. Організація системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг в Україні: Збірник Дніпровського державного аграрно-економічного університету. Серія: Ефективна економіка. 2011. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=786>
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu>
4. Система контролю якості аудиторських послуг: організаційні аспекти та успішна практика оцінки. Федерація Аудиторів України. URL: <https://fau18.com.ua/index.php/pc/puc/56-sistema-kontrolyu-yakosti-auditorskikh-poslug-organizatsijni-aspekti-ta-uspishna-praktika-otsinki>
5. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. Дата оновлення: 19.06.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2258-19>.
6. Озеран В. О. Якість аудиту фінансової звітності та методичні аспекти її перевірки: збірник тез і текстів доповідей на міжнародно-практичну конференцію з аудиту. Київ, 2003. 185 с.
7. Бондар В. П. Якість в аудиті та деякі аспекти в управлінні якістю.»: Вісник Київського національного університету. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1. 2015. С. 36-66.

REFERENCES

1. Regulations on the national practice of quality control of audit services № 182/4 dated 27.09.2007 URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/vr2_4230-07
2. IV Hristoforov. Organization of the system of external quality control of audit services in Ukraine: Proceedings of the Dnieper State Agrarian and Economic University. Series: Efficient economy. 2011. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=786>
3. International Standards for Quality Control, Audit, Review, Other Assurance and Related Services, 2016-2017 Edition. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu>
4. Quality control system of audit services: organizational aspects and successful evaluation practice. Federation of Auditors of Ukraine. URL: <https://fau18.com.ua/index.php/pc/puc/56-sistema-kontrolyu-yakosti-auditorskikh-poslug>

organizatsijni-aspekti-ta-uspishna-praktika-otsinki

5. On the audit of financial statements and auditing activities: Law of Ukraine of 21.12.2017 № 2258-VIII. Date of update: 19.06.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2258-19>.

6. Ozeran VO Quality of audit of financial statements and methodological aspects of its audit: a collection of abstracts and texts of reports to the international practical conference on auditing. Kyiv, 2003. 185 p.

7. Bondar VP Quality in audit and some aspects of quality management.": Bulletin of Kyiv National University. Series: Accounting, control and analysis. Issue 1. 2015. pp. 36-66.

Отримано 01.10.2021