

## СИСТЕМА КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ: ВИМОГИ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

*Досліджено вимоги міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг щодо організації та функціонування системи контролю якості аудиторської фірми*

**Ключові слова:** аудиторська діяльність, аудит, контроль якості аудиторських послуг, система контролю якості аудиторських послуг, міжнародні стандарти аудиту

**Постановка проблеми.** Належний рівень якості аудиторських послуг, що надаються вітчизняними суб'єктами аудиторської діяльності, забезпечується передусім належно організованою системою контролю якості. Створення системи контролю якості на аудиторській фірмі є невід'ємною складовою забезпечення проведення аудиту фінансової звітності та надання інших супутніх послуг.

Вимоги щодо структури та функціонування системи контролю якості визначаються Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі – МСА). Сама ж система контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності виступає об'єктом контролю з боку Аудиторської палати України.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам організації та функціонування системи контролю якості аудиторських послуг присвячені дослідження Н.І. Дорош розкриває особливості контролю якості в Україні та за кордоном [3, с. 264-267], Н.М. Проскуріна та В.П. Коваленко визначають проблеми та шляхи розвитку якості аудиторських послуг в Україні [8, с. 53-57], С.М. Гончарук, А.П. Шот розкривають проблеми нормативного регулювання та особливості організації зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг [2, с. 156-160], Д.В. Єременко та Д.В. Кашевський наводять чинники забезпечення якості аудиторських послуг та умови досягнення незалежності аудиторів [4, с. 181-186], Сахно Л.А. розкриває зарубіжний досвід організації системи нагляду за аудиторською діяльністю з урахуванням процедур контролю якості [9, с. 182-186], В.М. Чубай, Н.І. Комарницька аналізують вітчизняний та зарубіжний досвід контролю якості аудиторських послуг [10, с. 203-208].

Разом з цим залишається цілий ряд проблемних питань, пов'язаних з функціонуванням системи контролю якості у вітчизняному аудиторському середовищі.

**Мета дослідження.** Проаналізувати діючі вимоги міжнародних стандартів в сфері аудиту в частині створення та функціонування системи контролю якості аудиторських послуг, викласти особливості організації системи контролю якості в діяльності вітчизняних аудиторських фірм.

**Викладення основного матеріалу.** Вимоги щодо організації та функціонування системи контролю якості визначаються Міжнародним стандартом 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) та Міжнародним стандартом аудиту 220 "Контроль якості аудиту фінансової звітності" (далі – МСА 220) [6].

Окрім міжнародних стандартів в Україні діють затверджені Аудиторською Палатою України Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг" [7] та Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні [5].

У цій статті розглянемо більш детально зміст МСКЯ 1. Основною вимогою МСКЯ 1 є створення та підтримання такої системи контролю якості аудиторської фірми, яка б забезпечувала [6, МСКЯ 1, п. 11]: 1) повну відповідність функціонування аудиторської фірми та її персоналу у відповідності до професійних стандартів, законодавчих та інших регуляторних вимог; 2) відповідність звітів, що надаються фірмою фактичним обставинам виконання робіт та послуг.

Основними елементами системи контролю якості згідно МСКЯ 1 [6, МСКЯ 1, п. 16] є сукупність політик і процедур, що виконуються керівництвом аудиторської фірми та її відповідальним персоналом в розрізі таких складових (рис. 1).

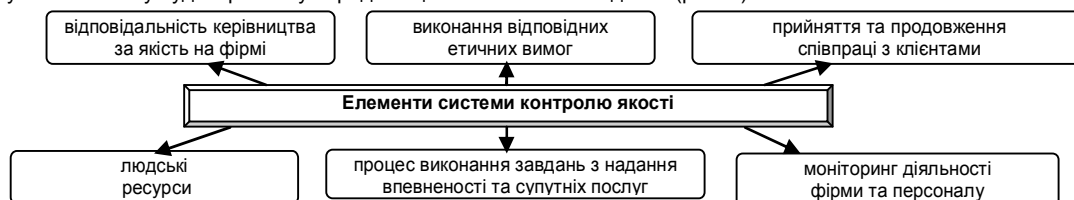


Рис. 1. Складові системи контролю якості відповідно до МСКЯ 1

Визначена політика контролю якості повинна відповідними чином документуватися і доводитися до персоналу фірми. Документування політики здійснюється, як правило, через розробку внутрішніх положень та внутрішньофірмових стандартів, з якими

ознайомлюється персонал аудиторської фірми (про що має бути письмове підтвердження).

В частині наведених вище елементів МСКЯ 1 дає окремі коментарі, що визначають їх зміст та характер реалізації (табл. 1).

Таблиця 1. Основний зміст елементів системи контролю якості аудиторської фірми

№ з/п	Елементи системи контролю якості	Характеристика
1	Відповідальність керівництва за якість на фірмі	Особи, що є відповідальними за систему контролю якості фірми, повинні мати відповідний досвід, здатність та необхідні повноваження для прийняття такої відповідальності
2	Виконання відповідних етичних вимог	Аудиторська фірма та її персонал повинні дотримуватися відповідних етичних вимог, серед яких: чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка
3	Прийняття та продовження співпраці з клієнтами	Прийняття та продовження співпраці з клієнтами може здійснюватись тільки у тому разі, якщо фірма має достатню впевненість, що вона: а) може виконати завдання і має для цього необхідні можливості включно з часом та ресурсами; б) зможе дотриматися відповідних етичних вимог; в) розглянула питання чесності клієнта і не має інформації, яка б свідчила про нечесність клієнта
4	Людські ресурси	Фірма повинна мати достатньо кваліфікованого та компетентного персоналу, що володіє відповідними здібностями та виконує етичні принципи
5	Процес виконання завдань з надання впевненості та супутніх послуг	Фірма повинна застосовувати політики і процедури, що забезпечують: а) стабільну якість виконання завдань; б) відповідальність за нагляд діяльності персоналу; в) відповідальність за перевірку виконаних аудиторських робіт
6	Моніторинг діяльності фірми та персоналу	Фірма повинна організувати такий процес моніторингу, який би підтверджував відповідність, адекватність та ефективність системи контролю якості виконання завдань

Кожна з наведених складових системи контролю якості передбачає запровадження відповідних заходів і процедур, що виконуються на рівні керівництва аудиторської фірми, аудиторських груп з виконання завдань та внутрішніх контролерів з якості.

МСА визначають якість як основне питання при виконанні завдань з надання впевненості та наданні супутніх послуг. Створення системи контролю якості знаходиться в межах *відповідальності керівництва аудиторської фірми*, при цьому покладатися відповідальність може на вищих виконавчих керівників або на раду керуючих партнерів [6, МСКЯ 1, п. 18]. Суб'єктами контролю якості можуть виступати різні групи фахівців фірми (вище керівництво, виконавчі керівники, партнери, партнери із завдань, старші аудитори, внутрішні контролери якості).

Стандарти окремо наголошують на необхідності формування внутрішньої культури на аудиторській фірмі, що покликана стимулювати якість виконання завдань. Зокрема, утворення такої культури передбачає [6, МСКЯ 1, п. Д5]:

1) застосування процедур оцінки виконання робіт, компенсації та стимулювання, заохочення персоналу щодо підвищення якості виконання робіт;

2) розподіл управлінських обов'язків для уникнення можливості впливу комерційних міркувань на якість виконання робіт;

3) виділення необхідних ресурсів для розвитку, документування та підтримання процедур контролю якості на рівні аудиторської фірми.

В частині виконання відповідних *етичних вимог* МСКЯ 1 посилається на Кодекс етики професійних бухгалтерів і необхідність дотримання принципу незалежності в роботі персоналу аудиторської фірми. Щодо необхідності дотримання фундаментальних етичних принципів повинні робитися наголоси керівництвом аудиторської фірми; в межах функціонування системи освіти аудиторів та їх професійної підготовки; в процесі моніторингу виконання завдань та в процесі розгляду випадків порушення таких принципів.

Виконання процедур щодо дотримання *вимог незалежності* може включати оцінку характеру завдання, визначення ступеня його зв'язку з державними інтересами, визначення періоду роботи на фірмі старшого персоналу та передбачати виконання таких процедур [6, МСКЯ 1, п. 21, 25]:

1) ознайомлення персоналу та за потребою інших осіб з вимогами незалежності;

2) виявлення та оцінку обставин і відносин, що створюють загрози незалежності, з виконанням відповідних заходів для усунення таких загроз (або їх зниження до прийнятного рівня, або відмова від виконання завдання);

3) встановлення критеріїв для визначення необхідності у застосуванні заходів зниження загрози особистих стосунків за умови тривалого виконання завдань з надання впевненості тим самим старшим персоналом;

4) здійснення ротації партнерів із завдання, внутрішніх контролерів якості, аудиторів після визначеного періоду часу при проведенні обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Для своєчасного реагування на обставини, що викликають порушення принципу незалежності, персонал аудиторської фірми повинен терміново інформувати відповідальних осіб щодо виникнення фактів порушення незалежності. Не рідше ніж один раз на рік аудиторська фірма повинна одержувати письмове підтвердження від всього персоналу щодо дотримання політик і процедур незалежності.

*Прийняття та продовження співпраці з клієнтами* передбачає попередню оцінку аудиторською фірмою можливості імовірного конфлікту інтересів з дійсним чи потенційним клієнтом. Усі процедури прийняття та

продовження співпраці з клієнтами повинні документуватися фірмою.

При прийнятті нового завдання від дійсного або потенційного клієнта аудиторська фірма повинна оцінити достатність компетенції, можливостей та ресурсів для виконання такого завдання та визначити [6, МСКЯ 1, п. Д18]:

– рівень знань персоналу фірми у відповідній галузі та щодо предмету аудиту;

– досвід персоналу фірми у застосуванні відповідних нормативних вимог;

– наявність достатньої кількості фахівців з необхідним досвідом та здібностями;

– можливість залучення експертів у разі потреби;

– наявність осіб, що забезпечать перевірку виконаних процедур контролю якості виконання завдання;

– можливість фірми завершити завдання та надати звіт у встановлені терміни.

Відносно особливостей функціонування дійсного чи потенційного клієнта аудиторська фірма повинна оцінити ділову репутацію основних власників клієнта та його управлінського персоналу, характер операцій та практику ведення бізнесу, середовище внутрішнього контролю, характер встановлення гонорарів та імовірність неприйнятних обмежень обсягу роботи, причини відмови від попередньої аудиторської фірми та інші фактори.

З точки зору системи контролю якості *людські ресурси* розглядаються при призначенні аудиторської групи та партнера із завдання, які повинні мати відповідну компетентність, знання і повноваження для виконання своїх функцій, розуміти межі своєї відповідальності [6, МСКЯ 1, п. 29-30].

Розвиток політики аудиторської фірми в частині людських ресурсів включає питання, пов'язані з набором нового персоналу, оцінкою досягнутих персоналом фірми результатів виконання робіт, аналізом рівня компетентності персоналу, визначенням можливостей кар'єрного зростання і просування по службі, створенням системи заохочень та компенсацій, оцінкою потреб у новому персоналі тощо.

Окрема увага МСКЯ 1 приділяється шляхам розвитку компетентності персоналу аудиторської фірми [6, МСКЯ 1, п. Д25]. Зокрема, розвиток компетентності відбувається через систему базової професійної освіти, подальшу професійну освіту, включаючи професійну підготовку; набуття досвіду роботи; консультуванням та навчанням більш досвідченим персоналом інших членів аудиторської групи; вихованням незалежності у персоналу аудиторської фірми.

*Процес виконання завдань*, що можуть включати завдання з надання впевненості та надання супутніх послуг, передбачає контроль в частині дотримання професійних стандартів, законодавчих та нормативних вимог. Процедури контролю при цьому повинні забезпечувати [6, МСКЯ 1, п. 32-35]: а) стабільність якості виконання завдань; б) встановлення відповідальності за нагляд за виконанням завдань, надання консультацій зі складних та спірних питань; в) встановлення відповідальності за перевірку результатів виконання робіт та повторну додаткову оцінку якості виконання завдань (огляд контролю якості), особливо для обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Якість виконання завдань забезпечується підготовкою та використанням в роботі аудиторських груп посібників (у письмовій чи електронній формі), програмних інструментів, форм стандартизованої документації, інструктивної документації. Характер інформації, що наводиться в таких матеріалах може стосуватися [6, МСКЯ 1, п. Д32]:

– розкриття цілей роботи аудиторських груп для різних видів завдань;

– коментарів та обґрунтування до стандартів з виконання завдань;

– навчальних матеріалів для підготовки персоналу фірми;

– процедур нагляду за виконанням завдань;

– розкриття методів перевірки виконання робіт, важливих суджень та форми звітів;

– порядку документування виконаних робіт;  
– розподілу часу на аудиторські процедури та обсягу перевірки тощо.

Особливу увагу в процесі виконання завдань МСКЯ 1 приділяє процедурам нагляду та огляду виконання завдань, консультуванню зі складних питань. Зокрема, нагляд за виконанням завдань передбачає: спостереження за процесом виконання завдання; оцінку компетентності та можливостей персоналу виконати роботу своєчасно, у відповідності до одержаних інструкцій та відповідно до плану виконання завдання; аналіз найбільш важливих питань, що вимагають коригування процесу виконання завдання; визначення питань, щодо яких необхідне консультування у більш досвідчених членів групи із завдання або зовнішніх фахівців.

Виявлені складні та суперечливі питання, щодо яких існують розбіжності у думках, потребують окремого консультування з іншим практиком, фірмою, професійною або регуляторною організацією [6, МСКЯ 1, п. Д52-53]. Вирішення таких розбіжностей вимагають їх обов'язкового документування та виконання додаткових процедур контролю.

Огляд завдання передбачає оцінку відповідності виконаних робіт вимогам професійних стандартів і законодавчим вимогам; вивчення документації за результатами проведених консультацій зі складних і спірних питань; оцінку потреби у перегляді характеру, часу й обсягу виконаних робіт; визначення достатності та прийнятності отриманих доказів для підтвердження звіту; визначення ступеня досягнення цілей завдання.

Огляд контролю якості завдань може передбачати виконання таких процедур [6, МСКЯ 1, п. 37]: обговорення значущих питань з партнером із завдання; огляд фінансової звітності або іншої інформації щодо предмету завдання та звіту з нього; огляд документації із завдання в частині значних суджень аудиторів та їх висновків; оцінка висновків, наведених у звіті із завдання, та розгляд відповідності звіту.

Особа, що є відповідальною за огляд контролю якості завдання повинна володіти належною кваліфікацією, необхідним досвідом та повноваженнями. Для забезпечення об'єктивності, така особа не повинна призначатися партнером із завдання, не брати участі у виконанні завдання протягом періоду огляду, не приймати рішень щодо аудиторської групи із завдання і не залежати від інших міркувань, що можуть впливати на його професійну думку [6, МСКЯ 1, п. Д49].

Проведений огляд повинен документуватися для підтвердження дійсності його виконання, відповідності дати його здійснення (до дати або на дату надання звіту), відсутності неприйнятних невіршених питань і суджень, зроблених аудиторською групою.

Підготовлена робоча документація із завдання повинна зберігатися в умовах конфіденційності, безпечності, цілісності, доступності та відновлюваності протягом періоду, що відповідає потребам фірми або вимогам законодавства.

Щодо завдань з аудиту МСКЯ 1 визначає період зберігання документації, що повинен бути не меншим п'яти років від дати аудиторського висновку або дати звіту аудитора групи, якщо вона є більш пізньою [6, МСКЯ 1, п. Д61].

Як вказує МСКЯ 1, незалежно від того, на яких носіях зберігається документація із завдання (паперових, електронних чи інших), цілісність, доступність або відновлення даних у ній може бути поставлена під сумнів, якщо до документації можна внести зміни, додати чи знищити в ній інформацію без відома фірми, знищити таку документацію. Заходи контролю, які розробляє та впроваджує фірма для попередження несанкціонованих змін у документації із завдання чи її втрати, можуть включати [6, МСКЯ 1, п. Д57]:

– визначення осіб, що сформували документацію, вносили до неї зміни, перевіряли її;

– застосування процедур захисту цілісності інформації на всіх стадіях виконання завдання, особливо у випадках користування інтернет-середищем.

– запровадження процедур захисту від несанкціонованих змін в документації;

– надання обмеженого доступу до документації визначеному колу осіб (членам аудиторської групи) для виконання їх обов'язків.

Заходами контролю щодо збереження конфіденційності та цілісності документації можуть бути авторизація користувачів та використання паролів членами аудиторської групи, дублювання документації в електронній формі, розподіл документації між членами групи з наступним її зведенням після виконання завдання тощо.

Документація із завдання є власністю аудиторської фірми (якщо інше не передбачено законодавчими вимогами) [6, МСКЯ 1, п. Д63]. На свій розсуд фірма може надавати клієнтам частину або витяги з документації, якщо таке розкриття не впливатиме на чинність виконаної роботи та незалежність фірми чи її персоналу.

*Моніторинг діяльності фірми та персоналу* здійснюється з метою забезпечення дотримання вимог професійних стандартів, законодавчих і нормативних актів; ефективності структури та функціонування системи контролю якості; відповідності застосування політик і процедур контролю якості фірми обставинам звітів [6, МСКЯ 1, п. Д64].

Моніторинг діяльності фірми та персоналу повинен забезпечити достатню впевненість у тому, що процедури системи контролю якості є відповідними, адекватними та ефективними. Процес моніторингу повинен включати [6, МСКЯ 1, п. 48]:

а) постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, включаючи регулярні перевірки як мінімум одного завершеного завдання на кожного партнера із завдання;

б) покладання відповідальності за моніторинг на партнерів чи інших осіб з відповідним досвідом та повноваженнями;

в) розмежування функцій щодо участі у виконанні завдань, контролі якості завдань та перевірці завдань.

У разі виявлення недоліків за результатами моніторингу аудиторська фірма повинна оцінити їх системність, повторюваність та необхідність виконання негайних дій щодо їх виправлення. Про виявлені недоліки повинні інформуватися відповідні партнери із завдання та інші особи з наданням рекомендацій щодо їх виправлення.

Рекомендації щодо виправлення виявлених недоліків можуть включати:

а) виконання дій із виправлення конкретного завдання;

б) інформування осіб, відповідальних за підготовку та професійний розвиток персоналу, щодо виявлених недоліків;

в) внесення змін до політики і процедур контролю якості;

г) застосування дисциплінарних заходів щодо осіб, які порушували політики і процедур фірми в частині якості завдань.

За вимогами МСКЯ 1 аудиторська фірма принаймні раз на рік повинна повідомляти результати моніторингу її системи контролю якості партнерам із завдання, іншим працівникам фірми, вище виконавче керівництво, за потреби раду керуючих партнерів [6, МСКЯ 1, п. 53]. Зазначена процедура сприятиме своєчасному виконанню невідкладних заходів з виправлення недоліків та притягненню до відповідних осіб до відповідальності.

Функціонування кожного елемента системи контролю якості аудиторської фірми повинно документуватися [6, МСКЯ 1, п. 58]. Така документація повинна зберігатися протягом часу, достатнього для виконання процедур моніторингу та оцінки функціонування системи контролю якості, або більшого проміжку часу згідно з вимогами законодавства. У тому числі повинні документуватися процедури одержання скарг і звинувачень та відповіді на них.

Форма та зміст документації, що підтверджує функціонування кожного з елементів системи контролю якості, є предметом судження та залежить від таких чинників, як розмір фірми, кількість офісів, характер і складність практики та організації діяльності фірми.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Система контролю якості аудиторської фірми є складним організаційним утворенням, що передбачає виконання різних процедур покладання відповідальності, санкціонування, виконання, нагляду, огляду результатів виконання дій аудиторськими групами. В якості суб'єктів контролю якості залучаються різні групи фахівців фірми, серед яких вище керівництво, виконавчі керівники, партнери, партнери із завдань, старші аудитори, внутрішні контролери якості.

Ефективне функціонування системи контролю якості визначається узгодженістю дій, що виконуються вказаними групами суб'єктів контролю, їх досвідченістю, компетентністю та належним рівнем кваліфікації. Дієвість системи контролю якості аудиторської фірми можлива тільки за умови постійного та послідовного виконання процедур нагляду за виконанням робіт аудиторськими групами та наступним оглядом результатів виконання завдань з оцінкою відповідності одержаних висновків дійсним обставинам завдання.

#### **Список використаних літературних джерел:**

1. Гончарук С.М. Контроль якості аудиторських послуг / С.М. Гончарук, А.П. Шот // Науковий вісник НЛТУ України. Збірник науково-технічних праць. Національний лісотехнічний університет України. – 2011. – Вип. 21.9. – С. 156-160.
2. Гончарук С.М. Контроль якості аудиторських послуг / С.М. Гончарук, А.П. Шот // Науковий вісник НЛТУ України. Збірник науково-технічних праць. Національний лісотехнічний університет України. – 2011. – Вип. 21.9. – С. 156-160
3. Дорош Н.І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном / Н.І. Дорош // Університетські наукові записки. – 2007, № 3 (23), С. 264-267.
4. Єременко Д.В. Розвиток аудиторських послуг в Україні / Д.В. Єременко, Д.В. Кашевський // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки) / За ред. М.Ф. Кропивка. – Мелітополь: Вид-во Мелітопольська типографія Люкс, 2012. – № 2(18), том 4. – 362 с. – С. 181-186.
5. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затв. рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 р. № 182/3.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2010 року в двох частинах/ Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2010. – 1172 с.
7. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторями системи контролю якості аудиторських послуг", затв. рішенням Аудиторської палати України 27.09.2007 №182/4, зі змінами згідно рішення Аудиторської палати України 30.06.2011 № 232/9.
8. Проскуріна Н.М. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Проскуріна Н.М., Коваленко В.П. // Економічний часопис XXI. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2010. – № 9-10. – С. 53-57.
9. Сахно Л.А. Проблеми якості аудиторських послуг в Україні / Сахно Л.А. // Наукові праці Південного філіалу Національного університету біоресурсів і природокористування України "Кримський агротехнологічний університет": Економічні науки. – 2012. – Вип. 141. – 348 с. – С. 182-186.
10. Чубай В.М., Комарницька Н.І. Контроль якості аудиторських послуг: вітчизняний та зарубіжний досвід / В.М. Чубай, Н.І. Комарницька // Науковий вісник НЛТУ України. Збірник науково-технічних праць. Національний лісотехнічний університет України. – 2011. – Вип. 21.15. – С. 203-208.

ШИГУН Марія Михайлівна – доктор економічних наук, доцент, професор, завідувач кафедри політичної економії та міжнародної економіки Київського національного економічного університету імені В. Гетьмана.

#### **Наукові інтереси:**

- моделювання системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання;
- розвиток аудиторської діяльності у вітчизняному економічному середовищі.

Стаття надійшла до редакції: 29.08.2012 р.