

О. Е. Лубенченко,

доктор економічних наук, професор,
завідувач Національного центру обліку та аудиту,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
E-mail: olga.lubenchenko@gmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4209-8929>

Нова система управління якістю в аудиті. Інформація та комунікації

Метою статті є надання методичних рекомендацій для суб'єктів аудиторської діяльності щодо створення системи управління якістю, зокрема її елементу “Інформаційна система та інформаційна взаємодія”. Висвітлено результати аналізу Міжнародного стандарту ISQM 1 “Управління якістю в аудиторській фірмі, що проводить аудит, огляд фінансової звітності, інші завдання з надання впевненості, супутні послуги”, та представлені практичні доробки. Доведено, що формування системи управління якістю потребує комплексного ризик-орієнтованого підходу до організації та проведення перевірок, при цьому відповідальність за якість в аудиторській фірмі розглядається та контролюється на двох рівнях: на найвищому – рівні керівництва та на оперативному рівні. Розроблені процедури оцінки ризиків якості та контрольні заходи у відповідь на оцінені ризики зводяться до: оцінки загроз етиці та визначення заходів реагування на виявлені загрози через робочий документ “Ідентифікація загроз незалежності” та шляхом річного підтвердження незалежності персоналу аудиторської фірми; розгляду скарг і звинувачень шляхом призначення відповідальних осіб, фіксації розгляду скарг у відповідному журналі та вжиття заходів впливу на осіб, які систематично порушують вимогу щодо якості аудиторських послуг; комунікацій під час прийняття клієнта та завдання, виконання завдання, надання звітів аудитора; повідомлення менеджменту клієнта через листи управлінському персоналу та особам, наділим найвищими повноваженнями, через звіт про прозорість з урахуванням вимог Міжнародного стандарту ISQM 1 із наданням додаткового звіту для аудиторського комітету; звітування регуляторним органам згідно з Законом України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”; прямих перемовин всередині аудиторської групи та із залученням клієнта, запитів та оцінки відповідей управлінського персоналу клієнта; оприлюднення інформації про якість аудиторських послуг на вебсторінках аудиторських фірм та в засобах масової інформації; процедур моніторингу якості відібраних завдань та системи управління якістю в цілому.

Ключові слова: аудит, ризики, якість, управління якістю, інформація, комунікації.

Постановка проблеми. Сьогодні в аудиті проходить під гаслом оновлення стандартів щодо якості аудиторських послуг. Користувачі аудиторських звітів потребують якісної інформації, що стає основою прийняття ними управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Процеси забезпечення якості аудиту постійно перебувають у фокусі уваги вітчизняних і зарубіжних науковців та практиків. Доктор економічних наук, сертифікований аудитор Ф. Боррас Памієс за ключові елементи, які слід урахувати для оцінки якості аудиту, визначає вхідні фундаментальні фактори, так як етичні цінності та прихильність до якості аудиторської фірми й аудиторів, їх знання, навички та досвід, об'єктивність і добросовісність; процеси аудиту; результати аудиту. Учений вважає, що на якість аудиту також впливають так звані контекстні фактори (регулювання аудиту в тій чи іншій країні; ділова практика та комерцій-

не право; корпоративне управління; інформаційні технології; залучення молодих талановитих співробітників до аудиторських фірм) та розглядає досвід оцінки якості аудиту у Великій Британії, Швейцарії, Нідерландах, Австралії та Новій Зеландії, Канаді та Іспанії [1].

Ж. С. Каррера Лопес, Д. Д. Бедор Варгас, Е. І. Борха-Салинас акцентували увагу на актуальності аудиту, аналізували такі види аудиту: фінансовий, операційний, аудит відповідності; а також розглядали судові експертизи, процедури організації аудиту та оцінки його якості, виокремлюючи зовнішню якість аудиту (задоволення потреб клієнтів), внутрішню якість аудиту (удосконалення внутрішньої роботи аудиторської фірми) та правові вимоги (відповідність роботи аудиторської фірми законодавчим вимогам) [2].

Сучасні аспекти контролю якості аудиторських послуг у Республіці Молдова розглядав К. Долгий. Він особливо зазначив, що з набуттям чинності з 01.01.2019 року нового закону про аудиторську діяльність створена аудиторськими фір-

мами Молдови система контролю стала гарантом якості аудиторських звітів, а також вказав на провідну роль професійних організацій у забезпеченні якості аудиту [3].

О. Міронова та Т. Давидюк досліджували якість завдань на рівні аудиторської перевірки, зосереджуючи свою увагу на розробці й упровадженні підсумкової документації контролера якості [4].

Проте зміни міжнародних підходів до оцінки якості аудиту та інших аудиторських послуг, викликані нагальними потребами користувачів аудиторських звітів, потребують подальших досліджень.

Метою статті є розробка пропозицій щодо формування системи управління якістю, зокрема її елементу “Інформаційна система та інформаційна взаємодія”, а також визначення ризиків якості, процедур їх оцінки та мінімізації для подальшого використання у практиці суб’єктів аудиторської діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Міжнародний стандарт ISQM 1 “Управління якістю в аудиторській фірмі, що проводить аудит, огляд фінансової звітності, інші завдання з надання впевненості, супутні послуги” (надалі – ISQM 1) встановлює вимоги до аудиторської фірми в частині політик і процедур по виконанню аудиторських завдань та містить вісім елементів системи управління якістю (надалі – СУЯ), на яких має бути зосереджено увагу керівництва аудиторської фірми:

- 1) процес оцінки ризику в аудиторській фірмі;
- 2) управління та лідерство;
- 3) відповідні етичні вимоги;
- 4) прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань;
- 5) ресурси;
- 6) виконання завдань;
- 7) інформаційна система та інформаційна взаємодія;
- 8) моніторинг та усунення недоліків [5].

Міжнародний стандарт ISQM 2 “Огляд якості завдань” встановлює вимоги до осіб, які призначаються для перевірки якості завдань, та до документування процесу перевірки. Вищезгадані стандарти обов’язково мають корелювати з етичними вимогами та розповсюджуються на всі аудиторські завдання без винятку: по-перше, на аудит; по-друге, на огляд фінансової звітності; по-третє, на інші завдання з надання впевненості, що не є аудиторським; по-четверте, на супутні послуги.

Оновлений МСА 220 “Контроль якості аудиту фінансової звітності” (надалі – МСА 220) визначає вимоги до процесу контролю на рівні завдання. Усі три стандарти оперують дефініціями “управління”, “управління якістю”.

З позиції аудиту, дефініцію “управління” слід розглядати як цілеспрямовану дію на колектив осіб (аудиторську групу) з метою реалізації встановлених завдань для такої групи: якісне виконання аудиторської перевірки та надання неупе-

редженої, достовірної інформації про фінансову звітність суб’єктів господарювання користувачам такої звітності. На заваді поставленій меті постають фактори, які можуть спричинити значне зниження якості зібраних аудиторських доказів, а отже, аудитор може виказати хибну думку. Тому ISQM 1 потребує від аудиторських фірм комплексного ризик-орієнтованого підходу до організації та проведення перевірок, що охоплює:

1) встановлення цілей із забезпечення якості для кожного елементу системи управління якістю,

2) встановлення ризиків аудиторської фірми, пов’язаних із якістю, тобто необхідно розробити каталог ризиків,

3) розробку заходів з виявлення, оцінки ризиків якості та визначення процедур по їх мінімізації, строків проведення таких процедур, відповідальних осіб, заходів щодо дисциплінарних проваджень. Ризик якості слід розглядати як несприятливу подію або події, які можуть призвести до того, що аудитор викаже невідповідну фактичним обставинам думку у своєму звіті.

Відповідальність за якість в аудиторській фірмі розглядається та контролюється на двох рівнях. Перший рівень – це рівень керівництва суб’єкта аудиторської діяльності (надалі – САД). Особою, яка є відповідальною за створення та належне функціонування системи управління якістю в аудиторській фірмі, є керівник або партнер, інша уповноважена особа, рада керуючих партнерів, які мають звітувати перед управлінським персоналом, включаючи вищий управлінський персонал, та співробітниками фірми не рідше одного разу на рік про дієвість СУЯ. На цьому рівні має бути задекларовані та в подальшому перевірені:

а) відповідальність за дотримання етичних вимог;

б) моніторинг СУЯ та процедури усунення виявлених помилок (п. 20 ISQM 1);

в) розподіл обов’язків (вимоги до співробітників, зокрема до контролерів якості, в т. ч. досвід, достатній час для виконання завдання).

Другий рівень – оперативний рівень проведення аудиторської перевірки, де передбачається виконання процедур з оцінки якості на всіх етапах аудиту та інших аудиторських завдань. Особи, що відповідають за функціонування СУЯ, повинні мати певні компетенції та усвідомлювати рівень своєї відповідальності.

На підставі аналізу завдань, які виконує аудиторська фірма, слід упровадити так званий принцип масштабування. Якщо САД є мережевою фірмою, або виконує аудити фінансової звітності підприємств суспільного інтересу, то процедури оцінки ризиків якості, заходи контролю мають бути більш деталізовані та розширені, контролю більш жорсткими (п. 11 ISQM 1). І навпаки, якщо САД проводить аудит підприємств, що не є під-

приємствами суспільного інтересу та надає супутні послуги, процедури можуть бути формалізовані.

Метою аудиторської фірми у забезпеченні якості є розробка і впровадження СУЯ, яка застосовуватиметься для всіх завдань, щоб, по-перше, суб'єкт аудиторської діяльності виконував такі завдання згідно з Міжнародними стандартами управління якістю, Міжнародними стандартами аудиту, Законом “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, іншими законодавчими вимогами, внутрішньофірмовими стандартами, а по-друге, аудиторські звіти повною мірою відповідали дійсним обставинам. Це служитиме інтересам як користувачів аудиторських звітів, так і суспільства загалом.

Побудова системи управління якістю в аудиторській фірмі реалізується у три етапи:

1. Постановка цілей у частині забезпечення якості аудиту та аудиторських послуг.
2. Визначення ризиків, пов'язаних з якістю аудиторських завдань.
3. Заходи з контролю у відповідь на оцінені ризики що якості. Коригувальні дії щодо системи управління якістю.

Елемент СУЯ “Інформаційна система та інформаційна взаємодія” встановлює вимоги в частині забезпечення якості, що стосуються отримання, формування та використання інформації.

Згідно з Законом України “Про інформацію”, інформація – це будь-які відомості та/або дані, що можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді [6]. На думку фахівців, об'єктом аудиту є інформація про окремі факти господарської діяльності суб'єкта господарського контролю, що відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної структури і підлягає кількісній та вартісній оцінці [7]. Тому аудитор має зібрати доречну, правдиву, неупереджену інформацію. Інформація є доречною, якщо вона дає йому змогу оцінити минулі й поточні події, спрогнозувати майбутні події і, зважаючи на отримані висновки, прийняти обґрунтоване економічне рішення щодо діяльності суб'єкта, звітність якого аудюється.

Інформація, призначена для аудитора, також стосується питань організації та методики аудиту, інших питань САД і, як правило, охоплює:

- загальний підхід до аудиторської перевірки, її обсяг або будь-які додаткові вимоги;
- вибір або зміну важливої політики і методів бухгалтерського обліку, які справляють (або можуть справляти) суттєвий вплив на облік і на фінансові та інші звіти суб'єкта господарювання;
- інформацію про можливі суттєві ризики діяльності суб'єкта господарювання та аудиторської фірми;
- аудиторські коригування, які спричиняють або можуть спричинити суттєвий вплив на фінансові й інші звіти суб'єкта господарювання;

– суттєву невизначеність, що стосується подій або обставин, що можуть викликати сумніви щодо дотримання суб'єктом господарювання принципу безперервності; незгоду з управлінським персоналом з приводу питань, які окремо або в сукупності з іншими можуть бути суттєвими для проведення господарських операцій та для аудиторського звіту;

– інформацію щодо чесності управлінського персоналу суб'єкта господарювання, суттєвих недоліків у системі внутрішнього контролю, випадків шахрайства за участю управлінського персоналу та іншу інформацію;

– будь-яку інформацію, зумовлену умовами завдання з аудиторської перевірки;

– базу даних щодо обліку персоналу та залучених спеціалістів, де накопичується така інформація: загальні відомості про персонал (осіб), його базову освіту, попереднє місце роботи та трудовий стаж; відомості про наявність загроз щодо незалежності, про стягнення та догани з боку керівництва аудиторської фірми, регуляторних органів;

– засоби комунікації всередині аудиторської групи, між керівництвом аудиторської фірми та аудиторською групою, з клієнтами, третіми особами та ін. [8; 9].

Інформація через комплекс взаємопов'язаних організаційних, технічних засобів збирається, накопичується, зберігається, обробляється інформаційною системою з метою забезпечення інформаційних потреб широкого кола користувачів: керівництва аудиторської фірми; ключових партнерів; членів аудиторської групи; регуляторних органів; громадських професійних організацій.

У контексті ISQM 1 інформація та комунікації є чинниками якості аудиту та інших аудиторських послуг. На підставі аналізу вимог ISQM 1 визначені цілі аудиторської фірми щодо елементу “Інформаційна система та інформаційна взаємодія”. Фірма повинна створити: 1) таку інформаційну систему, яка збирає, накопичує, обробляє доречні дані з внутрішніх та зовнішніх джерел для якісного надання аудиторських послуг; 2) культуру обміну інформацією (наприклад у внутрішньофірмовому стандарті) між персоналом аудиторської фірми, її керівництвом та управлінським персоналом клієнта, всередині мережі (за її наявності), з іншими зацікавленими особами, в тому числі з регуляторними органами, що сприятиме виявленню та мінімізації загроз етиці та якості.

Після визначення цілей аудиторської фірми щодо якості за елементом “Інформаційна система та інформаційна взаємодія” розробляються процедури оцінки ризиків якості та контрольні заходи у відповідь на оцінені ризики, а саме:

1. Аудиторська фірма розробляє процедури оцінки загроз етиці, інформування про виявлені загрози через робочий документ “Ідентифікація загроз незалежності” (табл. 1, складено на підставі [10]).

Робочий документ “Ідентифікація загроз незалежності”, фрагмент

<p>Мета: При наданні послуг з обов’язкового аудиту фінансової звітності, в тому числі підприємству, що становить суспільний інтерес (за наявності такої можливості), інших завдань з надання впевненості, суб’єкт аудиторської діяльності, ключовий партнер з аудиту, аудитор, які будуть залучені до виконання завдання, мають оцінити та задокументувати інформацію відповідно до Кодексу етики професійних бухгалтерів, МСКЯ 1, МСА 220 та ст. 10, ст. 28 Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 21.12.2017 р. № 2258-VIII.</p> <p>Процедури: оцінка факторів, що впливають на незалежність, ідентифікація, оцінка, визначення і застосування засобів мінімізації загроз незалежності (процедур)</p>		
Фактори, що впливають на незалежність	Наявність (вказати так/ні або інші відповіді)	Дії аудитора у відповідь на загрозу (процедури)
<p>а) фінансові або ділові відносини із клієнтом з аудиту протягом періоду, охопленого фінансовою звітністю, або після нього, але до прийняття завдання з аудиту;</p> <p>б) попередні послуги, надані клієнту з аудиту фірмою (загрози незалежності створюються, якщо послуга, яка не є послугою з надання впевненості, була надана клієнту з аудиту протягом періоду, охопленого фінансовою звітністю, або після нього, але до початку виконання аудиту командою з аудиту, і це надання послуги не було дозволено протягом періоду виконання завдання)</p>	Так	<p>– використання професіоналів, які не є членами групи з аудиту, для виконання аудиторських процедур по зборі аудиторських доказів;</p> <p>– огляд якості аудиторської завдань залученим експертом з контролю якості;</p> <p>– залучення іншої фірми за межами виконавця або межами мережі для оцінювання результатів послуги, яка не є послугою з надання впевненості, або наявність іншої фірми за межами виконавця або межами мережі для повторного виконання послуги, яка не є послугою з надання впевненості, в обсязі, необхідному для того, щоб інша фірма могла взяти відповідальність за послугу.</p>

2. Відповідно, не рідше одного разу на рік аудиторська фірма має отримати підтвердження щодо незалежності від персоналу через робочий документ “Річне підтвердження незалежності” (табл. 2).

Таблиця 2

Фрагмент робочого документа “Річне підтвердження незалежності”

№	Твердження	Оцінка твердження		Пояснення
		Так	Ні	
1	Я не притягувався до судової (кримінальної) відповідальності, не був оголошений банкрутом, добровільно не мав угод з кредиторами аудиторської фірми та не був дискваліфікований як директор або аудитор (у судовому порядку протягом останніх 10 років)		Ні	Надано довідку про відсутність судимості
...
...	Я та мої близькі родичі (чоловік/дружина, діти, батьки) не мали та не маємо фінансових інтересів (позик, гарантій, подарунків тощо) у клієнтів фірми, а саме: у мене та моїх близьких родичів відсутні безпосередні фінансові взаємозв’язки з клієнтами		Ні	Витяги з відкритих реєстрів щодо прав власності
<p>Я підтверджую, що я і моя родина (дружина, діти, батько, мати, брати, племінники) обізнані зі всіма вимогами політики незалежності аудиторської фірми і що всі вищезазначені деталі є правильними, кращими з моїх знань і базуються на цій інформації до теперішнього часу складання цієї декларації. Я беру на себе відповідальність тримати аудиторську фірму інформованою про будь-які зміни протягом тижня з моменту виникнення. Я також усвідомлюю, що я повністю обізнаний про те, що аудиторська компанія має право накладати на мене дисциплінарне чи інше відповідне стягнення (дії проти мене), якщо факти, викладені мною в цьому робочому документі, виявляться неправдивими.</p> <p>ПІБ, особистий підпис та дата</p>				

3. Аудиторська фірма розробляє процедури фіксації, оцінки скарг з боку клієнтів, регуляторних органів тощо. Так, суб’єкт аудиторської діяльності має вести облік усіх поданих письмово скарг щодо надання послуг з обов’язкового аудиту фінансової звітності у відповідному журналі (табл. 3).

Приклад формату журналу обліку скарг аудиторської фірми

Журнал обліку скарг				
№	Дата	Сутність скарги	Вжиті заходи	ПІБ, Підпис особи, яка розглядала скаргу

Скарги і звинувачення (крім тих, що є вочевидь незначними) можуть надходити як ззовні, так і з самої фірми. Їх можуть подавати персонал, клієнти або треті сторони, наприклад адвокати клієнтів. Скарги та звинувачення приймає ключовий партнер із завдання або особисто керівник аудиторської фірми. Частиною цього процесу є встановлення аудиторською фірмою чітко визначених каналів, якими персонал фірми може передавати свої сумніви без остраху покарання. Складовою корпоративної культури фірми є встановлене правило, за яким кожен працівник має право і зобов'язаний доповідати своєму безпосередньому керівнику про всі випадки відхилень від вимог до якості, встановлених фірмою.

Щодо процедур оцінки ризиків якості, то для забезпечення розгляду конкретної скарги керівник фірми своїм наказом призначає особу (осіб) з питань її розгляду та встановлює обґрунтовані строки для якісного і своєчасного розгляду. Такі особи повинні мати відповідний професійний досвід, повноваження та не брати участі у виконанні завдання, щодо якого постуила скарга. У разі потреби призначені особи з питань розгляду скарги можуть звертатися за юридичними консультаціями.

Під час розгляду скарги призначені особи встановлюють наявність чи відсутність обставин, що обґрунтовують вимоги і заперечення скаржника, зазначених у скарзі, та інші обставини, які мають значення для об'єктивного розгляду скарги, у тому числі шляхом перевірки викладених у ній відомостей. При цьому мають бути запрошені скаржник та/або його представник (за умови, якщо першим зазначено про це у скарзі), а також інші зацікавлені особи, вказані у скарзі або встановлені відповідальними особами з питань розгляду скарги.

Рекомендації щодо дій, спрямованих на виправлення виявлених недоліків, охоплюють:

- а) запровадження відповідних дій для усунення недоліків щодо окремого завдання або окремого співробітника;
- б) інформування осіб, які відповідають за підготовку та професійний розвиток персоналу, щодо виявлених недоліків;
- в) внесення змін у політики та процедури контролю якості;
- г) дисциплінарні дії щодо осіб, які не дотрималися політик і процедур фірми, особливо тих осіб, хто робить це неодноразово.

За результатами розгляду скарги керівник фірми на підставі висновків особи, що розглядала скаргу (або комісії у разі застосування ефекту масштабування) приймає мотивоване рішення про задоволення скарги або про відмову в її задоволенні.

Якщо аудиторська фірма входить до мережі, то процедури оцінки скарг мають бути ідентичні для всіх фірм, що її складають.

4. Аудиторська фірма розробляє процедури прийняття завдання та клієнта, оцінки відмови від завдання після укладання угоди з клієнтом, процедури взаємодії з особами, які відповідають за корпоративне управління клієнта (управлінським персоналом, аудиторським комітетом), з третіми особами, які забезпечують якість аудиторських завдань або зацікавлені в ній (постачальники послуг для аудиторських фірм, регуляторні органи, інші аудиторські фірми, інші). Певна інформація може стати відома аудиторській групі після прийняття завдання та клієнта, а також може бути такою, що існувала до прийняття завдання, або зовсім новою інформацією, та потребуватиме виконання таких процедур:

- а) консультацій всередині аудиторської групи або з юристами (розглянуті складні та спірні питання фіксуються в журналах внутрішніх семінарів і тренінгів);
- б) розгляду питань щодо наявності законних підстав для укладання договору з клієнтом з урахуванням вимог Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність";
- в) оцінки корпоративного управління клієнта (методичні рекомендації щодо взаємодії з аудиторським комітетом);
- г) обґрунтування відмови від завдання та повідомлення про відмову управлінського персоналу клієнта,
- д) оцінки необхідності повідомлення регуляторних органів про відмову від завдання.

Ця інформація фіксується в робочих документах фірми щодо прийняття клієнта та продовження співпраці з ним, де оцінюється спроможність фірми виконати завдання, документується призначення кваліфікованого досвідченого персоналу, наявність часу на виконання завдання й можливість контролю процесу аудиту та інших послуг на всіх етапах.

Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” у ст. 29 “Призначення та відсторонення суб’єкта аудиторської діяльності від надання послуг з обов’язкового аудиту фінансової звітності” потребує таких дій щодо призначення САД та комунікацій персоналу клієнта з аудиторською фірмою, групою із завдання, регуляторними органами:

1. Комунікації аудиторської фірми із найвищим управлінським персоналом клієнта (із загальними зборами акціонерного товариства, загальними зборами учасників, засновниками підприємства, органом управління, аудиторським комітетом тощо), в тому числі при проведенні конкурсного відбору аудиторської фірми;

2. Комунікації підприємств, що становлять суспільний інтерес, та відповідного органу державної влади, до якого згідно з законодавством подається фінансова звітність разом з аудиторським висновком; комунікації з Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;

3. Комунікації замовників аудиту, аудиторських фірм, Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю щодо відсторонення суб’єкта аудиторської діяльності від виконання завдання з обов’язкового аудиту.

До третіх осіб, які забезпечують якість аудиторських завдань, слід віднести суб’єктів господарювання, що надають послуги розробки та впровадження програмного забезпечення, ведення бухгалтерського обліку, автоматизації процесу аудиту, забезпечують роботу в інтернеті. На керівника фірми покладається ухвалення залучення постачальника таких послуг, що документується шляхом укладання договору з ним.

Інформаційна взаємодія з іншими зацікавленими сторонами, користувачами аудиторських звітів охоплює:

1. Повідомлення управлінському персоналу клієнта випадків порушень законодавчих і нормативних вимог через листування в контексті МСА 260 (робочий документ “Лист управлінському персоналу”, табл. 4);

Таблиця 4

**Рекомендована структура робочого документа
“Лист управлінському персоналу”**

№	Зміст листа
	Вступна частина
1	Система внутрішнього контролю
1.1	Система бухгалтерського обліку
1.2	Система інформаційної безпеки
1.3	Узгодження облікової політики з іншими законодавчими і нормативними актами
1.4	Щодо відображення результатів інвентаризації
1.5	Служба внутрішнього аудиту
2	Система бухгалтерського обліку
2.1	Щодо відображення запасів
2.2	Щодо обліку операцій із пов’язаними сторонами, умов оплати праці керівнику підприємства
2.3	Щодо подання звітності за сегментами
2.4	Щодо обліку податків
2.5	Щодо обліку судових рішень
	Висновки щодо функціонування систем

2. Формування та публікацію звіту про прозорість аудиторської фірми згідно з вимогами Закону “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”; у деяких випадках клієнт і користувачі аудиторського звіту можуть вимагати від аудиторської фірми повідомлення додаткові інформації, що певним чином збігається зі звітом про прозорість (табл. 5, складено на підставі [5; 11]).

Повідомлення інформації зацікавленим сторонам відбувається способами, представленими на рис. 1.

5. Аудиторська фірма розробляє процедури контролю якості аудиторських завдань на оперативному рівні – рівні перевірки та під час моніторингу системи управління якістю. Аудиторська фірма застосовує політику та процедури, які вимагають наявності відповідної документації як підтвердження роботи кожного елементу своєї системи управління якістю, в тому числі на етапі виконання завдання. Документування контролю якості за кожним розділом здійснюється в папе-

**Повідомлення інформації зацікавленим користувачам
щодо якості аудиторських послуг**

Звіт про прозорість	Елемент ISQM 1 Інформаційна система та інформаційна взаємодія
а) Опис організаційно-правової структури та структури власності аудиторської фірми.	
У разі якщо суб'єкт аудиторської діяльності є членом мережі:	
– характеристику мережі та організаційно-правових і структурних механізмів мережі;	
– найменування аудиторських фірм (або прізвище та ім'я кожного аудитора, що працює одноосібно), які є членами аудиторської мережі, а також держав, в яких вони зареєстровані;	
– чистий дохід, отриманий мережею від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності	а) Організаційна структура аудиторської фірми, бізнес-модель, стратегія, операційне середовище
б) опис структури управління аудиторської фірми;	
опис системи внутрішнього контролю якості та твердження органу управління або наглядового органу про її ефективність	б) заповнення, що найвищий управлінський персонал засвідчує свою прихильність до якості аудиту та інших аудиторських послуг;
письмове повідомлення підприємств суспільного інтересу про наявність системи управління якістю в аудиторській фірмі	
в) інформація про практики забезпечення незалежності, а також підтвердження проведення внутрішнього огляду дотримання незалежності	в) дотримання вимог етики
г) інформація про безперервне навчання аудиторів;	
відомості щодо принципів оплати праці ключових партнерів;	
опис політики ротачії ключових партнерів з аудиту та аудиторів, залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту	г) опис факторів, що сприяють підвищенню якості завдань
д) інформація про дату останньої зовнішньої перевірки системи контролю якості	д) результати моніторингу системи управління якістю, виявлені недоліки, причини таких недоліків та заходи усунення
е) перелік підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги з обов'язкового аудиту в попередньому фінансовому році	Вимога відсутня
ж) інформація про:	
– доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, і суб'єктів, котрі належать до групи компаній, материнською компанією яких є такі підприємства;	
– доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності інших юридичних осіб;	
– доходи від надання дозволених неаудиторських послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес;	
– доходи від надання неаудиторських послуг іншим юридичним особам	Вимога відсутня
з) інформація про пов'язаних осіб суб'єкта аудиторської діяльності	Вимога відсутня

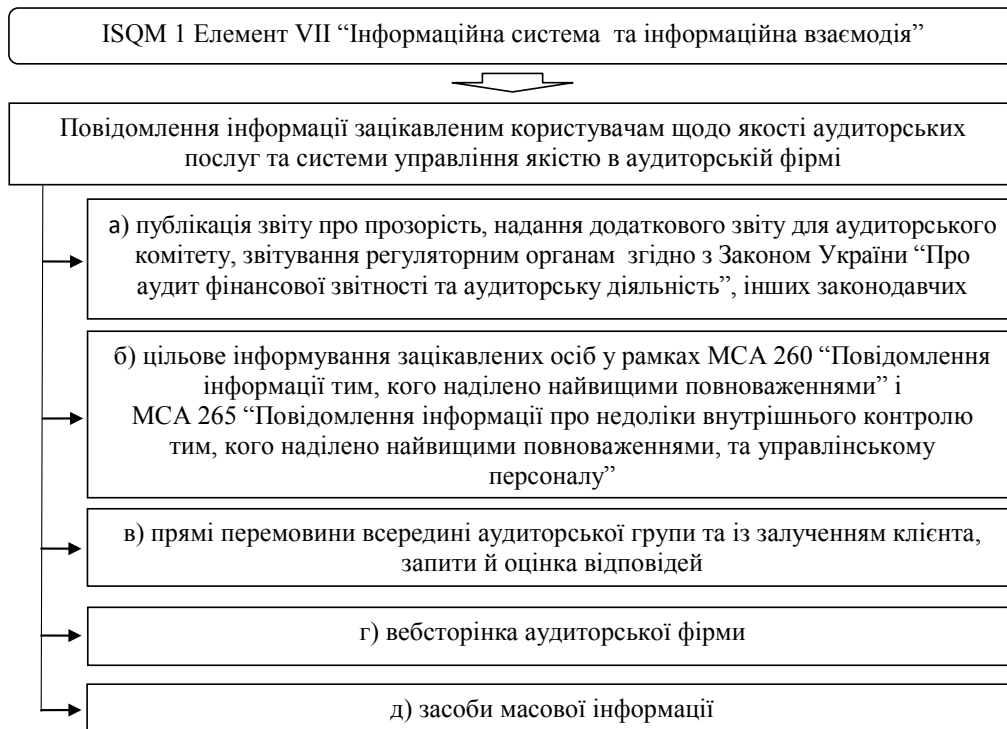


Рис. 1. Способи повідомлення аудиторською фірмою інформації про створену систему управління якістю зацікавленим сторонам

ровому та електронному вигляді, що є актуальним під час воєнного стану.

Документація щодо моніторингу включає:

а) процедури моніторингу включно з процедурою відбору завершених завдань для інспектування;

б) результат щодо оцінки:

– дотримання вимог професійних стандартів і застосованих законодавчих та нормативних актів;

– того, чи була система управління якістю належним чином розроблена й ефективно впроваджена;

– належного застосування політик і процедур контролю якості фірмою, для того щоб звіти, надані фірмою чи партнерами із завдань, відповідали обставинам;

в) ідентифікацію виявлених недоліків та оцінку їх впливу, а також підстави для визначення, чи потрібні подальші дії та які саме.

Аудиторська фірма зберігає зазначену документацію протягом часу, достатнього, щоб особи, які виконують процедури моніторингу, змогли оцінити дотримання фірмою вимог своєї системи

контролю якості, але не менш як протягом семи років з дати створення документації.

Висновки. Створення системи управління якістю в аудиторській фірмі є новим, складним процесом, що потребує залучення всіх фахових та інтелектуальних ресурсів аудиторської фірми. Кожний з елементів системи потребує ідентифікації та оцінки ризиків якості. Визначені задачі аудиторської фірми за елементом “Інформація та комунікації”, ризики якості, процедури щодо їх оцінки можуть бути використані суб’єктами аудиторської діяльності при створенні Положення з управління якістю. Розроблені робочі документи щодо ідентифікації загроз незалежності під час комунікацій з управлінським персоналом клієнтів, регуляторними органами, іншими особами, а також визначені шляхи та способи повідомлення аудиторською фірмою інформації зацікавленим сторонам щодо якості аудиторських послуг наповнять систему управління якістю практичними доробками.

Подальші дослідження авторка вбачає у розробці методичних рекомендацій щодо таких елементів системи управління якістю, як “Управління та лідерство” та “Ресурси”.

Список використаних джерел

1. Borràs Pàmies F. El reto de mejorar la calidad de la auditoría. Real Academia Europea de Doctores. 2016. URL: <https://raed.academy/wp-content/uploads/2017/02/El-reto-de-mejorar-la-calidad-de-la-auditor%C3%ADa.pdf> (дата звернення: 10.12.2021).

2. Carrera López J. S., Bedor Vargas D. D., Borja-Salinas E. I. Auditoría financiera para el control interno en los procesos departamentales de una empresa. *Polo del Conocimiento*. 2020. Vol. 5, No. 03. P. 903–921. URL: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7518075> (дата звернення: 10.12.2021).

3. Долгий К. Современные аспекты контроля качества аудиторских услуг в республике Молдова // Актуальні питання економіки, обліку, фінансів та управління персоналом: зб. тез міжнар. наук.-практ. конф. (17–18 квітня 2019 р.). Ужгород: Говерла, 2019. С. 168–171. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/24773/1/Долгий%20К.%20С.pdf> (дата звернення: 10.12.2021).
4. Міронова О., Давидюк Т. Контроль якості аудиторських послуг на рівні виконання завдання: підсумкова документація контролера якості. *Аудитор України*. 2014. № 11 (228). URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/50587658.pdf> (дата звернення: 10.12.2021).
5. International standard on quality management 1 (ISQM1). Quality management for firms that perform audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements. IAASB. 2020. URL: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews> (дата звернення: 10.12.2021).
6. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 р. № 2657-XII, станом на 01.01.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text>
7. Гончарук Я. А., Рудницький В. С. Аудит: навч. посіб. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ: Знання, 2007. 443 с.
8. Лубенченко О. Е., Гнедков А. В. Методологія управління зовнішньоекономічною діяльністю промислових підприємств в умовах інноваційно-інвестиційної економіки: монографія. Лисичанськ: ДонДТУ, 2016. 243 с.
9. Лубенченко О. Е. Методологія та організація аудиту зовнішньоекономічної діяльності підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”. Київ, 2018. 38 с.
10. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів. 2018. International Federation of Accountants (IFAC). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf (дата звернення: 10.03.2022).
11. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII станом на 01.07.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

References

1. Borràs Pàmies, F. (2016). El reto de mejorar la calidad de la auditoría. *Real Academia Europea de Doctores*. Retrieved December 10, 2021 from <https://raed.academy/wp-content/uploads/2017/02/El-reto-de-mejorar-la-calidad-de-la-auditor%C3%ADa.pdf>
2. Carrera López, J. S., Bedor Vargas, D. D., Borja-Salinas, E. I. (2020). Auditoría financiera para el control interno en los procesos departamentales de una empresa. *Polo del Conocimiento*, 5, 3, 903–921. Retrieved December 10, 2021 from <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7518075>
3. Dolgij, K. (2019). Sovremennye aspekty kontrolya kachestva audytorskykh usluh v Respublyke Moldova [Modern aspects of audit quality control in the Republic of Moldova]. Proceedings from Current issues of economics, accounting, finance and personnel management: *Mezhdunarodnaia nauchno-prakticheskaiia konferentsiia (17–18 kvitnia 2019 r.) – International Scientific and Practical Conference*. (pp. 168–171). Uzhhorod: Hoverla. Retrieved December 10, 2021 from <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/24773/1/Долгий%20К.%20С.pdf> [in Ukrainian].
4. Mironova, O., & Davidyuk, T. (2014). Kontrol yakosti audytorskykh posluh na rivni vykonannia zavdannya: pidsumkova dokumentatsiia kontrolera yakosti [Quality control of audit services at the level of task performance: final documentation of the quality controller]. *Audytor Ukrainy – Auditor of Ukraine*, No. 11 (228). Retrieved December 10, 2021 from <https://core.ac.uk/download/pdf/50587658.pdf> [in Ukrainian].
5. International standard on quality management 1 (ISQM1). Quality management for firms that perform audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements. (2020). IAASB. Retrieved December 10, 2021 from <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews>
6. Pro informatsiiu: Zakon Ukrainy vid 02.10.1992 r. № 2657-XII, stanom na 01.01.2022 r. [On Information. Law of Ukraine of October 02, 1992 No. 2657-XII as of January 01, 2022]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text> [in Ukrainian].
7. Honcharuk, Ya. A., & Rudnytskyi V. S. (2007). *Audyty [Audit]*. (3rd ed.). Kyiv: Znannia [in Ukrainian].
8. Lubenchenko, O. E., Hnyedkov, A. V. (2016). *Metodolohiia upravlinnia zovnishnoekonomichnoiu diialnistiu promyslovykh pidpriemstv v umovakh innovatsiino-investytsiinoyi ekonomiky*. [Methodology of managing foreign economic activity of industrial enterprises in the innovation-investment economy]. Lysychansk: DonDTU [in Ukrainian].

9. Lubenchenko, O. E. (2018). Metodolohiia ta orhanizatsiia audytu zovnishnoekonomichnoi diialnosti pidpriemstv [Methodology and organization of audit of foreign economic activity of enterprises]. *Extended abstract of doctor's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].

10. Mizhnarodnyi kodeks etyky profesiinykh bukhhalteriv [International Code of Ethics for Professional Accountants]. (2018). International Federation of Accountants (IFAC). *mof.gov.ua*. Retrieved March 10, 2022 from https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf [in Ukrainian].

11. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 r. № 2258-VIII, stanom na 01.07.2021 r. [On the audit of financial statements and auditing activities in Ukraine. Law of Ukraine of December 21, 2017 No. 2258-VIII as of July 01, 2021]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> [in Ukrainian].

O. E. Lubenchenko,

DSc in Economics, Professor,

Head of Center,

National Center for Accounting and Audit,

National Academy of Statistics, Accounting and Audit,

E-mail: olga.lubenchenko@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4209-8929>

A New Quality Management System in Auditing. Information and Communications

The purpose of the article is to provide methodological recommendations for auditing entities regarding the creation of a quality management system, in particular its element "Information system and information interaction". The results of the analysis of the ISQM International Standard 1 "Quality management in an auditing company conducting audits, review of financial statements, other assurance tasks, related services" are highlighted, and practical developments are presented. It has been proven that the formation of a quality management system requires a comprehensive risk-oriented approach to the organization and conduct of inspections, while the responsibility for quality in the audit firm is considered and controlled at two levels: at the highest – management level and at the operational level. The procedures of quality risk assessment and control measures have been developed in response to assessed risks. They are as follows: assessment of threats to ethics and determination of measures to respond to identified threats based on the working document "Identification of Threats to Independence", through annual confirmation of independence of the audit company's staff; investigations of complaints and accusations by appointing responsible persons, recording the consideration of complaints in the appropriate journal and taking measures to influence people who systematically violate the requirement for the quality of audit services; communications during the acceptance of the client and task, execution of the task, provision of auditor's reports; communication to the client's management through letters to management personnel and people with the highest authority, through a transparency report taking into account the requirements of the International Standard ISQM 1 with the provision of an additional report for the audit committee; reporting to regulatory bodies in accordance with the Law of Ukraine "On the Audit of Financial Statements and Audit Activity"; direct negotiations within the audit group and with the involvement of the client, inquiries and assessment of the responses of the client's management staff; publication of information about the quality of audit services on the websites of audit firms and in mass media; procedures for monitoring the quality of selected tasks and the quality management system as a whole.

Key words: *audit, risks, quality, quality management, information, communications.*

Бібліографічний опис для цитування:

Лубенченко О. Е. Нова система управління якістю в аудиті. Інформація та комунікації. *Статистика України*. 2022. № 2. С. 85–94. Doi: 10.31767/su.2(97)2022.02.09

Bibliographic description for quoting:

Lubenchenko, O. E. (2022). Nova systema upravlinnia yakistiu v audyti. Informatsiia ta komunikatsii [A New Quality Management System in Auditing. Information and Communications]. *Statystyka Ukrainy – Statistics of Ukraine*, 2, 85–94. Doi: 10.31767/su.2(97)2022.02.09 [in Ukrainian].