

На нашу думку, в очікуваннях перемоги України та мирного періоду її відбудови після агресії РФ, такою роботою повинні займатися та бути ініціаторами змін професійні організації аудиторів, яких в країні чимало. Також велику роль для аудиту можуть зіграти і професійна спільнота вчених та викладачів, яка може виступити з пропозицією до вищих органів державної влади щодо зменшення проблем професійного аудиту у післявоєнний період задля блага України.

Список використаних джерел

1. Редько О. Ю. Повоєнний аудит. Перспективи та виклики. URL: abv.org.ua

Редько О. Ю.,
*доктор економічних наук, професор,
Національний Центр Обліку та Аудиту
Національна Академія статистики, обліку та аудиту*

НОТАТКИ ЩОДО АНАЛІЗУ ПОРУШЕНЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Комітет з контролю якості аудиторських послуг (*надалі* – Комітет) Аудиторської палати України оприлюднив підсумковий документ під назвою «Аналіз порушень суб'єктами аудиторської діяльності професійних вимог щодо якості аудиторських послуг за 2022 рік» [1]. В ньому на 18 сторінках досить візуалізовано наведено результати перевірок Комітетом суб'єктів аудиторської діяльності (*надалі* – САД). Зауважимо, що у самій назві документу можна виокремити слова «професійні вимоги». Хоча вимоги встановлено Законом України № 2258 «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» 2017 р. (*надалі* – Закон) що не має ніякого відношення до професійної спільноти а розроблений міжнародними донорами країни та офіційно поданий до Верховної Ради Мінфіном Але то так вони бачать.

В цьому документі досить докладно висвітлено плани та результати роботи Комітету. Надана інформацію у порівнянні 2022 з 2021 роком, що підвищує її аналітичну цінність. Про те ми хотіли б звернути увагу та прокоментувати деякі моменти цього документу.

У тексті аналізу чітко сказано, що основними завданнями Комітету були:

- а) перевірка якості аудиторських послуг щодо дотримання САД міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг, дотримання вимог Закону № 2258-VIII; та
- б) розроблення рекомендацій щодо усунення виявлених під час перевірки з контролю якості аудиторських послуг недоліків та порушень та запобігання їм надалі.

З цього витікає що у розумінні контролюючого органу якість аудиту складається з наступних елементів:

- а) дотримання вимог міжнародних стандартів аудиту (*надалі* – МСА);
- б) дотримання вимог Закону №2258-VIII;
- в) дотримання принципу незалежності;
- г) наявності ефективної системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг.

Слід зауважити, що це досить бюрократичне бачення якості аудиту, яке базується на апріорі правильності вимог МСА та Закону. Щодо професійної незалежності (а не незалежності взагалі) то вимог щодо її дотримання прописана як у МСА так і у Законі, але комітет підкреслює її як чинник якості. Досить дивна позиція. Бо САД може бути абсолютно професійно незалежним але надавати геть неякісні аудиторські послуги. Неefективна, з точки зору Комітету, система контролю якості, створена у САД, мабуть не дає змоги аудиторам у повному обсязі дотримуватися вимог Закону та МСА. Щоб поставити крапку в дискусіях про універсальність та беззаперечну якість МСА, нагадаємо, що стандарти чітко передбачають наявність у аудиторів власного професійного судження з одного боку, а з другого – допускають невиявлення навіть суттєвих викривлень та невідповідностей у звітності, що перевіряється аудитором, за що останній відповідальності не несе. Тому важко зрозуміти вимогу або очікування в якості критерія сліпого слідування МСА. Як поєднати суб'єктивізм обґрунтованої думки аудитора з вимогою прямого слідування тексту МСА – незрозуміло.

До речі, Комітет перевірів у 2022 р. (в умовах війни) 98 завдань, у тому числі:

- а) 89 завдання з аудиту фінансової звітності (МСА 700/800/805), аудиторські звіти за результатами яких підписано 54 ключовими партнерами;
- б) 6 завдань з огляду фінансової звітності (МСЗО 2400/2410);
- в) 3 завдань з надання впевненості, що не є аудитами або оглядами історичної фінансової інформації (МСЗНВ 3000).

Як бачимо дотримання далеко не всіх МСА було предметом перевірки (хоча безумовно вимоги деяких інших стандартів обов'язково перевіряються в ході заходів зовнішнього контролю).

Комітет виокремив певні групи недоліків. Зокрема недоліки дотримання окремих вимог Закону № 2258 до яких відніс:

- неподання/несвоєчасне надання змін до відомостей, що оприлюднені у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (далі – Реєстр) (частина друга стаття 22 Закону № 2258);
- недотримання вимог статті 23 Закону № 2258 в контексті забезпечення створення та впровадження системи внутрішнього контролю через формалізацію і методологічного забезпечення щодо оцінювання ризиків з подальшим переглядом ідентифікованих ризиків та виявлення нових, а також заходів та засобів контролю для захисту систем обробки інформації;
- ухилення суб'єктів аудиторської діяльності від проведення перевірки з контролю якості (стаття 42 Закону № 2258);
- недотримання МСА (МСКЯ 1 та МСА 230) та Закону (стаття 39 Закону № 2258);
- не дотримання вимог щодо кількості аудиторів за основним місцем (пункт 4 частини першої стаття 23 Закону № 2258);
- аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес (частина перша стаття 6 Закону № 2258 та частина перша статті 29 Закону № 2258).

Відносно недоліків внутрішньої системи контролю якості, то найбільш розповсюджені недоліки пов'язані з такими порушеннями, як:

- За елементом «Відповідальність керівництва за якість». Не належним чином впроваджені процеси розподілу управлінських обов'язків у такий спосіб, щоб комерційні міркування не впливали на якість виконаної роботи, та стимулювання внутрішньої культури якості, яке повинно передбачати у тому числі виділення достатніх ресурсів для розвитку, документування й підтримки політик і процедур контролю якості, щоб забезпечити з боку персоналу виконання роботи відповідно до професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих чи нормативних актів. Ідентифіковані значущі недоліки під час перевірки виконаних
- За елементом «Прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань». Встановлені САД політики і процедури прийняття завдання і конкретних завдань, не забезпечують фірмі достатню впевненість, що вона прийме завдання лише в тому разі, якщо вона є компетентною для виконання цього завдання, має

необхідні для цього можливості включно з часом та ресурсами, зможе дотриматися відповідних етичних вимог та розглянула питання чесності клієнта і не має інформації, яка б свідчила про нечесність клієнта.

- За елементом «Відповідні етичні вимоги». Значні недоліки, ідентифіковані під час перевірки, свідчать, що САД не встановив такі політики та процедури, які б надали йому достатню впевненість у тому, що фірма та персонал дотримуються відповідних етичних вимог, а саме незалежності.
- За елементом «Виконання завдання». Ідентифіковані значущі недоліки під час перевірки виконаних завдань з аудиту свідчать про те, що політики та процедури САД за цим елементом, не забезпечують виконання завдань відповідно до вимог МСА та Закону. Наявні у САД внутрішньофірмові стандарти щодо виконання завдання з аудиту не дотримуються на практиці.
- За елементом «Моніторинг». Встановлений САД процес моніторингу, не надає достатньої впевненості у тому, що політики і процедури системи контролю якості САД є доречними, адекватними та працюють ефективно. Відсутні адаптивні механізми взаємодії між всіма членами команди з завдання та іншим персоналом за цим елементом у частині повідомлення про недоліки, виявлені в процесі моніторингу; складання плану дій по результатам моніторингу, який містить формальний характер; не своєчасності вживання відповідних заходів для усунення будь-яких недоліків, виявлених у процесі моніторингу з подальшим корегуванням політик та процедур контролю якості.

На жаль обсяг тез не дозволяє більш детально проаналізувати звіт Комітету, але ми може попередньо зробити власні наступні висновки:

1. У вітчизняних САД ще немає відповідного рівня самоорганізації для стандартних дій та процедур в межах регуляторних документів
2. Комерційна складова переважає тому екзистенціальна вимога Закону залучати «достатньо» (риторичне питання – а це скільки??) людських ресурсів та ресурсів часу, поширено не виконується. Працюють тим складом, який є у наявності, та за ті гроші, на які погоджується замовник.
3. Зовнішній контроль поки що чисто формальний та неспроможний надати реальних порад для САД, окрім як «дотримуватися тих чи інших вимог МСА».
4. Окрім цього зовнішній контроль якості аудиторських послуг залишається суб'єктивним, бо здійснюється без чіткого визначення

якості та її критеріїв і традиційно оперує загальними термінами на кшталт «суттєві недоліки», «недостатність процедур», «серозне порушення» тощо.

Тож у аудиторської спільноти, у науковців та викладачів обліково-контрольних дисциплін попереду ще багато плідної роботи для забезпечення реальної якості аудиту в Україні.

Список використаних джерел

1. Аналіз порушень суб'єктами аудиторської діяльності професійних вимог щодо якості аудиторських послуг за 2022 рік. URL: [https:// www.apu.com.ua](https://www.apu.com.ua)

Сагін Д. А.,
сертифікований аудитор, директор,
ТОВ «ОДІ АУДИТ ЕШУРЕНС»;

Мирошніченко І. В.,
сертифікований аудитор,
ТОВ «ОДІ АУДИТ ЕШУРЕНС»

ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ «ПРОЦЕС ОЦІНКИ РИЗИКІВ»

Згідно Міжнародного стандарту управління якістю 1 (надалі – МСУЯ), аудиторська фірма зобов'язана:

- по-перше, визначити цілі якості;
- по-друге, ідентифікувати та оцінити ризики якості;
- по-третє, розробити дії у відповідь на виявлені ризики.

Цілі якості аудиторських завдань є прозорими і полягають у задоволенні потреб користувачів фінансової звітності та аудиторських звітів у якісній інформації з метою прийняття управлінських рішень [1, 2].

Елемент системи управління якістю аудиторської фірми «Процес оцінки ризиків» потребує, виходячи зі специфіки діяльності аудиторської фірми, визначити, в першу чергу, несприятливі події, тобто ризики, які постають на заваді якості. Тому, задачі аудиторської фірми у цьому сегменті системи управління якістю є наступними: ідентифікувати ризики, пов'язані з якістю, які можуть об'єктивно змінюватись, окремо або в сукупності з іншими ризиками, мати значний вплив на процес організації та проведен-