

## **ТЕМА 10 КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ**

### **План**

1. Нормативно-правове регулювання контролю якості надання аудиторських послуг.
2. Організація внутрішнього контролю якості.
3. Організація зовнішнього контролю якості.

### **1 Нормативно-правове регулювання контролю якості надання аудиторських послуг**

Законом України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" на Аудиторську палату України та Орган суспільного нагляду покладені повноваження щодо організації та здійснення контролю за дотриманням аудиторськими компаніями та аудиторами – фізичними особами суб'єктами підприємницької діяльності вимог законодавчих норм, що регулюють аудиторську діяльність в країні.

АПУ та ОСНАД затверджують план зовнішніх перевірок суб'єктів аудиторської діяльності, який оприлюднюється на сайті аудиторської палати.

Положенням з національної практики контролю якості аудиторських послуг в Україні встановлені єдині вимоги до такої організації системи контролю. Але внутрішньофірмові стандарти, що прийняті аудиторськими фірмами та стосуються політики та процедур контролю, можуть суттєво відрізнитися між собою.

Звертаємо увагу, що згідно до діючих нормативів в Україні аудитор несе відповідальність лише за якість наданих послуг.

Відповідальність за виявлені під час аудиторської перевірки помилки обліку та звітності покладається на управлінський персонал підприємства. Відповідальність аудиторів передбачена р. VI Закону України "Про аудиторську діяльність". За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону. Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих з їх вини збитків замовнику.

За порушення норм Закону № 3125, стандартів аудиту, затверджених АПУ, норм професійної етики аудиторів, рішень АПУ, які регулюють

аудиторську діяльність, до аудиторів (аудиторських фірм) рішенням АПУ згідно з чинним законодавством можуть бути застосовані такі стягнення:

- попередження;
- призупинення чинності сертифіката на строк до одного року;
- анулювання сертифіката;
- виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

У разі застосування до аудитора (аудиторської фірми) стягнення враховується суттєвість порушень професійних обов'язків, їхні наслідки, ступінь вини аудитора (аудиторської фірми) та інші обставини, що впливають на обрання міри відповідальності.

За порушення несуттєвого характеру до аудитора (аудиторської фірми) АПУ застосовуються стягнення:

- - попередження;
- - призупинення чинності сертифіката аудитора на строк до 6 місяців.

За суттєві порушення до аудитора (аудиторської фірми) АПУ застосовуються такі стягнення:

- - призупинення чинності сертифіката на строк від 6 місяців до одного року;
- - анулювання сертифіката;
- - виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Для виконання своїх повноважень і дотримання інших норм Закону АПУ здійснює контроль аудиторської діяльності в Україні за такими напрямками:

а) дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог Закону щодо:

- обмеження переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) відповідно до стандартів аудиту;
- відповідності критеріям для надання статусу аудитора або аудиторської фірми (наявність сертифіката, розмір частки засновників, вимоги до керівника аудиторської фірми);
- отримання права на здійснення аудиторської діяльності тільки після включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;
- істотних умов договору на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг;
- реалізації прав та обов'язків аудиторів і аудиторських фірм;

– спеціальних вимог, у тому числі щодо відповідності розміру винагороди за надання аудиторських послуг необхідному для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступеню відповідальності аудитора;

– відповідальності аудиторів та аудиторських фірм;

– інших норм Закону № 3125, рішень АПУ, які регулюють діяльність аудиторів та аудиторських фірм;

б) дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог стандартів аудиту, затверджених АПУ;

в) дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог професійної етики, в тому числі незалежності;

г) дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг", затвердженого рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/4 із змінами та доповненнями. Основні вимоги до процесу документації системи контролю якості на фірмі:

1. Фірма зобов'язана застосовувати політику та процедури, які вимагають наявності відповідної документації як підтвердження роботи кожного елемента своєї системи контролю якості.

2. Документування цих питань залежно від чинників, які наведені у параграфі 10 цього Положення, може бути у вигляді:

- електронної бази даних для документування таких питань, як підтвердження незалежності, оцінка роботи персоналу та результати моніторингових перевірок;

- більш простіших форм, наприклад, рукописних заяв, контрольних листів тощо.

3. Фірма зберігає таку документацію протягом часу, достатнього, щоб особи, які виконують процедури моніторингу, змогли оцінити дотримання Фірмою вимог своєї системи контролю якості, але не менш як протягом п'яти років з дати створення документації.

МСКЯ розглядає відповідальність аудиторських фірм за систему контролю якості для аудитів та оглядів фінансової звітності, а також іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Додаткові стандарти та положення щодо відповідальності персоналу фірми за процедури контролю якості при виконанні окремих типів завдань викладено в інших документах РМСАНВ.

Згідно з Законом України від 18.03.2004 року № 1629-IV "Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу" проводиться еволюція аудиторської діяльності відповідно до Директиви Ради 2006/43/ЄС від 17.05.2006 року.

У країнах ЄС Директива 2006/43/ЄС [126 503] про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, яка стала своєрідною крапкою відліку, створює загальні умови для всіх країн-членів у питаннях кваліфікації, суспільного спостереження, контролю якості й стандартів аудиту. Встановлення таких умов спрямоване на забезпечення належної якості, а це, у свою чергу, буде сприяти зміцненню суспільної довіри й надійності послуг аудиторів у державах-членах. Директива 2006/43/ЄС містить деякі терміни, визначення яких дещо відрізняється від тлумачення МСА:

Визначення термінів, які застосовуються в Директиві 2006/43/ЄС, наведено в табл. 6.1.

Таблиця 6.1 Визначення термінів у Директиві 2006/43/ЄС

Термін	Визначення
Обов'язковий аудит	Аудит річної звітності або консолідованої звітності, наскільки його вимагає законодавство Співтовариства.
Аудитор	Фізична особа, допущена згідно з цією Директивою компетентними органами держави-члена до проведення обов'язкових аудиторських перевірок.
Аудиторська фірма	Юридична особа або будь-який інший суб'єкт незалежно від його правової форми, допущений згідно з цією Директивою компетентними органами держави-члена до проведення обов'язкових аудиторських перевірок.
Аудитор групи	Аудитор (аудитори) або аудиторська фірма (аудиторські фірми), що проводять обов'язковий аудит консолідованої звітності.
Аудиторський звіт	Звіт, передбачений ст. 51а Директиви 78/660/ЄС та ст. 37 Директиви 83/349/ЄЕС, складений аудитором або аудиторською фірмою.
Ключовий партнер аудиту	з а) аудитор, призначений аудиторською фірмою для певного аудиторського завдання як особа, відповідальна за проведення обов'язкового аудиту від імені аудиторської фірми; або б) у випадку аудиту групи - принаймні аудитор, призначений аудиторською фірмою для певного аудиторського завдання як особа, відповідальна за проведення обов'язкового аудиту на рівні групи, та аудитор, призначений відповідальним на рівні суттєвих дочірніх структур; або с) аудитор, який підписує аудиторський звіт.

Компетентні органи	Органи, визначені законодавством як такі, що відповідають за регулювання діяльності аудиторів та аудиторських фірм та/або нагляд над ними, або над конкретними аспектами цієї діяльності; при згадуванні "компетентного органу" у певній статті йдеться про орган (органи), відповідальні за виконання функцій, зазначених у такій статті.
Непрактикуюча особа	Будь-яка фізична особа, котра протягом принаймні трьох років до свого залучення до управління системою суспільного нагляду не проводила обов'язкових аудитів, не мала прав голосу в аудиторській фірмі й не була членом адміністративного або керівного органу аудиторської фірми, а також не була найнятою аудиторською фірмою й не пов'язана з нею в інший спосіб.
Суб'єкти суспільного інтересу	Суб'єкти, що регулюються законодавством держави-члена й чий передавальні цінні папери допущені до обігу на регульованому ринку будь-якої держави-члена згідно з визначенням пп. 14 ст.4(1) Директиви 2004/39/ЄС, кредитні установи, визначені в пп.1 ст.1 Директиви 2000/12/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 20 березня 2000 р. про початок і здійснення діяльності кредитних установ (1) та суб'єктів страхової діяльності згідно з визначенням ст. 2 (1) Директиви 91/674/ЄЕС. Держави-члени можуть також визначити інших суб'єктів як суб'єктів суспільного інтересу, наприклад, суб'єктів, що мають суттєве суспільне значення через природу їхньої діяльності, їхній розмір або чисельність їхнього персоналу.

Ця Директива вносить зміни до українського законодавства у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту.

Реформування аудиту буде здійснюватися в таких напрямках:

- розвиток професійної спільноти (формування цивілізованого ринку аудиторських послуг, підвищення незалежності аудиторів, формування системи контролю за діяльністю аудиторів);
- формування та розвиток суспільної довіри до аудиторської думки, як джерела незалежної та достовірної інформації про фінансовий стан суб'єктів суспільного інтересу;
- внесення змін до нормативних документів, що регулюють правове поле аудиту.

## 6.2 Організація внутрішнього контролю якості

Нормативні вимоги щодо внутрішнього контролю якості регламентовані МСА 220 та МСКЯ 1.

*Метою аудитора* є виконання процедур контролю якості на рівні завдань, які надають достатню впевненість у тому, що: аудит відповідає вимогам професійних стандартів та застосовним законодавчим і нормативним

вимогам; наданий аудиторський звіт є відповідним за конкретних обставин.

МСКЯ 1 підкреслюється, що фірма встановлює політику та процедури, розроблені для підвищення внутрішньої культури та засновані на визнанні, що якість – це основне при виконанні завдання (п. 9).

Кодекс РМСЕБ встановлює наступні фундаментальні принципи професійної етики: чесність, об'єктивність, професійна компетентність, належна ретельність, професійна поведінка, конфіденційність.

Будь яка система контролю складається:

- з середовища контролю, яке утворюється шляхом дотримання певної політики
- з процедур контролю.

***Середовище контролю якості:***

- Підхід управлінського персоналу фірми до питань контролю;
- Формалізована організаційна структура компанії;
- Внутрішня система комунікацій між співробітниками;
- Внутрішня культура на фірмі;
- Внутрішньо-фірмові професійні стандарти;
- Положення про структурні підрозділи;
- Посадові інструкції;
- Політика та методи керівництва на фірмі;
- Кадрова політика;
- Компетентності персоналу, що здійснює контроль;
- Система заохочення підвищення якості.

***Процедури контролю*** якості мають розроблятися кожною фірмою в залежності від:

- Розміру фірми та кількості офісів;
- Операційних характеристик фірми;
- Розміру та специфіки клієнтів аудиторської фірми;
- Види виконуваних завдань.

Крім того, необхідно здійснити огляд контролю якості завдання – процес, призначений для забезпечення об'єктивної оцінки на дату звіту або раніше, значних суджень, які висловила аудиторська група із завдання, або висновків, яких вона дійшла під час формулювання звіту.

Внутрішньофірмовий контроль якості аудиту включає (рис. 6.1):

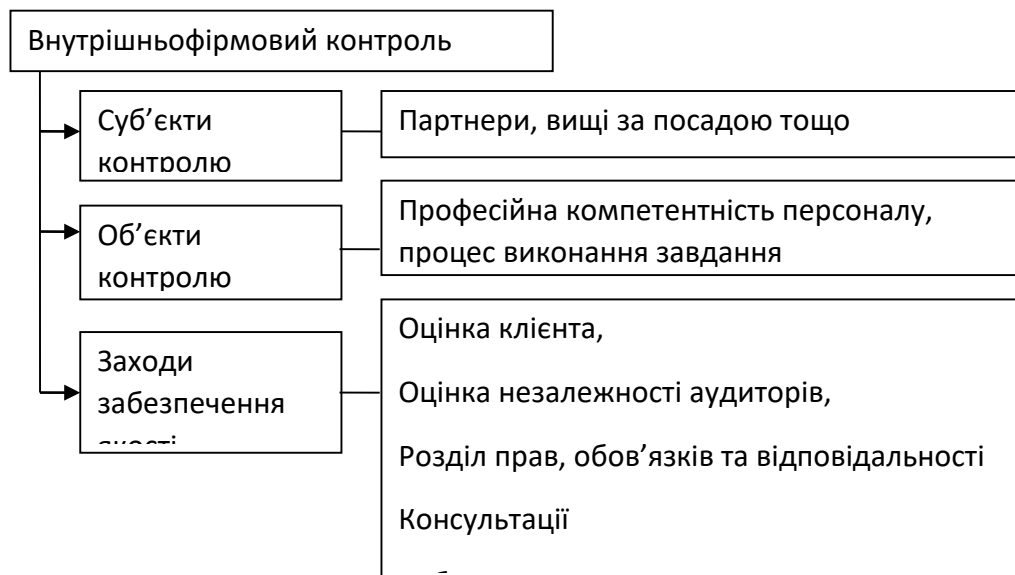


Рис. 6.1 Внутрішньофірмовий контроль якості аудиту

Всі аудиторські фірми повинні мати документально зафіксовані політику та процедури, з якими має бути ознайомлений персонал фірми.

Як мінімум раз на рік фірма повинна отримати письмове підтвердження дотримання її політик та процедур щодо незалежності від усього персоналу, який має бути незалежним відповідно до етичних вимог.

Документальне оформлення політики та процедур, в залежності від розміру та операційних характеристик фірми, може бути у вигляді:

- окремого документу;
- посібника з контролю якості;
- внутрішніх стандартів та окремих положень фірми.

Нова редакції МСА 220 містить перелік вимог до системи контролю якості, а в розділі "Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали" – практичні рекомендації щодо формування політики контролю. Саме МСА 220 встановлені загальні принципи внутрішнього контролю якості, які відповідають цілям і процедурам політики контролю якості аудиту.

Загальні принципи контролю якості наведено у табл. 6.2.

Таблиця 6.2 Загальні принципи внутрішнього контролю якості

Принцип	Зміст принципу
Професійні вимоги	Працівник повинен дотримуватися принципів незалежності, чесності об'єктивності й конфіденційності, а також норм професійної поведінки

Професійна компетентність	Персонал повинен складатися із працівників, які знають вимоги законодавства та дотримуються їх, володіють професійною компетентністю
Доручення завдань	Аудиторська робота повинна доручатися працівникам, які мають рівень професійної підготовки й досвід, необхідні в даних умовах, а також відповідають критерію незалежності
Контрольні повноваження	У достатній мірі направляти роботу, здійснювати її поточний контроль на всіх рівнях, щоб забезпечити розумну впевненість, що робота виконана якісно
Консультування	Якщо буде потреба в аудиторській організації (в індивідуального аудитора) слід проводити консультації з фахівцями, що володіють відповідними знаннями
Робота з клієнтами	Постійно проводити оцінку потенційних клієнтів і аналіз роботи з існуючими клієнтами
Моніторинг ефективності процедур контролю якості	Постійно здійснювати спостереження за рівнем ефективності прийнятих аудиторською організацією процедур внутрішнього контролю якості

МСА 220 рекомендує аудиторській фірмі запровадити політику і процедури контролю якості, що забезпечують проведення всіх аудиторських перевірок відповідно до МСА або відповідно до національних стандартів. Система контролю якості включає в себе політики та процедури, які розглядають кожен з шести елементів (рис. 6.2):

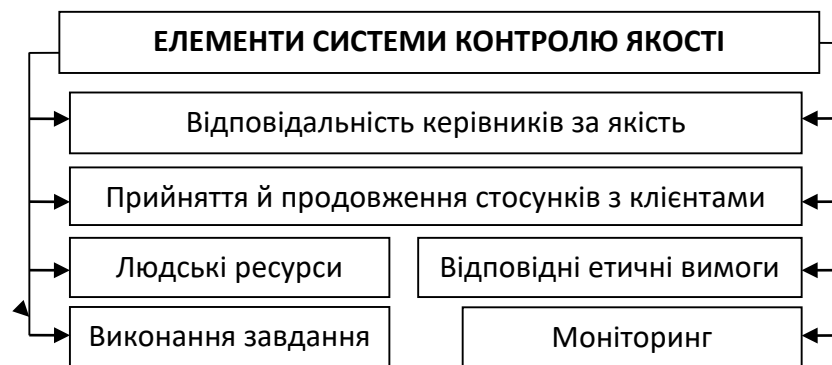


Рис. 6.2 Структура системи контролю якості

### 6.3 Організація зовнішнього контролю якості

Об'єктом зовнішньої перевірки є система контролю якості, впроваджена аудиторською фірмою. Зовнішня перевірка здійснюється з метою отримання обґрунтованої впевненості, що політика та процедури, застосовувані



аудиторською фірмою при здійсненні контролю якості аудиторських послуг, є відповідними та дотримуються на практиці, а також з метою надання рекомендацій щодо приведення такої системи у відповідність до МСА.

Зовнішня перевірка є періодичною перевіркою системи контролю якості, включаючи перевірку окремих завершених завдань. Стосовно до аудиту критерії якості а, отже, показники якості аудиту можна розділити на дві групи: якість проведення аудиту та якість результатів аудиту.

Відповідальність за технічне здійснення зовнішніх перевірок покладається на Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю, який має право залучати як своїх штатних працівників, так і аудиторів-контролерів зі складу групи уповноважених контролерів. Методологічне та організаційне забезпечення зовнішніх перевірок покладається на Комісію АПУ з контролю якості

Метою перевірки відповідності системи контролю якості є забезпечення об'єктивної оцінки таких параметрів:

- ступеня дотримання фірмою професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог при наданні аудиторських послуг;
- ступеня відповідності розробленої системи контролю якості аудиторської фірми вимогам МСКЯ 1 та ПНПКЯАП 1;
- ступеня повноти та обґрунтованості документування, а також фактичного виконання політики та процедур контролю якості аудиторської фірми на практиці.

Програма зовнішньої перевірки, згідно п. 54 Положення №201/4, повинна, зокрема, містити такі питання:

- дотримання суб'єктом аудиторської діяльності, що перевіряється, вимог Закону України "Про аудиторську діяльність" щодо умов здійснення аудиторської діяльності;
- наявність письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності, наявність розроблених і прийнятих ВФСА, інших внутрішньофірмових документів, які регламентують питання контролю якості;
- дослідження внутрішньофірмових документів системи контролю якості в цілому й вираження думки про її відповідність;
- оцінку дотримання САД етичних вимог;
- оцінку відповідності політики та процедур щодо людських ресурсів, зокрема щодо забезпечення компетентності та професійного розвитку;

- оцінку практичного здійснення завдань, насамперед завдань з аудиту (від прийняття клієнта до завершення аудиту й видачі аудиторського висновку, оформлення документації з завдань відповідно до професійних стандартів);

- оцінку інших чинників, що впливають на відповідність системи контролю якості.

В п. 55 Положення №201/4 наводиться перелік документів, які можуть вивчатися при здійсненні зовнішньої перевірки САД: установчі й правовстановлюючі документи; фінансова звітність; сертифікати аудиторів; внутрішньофірмові документи системи якості; документи по роботі з кадрами; документи з планування завдань; документація з завдань (робочі документи), висновки, звіти, тощо.