

АЛГОРИТМ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ ДЛЯ НОВОСТВОРЕНОГО СУБ'ЄКТА АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Якість аудиту розглядається шляхом розробки та впровадження механізму ефективної системи контролю якості аудиторських послуг. Цей процес комплексний, складний, динамічний, процес більш загальної системи управління підприємства. Процес, що дозволяє на всіх ієрархічних рівнях впливати на забезпечення якості аудиторських послуг, концентрувати зусилля на формуванні конкурентних переваг фірми, визначати шляхи отримання синергетичних ефектів від взаємозв'язку між суб'єктами, об'єктами, засобами, методами, процедурами контролю, правової взаємодії між ними. Основні детермінанти команди для виконання завдання з аудиту на рівні аудиторської фірми ми зустрічаємо в Концептуальній основі якості аудиту: ключові елементи, що створюють середовище для якості аудиту (далі – Концептуальна основа якості аудиту), розробленій Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (рис. 1).



Рис. 1 Основні детермінанти команди для виконання завдання з аудиту на рівні аудиторської фірми*
(* систематизовано за джерелом¹)

Концептуальна основа якості аудиту посиляється також на Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі – МСА), як на документи, що закладають важливу основу на підтримку якості аудиту.

¹ Додаток до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг (частина III) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C3.pdf

Загальні вимоги до аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності, викладені в МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» (рис. 2). Ці цілі фактично є підґрунтям для оцінки якості аудиту.

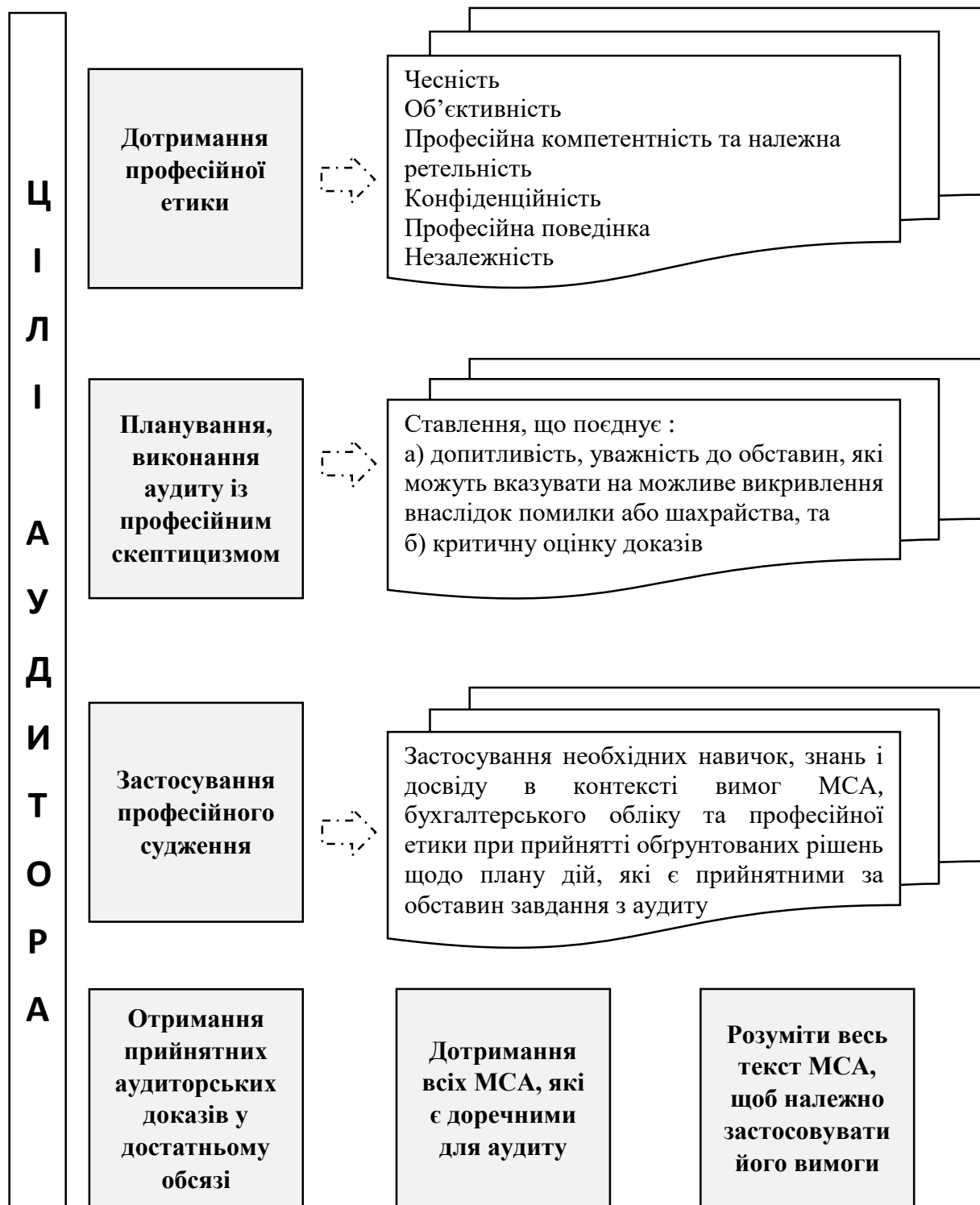


Рис. 2. Загальні цілі аудитора з огляду на МСА 200

Через створення в кожній аудиторській фірмі власної системи контролю якості забезпечується якість аудиторських послуг. Основні вимоги до організації системи контролю якості аудиторських послуг зведені у табл. 1.

Таблиця 1

Основні вимоги до системи контролю якості аудиторських послуг*** систематизовано за джерелом²*

Вимога	Пояснення
Створити в аудиторській фірмі систему контролю якості аудиторських послуг.	Ця система повинна забезпечувати достатній рівень контролю для всіх завдань з надання впевненості.
Система контролю якості аудиторських послуг має складатися з таких елементів: а) відповідальність керівництва за організацію контролю якості на Фірмі; б) етичні вимоги; в) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, і виконання специфічних завдань; г) людські ресурси; г) виконання завдання; д) моніторинг.	Щодо кожного з наведених елементів мають бути встановлені та задокументовані політика та процедури контролю якості. Форма та зміст документації залежить від розміру аудиторської фірми, характеру та складності аудиторської практики.
Аудиторська фірма повинна ознайомити весь свій персонал з політикою та процедурами контролю якості, що застосовуються такою фірмою.	Факт ознайомлення персоналом має бути належним чином задокументований. Від персоналу, в свою чергу, вимагається розуміння цих політик та процедур та їх дотримання.
Аудиторська фірма зобов'язана запровадити постійний процес із навчання і роз'яснення політики і процедур контролю якості та заохочувати персонал діяти відповідно до своєї політики та процедур.	Політика та процедури контролю якості мають бути направлені на стимулювання культури, яка визнає і заохочує високоякісну роботу. Керівник аудиторської фірми зобов'язаний показувати приклад щодо якості надання послуг персоналу. Цей приклад зазвичай демонструється діями керівництва фірми та відповідними настановами персоналу.
Призначення особи, відповідальної за функціонування в аудиторській фірмі системи контролю якості.	Ця особа повинна мати достатній і відповідний досвід та здібності для того, щоб ідентифікувати і розуміти питання контролю якості й розробляти відповідні політики та процедури.

Система контролю якості, яка має бути сформована кожною аудиторською фірмою, складається з політики, що розробляється з метою забезпечення дотримання професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, та процедур, необхідних для впровадження і моніторингу відповідності аудиторської фірми цим вимогам.

Далі розглянемо вимоги професійних стандартів щодо кожного елемента, щоб визначитися із їхнім змістом (таблиця 2).

² Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» / [Електронний ресурс] Режим доступу: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf

Таблиця 2

ЕЛЕМЕНТ	НАЙВАЖЛИВІШІ ВИМОГИ	ПИТАННЯ, ЩО МАЮТЬ БУТИ ЗАДОКУМЕНТОВАНІ
Відповідальність керівництва за розробку і впровадження системи контролю якості	Ділова стратегія фірми має бути направлена на забезпечення високої якості аудиторських послуг на Фірмі. Генеральний директор (або інша аналогічна вища адміністративна посадова особа) аудиторської фірми повинен призначити особу чи осіб, відповідальними за функціонування системи контролю якості фірми. Така особа (особи) повинні мати достатній та відповідний досвід, здатність і необхідні повноваження для прийняття на себе такої відповідальності.	По цьому елементу мають бути задокументовані питання, що створюють відповідне середовище контролю, яке встановлює загальний тон в аудиторській фірмі: - стиль і основні принципи управління; - організаційна структура, яка буде відповідати установчим документам та спеціалізації фірми; - розподіл відповідальності та повноважень через затвердження положень про підрозділи, посадових інструкцій тощо; - політика управління персоналом (вимоги до прийому та звільнення, підвищення кваліфікації, оцінка якості роботи, система заохочень).
Етичні вимоги	Керівництво фірми, її персонал і, у разі потреби, інші особи, мають дотримуватися етичних принципів та незалежності там, де цього вимагають Кодекс етики професійних бухгалтерів МФБ (далі – Кодекс етики) та Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Персонал фірми має: - бути ознайомлений з політикою та процедурами щодо дотримання етичних принципів; - бути ознайомлений з вимогами до незалежності; - своєчасно інформувати керівництво фірми про обставини та зв'язки, які можуть створювати загрозу незалежності, для вжиття відповідних заходів; - невідкладно інформувати керівництво	Політика та процедури аудиторської фірми мають забезпечити достатню впевненість, що безпосередньо аудиторська фірма та її персонал дотримуються етичних принципів: <i>Чесність:</i> щирість та чесність в професійних та ділових стосунках. Чесна поведінка не можлива без справедливості, неупередженості та сміливості. <i>Об'єктивність:</i> об'єктивність вимагає від аудитора відмовитися від компромісу у своїх професійних та ділових судженнях внаслідок упередженості, конфлікту інтересів та неправомірного впливу з боку інших осіб. <i>Професійна компетентність та належна ретельність:</i> 1) розвиток та підтримка професійних знань та навичок на рівні, що забезпечує надання компетентних, професійних послуг, які базуються на сучасних методиках і тенденціях практики, чинному законодавстві; 2) сумлінні дії відповідно до застосовних технічних і професійних стандартів; 3) уважність, ретельність, своєчасність дій. <i>Конфіденційність:</i> не розголошувати/ не розкривати третім сторонам інформацію, яка отримується в результаті професійних і ділових стосунків, без належного та спеціального дозволу або якщо на це немає юридичного чи професійного права. Не використовувати таку інформацію для вигоди

Таблиця 2

ЕЛЕМЕНТ	НАЙВАЖЛИВІШІ ВИМОГИ	ПИТАННЯ, ЩО МАЮТЬ БУТИ ЗАДОКУМЕНТОВАНІ
	фірми про порушення незалежності, про які їм стало відомо; - мінімум раз на рік надавати письмове підтвердження дотримання політик і процедур фірми щодо незалежності. Керівник фірми має забезпечити відповідну підготовку й навчання персоналу із застосування внутріфірмових політики і процедур щодо дотримання етичних принципів.	особистої або третіх сторін. <i>Професійна поведінка:</i> дотримання відповідних законів та нормативних актів і стриманість від дій, які дискредитують професію. Аудиторська фірма має задокументувати політики та процедури щодо: - дотримання етичних принципів, у яких робиться наголос на важливості дотримання таких принципів; - виявлення й оцінки обставин і відносин, що створюють загрози незалежності; - визначення та застосування застережних заходів для усунення або зменшення загроз до прийняттого рівня; - ідентифікації інтересів та зв'язків між аудиторською фірмою або членами групи з завдання та клієнтами; - моніторингу і запобігання залежності від доходів, які одержують від одного клієнта; - накопичення і повідомлення доречної інформації відповідному персоналу для визначення чи дотримується принцип незалежності; - механізм прийняття дисциплінарних заходів у разі недотримання встановлених політики та процедур; - заохочення персоналу інформувати керівництво аудиторської фірми щодо дотримання етичних принципів, які викликають їх занепокоєння; - постійного моніторингу дотримання персоналом аудиторської фірми етичних принципів; - встановлення критеріїв для визначення необхідності в застережних заходах для зменшення загрози втрати незалежності через близькі відносини.
Прийняття завдання, продовження співпраці	Прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом і виконання конкретних завдань, здійснюється лише тоді, коли фірма дійшла висновку, що вона: а) не має інформації, яка б свідчила про нечесність клієнта;	Під час прийняття рішення стосовно прийняття клієнта, завдання або продовження співпраці аудиторська фірма має визначити: - Чесність клієнта, з'ясувавши: • ділову репутацію власників клієнта; • ключове та найвище керівництво, пов'язаних сторін; • характер діяльності клієнта та його ділову практику; • ставлення головних власників, ключового та найвищого керівництва до

Таблиця 2

ЕЛЕМЕНТ	НАЙВАЖЛИВІШІ ВИМОГИ	ПИТАННЯ, ЩО МАЮТЬ БУТИ ЗАДОКУМЕНТОВАНІ
	б) має компетентний персонал, можливість, час і ресурси для виконання завдання; в) може дотримуватися етичних вимог. Під час оцінки постійного клієнта потрібно задокументувати процедури, які направлені на актуалізацію раніше отриманої інформації щодо клієнта, окрім того провести оцінку можливих ризиків, пов'язаних з новим проектом.	таких питань, як невідповідне тлумачення стандартів обліку та середовище внутрішнього контролю; • агресивної наполегливості клієнта на зменшення гонорарів; • чи наявні ознаки, що обсяг роботи не виправдано обмежується; • ознаки, що клієнт може бути задіяним у відмиванні грошей чи іншій злочинній діяльності; • підстави запропонованого призначення фірми та підстави відмови від повторного призначення попередньої фірми. - Компетентність фірми, через отримання відповідей на наступні питання: • чи наявні у персоналу знання відповідної галузі або предмету; • чи наявний у персоналу досвід у застосуванні відповідних вимог законодавства чи звітності; • чи наявна у персоналу здатність ефективно набувати необхідний досвід і знання; • чи достатня кількість співробітників з потрібними можливостями та компетенцією; • чи є можливість, у разі потреби, звернутися до експертів; • чи є на фірмі особи, що відповідають критеріям і вимогам виконання огляду контролю якості виконання завдань; • чи може фірма виконати завдання у встановлені терміни. - Можливість дотримання етичних вимог, через з'ясування: • чи не створить таке прийняття загрози недотримання етичних принципів; • чи наявні або відсутні загрози втрати незалежності; • чи не викличе прийняття завдання від нового чи існуючого клієнта фактичного чи уявного конфлікту інтересів; • чи має фірма будь-які ділові інтереси або зв'язки з клієнтом, або з третьою стороною, які можуть викликати загрози. Аудиторська фірма повинна розробити політики та процедури, що стосуються відмови від прийняття нового завдання/клієнта, а саме, щодо процесу:

Таблиця 2

ЕЛЕМЕНТ	НАЙВАЖЛИВІШІ ВИМОГИ	ПИТАННЯ, ЩО МАЮТЬ БУТИ ЗАДОКУМЕНТОВАНІ
		- обговорення з відповідним рівнем управлінського персоналу замовника дій, які зобов'язана здійснити аудиторська фірма, на основі отриманих фактів і обставин; - обговорення, з відповідним рівнем управлінського персоналу клієнта факту відмови від виконання завдання й підстави для цього (у разі коли аудиторська фірма вважає, що їй потрібно відмовитися); - розгляду наявності професійних, законодавчих чи юридичних вимог до аудиторської фірми щодо продовження завдання або щодо повідомлення регуляторних органів стосовно відмови від виконання завдання та підстав для відмови; - документування важливих питань, консультацій, висновків та підґрунтя для висновків.
Людські ресурси	Персонал фірми повинен мати здібності, компетентність та відданість етичним принципам для того, щоб забезпечити надання якісних аудиторських послуг.	Політика та процедури аудиторської фірми щодо персоналу можуть включати такі питання: <i>1) Наймання персоналу і оцінка потреб у персоналі:</i> а) визначити цілі найму та встановлення чисельності працівників, що мають бути прийняті на роботу виходячи із кількості клієнтів на поточний момент та очікуваного зростання фірми і вікової динаміки персоналу; б) визначити спосіб пошуку потенційних працівників та встановлення контакту з ними з метою пропозиції працевлаштування; в) визначити спосіб доведення інформації про кадрові потреби і цілі наймання особам, які займаються найманням; г) спостерігати за ефективністю процедур наймання, щоб визначити чи були дотримані політики і процедур фірми щодо наймання кваліфікованого персоналу; г) визначити спосіб інформування кандидатів на посаду та новий персонал про політику й процедури фірми щодо процесу наймання. <i>2) Компетентність і кваліфікація:</i> а) передбачати методи підвищення знань та компетентності персоналу; <i>3) Оцінка результатів роботи:</i> а) оцінювати роботу персоналу і повідомляти його про успіхи; б) доводити до персоналу вимоги щодо якості роботи та принципів етики;

Таблиця 2

ЕЛЕМЕНТ	НАЙВАЖЛИВІШІ ВИМОГИ	ПИТАННЯ, ЩО МАЮТЬ БУТИ ЗАДОКУМЕНТОВАНІ
		в) ознайомлювати персонал з результатами оцінки; г) надавати поради щодо роботи, прогресу та кар'єрного зростання; г) доводити до персоналу інформацію, що допоможе їм зрозуміти: призначення на вищі посади залежать в першу чергу від якості роботи та дотримання етичних принципів, а неналежне дотримання політики й процедур фірми може призвести до дисциплінарного стягнення. <i>4) Можливість кар'єрного зростання та просування по службі:</i> а) розробити посадові інструкції з описом обов'язків на кожному рівні та очікуваних ділових якостей і кваліфікації; б) визначити критерії, які братимуться до уваги під час оцінювання особистих ділових якостей, і очікуваного професійного рівня (рівень професійних знань, наявність аналітичних здібностей та здатності мислити незалежно, комунікабельність, лідерські якості, викладацькі здібності тощо); в) призначити осіб, відповідальних за прийняття рішень про посадові підвищення. <i>5) Мотивація та винагорода.</i> <i>6) Призначення групи із завдання:</i> а) доводити ім'я партнера із завдання та його роль у завданні ключовим особам у керівництві клієнта та найвищому керівництву клієнта; б) від партнера із завдання вимагається володіння необхідними знаннями, компетентністю та повноваженнями, часом для виконання своєї ролі; в) чітко визначити відповідальність керівника групи із завдання та ознайомити його з нею; г) оцінювати знання та компетентність персоналу під час призначення групи із завдання, через вивчення наступних питань: • чи має практичний досвід та розуміння, що набуті у відповідній підготовці та участі у практичній діяльності, виконання завдань аналогічного характеру та складності; • чи розуміє вимоги професійних стандартів, законодавчих і нормативних актів; • чи наявні відповідні технічні знання (у тому числі знання інформаційних технологій);

Таблиця 2

ЕЛЕМЕНТ	НАЙВАЖЛИВІШІ ВИМОГИ	ПИТАННЯ, ЩО МАЮТЬ БУТИ ЗАДОКУМЕНТОВАНІ
		• чи має відповідні знання галузі, в якій працює клієнт; • чи вміє застосовувати професійне судження; • чи розуміє внутрішні політики та процедури контролю якості фірми.
Виконання завдання	Аудиторська фірма повинна забезпечити персонал відповідними методиками з виконання завдання (керівництво до застосування). Такі методики можуть бути викладені у письмовому чи електронному форматі, у вигляді програмних продуктів чи інших формах стандартизованої документації.	Встановлюючи для себе політику й процедури контролю якості виконання завдання аудиторській фірмі потрібно передбачити наступне: - можливість для персоналу мати змогу отримувати відповідні консультації із складних або спірних питань; - процес виконання завдання таким чином, щоб воно було належним чином задокументовано у відповідності до вимог професійних стандартів; - процес нагляду за виконанням завдання; - здійснення огляду контролю якості виконання завдання; - процес огляду контролю якості виконання завдання, який потрібно документувати відповідно до професійних стандартів; - процедури вирішення розбіжності у думках; - заходи контролю для збереження конфіденційності, безпечного зберігання, цілісності, доступності і відновлення документації із завдання.
Моніторинг	Моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості (моніторинг) здійснюється з метою отримання обґрунтованої впевненості, що політика і процедури щодо системи контролю якості на фірмі відповідні, адекватні, працюють ефективно й дотримуються персоналом на практиці.	Аудиторська фірма повинна встановити вимоги: 1) щодо політики та процедур моніторингу системи контролю якості та процесу перевірки завершених завдань; 2) щодо періодичності перевірки завершених завдань; 3) щодо порядку інформування відповідного персоналу аудиторської фірми про недоліки, ідентифіковані в системі контролю якості; 4) щодо порядку впровадження змін у політику та процедури контролю якості і поліпшень системи контролю якості за наслідками моніторингу; 5) до оцінювання впливу недоліків, виявлених в результаті моніторингу, та вжиття відповідних коригувальних дій відносно окремого завдання або співробітника; 6) щодо застосування дисциплінарних дій до тих співробітників, хто не дотримується політики та процедур фірми; 7) щодо політики та процедур розгляду скарг, які надходять як із фірми, так і ззовні.
Додаткові	Запровадити систему внутрішнього	Система внутрішнього контролю щонайменше має включати:

Таблиця 2

ЕЛЕМЕНТ	НАЙВАЖЛИВІШІ ВИМОГИ	ПИТАННЯ, ЩО МАЮТЬ БУТИ ЗАДОКУМЕНТОВАНІ
вимоги Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» для тих, хто планує надавати послуги з обов'язкового аудиту	контролю. Забезпечити облік виявлених невідповідностей вимогам цього Закону у власній практиці, розкриття інформації про їх наслідки та вжиті заходи з метою їх усунення або удосконалення системи внутрішнього контролю з метою попередження їх у подальшому. Щорічно складати звіт, що містить огляд таких заходів. Розробити заходи та засоби для захисту систем обробки інформації. Впровадити процедури реєстрації та обліку фактів, інформація про які підлягає фіксації та розкриттю відповідно до цього Закону. Забезпечити ключового партнера з аудиту достатніми ресурсами та персоналом.	- опис механізмів внутрішнього контролю; - методики оцінки ризиків, - постійний моніторинг, оцінювання відповідності та ефективності системи внутрішнього контролю. Методологічні основи вирішення завдань захисту інформації, що обробляється в автоматизованій системі, потрібно визначити через формалізацію відповідних заходів у внутрішньому документі. Внутрішня політика та процедури виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності мають передбачати: - обов'язковість проведення інструктажу, нагляду та перевірки роботи аудиторів та інших працівників; - вимоги до створення і обсягу робочих документів аудитора; - запровадження механізмів реєстрації та розв'язання нестандартних ситуацій, що мають або можуть мати суттєві наслідки для неупередженості діяльності аудиторів та ключових партнерів, пов'язаної з наданням послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності; - застосування політики оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, що передбачала б стимули для забезпечення якості робіт; - вимоги до змісту додаткового звіту для аудиторського комітету; - вимоги до порядку інформування органу, який відповідно до законодавства здійснює нагляд за підприємством, чия фінансова звітність перевіряється.