

## ОСНОВНІ ЕЛЕМЕНТИ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

### BASIC ELEMENTS OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM OF THE QUALITY OF AUDITING SERVICES

УДК 657.6

**Назаренко Т.П.**

к.е.н., доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
Житомирський державний  
технологічний університет  
**Супрунова І.В.**

к.е.н., доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
Житомирський державний  
технологічний університет

*У статті розглянуто вимоги до системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг на законодавчому рівні. Здійснено аналіз положень МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1 в частині основних елементів контролю якості. Надано характеристики кожного елемента, наведено чинники, які впливають на політику та процедури контролю якості аудиторських послуг, які повинні враховувати суб'єкти аудиторської діяльності.*

**Ключові слова:** контроль якості, внутрішній аудит, якість аудиту, моніторинг аудиторських процедур, показники ефективності діяльності внутрішнього аудиту.

*В статье рассмотрены требования к системе внутреннего контроля качества аудиторских услуг на законодательном уровне. Осуществлен анализ положений МСКК 1 и ПНПКК 1 в части основных элементов контроля качества. Раскрыты характеристики каждого элемента, определены факторы, влияющие на политику и на*

*процедуры контроля качества аудиторских услуг, которые должны учитывать субъекты аудиторской деятельности.*

**Ключевые слова:** контроль качества, внутренний аудит, качество аудита, мониторинг аудиторских процедур, показатели эффективности деятельности внутреннего аудита.

*Requirements for the system of internal quality control of audit services at the legislative level are considered. An analysis of the provisions of the International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) and the provisions of the national practice for quality control of audit services 1 (PNPQC 1) is carried out in terms of key elements of quality control. The characteristics of each element are provided, factors influencing the policy on the procedures for quality control of audit services, which should be taken into account by the subjects of audit activity, are given.*

**Key words:** quality control, internal audit, quality of audit, monitoring of audit procedures, performance indicators for internal audit.

**Постановка проблеми.** Ефективність функціонування системи внутрішнього контролю якості надання аудиторських послуг значною мірою залежить від її організації. АПУ здійснює контроль суб'єктів аудиторської діяльності на предмет дотримання вимог нормативних документів щодо забезпечення якості послуг, які вони надають. Саме розгляд основних елементів системи контролю якості та досвіду науковців дасть змогу визначити основні напрями підвищення рівня якості аудиторських послуг.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значні дослідження контролю якості аудиту здійснили такі відомі вчені, як С.В. Бардаш, Н.І. Дорош, Т.О. Каменська, Т.В. Пономарьова, Н.М. Проскура, К.О. Редько та ін.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є аналіз положень МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1 на предмет організації системи внутрішнього контролю якості надання аудиторських послуг.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Внутрішній контроль якості аудиторських послуг суб'єкта аудиторської діяльності безпосередньо ґрунтується на розробленні та впровадженні ним системи контролю якості аудиторських послуг. Метою контролю якості є забезпечення на належному рівні відповідності діяльності внутрішніх аудиторів установленим критеріям якості. Порядок створення такої системи встановлений 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» (МСКЯ 1)

[1]. На основі цього стандарту Аудиторською палатою України було розроблено та затверджено Положення з Національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» (ПНПКЯ 1) [2]. Дотримання вимог цього Положення є обов'язковим для всіх суб'єктів аудиторської діяльності.

Т.О. Каменською [3] виділено стратегічні та тактичні аспекти контролю якості внутрішнього аудиту.

Суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані розробити власну систему контролю якості аудиторських послуг, яка повинна враховувати вимоги Міжнародних стандартів аудиту та запровадити у свою діяльність.

У низці публікацій науковці цьому питанню приділяють увагу, проте наявні суперечності у підходах до розуміння питань політики та процедур контролю якості. Так, Т.В. Пономарьова [5] наводить приклади політик та процедур контролю відповідно до потреб кожного суб'єкта аудиторської діяльності. Аналіз кожного елемента, які можуть застосовуватися невеликими суб'єктами аудиторської діяльності, здійснено О.І. Мироною та Т.В. Пономарьовою [4].

Характер і зміст політики та процедур контролю якості залежать від таких чинників, як:

- розмір суб'єкта аудиторської діяльності;
- кількість офісів;
- операційні характеристики суб'єкта аудиторської діяльності;
- розмір та специфіка клієнтів;

– види аудиторських послуг, які надає суб'єкт аудиторської діяльності.

Політика та процедури контролю якості мають бути письмово викладені та затверджені у формі відповідного внутрішнього документа з дотриманням вимог стандартів.

МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1 визначають шість елементів системи контролю якості (рис. 1).

Відповідно до кожного із шести елементів системи контролю якості, суб'єкт аудиторської діяльності повинен розробити відповідну політику та процедури контролю якості.

Для кращого розуміння того, як має бути побудована система контролю якості аудиторських послуг, необхідно розглянути кожен із наведених вище елементів окремо.

Відповідальність керівництва за організацію контролю якості передбачає, що управлінський персонал аудиторської фірми має створити та постійно підтримувати внутрішню культуру, а також переконати аудиторів, що якість – це головне у процесі надання аудиторських послуг.

Відповідно до ПНПКЯ 1, керівник суб'єкта аудиторської діяльності зобов'язаний створити середовище контролю якості аудиторських послуг, яке має включати:

- підхід керівництва суб'єкта аудиторської діяльності до питань контролю якості;
- політику й методи керівництва суб'єкта аудиторської діяльності;
- формалізовану організаційну структуру суб'єкта аудиторської діяльності;
- внутрішню систему комунікацій персоналу;
- внутрішню культуру суб'єкта аудиторської діяльності;
- внутрішньофірмові професійні стандарти;
- положення про структурні підрозділи;
- посадові інструкції;
- кадрову політику;
- компетентність персоналу, який здійснює контроль;

– систему заохочення підвищення якості [2].

Ділова стратегія суб'єкта аудиторської діяльності має бути підпорядкована основному завданню – забезпеченню високої якості аудиторських послуг.

Щодо призначення особи (осіб), на яку буде покладено відповідальність за систему контролю якості в аудиторській фірмі, то можливі такі варіанти:

- створення підрозділу контролю якості з призначенням керівника такого підрозділу;
- доручення організації та здійснення контролю якості одному з аудиторів як доповнення до його посадових обов'язків;
- вибір кваліфікованої зовнішньої особи, яке нестиме відповідальність за систему контролю якості даного суб'єкта аудиторської діяльності;
- особисте прийняття керівником обов'язків із контролю якості аудиторських послуг.

Концептуальна основа Кодексу етики професійних бухгалтерів вимагає від суб'єктів аудиторської діяльності виявлення, здійснення оцінки та усунення вищезазначених загроз чи зменшення їх до прийняттого рівня шляхом застосування відповідних застережних заходів. Якщо це здійснити неможливо, то суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний припинити надання конкретної аудиторської послуги або відмовитися від виконання завдання.

У частині Б Кодексу етики професійних бухгалтерів наведено приклади обставин, які можуть створювати загрози, а також приклади відповідних застережних заходів, які слід застосовувати суб'єктам аудиторської діяльності. Оскільки наведені приклади не є вичерпним переліком обставин, в яких може діяти аудиторська фірма, то керівництво суб'єкта аудиторської діяльності зобов'язане на їх основі розробити свої власні застережні заходи, які допоможуть вирішувати проблеми з порушення етичних принципів у конкретних ситуаціях. Разом із тим аудиторська фірма та її персонал не повинні:

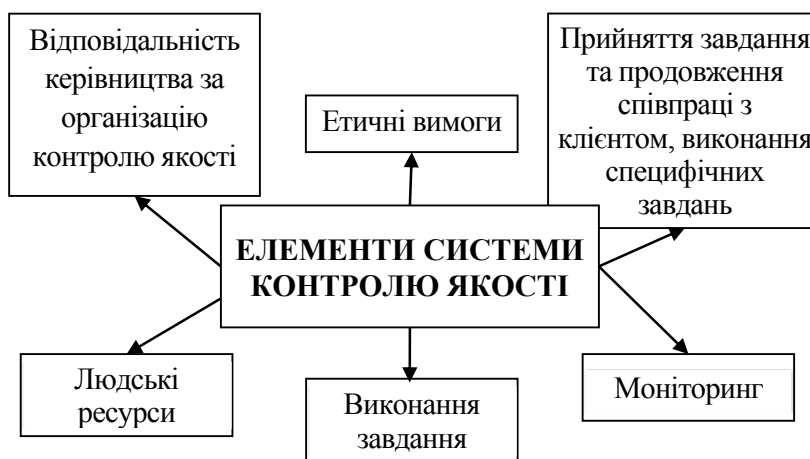


Рис. 1. Перелік елементів системи контролю якості

– брати участь у процесі прийняття будь-яких рішень суб'єктом господарювання, який уповноважив аудиторську фірму виконувати завдання з надання впевненості (за винятком надання консультативних послуг);

– надавати висновки щодо оцінки будь-яких результатів, в отриманні яких брала участь безпосередньо сама фірма або її персонал;

– надавати послуги, що безпосередньо впливають на предмет завдання, яке виконує аудиторська фірма;

– надавати професійні послуги, винагорода за які залежить від отриманих даних або результатів цих послуг;

– отримувати подарунки або преференції від суб'єкта господарювання, який уповноважив аудиторську фірму виконувати завдання з надання впевненості;

– вступати із суб'єктом господарювання, якому надаються аудиторські послуги, або з одним із його керівників, директорів або власників, що володіють більш ніж 20% корпоративних прав, в угоду про купівлю-продаж корпоративних прав, заснування товариства, створення підприємства тощо.

Щонайменше раз на рік аудиторська фірма зобов'язана отримати від усього персоналу, незалежність якого вимагається Кодексом етики професійних бухгалтерів та Законом України «Про аудиторську діяльність», письмове підтвердження дотримання ним політики та процедур щодо незалежності.

Ще одним елементом системи контролю якості є **прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, виконання специфічних завдань**. Щодо даного елементу, то, згідно з вимогами ПНПКЯ 1, аудиторська фірма зобов'язана мати таку політику та застосовувати такі процедури прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом і виконання конкретних завдань, які надали б їй достатню впевненість у тому, що вона прийме чи продовжить завдання та взаємовідносини лише тоді, коли вона:

– розглянула питання чесності клієнта та встановила відсутність інформації, яка б свідчила про його нечесність;

– є достатньо компетентною для виконання завдання, а також має можливість, час і ресурси для цього;

– може дотримуватися етичних вимог.

Важливим елементом системи контролю якості є **людські ресурси**. Політика та процедури контролю якості щодо даного елемента повинні надавати аудиторській фірмі обґрунтовану впевненість у тому, що вона має достатньо персоналу, здібності, компетентність та відданість етичним принципам якого дають змогу надавати аудиторські послуги згідно з професійними стандартами, законодавчими і нормативними вимогами.

Для наймання кваліфікованого персоналу аудиторська фірма зобов'язана планувати потреби в персоналі, встановити цілі наймання та кваліфікаційні вимоги до осіб, яких приймають на роботу. Процедури з наймання персоналу можуть передбачати такі заходи:

– планування потреб у персоналі всіх рівнів та встановлення цілей найму щодо чисельності працівників відповідно до кількості клієнтів на поточний момент, а також з урахуванням очікуваного зростання аудиторської фірми і вікової динаміки персоналу. Цілі наймання досягаються шляхом визначення:

1) джерел потенційних працівників;

2) способів встановлення контакту з потенційними працівниками;

3) способів визначення потенційних працівників;

4) способів зацікавлення працівників та інформування їх про аудиторську фірму;

5) способів оцінки та відбору потенційних працівників з метою пропозиції їм працевлаштування;

– інформування осіб, які займаються найманням, про кадрові потреби, цілі наймання й підвищення їх відповідальності за прийняття рішень із наймання;

– спостереження за ефективністю процедур наймання для визначення дотримання політики і процедур наймання кваліфікованого персоналу;

– інформування кандидатів та новий персонал про політику й процедури аудиторської фірми щодо питання наймання.

П'ятим елементом системи контролю якості є **виконання завдання**. Політика й процедури контролю якості виконання завдання мають охоплювати: планування, виконання, нагляд, перевірку, документування й інформування про результати кожного завдання.

Для якісного виконання завдання аудиторська фірма зобов'язана використовувати методики з виконання завдання у письмовому або електронному форматі, програмні інструменти чи інші форми стандартизованої документації, посібники з галузі та предмета завдання. Необхідно, щоб було задокументовано таке:

– план, програми та інструкції, що були надані персоналу;

– процедури, терміни та обсяг виконаної роботи відповідно до професійних стандартів;

– процес консультування зі складних та спірних питань;

– процеси нагляду за виконанням завдання;

– процедури перевірки завершеного завдання, а також виду висновку (звіту), що надається за наслідками виконаного завдання;

– процедури контролю якості виконання завдання.

Оскільки під час виконання завдання можуть виникати розбіжності в думках членів групи із

завдання, консультантів, а також між керівником групи із завдання й особою, що здійснює перевірку якості його виконання, то аудиторська фірма зобов'язана забезпечити розгляд і вирішення таких розбіжностей. Прийняті рішення мають бути задокументовані та впроваджені.

Суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний документувати процес виконання завдання. Групи із завдання мають своєчасно завершити формування остаточних файлів із завдання після надання висновків (звітів) із завдання. Максимальний період, за який слід завершити формування остаточних файлів для конкретних типів завдання, встановлює аудиторська фірма. Він залежить від характеру завдань, але не може перевищувати 60 днів від дати висновку (звіту).

Аудиторська фірма зобов'язана встановити політику та процедури зберігання документації із завдання протягом достатнього періоду, що відповідає потребам самої фірми або законодавчим, регулятивним чи нормативним вимогам. Відповідно до ПНПКЯ 1, період зберігання документації із завдання не може бути меншим ніж п'ять років від дати висновку (звіту) [2].

Варто зазначити, що документація із завдання є власністю суб'єкта аудиторської діяльності. Аудиторська фірма на свій розсуд може надавати частини (витяги) з документації із завдання клієнтам, якщо таке розкриття інформації не перешкоджає обґрунтованості виконаної роботи.

Своєю чергою, документи, передані клієнтом аудиторській фірмі для виконання завдання, не підлягають оприлюдненню чи вилученню без згоди клієнта.

Останнім елементом системи контролю якості є **моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості**. Стосовно моніторингу, то аудиторська фірма зобов'язана здійснювати його для отримання обґрунтованої впевненості, що її політика та процедури щодо системи контролю якості відповідні, адекватні, працюють ефективно й дотримуються на практиці. Моніторинг має включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості аудиторської фірми, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань.

Метою моніторингу відповідності політики та процедур контролю якості є забезпечення оцінки:

- дотримання аудиторською фірмою професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог;
- правильності розроблення та ефективності впровадження системи контролю якості;
- правильності застосування політики та процедур контролю якості персоналом аудиторської фірми.

Відповідальність за процес моніторингу несе керівник суб'єкта аудиторської діяльності. Він

також може призначити особу з відповідним досвідом та повноваженнями, яка здійснюватиме процес моніторингу.

Невеликі аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці, можуть залучати кваліфіковану зовнішню особу або іншу аудиторську фірму для виконання перевірки завершених завдань та інших процедур моніторингу.

Перевірка окремих завершених завдань має здійснюватися на циклічній основі. Завдання, які відбирають для перевірки, мають включати як мінімум одне завдання на кожного керівника групи із завдання за період, який становить не більше трьох років. Схема організації перевірки залежить від багатьох чинників, а саме:

- розміру аудиторської фірми;
- кількості та географічного розташування офісів;
- результатів попередніх моніторингових процедур;
- ступеня повноважень як персоналу, так і офісів (наприклад, чи має право офіс проводити свої власні перевірки або перевірки може проводити лише головний офіс);
- природи та складності практики й організації аудиторської фірми;
- ризиків, пов'язаних із клієнтами аудиторської фірми та конкретними завданнями.

За результатами проведеного моніторингу аудиторська фірма інформує керівників груп із завдання та інший персонал про виявлені недоліки та надає рекомендації щодо відповідних коригувальних дій.

Розроблення системи контролю якості аудиторських послуг стосується не лише великих аудиторських фірм, а й невеликих суб'єктів аудиторської діяльності, таких як невеликі аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці. Для останніх застосування системи контролю якості є досить проблематичним, оскільки такі суб'єкти аудиторської діяльності не мають методичних підрозділів, а також достатньої кількості коштів для того, щоб здійснити фінансування контролю, порівняно з потужними аудиторськими фірмами. Проте це не звільняє їх від обов'язку створити таку систему.

Варто зауважити, що невеликі суб'єкти аудиторської діяльності на свій розсуд можуть використовувати або не використовувати наведені міркування, але їхня система контролю якості має відповідати встановленим вимогам.

**Висновки з проведеного дослідження.** Таким чином, для забезпечення ефективної діяльності суб'єкт аудиторської діяльності повинен розробити та впровадити систему контролю якості аудиторських послуг відповідно до встановлених вимог. Така система повинна містити політику та проце-

дури щодо кожного з шести її складових елементів. Організація системи контролю якості має бути документально оформлена у вигляді відповідного Положення з пакетом супровідних документів.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Міжнародний стандарт контролю якості 1. Чинний від 2014 р. К.: Аудиторська палата України, 2015. І. 985 с. (Національний стандарт України). URL: [http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf).
2. Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» № 182/4 від 27.09.2007. URL: <http://www.apu.com.ua/rishennya-aru/5-2007>.
3. Каменська Т.О. Ефективність діяльності та якість внутрішнього аудиту. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. 2010. Вип. 3. С. 301–307. URL: [http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2010/v3/NV-2010-V3\\_47.pdf](http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2010/v3/NV-2010-V3_47.pdf).
4. Миронова О.І., Пономарьова Т.В. Опис та характеристика методики розробки системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг невеликими аудиторськими фірмами у відповідності до норм МСКЯ 1 та норм ПНПКЯ 1. Аудитор України. 2014. № 1(218). С. 11–17.

5. Пономарьова Т.В., Царенко М.М. Основні елементи системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг: політика і процедури. Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. 2014. № 1. С. 107–116. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vznu\\_eco\\_2014\\_1\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vznu_eco_2014_1_15).

#### REFERENCES:

1. Mlzhnarodniy standart kontrolyu yakosti 1 (2014), [International Federation of Accountants, International Standards on Quality Control 1], Audit Chamber of Ukraine, part 1, Kyiv, Ukraine.
2. Audit Chamber of Ukraine (2011), "The provisions of the national practice of quality control audit services 1", available at: <http://www.apu.com.ua/rishennya-aru> (access July 5, 2018).
3. Kamenskaya T.A (2010). Efektivnistj dijalnosti ta jakistj vnutrishnjogho audytu [Performance and quality of internal audit], Visnyk Cherniveckjogho torghoveljno-ekonomichnogho instytutu, no.3, pp. 301-307.
4. Mironova, O. I. and Ponomarova, T. V. (2014), "Description and characteristics of development of methods of internal audit services quality control by small audit firms in compliance with MSKYA 1 and PNPKYA 1", Audytor Ukrainy, no. 1(218), pp. 11-17.
5. Ponomareva T.V. and Tsarenko M.M. (2014), "The main elements of internal quality control system of audit services: policy and procedures" / Visnyk Zaporizkogo natsionalnogo universitetu : zbirnyk naukovykh statey. Ekonomichni nauki, no.1, pp. 107-116.

**Nazarenko T.P.**

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Senior Lecturer at Department of Accounting and Audit  
Zhytomyr State Technological University

**Suprunova I.V.**

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Senior Lecturer at Department of Accounting and Audit  
Zhytomyr State Technological University

### BASIC ELEMENTS OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM OF THE QUALITY OF AUDITING SERVICES

Internal quality control of audit services is based on the development and implementation of a quality control system. The procedure for establishing such a system is determined by the International Standard on Quality Control 1 "Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements" (ISQC 1). Each auditor is required to develop its own quality control system for audit services, which must take into account the requirements of the International Standards on Auditing and implement in its activities. The statutory framework defines the main 6 elements of the quality control system:

- management responsibility for the organization of quality control
- ethical requirements
- acceptance of the task and continuation of cooperation with the client, performance of specific tasks
- human resources
- task execution
- monitoring.

In accordance with each of the elements, the auditor should develop its own policy and procedures for the quality control of audit services.

Management responsibility for the quality control organization is to provide and create an internal culture at the enterprise. At least once a year, the audit firm must monitor the compliance of employees with the internal rules of the quality of audit services.

When developing the main provisions of the policy of cooperation with clients, a special attention is focused on the issues of assurance of further cooperation with the client, ensuring integrity, independence, competence, and ethics.

Human resources quality control policy and procedures are aimed at providing reasonable assurance to the management of the audit entity that the number of staff is sufficient, ability and competence and commitment to ethical principles of which enable them to provide audit services in accordance with professional standards, legislative and regulatory requirements.

In order to ensure the quality of performance of tasks, the audit firm is obliged to develop common approaches to the order of tasks performance, i.e. develop standardized documentation that will be used both in the process of performing assurance tasks and fixing the results.

The need to monitor the compliance of policy and control procedures is to obtain reasonable assurance that all actions to ensure the quality of the auditor's services are adequate and in line with the provisions of the legislation and effective.

The organization of the quality control system must be documented in the form of an appropriate Provision with the package of accompanying documents.