

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292. Ефективна економіка. 2024. № 6.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.6.81>

УДК 657.6

*О. І. Суворов,
аспірант кафедри обліку та консалтингу,
Державний податковий університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0009-7214-6379>*

ЕВОЛЮЦІЯ ПІДХОДІВ ДО ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ПЕРЕВІРОК З КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ

*O. Suvorov,
Postgraduate student of the Department of Accounting and Consulting,
State Tax University*

EVOLUTION OF APPROACHES TO ASSESSING THE QUALITY MANAGEMENT SYSTEM OF AN AUDIT FIRM BASED ON THE RESULTS OF QUALITY CONTROL INSPECTIONS

У статті досліджується еволюція підходів до оцінювання систем управління якістю (систем контролю якості) аудиторських фірм в Україні за результатами зовнішніх перевірок з контролю якості аудиторських послуг. Аргументовано, що покладені у основу самоорганізації контролю якості аудиторських послуг принципи економічної теорії допоможуть відновити динамічну рівновагу між

системою управління якістю в аудиті та її оточенням з огляду на зміни в регулятивному середовищі, вимоги міжнародних стандартів аудиту та вплив цих факторів на оцінку системи управління якістю (системи контролю якості). Проведено перманентний просторовий багатовимірний аналіз з акцентом на запровадження категоризації недоліків, ескалацію серйозних проблем та роль професійного судження контролерів. Реалізуючи принципи зворотного зв'язку деталізовано прогалини та недоліки існуючих методів та запропоновано шляхи їх вдосконалення, що посилює детермінацію щільності взаємодії кількісних методів у поєднанні з професійним судженням. Доведено необхідність наукового обґрунтування критеріїв оцінки для забезпечення об'єктивності та ефективності перевірок з контролю якості аудиторських послуг, їх відповідності цілям суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, очікуванням зацікавлених сторін та вимогам законодавства України.

This article discusses the evolution in approaches to assessing the quality system of quality systems (SoQM) of audit firms in Ukraine based on the results from external quality control inspections. The study posits that economic theory-based self-organization of quality control in audit services will be able to contribute to the restoration of a dynamic equilibrium between the SoQM and its environment that respects changes in the regulatory environment and international auditing standards and their influence on the assessment of the SoQM. The purpose of the article is to critically analyse the evolution of approaches toward the audit firm's system of quality management assessment in Ukraine was mirrored in the outcomes of the inspection of external quality control. To shape this goal, academic perspectives were integrated to justify the improvements in the existent methodologies of quality control inspection of audit services. The methodology of the research is based on permanent-spatial multidimensional analysis with an emphasis on the introduction of deficiency categorization, escalation of the seriously discovered findings, and the role of professional judgment by the inspectors. The methodology is based on the comprehensive review of regulatory documents, analysis of academic literature on

external quality control, and practical implementation outcomes. The author has found, according to the results from the research, that the initial regulations created the basis for the assessment of SoQM; however, they failed to suggest details of the criteria for identification of significant deficiencies and assessment of the audit quality and SoQM effectiveness. The further changes, aimed at elimination of the noted defects, aimed to categorize deficiencies influence the SoQM based on the findings, thus providing that only significant deficiencies influenced the overall assessment. At the same time, it showed that there remains a deficiency with the transparency and predictability of the SoQM assessment and the practical application of these methodologies. This study emphasizes the need for continued development of scientific-based assessment criteria in order to maintain objectiveness and ensure quality control inspections are effective. Accordingly, it is suggested that quantitative methodologies be implemented in collaboration with professional judgment so that SoQM evaluations can be made more objective. Another important conclusion of the research is that there is a need to have clear and predictable procedure for the evaluations, without which it will be impossible to establish the public trust and conformity with International Auditing Standards and Ukrainian laws and regulations. Future research can work to establish more detailed criteria and methodologies for SoQM evaluation, which will help to complete the process and ensure the general growth in the effectiveness of the quality control inspection. In general, continued improvement in the evaluation process and implementation of well-defined criteria are very critical for the regulations-impact balance of the audit firms.

Ключові слова: аудиторські послуги, оцінка, перевірка контролю якості аудиторських послуг, критерії, недоліки, професійне судження, система контролю якості, система управління якістю.

Keywords: audit services, assessment, quality control system, audit quality control inspection, criteria, deficiencies, professional judgment, quality control system, quality management system.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Майже за 20-річну історію існування в Україні перевірок з контролю якості аудиторських послуг підходи до оцінювання запроваджених аудиторськими фірмами систем управління якістю (до 15 грудня 2022 року – системи контролю якості (далі – СКЯ)) неодноразово змінювалися з огляду на законодавче регулювання, стан ринку аудиторських послуг, візії регуляторів аудиторської діяльності та зумовлені ними стратегії нагляду, а також розвиток міжнародних стандартів аудиту. При цьому, до уваги мають прийматися, з методологічних позицій, ряд важливих аспектів, як-то: а) нормування й регулювання системи управління якістю з урахуванням об'єктивної картини сучасної економічної та військової політики держави; та б) вдосконалення та реалізація на практиці дієвих механізмів інформаційного забезпечення контролю якості аудиторських послуг. У таких умовах особливої актуальності набувають питання щодо критичного дослідження еволюції підходів до оцінювання системи управління якістю аудиторських послуг та критеріїв її вимірювання за результатами зовнішніх перевірок з контролю якості; оцінки ступеня відповідності системи контролю якості (системи управління якістю) вимогам міжнародних стандартів аудиту та законодавству.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання зовнішніх перевірок з контролю якості аудиторських послуг та оцінки СКЯ за їх результатами знайшли своє відображення у працях таких провідних вчених, як Василик М.М., Корінько М.Д., Редько О.Ю., Петрик О. А., Проскуріної Н.М, Шульги С.В та інших вітчизняних та зарубіжних науковців. Проте на кожному етапі еволюції підходів до оцінювання якості аудиторських послуг в Україні можна відмітити вкрай нечисленну кількість дослідників та дисертаційних досліджень, які б мали науково-практичну цінність як для аудиторської практики, так і для її регулювання. Водночас, існує низка не вирішених проблем теоретико-методологічного та прикладного характеру щодо розуміння та логічного висвітлення об'єктивного процесу оцінювання системи управління якістю при проведенні зовнішніх перевірок з контролю якості, зменшення ризику

суб'єктивності в оцінці недоліків, їх впливу на перевірку системи управління якістю суб'єктів аудиторської діяльності.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є критичне висвітлення еволюції підходів до оцінювання системи контролю якості (системи управління якістю) аудиторських фірм в Україні за результатами зовнішніх перевірок з контролю якості аудиторських послуг з метою досягнення динамічної рівноваги між системою управління якістю в аудиті та її оточенням шляхом узагальнення поглядів науковців на питання оцінки системи контролю якості кожному етапі такої еволюції, задля розробки напрямів удосконалення існуючої методики обов'язкових перевірок з контролю якості аудиторських послуг.

Виклад основного матеріалу досліджень. Об'єктивним є вказати, що при визначенні й формулюванні ключових проблем у нестійких умовах економічної та військової політики держави у контексті оцінювання системи управління якістю в аудиті доцільно використовувати основні положення та принципи економічної теорії. Саме ця теорія надає змогу розглядати самоорганізацію контролю якості аудиторських послуг як процес досягнення динамічної рівноваги між системою управління якістю в аудиті та її оточенням з огляду на зміни в регулятивному середовищі, вимоги міжнародних стандартів аудиту та вплив цих факторів на оцінку системи управління якістю (системи контролю якості).

Основу цього процесу складає врахування принципу зворотного зв'язку. На практиці ж, в умовах постійного нарощення загроз та ризиків, для вже сформованої системи міжгрупових зв'язків – це означає необхідність зосередження уваги на декількох позиціях, зокрема: обґрунтування критеріїв оцінки для забезпечення об'єктивності та ефективності перевірок з контролю якості аудиторських послуг, їх відповідності цілям суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, очікуванням зацікавлених сторін та вимогам законодавства України.

Варто зазначити, що затверджене Аудиторською палатою України (далі – АПУ) у травні 2005 року перше в Україні Положення із здійснення зовнішніх

перевірок якості аудиторських послуг №149/5.2 [1] визначало об'єктом контролю якості аудиторських послуг ефективність роботи систем контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності. При цьому, за мету перевірки автори Положення вбачали допомогу суб'єктам аудиторської діяльності в забезпеченні впевненості, що аудиторські послуги надаються у відповідності з професійними стандартами.

Саме в цих умовах, передбачалось, що у випадку негативного висновку за результатами контролю (наявності суттєвих порушень) Комісія АПУ видає суб'єкту аудиторської діяльності припис про виконання процедур, спрямованих на забезпечення контролю якості (наприклад, вимога про проходження додаткового удосконалення професійних знань), та призначає повторну перевірку якості аудиторських послуг не пізніше ніж упродовж одного року.

Проте, у випадку повторного негативного висновку за результатами контролю якості порушувалось питання про виключення суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноосібно надають послуги.

Вочевидь, підставою для надання негативного висновку є наявність в роботі системи контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності суттєвих порушень. Втім, порядок оцінки ефективності системи контролю якості, як і критерії визнання порушення суттєвим, не наводились, а наслідки негативного висновку мали критичний вплив на діяльність аудиторської фірми виключно уразі його повторного надання.

В листопаді 2007 року АПУ навела визначення порушень суттєвого та не суттєвого характеру [2]. Для визнання порушення суттєвим замовнику (користувачу) аудиторських послуг або третім особам, безпосередньо причетним до мети та предмета надання аудиторських послуг, мало бути завдано матеріальної або моральної шкоди. Проте, встановлення та доведення таких фактів виходило за межі повноважень як контролерів, так і АПУ, без чого, на наш погляд, унеможлиблювалась правомірність надання негативних висновків за результатами перевірок з контролю якості.

Попередньо, слід зважати на те, що вже у липні 2012 року ці визначення були виключені, і суттєвість порушень визначала Дисциплінарна комісія АПУ при розгляді матеріалів дисциплінарного провадження.

Аналізуючи існуючу на той час організацію зовнішнього контролю якості Редько О.Ю. відмічає його недосконалість та наголошує на необхідності побудови зовнішнього контролю якості за простою, зрозумілою та прозорою схемою для всіх суб'єктів аудиту та користувачів їхніми послугами, а також пропонує в залежності від отриманих результатів перевірки з контролю якості надання одного з трьох висновків: позитивний, негативний та із зауваженнями до виправлення [2, с. 328-329].

Попри те, що першу перевірку системи контролю якості всіх суб'єктів аудиторської діяльності планувалося провести впродовж 2006-2010 років, зазначене Положення №149/5.2 так і залишилось тільки на папері без застосування його норм на практиці.

Його наступник Положення №201/4 [3], яке проіснувало із 2009 по 2011 роки, визначав, що зовнішня перевірка суб'єкта аудиторської діяльності здійснюється з метою отримання обґрунтованої впевненості, що політика і процедури, застосовувані цим суб'єктом при здійсненні контролю якості аудиторських послуг, є відповідними та дотримуються на практиці. Хоча у цьому документі наводилося пояснення терміну «обґрунтована впевненість» в контексті зовнішніх перевірок СКЯ аудиторських послуг, як високий, але не абсолютний рівень впевненості, визначення характеру, обсягу і часу процедур зовнішньої перевірки, які застосовуються членами групи з проведення зовнішньої перевірки, відправлялося на професійне судження членів групи з проведення зовнішньої перевірки. Перевірка передбачала професійне судження контролера й щодо оцінки відповідності політики та процедур встановленим вимогам, ступеня дотримання вимог законодавства та міжнародних стандартів аудиту, відповідності застосування СКЯ.

Саме професійна компетентність контролера та його неупередженість по відношенню до об'єкта перевірки мають забезпечувати довіру аудиторських фірм та суспільства до об'єктивності оцінювання СКЯ.

На підставі звіту з перевірки, який мав містити підсумкову оцінку стану СКЯ, складався і надавався на затвердження Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики проект висновку щодо відповідності СКЯ встановленим вимогам (Табл. 1).

Таблиця 1. Оцінка системи контролю якості у 2009-2011 роках

Вид висновку щодо відповідності СКЯ	Умови надання висновку	Наслідки для аудиторської фірми
позитивний	впроваджена СКЯ забезпечує обґрунтовану впевненість у тому, що сама фірма та її персонал діють у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються фірмою, відповідають умовам завдання	– свідоцтво про відповідність систем контролю якості
позитивний з окремими зауваженнями	СКЯ в цілому запроваджена, але має окремі несуттєві недоліки чи слабкості, для усунення яких не потрібен великий обсяг робіт та багато часу	– свідоцтво про відповідність систем контролю якості
умовно-позитивний	СКЯ в цілому запроваджена, але виявлені під час зовнішньої перевірки її недоліки чи слабкості можуть бути усунені шляхом застосування заходів, розробка та впровадження яких потребує суттєвого обсягу робіт та багато часу (наприклад, суттєві недоліки контролю якості під час виконання завдань з обов'язкового аудиту)	– вжиття відповідних заходів з метою усунення недоліків чи слабкостей СКЯ терміном не менше 6 місяців; – повторна перевірка усунення недоліків
негативний	запроваджена СКЯ в цілому не відповідає МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1	– зовнішня перевірка не пройдена; – вжиття відповідних заходів з метою усунення недоліків чи слабкостей СКЯ терміном не менше 12 місяців; – включення до плану зовнішніх перевірок на наступний рік
відсутність СКЯ	аудиторська фірма не створила СКЯ	– виключення аудиторської фірми з Реєстру

Джерело: сформовано на основі [3].

Слід звернути увагу, що термін «умовно-позитивний висновок», вочевидь, запозичено у Положення №201/4 з не зовсім вдалого перекладу «qualified»

opinion» в міжнародних стандартах аудиту, не відображав фактичну оцінку ефективності СКЯ. В результаті у наступних редакціях положень про зовнішні перевірки з контролю якості АПУ «умовно-позитивний висновок» трансформувався у «не пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг».

Зважаючи на приведене вище, відзначаємо, що запроваджені на цьому етапі нагляду за аудиторською діяльністю підходи до оцінювання СКЯ мали певні прогалини, які могли призвести до помилкового сприйняття суспільством результатів перевірки з контролю якості аудиторської фірми та, як наслідок, надмірного покладання на наявність у аудиторської фірми свідоцтва про відповідність СКЯ. При цьому, на практиці визначена мета зовнішньої перевірки не досягалася, оскільки поєднання характеру, часу й обсягу процедур зовнішньої перевірки не було достатнім для отримання передбаченого обґрунтованого рівня впевненості через:

- обмеження тривалості перевірки в офісі аудиторської фірми у 5 днів (на практиці перевірка тривала значно менше);
- обмежену (недостатню за кількістю) вибірку завершених аудиторською фірмою завдань з аудиту або огляду для їх перевірки;
- зосередженість при перевірці на наявності затверджених політик та процедур контролю якості, шаблонів запитів та робочих документів, аніж на тестуванні дотримання аудиторською фірмою та її персоналом політик та процедур з контролю якості, огляду методології, якими користуються аудиторські фірми у процесі виконання аудиту;
- перевірку формальної наявності передбачених вимогами МСА робочих документів за відібраними для перевірки завданнями без належного розгляду їх змісту та впливу на досягнення загальних цілей аудитора, оцінки основи для значних суджень, здійснених командою із завдання, оцінки застосування професійного скептицизму; підтвердження отриманими аудиторськими доказами зроблених висновків.

При відборі завдань для зовнішньої перевірки контролери мали ураховувати певні фактори ризику, втім це призводило до того, що така вибірка не могла вважатися репрезентативною для формування висновку з обґрунтованої впевненості щодо СКЯ.

Крім цього, положення про зовнішні перевірки СКЯ не визначало поняття «недолік СКЯ», «слабкість СКЯ», «суттєвий недолік СКЯ» та критеріїв для калібрування недоліків за ступенем їх впливу, як окремо, так і в сукупності, на СКЯ, критеріїв оцінки обсягу робіт та часу на розробку та впровадження заходів з усунення недоліків та слабкостей СКЯ. Зазначене призводило до підвищеного ризику того, що у зовнішніх перевірках різних аудиторських фірм оцінка впливу виявленого недоліку на СКЯ за однакових обставин могла відрізнятися. Такі випадки, якщо б вони були встановлені, могли б дискредитувати систему нагляду за аудиторською діяльністю та знецінити довіру до результатів перевірок з контролю якості.

Проскуріна Н.М. відзначає невтішні результати перевірок з контролю якості в цей період та не завжди позитивну реакцію з боку досвідчених аудиторів [4, с. 282]. Науковиця наголошує, що оцінка якості аудиту тільки на підставі професійного судження без кількісного вираження отриманих результатів виглядають менш об'єктивно, та пропонує використання основних методологічних принципів кваліметрії при розгляді питань оцінки якості проведення аудиту [5].

На нашу думку, оцінка, як якості виконання аудиту, так і СКЯ, за допомогою виключно кількісних методів вимірювання є складною і, на практиці, недостатньою. Якість аудиту багато в чому залежить від професійного судження, яке неможливо повністю оцінити через кількісні показники. Однак, кількісні методи можуть бути корисними як частина комплексного підходу оцінки СКЯ, що не спростовує важливість професійного судження.

Отже, питання методологічної обґрунтованості, прозорості, передбачуваності оцінювання СКЯ потребувало подальшого урегулювання.

Прийняття у 2011 році в новій редакції Положення про зовнішні перевірки СКЯ аудиторських послуг № 231/12 [6], яким керувалися наступні 3,5 роки, мало б усунути вади свого попередника. Проте, автори усунули лише логічну неузгодженість щодо невідповідності мети перевірки обсягу її проведення, замінивши необхідність отримання обґрунтованої впевненості на отримання інформації щодо впровадження аудиторською фірмою СКЯ і її відповідності стандартам аудиту та контролю якості.

Водночас деякі впроваджені новації негативно вплинули на якість процесу перевірки, що мало наслідки для обґрунтованості оцінки СКЯ, зокрема, вимога про складання звіту за результатами перевірки в останній день перевірки по її закінченні, що призвело до неналежної практики скорочення опису недоліків у звіті, їх надмірного узагальнення та шаблонізації, підвищення ризику неналежного розгляду усіх наявних обставин для оцінки того, чи становить зауваження недолік СКЯ, оскільки замість виконання процедур перевірки, збору та оцінки доказів витрачався час на складання звіту. При цьому, із тексту Положення зникли пояснення щодо видів висновків за результатами перевірки та умови їх формування.

Хоча термін перевірки і було збільшено до 10 днів, фактично застосовні обсяг та процедури перевірки, тривалість їх проведення, у порівнянні із практикою, яка склалася на попередньому етапі, не зазнали істотних змін. Насамперед цьому сприяло включення до річних планів зовнішніх перевірок СКЯ сотень аудиторських фірм, що ніяк не співвідносилось із обмеженими людськими ресурсами Комітету з контролю якості аудиторських послуг АПУ для їх якісного проведення.

Проект рішення про відповідність СКЯ складався профільною комісією АПУ, яка не приймала участі у перевірці, на підставі розгляду звіту про результати перевірки. Надалі АПУ приймала рішення про проходження або не проходження аудиторською фірмою перевірки СКЯ аудиторських послуг.

На деякі проблемні питання щодо підходів до оцінки ступеня відповідності виконання відібраного для перевірки завдання у Положенні № 231/12 зауважує Рядська В.В. [7, с. 310].

Авторка вважає за найбільш доцільне визначення результату зовнішньої перевірки контролю якості аудиторських послуг у формі обмеженої впевненості, як результату того, що в процесі здійснених контрольних процедур не було виявлено свідчень, що вказують на існування документально підтверджених порушень норм законодавства та вимог професійних стандартів, що регулюють аудиторську діяльність.

З такою точкою зору слід погодитись, попри те, що науковиця пов'язує таке визначення результату перевірки СКЯ з позицією користувача та майбутнього (потенційного) замовника аудиторських послуг у важливості отримання впевненості у надійності суб'єкта аудиторської діяльності, а не з обсягом зовнішньої перевірки.

Отже, цей етап зовнішніх перевірок з контролю якості аудиторських послуг можна охарактеризувати відсутністю формальних критеріїв оцінювання, що мало наслідком непрозорість прийняття рішень щодо впровадження аудиторською фірмою СКЯ та ступеня її відповідності встановленим вимогам та стандартам аудиту.

У жовтні 2014 року АПУ прийняла чергове Положення про зовнішні перевірки СКЯ аудиторських послуг № 302/9 [8]. У ньому вперше згадується, що узагальнення та оцінка результатів перевірки здійснюється за методикою, затвердженою профільною комісією АПУ. Втім, ця методика так і не була оприлюднена. Рішення про проходження контролю якості приймалося АПУ на підставі складеного профільною комісією проекту рішення про наявність та відповідність СКЯ.

За результатами дослідження звітів Комітету з контролю якості аудиторських послуг АПУ Василюк М.М. зазначає причини не проходження перевірки з контролю якості значної кількості аудиторських фірм, до яких дослідниця відносить відсутність критеріїв якості, відсутність критеріїв оцінки якості (відсутність градації «суттєве порушення», «не суттєве порушення»), суб'єктивну думку зовнішнього контролера, хибне тлумаченням зовнішнім контролером вимог міжнародних стандартів аудиту, неузгодженість МСФЗ із національними нормативно-правовими актами тощо [9, с. 139].

Якщо перша причина зумовлена проблематикою визначення якості аудиту у загальносвітовому масштабі і не стосується виключно України, то друга – щодо критеріїв оцінки якості, цілком логічна і мала б за ці роки знайти своє вирішення. Щодо останніх трьох наведених причин ми можемо констатувати, що на підставі наведених Василюк М.М джерел без комплексного дослідження звітів про результати перевірки, аналізу робочої або іншої документації, яка зумовила зауваження зовнішнього контролера, наявних заперечень аудиторської фірми, неможливо дійти до тих самих висновків. Отже, деякі наведені науковицею причини з точки зору впливу на систему оцінювання СКЯ в цілому є скоріш гіпотетичними і такими, що можуть мати скоріш епізодичний, а не системний характер, щоб суттєво вплинути на статистику не проходження контролю якості.

Водночас цілком слушною стала пропозиція авторки при тестуванні та оцінюванні ефективності системи внутрішнього контролю якості застосовувати індикатори значущості, що базуються на ієрархії потреб користувачів аудиторського звіту, у тому числі зовнішніх контролерів якості.

Положення втратило чинність у зв'язку із прийняттям Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [10] (далі – Закон), яким запроваджувався незалежний від аудиторської професії суспільний нагляд за аудиторською діяльністю та відповідальність за який була покладена на новостворений Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі – ОСНАД).

Затверджений у 2019 році Міністерством фінансів України Порядок проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг № 362 [11] визначав, що критерії оцінювання визначаються рекомендаціями щодо проведення перевірок з контролю якості, які затверджує Рада нагляду за аудиторською діяльністю ОСНАД.

У першій редакції рекомендацій [12] ОСНАД визначив поняття «недолік», «значущість», а також навів визначення значущих недоліків виконання завдання, системи контролю якості, а також дотримання законодавства, яким регулюється аудиторська діяльність. Визначення значущості походило від аналогічного визначення у міжнародних стандартах

аудиту [13]. Відтак в Україні вперше була запроваджена градація недоліків, яка дозволяла їх класифікувати та калібрувати відносно впливу на СКЯ. На оцінку СУЯ впливали виключно значущі недоліки (Табл. 2).

Таблиця 2. Оцінка системи контролю якості у 2019-2023 роках

Вид висновку щодо відповідності СКЯ	Умови надання висновку	Наслідки для аудиторської фірми
відповідність СКЯ міжнародним стандартам аудиту та Закону	– недоліки відсутні; або – наявні виключно незначущі недоліки, які не мають системного (повторювального) характеру	– пройшов перевірку з контролю якості
відповідність в цілому СКЯ міжнародним стандартам аудиту та Закону	– один і більше значущих недоліків в окремих, проте не в більшості відібраних для перевірки виконаних завданнях, елементах системи контролю якості, або значущі недоліки відсутні, проте існує велика кількість незначущих недоліків системного (повторювального) характеру; – аудиторською фірмою не розроблено та не узгоджено прийнятний план заходів з усунення виявлених недоліків; – відсутні підстави вважати, що такий план заходів не може бути виконано в зазначені строки	– пройшов перевірку з контролю якості з обов’язковими до виконання рекомендаціями; – обов’язкове виконання наданих рекомендацій з усунення недоліків у строки не більше 12 місяців; – відстеження стану виконання наданих обов’язкових рекомендацій
невідповідність міжнародним стандартам аудиту та Закону	– наявні значущі недоліки в більшості відібраних для перевірки виконаних завданнях, елементах системи контролю якості та/або наявні значущі недоліки дотримання аудиторською фірмою інших законодавчих вимог та; – аудиторською фірмою не розроблено та/або не узгоджено прийнятний план заходів з усунення виявлених недоліків, або є обґрунтовані підстави вважати, що план заходів не може бути виконано у запропоновані строки	– не пройшов перевірку з контролю якості; – втрата права проведення обов’язкового аудиту

Джерело: сформовано на основі [12].

Слід зазначити, що вперше було впроваджено механізми обговорення і узгодження з аудиторською фірмою проєкту звіту про результати перевірки, що дозволяло частково знизити ризик помилкового судження інспектора в оцінці обставин, які призвели до висновку про наявність недоліку. Майже

через десятиріччя професійне судження у формуванні висновку щодо відповідності СКЯ повертається до осіб, які безпосередньо здійснюють зовнішню перевірку СКЯ.

Загалом зазначений етап характеризується поступовим збільшенням кількості відібраних для перевірки завдань, запровадженням тестування ефективності окремих політик і процедур СКЯ, початком оцінювання відповідності міжнародним стандартам застосовної методології аудиту, фокусуванні інспекторів на фінансовій звітності та ймовірних ризиках її суттєвого викривлення, виконаних процедурах та фактично отриманих аудиторських доказах у відповідь на такі ризики, що дозволяло більш обґрунтовано формувати висновки щодо СКЯ. Фактична наявність робочих документів відходить на другий план поступившись оцінці їх сутності та тому, яким чином такі робочі документи підтверджують, що аудит планувався і виконувався у відповідності до міжнародних стандартів аудиту, наявність у аудитора основи для висновків щодо фінансової звітності. В результаті, як опис виявлених недоліків та обставин їх встановлення, так і сама кількість недоліків у звітах про результати перевірки значно зросли, що тільки підкреслило наявність проблеми з якістю аудиту та її оцінюванням. Уперше за результатами перевірок з контролю якості з'являються випадки перевипуску фінансової звітності та (або) аудиторського звіту щодо неї, та навіть відкликання аудиторського звіту.

Хоча підходи до оцінки СКЯ вочевидь покращились, деякі питання все ще залишалися неурегульованими.

Зокрема, через застосування інспекторами виключно ризик-орієнтованого підходу висновки щодо невідповідності міжнародним стандартам аудиту на підставі наявності значущих недоліків у більшості перевірених завдань міг не в повній мірі відображати фактичний стан СКЯ. Завдання з аудиту обираються на основі оцінки ризику порушення в них стандартів аудиту, попереднього аналізу фінансової звітності разом з аудиторським звітом, а отже відібрані завдання з більшою ймовірністю

матимуть недоліки. Унаслідок цього висновки щодо СУЯ на підставі перевірки тільки «ризикових» аудитів можуть не бути репрезентативними для аудиторської фірми в цілому, а отже не характеризуватимуть її «середньостатистичний» аудит. До того ж наявність у завданні значущих недоліків не обов'язково свідчить про те, що аудиторський звіт не відповідає обставинам. Так само значущі недоліки у більшості елементів СКЯ не доводять неефективність системи без оцінки серйозності та всеохоплюваності недоліків, що не завжди можливо без аналізу першопричин їх виникнення.

З огляду на це у 2019-2023 роках ОСНАД займав вкрай обережну позицію в оцінці СКЯ як такої, що не відповідає міжнародним стандартам аудиту та Закону.

На нашу думку така модель поведінки регулятора повністю відповідала його візії на етапі виникнення суспільного нагляду та стратегії першого циклу перевірок з контролю якості, яка передбачала зменшення «шоку» аудиторських фірм від запровадження незалежного від аудиторської професії суспільного нагляду, поступового підвищення вимог до організації і проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності, перш за все через когнітивний вплив на усвідомлення аудиторськими фірмами необхідності корінних системних змін впроваджених ними СКЯ.

Крім того, категоризація недоліків на значущі та незначущі без їх подальшої каскадної оцінки та ескалації не виявилася достатньою для встановлення основи для висновків щодо відповідності СКЯ вимогам міжнародних стандартів аудиту. Це особливо актуально в умовах виявлення у завданні значної кількості недоліків, де необхідно забезпечити належну оцінку кожного з них з початку окремо, а потім сукупно разом з іншими недоліками виконання завдання.

До дещо схожої думки щодо глибшої категоризації недоліків дійшли Проскуріна Н.М. та Зубачова В.І., які виділили недоліки формального (2-й

рівень) та фундаментального (1-й рівень) рівня разом із наведенням їх прикладів [14, с. 65-70].

Водночас оцінювання «об'єкта перевірки» суб'єктами оцінювання на базі «професійного судження» Корінько М.Д. відносить до суттєвих недоліків в отриманні «об'єктивної оцінки» [15, С. 331-333]. Він зазначає, що уникнення зазначеного недоліку у процесі проведення перевірок суб'єктів аудиторської діяльності стосовно «якості надання аудиторських послуг», особливо в частині оцінки розроблених внутрішніх документів аудиторської фірми, забезпечило б застосування компаративного методу. Втім, на наш погляд масштабованість аудиторських фірм і їх завдань, необхідність застосування аудиторськими фірмами професійного судження при впровадженні політик та процедур з контролю якості, виконанні аудиту, не дозволяють розробити надійні еталонні методики.

Неможливість проведення перевірки з контролю якості без згоди аудиторської фірми із березня 2022 року по березень 2024 року призвело до демонстрації на прикладі аудиторського ринку України теорії компенсації ризику, згідно із якою, що чим безпечніше люди почуваються, тим більш ризиковану поведінку вони обирають. Результати перевірок аудиторських фірм, які відмовлялися від перевірок, вказують на прямий взаємозв'язок між збільшенням кількості наданих аудиторських послуг та зростанням ймовірності нехтування необхідними аудиторськими процедурами, професійним скептицизмом, правилами етичної поведінки.

Цілком виправданими виглядають зміни в підході до оцінки СКЯ у затверджених у жовтні 2023 року рекомендаціях у новій редакції [16], на які вплинули невизначеність тривалості воєнного стану, необхідність забезпечення безпеки інспекторів та працівників аудиторських фірм при проведенні перевірок, початок 2-го циклу перевірок аудиторських фірм ОСНАД, вступ в дію міжнародних стандартів з управління якістю.

Наступні чинники визначили перегляд підходу до оцінювання:

- кількість завдань, які відбиралися для перевірки, зменшилася до мінімально-прийнятного рівня;
- інспектори зосередили свої зусилля на тих завданнях з аудиту та областей їх виконання, де найімовірніше будуть виявлені недоліки;
- перевірки проводились здебільшого у дистанційному форматі, що унеможливило проведення окремих процедур, знижувало надійність отриманих доказів;

До того ж перебуваючи у складних умовах ведення бізнесу більшість аудиторських фірм все ще продовжували впроваджувати міжнародні стандарти з управління якістю, що змусило акцентувати процедури інспекційної перевірки на розробці і впровадженні дій у відповідь на ризики якості без повноцінного тестування їх ефективності.

Нові реалії вимушеного зменшення обсягу перевірок з контролю якості та надійності отримуваних доказів зумовили необхідність зниження інспекційного ризику неналежної оцінки СУЯ як такої, що відповідає міжнародним стандартам аудиту та Закону.

Зазначені обставини разом із виключенням висновку про «не проходження перевірки з контролю якості» новою редакцією Порядку №253 [17] (що є цілком логічним, оскільки, якщо перевірка була завершена, то аудиторська фірма її пройшла), а також необхідністю усунення вад існуючих підходів до оцінювання, призвели до трансформації оцінювання вже системи управління якістю (далі – СУЯ) у формі обмеженої (негативної) впевненості (Табл. 3).

Загалом у нових рекомендаціях удосконалено визначення терміну «значущість», наведено більш детальні ознаки та випадки «значущого недоліку», надано визначення та доволі чіткі критерії «суттєвого недоліку», що підвищило якість калібрування недоліків, ув'язало оцінку недоліків із їх впливом на досягнення загальних цілей аудитора, а також, на нашу думку, позитивно вплинуло на прозорість формування висновку щодо СУЯ.

Таблиця 3. Систематизація ключових областей діючої оцінки системи управління якістю

Вид висновку щодо відповідності СУЯ	Умови надання висновку	Наслідки для аудиторської фірми
ніщо не привернуло уваги інспекторів, що дало б їм підстави вважати, що СУЯ не забезпечує обґрунтовану впевненість у тому, що її цілі досягаються, а діяльність аудиторської фірми не відповідає Закону	– недоліки відсутні; або – або наявні виключно недоліки, які не є значущими	– пройшов перевірку з контролю якості
за винятком питань, пов'язаних з ідентифікованими значущими недоліками, ніщо не привернуло уваги інспекторів, що дало б їм підстави вважати, що СУЯ не забезпечує обґрунтовану впевненість у тому, що її цілі досягаються, а діяльність аудиторської фірми не відповідає Закону	– наявні значущі недоліки, проте жоден з них окремо або в сукупності з іншими не є суттєвим недоліком	– пройшов перевірку з контролю якості з обов'язковими до виконання рекомендаціями; – обов'язкове виконання наданих рекомендацій з усунення недоліків у строки не більше 12 місяців; – відстеження стану виконання наданих обов'язкових рекомендацій
через наявність суттєвих недоліків (порушень) СУЯ не надає обґрунтованої впевненості в тому, що її цілі досягаються, а діяльність аудиторської фірми відповідає Закону	– наявні суттєві порушення, а саме суттєві недоліки виконання завдання, та/або суттєві недоліки СУЯ та/або суттєві недоліки дотримання окремих вимог Закону	– пройшов перевірку з контролю якості з обов'язковими до виконання рекомендаціями; – обов'язкове виконання наданих рекомендацій з усунення недоліків у строки не більше 12 місяців; – відстеження стану виконання наданих обов'язкових рекомендацій; – тимчасове зупинення права проводити обов'язковий аудит фінансової звітності або обов'язковий аудит фінансової звітності ПСІ, до виконання наданих рекомендацій

Джерело: сформовано на основі [16].

Однак, для зменшення ризику суб'єктивності в оцінці недоліків, їх впливу на СУЯ, рекомендації доречно доповнити деревом (деревами) рішень

щодо калібрування, каскадування та ескалації недоліків за їх впливом на завдання та (або) СУЯ, яке б вимагало від інспекторів урахувати усі доречні факти та обставини.

На нашу думку, останні запроваджені зміни у підході до оцінки СУЯ характеризують перегляд стратегії та моделі поведінки ОСНАД на певний поки ще не коерцитивний примус аудиторських фірм до змін. Відсутність демонстрації регулятором широкого використання проти аудиторських фірм каральних заходів впливу в триваючих в Україні важких умовах воєнного стану здається цілком виправданим.

Отже, можемо стверджувати, що протягом усього періоду проведення перевірок з контролю якості підхід до оцінювання СКЯ/СУЯ зазнавав постійних змін, які не завжди свідчили про належну увагу регуляторів до формування його ґрунтовної методологічної бази, не сприяли створенню менш конфронтаційного клімату між регуляторами та аудиторами. Проте, їх спільними рисами є:

- оцінка ступеня відповідності СКЯ/СУЯ вимогам міжнародних стандартів аудиту та законодавству, що є об'єктивним наслідком відсутності у глобальному масштабі однозначного визначення якості аудиту та критеріїв її вимірювання;
- визначальна роль професійного судження контролерів та інспекторів у впевненості аудиторських фірм та суспільства в об'єктивності оцінювання.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі.
Отже, на підставі вищезазначеного, проведений перманентний просторовий багатовимірний аналіз історії та еволюції оцінки систем управління якістю (систем контролю якості) за результатами зовнішніх перевірок аудиторських фірмах в Україні свідчить про поступове вдосконалення механізмів контролю, хоча і залишається низка нерозв'язаних питань. Необхідність забезпечення відповідності міжнародним стандартам аудиту, транспарентності процесів оцінювання та адаптація до швидкозмінних

ринкових умов потребують подальшого урегулювання та внесення змін в існуючі нормативні документи. З цього, ОСНАД слід зосередити увагу на розробці більш детальних науково обґрунтованих критеріїв оцінки, що дозволять забезпечити об'єктивність та ефективність перевірок з контролю якості аудиторських послуг.

Література

1. Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг : Рішення Аудиторської палати України від 26.05.2005 р. № 149/5.2.
2. Редько О.Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку : дис....д-ра. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 453 с.
3. Про затвердження Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог : Рішення Аудиторської палати України від 23.04.2009 р. № 201/4. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr1_4230-09# (дата звернення: 15.05.2024).
4. Проскуріна Н.М. Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія : дис....д-ра. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2012. 573 с.
5. Проскуріна Н.М. Науково-методичні аспекти оцінювання якості аудиторської перевірки. *Університетські наукові записки*. 2010. №4(36). С. 331-336.
6. Про затвердження Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг : Рішення Аудиторської палати України від 26.05.2011 р. № 231/12. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr231230-11#Text> (дата звернення: 15.05.2024).
7. Рядська В.В. Аудит у розвитку підприємницької діяльності в Україні : дис....д-ра. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2015. 566 с.

8. Про затвердження Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг : Рішення Аудиторської палати України від 30.10.2014 р. № 302/9. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2_9230-14#Text (дата звернення: 15.05.2024).

9. Василюк М.М. Організація та методологія контролю якості аудиторських послуг : дис....д-ра. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2020. 585 с.

10. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII: станом на 16 берез. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 15.05.2024).

11. Про затвердження Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг : Наказ М-ва фінансів України від 29.08.2019 р. № 362. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1026-19#Text> (дата звернення: 15.05.2024).

12. Рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг : Рішення Ради нагляду за аудит. діяльністю Орг. сусп. нагляду за аудит. діяльністю від 30.08.2019 р. № 5/7/13. URL: www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2019/10/Додаток-до-Рішення-5-7-13.pdf (дата звернення: 15.05.2024).

13. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років. Частина 1. : Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості URL: [https:// mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_ частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 15.05.2024).

14. Проскуріна Н.М., Зубачова В.І. Система контролю якості аудиторських послуг: організаційні аспекти. *Науковий вісник Ужгородського Університету*. Серія Економіка. 2021. №2(58). С. 65-70.

15. Корінько М.Д. Оцінка якості аудиторських послуг: результат професійного судження чи компаративного методу. *Облік, аналіз, аудит та*

оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку : матеріали VI міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 10 груд. 2020 р. м. Київ, 2020. С. 331-333.

16. Рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та інших перевірок : Рішення Ради нагляду за аудит. діяльністю Орг. сусп. нагляду за аудит. діяльністю від 27.10.2023 р. № № 3/9/63. URL: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2023/11/Рекомендації-з-проведення-перевірок.pdf> (дата звернення: 15.05.2024).

17. Про затвердження Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та інших перевірок : Наказ М-ва фінансів України від 17.05.2023 р. № 253. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1127-23#Text> (дата звернення: 15.05.2024).

References

1. Audit Chamber of Ukraine (2005), “Regulations on external inspections of the quality of audit services”.

2. Red’ko, O.Yu. (2009), “Methodology and organization of professional audit in Ukraine. State and Prospects of Development”, Abstract of Doctor of Economic Sciences dissertation, Accounting, analysis and audit (by type of economic activity), State Academy of Statistics, Accounting and Audit, Kyiv, Ukraine.

3. Audit Chamber of Ukraine (2009), “On approval of the regulation on external inspections of quality control systems of audit services established by audit firms and auditors in accordance with professional standards, legislative and regulatory requirements”, available at: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr1_4230-09# (Accessed 15 May 2024).

4. Proskurina, N.M. (2012), “Development of audit procedures: theory and methodology”, Abstract of Doctor of Economic Sciences dissertation, Accounting, analysis and audit (by type of economic activity), State Academy of Statistics, Accounting and Audit, Kyiv, Ukraine.

5. Proskurina, N.M. (2010), “Scientific and methodological aspects of assessing the quality of the audit”, *Universytets'ki naukovi zapysky*,. vol. 4(36), pp. 331-336.
6. Audit Chamber of Ukraine (2011), “On approval of the regulation on external inspections of the quality control system of audit services”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr231230-11#Text> (Accessed 15 May 2024).
7. Riads'ka, V.V. (2015), “Audit in the development of entrepreneurial activity in Ukraine”, Abstract of Doctor of Economic Sciences dissertation, Accounting, analysis and audit (by type of economic activity), Vadym Hetman Kyiv National Economic University, Kyiv, Ukraine.
8. Audit Chamber of Ukraine (2014), “On approval of the regulation on external inspections of the quality control system of audit services”, available at: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2_9230-14#Text (Accessed 15 May 2024).
9. Vasyliuk, M.M. (2020), “Organization and methodology of quality control of audit services”, Abstract of Doctor of Economic Sciences dissertation, Accounting, analysis and audit (by type of economic activity), National Academy of Statistics, Accounting and Audit, Kyiv, Ukraine.
10. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine “On the audit of financial statements and audit activities”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (Accessed 15 May 2024).
11. Ministry of Finance of Ukraine (2019), “On approval of the procedure for conducting inspections to control the quality of audit services”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1026-19#Text> (Accessed 15 May 2024).
12. Audit Oversight Board of the Audit Public Oversight Body of Ukraine (2019), “Recommendations for conducting inspections to control the quality of audit services”, available at: www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2019/10/Додаток-до-Рішення-5-7-13.pdf (Accessed 15 May 2024).
13. International Auditing and Assurance Standards Board (2018), “Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance,

and Related Services Pronouncements, 2016–2017 Edition, Part 1”, available at: [https:// mof.gov.ua/storage/files/ISA%202016-2017_part%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/ISA%202016-2017_part%201(1).pdf) (Accessed 15 May 2024).

14. Proskurina, N.M. and Zubachova, V.I. (2021), “System of quality control of audit services: organizational aspects”, *Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho Universytetu. Seriiia Ekonomika*, vol. 2(58), pp. 65-70.

15. Korin'ko, M.D (2020), “Assessment of the quality of audit services: the result of professional judgement or comparative method”, *materialy VI mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii. Oblik, analiz, audyt ta opodatkovannia: suchasna paradyhma v umovakh staloho rozvytku* [Proceedings of the VI International Scientific and Practical Conference. Accounting, analysis, audit and taxation: a modern paradigm in the context of sustainable development], Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine, pp. 331-333.

16. Audit Oversight Board of the Audit Public Oversight Body of Ukraine (2023), “Recommendations for conducting inspections to control the quality of audit services and other inspections”, available at: <https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2023/11/Рекомендації-з-проведення-перевірок.pdf> (Accessed 15 May 2024).

17. Ministry of Finance of Ukraine (2023), “On approval of the procedure for conducting inspections to control the quality of audit services and other audits”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1127-23#Text> (Accessed 15 May 2024).

Стаття надійшла до редакції 23.05.2024 р.