

УДК 330.142.26: 658.15.011.4

О. В. Царенко,  
 д. е. н., професор, Голова Комітету з контролю якості аудиторських послуг,  
 Аудиторська палата України  
 ORCID ID: 0000-0001-7594-4135

DOI: 10.32702/2306-6814.2021.5.5

## ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕНОСТІ ОБ'ЄКТА ЛОКАЛІЗАЦІЇ ЗУСИЛЬ ПРИ ВПРОВАДЖЕННІ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

O. Tsarenko,  
 Doctor of Economic Sciences, Professor, Chairman of the Audit Quality Control Committee, Audit Chamber of Ukraine

### FEATURES OF DEFINITION OF THE OBJECT OF LOCALIZATION OF EFFORTS IN THE IMPLEMENTATION OF THE QUALITY CONTROL SYSTEM OF AUDIT SERVICES

*У статті розглядаються основні домінанти та якісні характеристики системи контролю якості аудиторських послуг, яка встановлює політики та процедури по відношенню до кожного з шести елементів системи контролю якості. Запропоновано об'єкти локалізації зусиль під час впровадження системи контролю якості аудиторських послуг за її кожним елементом для забезпечення прозорості виконаної роботи та результатів аудиту, що забезпечує обґрунтовану впевненість у тому, що самі суб'єкти аудиторської діяльності діють відповідно до професійних стандартів та регуляторних й законодавчих вимог. Обґрунтовано, що незважаючи на фактори розміру та операційних характеристик суб'єктів аудиторської діяльності, всі аудиторські фірми повинні мати документально зафіксовані політику та процедури, з якими має бути ознайомлений персонал фірми. Доведено, що політика й процедури ухвалення рішення відносно початку або продовження роботи із клієнтом, або ж виконання певного завдання з аудиту для конкретного клієнта повинні давати: а) достатню впевненість, що суб'єкт аудиторської діяльності приймає тільки ті завдання, які, за його очікуваннями, він може виконати професійно й компетентно та б) відповідно оцінює ризики, пов'язані з наданням аудиторських послуг. Аргументовано, що політика й процедури по виконанню завдань з надання впевненості охоплюють всі фази планування й виконання завдання. Відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту ці політика й процедури повинні у відповідному обсязі покривати питання планування, виконання, контролю, нагляду, перевірки, документування й інформування про результати кожної перевірки.*

*This article discusses the main dominants and qualitative characteristics of the audit services quality control system, which sets policies and procedures for each of the six elements of the quality control system.*

*Objects of localization of efforts at introduction of system of quality control of audit services on its each element are offered for maintenance of transparency of the executed work and results of audit that provides the reasonable confidence that auditing subjects act according to professional standards and regulatory and legal requirements.*

*It is justified that, regardless of the factors of size and operational characteristics of audit entities, all audit firms should have documented policies and procedures that should be familiar to the firm's staff. It has been shown that policies and procedures for deciding whether to engage in or continue to work with a client, or to perform a particular audit engagement for a client, should provide a) sufficient assurance that the auditor accepts only those engagements that he or she expects he can perform professionally and competently; and (b) Assess the risks associated with the provision of audit services accordingly.*

*It should be noted that quality control policies and procedures are developed to enhance the internal culture and staff understanding that quality is key to the task. As a result, the director of the audit firm must assume ultimate responsibility for the firm's quality control system. The head of each level*

*of the audit firm is responsible for the quality control system within its authority. Managers at all levels should set an example of the quality of service provided to all employees of the firm.*

*Depending on the size and operational characteristics of the company, the head of the firm can: entrust the organization and implementation of quality control to one of the auditors, as a supplement to his official powers; identify the person responsible for the quality control system of the firm; create a quality control unit; accept the authority to control quality control.*

*The system itself, which includes task quality control policies and procedures, should require that the task quality control audit be completed by the time the report is submitted. The document on the organization of the quality control system of the firm should specify: a) the nature, time and scope of quality control of the task; b) eligibility criteria for persons who check the quality control of the task; and (c) requirements for documenting the quality control of the task.*

*It was found that the control measures developed by the firm to ensure confidentiality, storage, integrity, should be clear and effective. It is argued that policies and procedures for performing assurance tasks cover all phases of task planning and execution. In accordance with the requirements of International Standards on Auditing, these policies and procedures should cover the planning, execution, control, oversight, audit, documentation, and reporting of the results of each audit to an appropriate extent.*

*Ключові слова: система контролю якості, елементи, аудиторські послуги, політики, процедури, впевненість, управління, контроль, користувачі.*

*Key words: quality control system, elements, audit services, policies, procedures, confidence, management, control, users.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Питання формування системи контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, що включає в себе дотримання вимог стандартів і внутрішніх політики та процедур завжди є актуальним напрямом наукових досліджень як в Україні, так і в країнах світу. Так, якість аудиту визначає детермінантну рису професії аудитора як задоволення потреб суспільства й прийняття відповідальності перед суспільством.

Проте не достатній рівень усвідомленості та розуміння відповідальними особами важливих ключових елементів контролю якості аудиту не дає змогу ідентифікувати чинники, які можуть потребувати уваги для визначення об'єктів локалізації зусиль при впровадженні системи контролю якості аудиторських послуг та підвищення її якості [2].

Тому саме розробка та реалізація політик та процедур контролю якості для підвищення внутрішньої культури та розуміння персоналом того, що якість є домінуючим чинником під час виконання завдання з надання впевненості є актуальною для того, щоб зробити систему контролю якості більш ефективною й прозорою.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Останнім часом надруковано чимало праць, присвячених визначенню контролю якості аудиту. Вагомий внесок у розробку теоретично-концептуальних та організаційно-методичних підходів до проблеми контролю якості аудиторських послуг зробили провідні вчені-економісти, як Дорош Н.І. [6], Петрик О.А. [7], Немченко В.В., Редько О.Ю. [1] та інші. Водночас є низка невирішених проблем методологічного характеру щодо розуміння і логічного висвітлення процесу створення системи забезпечення контролю якості аудиторських послуг, її організації та функціонування.

## МЕТА СТАТТІ

Мета полягає у методичному визначенні об'єкта локалізації зусиль при впровадженні системи контролю якості аудиторських послуг для забезпечення прозорості виконаної роботи та результатів аудиту, що базується на ініціюванні реінжинірингу процесів розбудови ефективної системи контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Об'єктивним є засвідчити, що загальна система контролю якості аудиторських послуг (далі — СКЯАП) складається з політики та процедур, розроблених та впроваджених суб'єктами аудиторської діяльності (далі — САД) відповідно до міжнародних стандартів аудиту та моніторингу дотримання вимог цих політик.

У цих умовах, політика контролю якості як формалізована сукупність принципів, методів і правил, застосовується САД під час здійснення контролю якості аудиторських послуг. Впровадження процедур контролю якості включає заходи та дії, які здійснює САД для впровадження політики контролю якості та моніторингу відповідності системи контролю якості САД [1].

Водночас моніторинг системи контролю якості аудиторських послуг САД є важливим аспектом в ідентифікації ризиків чи можливостей, які виникають, та забезпеченні дотримання вимог стандартів.

За результатами дослідження визначено, що система контролю якості аудиторських послуг (СКЯАП) встановлює принципи та процедури по відношенню до кожного з 6 елементів системи контролю якості, а саме: а) відповідальність керівництва за якість на фірмі; б) етичні вимоги; в) прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань; г) людські ресурси; д) виконання завдання; ж) моніторинг.

Формування СКЯАП відбувається відповідно до стандартів аудиту, при цьому процедури контролю якості САД реалізуються відповідно до вимог МСКЯ: 1. Останні створюють основу для дотримання професійних вимог та дисциплінованого підходу до оцінювання ризиків, планування, виконання аудиторських процедур та, в кінцевому підсумку, формування й висловлення думки [3].

Отже, СКЯАП, що забезпечує обґрунтовану впевненість у тому, що самі суб'єкти аудиторської діяльності діють відповідно до професійних стандартів та регуляторних й законодавчих вимог, встановлює політику та процедури по відношенню до 6 елементів системи контролю якості елементів, які визначені Міжнародним стандартом контролю якості 1 (надалі — МСКЯ 1) (рис. 1).

Обґрунтовано, що незважаючи на фактори розміру та операційних характеристик САД, всі аудиторські фірми повинні мати документально зафіксовані політику та процедури, з якими має бути ознайомлений персонал фірми.

Водночас документальне оформлення політики та процедур, в залежності від розміру та операційних характеристик САД, може бути у вигляді: окремого документу; посібника з контролю якості; внутрішніх стандартів та окремих положень фірми.

Такий документ або документи мають описувати:

- політику та процедури контролю якості;
- цілі, на досягнення яких їх спрямований контроль якості;
- зазначення того, що кожен співробітник несе персональну відповідальність за якість, що від співробітників очікують, що вони будуть діяти у відповідності до цієї політики та процедур;
- зазначення важливості зворотного зв'язку від персоналу щодо системи контролю якості.

Слід зазначити, що політика та процедури контролю якості розробляються для підвищення внутрішньої культури та розуміння персоналом того, що якість — це основне при виконанні завдання. Внаслідок цього, директор аудиторської фірми має прийняти на себе кінцеву відповідальність за систему контролю якості фірми. Керівник кожного з рівнів аудиторської фірми несе відповідальність за систему контролю якості в межах своїх повноважень. Керівники всіх рівнів повинні показувати приклад щодо якості надання послуг всім співробітникам фірми.

У залежності від розміру та операційних характеристик фірми керівник САД може: доручити організа-

САД МАЄ ВСТАНОВИТИ ТА ПІДТРИМУВАТИ СИСТЕМУ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, ЯКА Б ВКЛЮЧАЛА ПОЛІТИКУ І ПРОЦЕДУРИ СТОСОВНО КОЖНОГО З НАВЕДЕНИХ НИЖЧЕ ЕЛЕМЕНТІВ:

**Відповідальність керівництва за якість на фірмі**

вимагає, щоб вища виконавча особа фірми або, якщо це прийнятно, рада керуючих партнерів брали на себе остаточну відповідальність за систему контролю якості фірми

**Відповідні етичні вимоги**

- поширюються на аудиторську групу із завдання відповідального за огляд контролю якості завдання і які зазвичай складаються з частин А і Б Кодексу етики Ради з Міжнародних стандартів етики професійних бухгалтерів

**Прийняття та продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань, які б надали фірмі достатню впевненість, що вона прийме чи продовжить завдання та взаємовідносини лише в тому разі, якщо вона:**

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

**Людські ресурси**

- фірма повинна мати достатню впевненість у тому, що вона має достатню персоналу, компетентність, здібності та відданість етичним принципам, яких необхідні для виконання завдань відповідно до вимог професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог, а також надання фірмою чи партнерами із завдання звітів, які відповідають обставинам

**Виконання завдання**

відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог, включають:

- питання, важливі для забезпечення стабільності якості виконання завдання;
- відповідальність за нагляд;
- відповідальність за перевірку роботи

**Моніторинг**

- процес, що включає постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, в тому числі періодичну перевірку обраних завершених завдань, і призначений для надання фірмі достатньої впевненості в тому, що її система контролю якості функціонує ефективно

**Рис. 1. Об'єкти локалізації зусиль у контексті елементів системи контролю якості аудиторських послуг**

Джерело: пропозиції автора.

цію та здійснення контролю якості одному з аудиторів, як доповнення його посадових повноважень; визначити особу, відповідальну за систему контролю якості фірми; створити підрозділ контролю якості; прийняти виконання повноваження контролю якості на себе.

Кодекс професійної етики МФБ встановлює фундаментальні принципи професійної етики: а) чесність; б) об'єктивність; в) професійна компетентність та належна ретельність; г) конфіденційність; д) професійна поведінка.

Аудитор повинен дотримуватись відповідних законів та нормативних актів та утримуватись від будь-яких дій, які можуть дискредитувати професію.

Окремим розділом подає МСКЯ 1 вимоги дотримання незалежності.

У Частині "Б" Кодексу МФБ викладено концептуальний підхід до питань незалежності під час виконання завдань з надання впевненості, де розглядаються загрози незалежності, застережні заходи та інтереси громадськості.

Опрацюючи частину "Б" Кодексу МФБ слід зауважити, що САД повинен впровадити політику та процедури, що мають надавати достатню впевненість, що сама фірма, її персонал та, при потребі, інші особи, що підпадають під вимоги незалежності (включно з експертами, яких наймає фірма, та персоналом мережевої фірми), дотримуються незалежності [5].

Політика й процедури ухвалення рішення відносно початку або продовження роботи із клієнтом, або ж виконання певного завдання для даного клієнта повинні давати достатню впевненість, що фірма:



а) приймає тільки ті завдання, які, за її очікуваннями, вона може виконати професійно й компетентно;  
 б) відповідно оцінює ризики, пов'язані з наданням аудиторських послуг.

Зазначаємо, що для цього САД має виконати такі процедури:

а) розглядає питання чесності клієнта та оцінює отриману інформацію про клієнта з точки зору того, чи не доводить вона до звіту по нечесності клієнта;  
 б) оцінює компетентність своїх співробітників та визначає, чи має можливість, час та ресурси для цього;  
 в) оцінює, чи може дотримуватися вимог етики.

Метою елемента "Людські ресурси" системи контролю якості є одержання керівництвом САД достатньої впевненості, що весь персонал фірми має необхідні навички, що дозволяє виконувати поставлені завдання.

Для досягнення цього САД має приділяти увагу таким аспектам:

а) прийнятий на роботу персонал повинен мати навички, що дозволяють йому працювати з достатньою компетентністю;

б) робота має розподілятися між персоналом на підставі рівня технічної підготовки й досвідченості, необхідних у конкретному випадку, а також природи й рівня необхідного нагляду;

в) персонал повинен проходити постійне професійне навчання;

г) кваліфікація відібраного для підвищення персоналу має бути достатня для виконання нових обов'язків.

Політика та процедури елемента системи контролю якості "Людські ресурси" повинні охоплювати такі питання: наймання (прийняття на роботу); оцінка роботи персоналу; кваліфікація; компетентність; можливість кар'єрного зростання; посадові підвищення; винагорода; оцінка потреб персоналу [7].

У контексті елемента "Людські ресурси" МСКЯ 1 розглядає аспект "Призначення групи із завдання". САД покладає відповідальність за кожне завдання на керівника групи із завдання. Керівництво клієнта має знати ім'я та розуміти роль керівника групи із завдання. Для виконання завдань фірма повинна відбирати відповідний персонал, що має необхідні знання, компетенцію та час, які б дозволили виконати завдання у відповідності до професійних стандартів та вимог законодавчих і регуляторних органів, а також надали б фірмі змогу скласти звіт, що відповідає обставинам.

Результати дослідження доводять, що метою впровадження елемента контролю якості "Виконання завдання" є забезпечення достатньої впевненості, що робота, виконана персоналом за певним завданням, відповідає Міжнародним стандартам контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016—2017 (далі — МСА), Закону України про аудит №2885 та іншим нормативним документам, що персонал використовує відповідні нормативні документи й літературу.

Політика й процедури по виконанню завдань охоплюють всі фази планування й виконання завдання.

Відповідно до вимог МСА ці політика й процедури повинні у відповідному обсязі покривати питання планування, виконання, контролю, нагляду, перевірки, документування й інформування про результати кожної перевірки.

Водночас САД має приділяти увагу наступним аспектам: а) планування робіт має здійснюватися відповідно до МСА; б) роботу має виконувати обізнаний персонал, який має доступ до професійних стандартів, політики та процедур, які застосовуються аудиторською фірмою; в) фірма повинна ідентифікувати області й конкретні ситуації, що вимагають особливої уваги з боку персоналу; г) робота повинна контролюватися, перевірятися, документуватися й висвітлюватися відповідно до МСА [4].

Слід зазначити, що якісне виконання завдання з аудиту повинне забезпечуватися наступними функціоналами, які пов'язані з оптимізаційними процедурами та вагомістю їх впливу на залежну зміну у конкретному середовищі (рис. 2). Сама СКЯАП, що включає політику та процедури контролю якості виконання завдання має вимагати завершення перевірки контролю якості виконання завдання до моменту надання звіту.

У документі щодо організації системи контролю якості САД має визначити: а) характер, час та обсяг перевірки контролю якості виконання завдання; б) критерії прийнятності осіб, що проводять перевірку контролю якості виконання завдання та в) вимоги до документування перевірки контролю якості виконання завдання.

З'ясовано, що заходи контролю, які розробляє САД для забезпечення конфіденційності, зберігання, цілісності, зрозумілості та відтворюваності документації з завдання, охоплюють, наприклад: використання членами групи з завдання паролю, щоб обмежити доступ до електронної документації з завдання уповноваженими користувачами; відповідні процедури резервного копіювання електронної документації з завдання на відповідних етапах виконання завдання; процедури належного розподілу документації з завдання між членами групи з завдання на початку завдання, її обробки протягом завдання та упорядкування наприкінці завдання; процедури, що обмежують доступ та забезпечують належний розподіл та конфіденційне збереження документації з завдання у формі друкованої копії.

САД зобов'язана здійснювати моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості (моніторинг) з метою отримання обґрунтованої впевненості, що її політика і процедури щодо системи контролю якості відповідні, адекватні, працюють ефективно й дотримуються на практиці. Моніторинг має включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості Фірми, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань [6].

Моніторинг включає такі аспекти, як аналіз: змін і доповнень до Професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, та їх відображення, в разі потреби, у політиці й процедурах Фірми; письмових підтверджень відповідності політики та процедур Фірми щодо незалежності; постійного професійного розвитку, включно з перепідготовкою; рішень щодо прийняття нових клієнтів, продовження взаємовідносин із клієнтами та прийняття специфічних завдань; визначення необхідних коригувальних дій і поліпшень, які необхідно внести в систему, включно із забезпеченням зворотного зв'язку стосовно політики і процедур Фірми, що належать до навчання та постійного удосконалення професійних

**Функціонал 1** — планування робіт здійснюється відповідно до Міжнародних стандартів аудиту

При цьому планування включає:

- Призначення відповідального по плануванню завдання і розподіл обов'язків персоналу за завданням на етапі планування.
- Використання вхідної інформації, отриманої до ухвалення рішення про прийом клієнта, а також при обговореннях з керівництвом клієнта.
- Розробку детальних планів з аудиту для конкретного завдання, у яких визначається обсяг перевірки за завданням для одержання достатньої кількості аудиторських доказів того, що фінансова звітність відповідає (або не відповідає) Концептуальним основам, відповідно до яких вона підготовлена.
- Вимоги до документації по плануванню:
  - Визначення потреби в персоналі;
  - Попереднє визначення рівня суттєвості для фінансової звітності, окремих її розділів;
    - Оцінку економічних умов, що впливають на клієнта або область діяльності, а також їхній потенційний вплив на виконання завдання;
    - Розгляд ризиків і їхнього можливого впливу на виконуваних аудиторських процедури;
    - Визначення бюджету часу на виконання завдання.
    - Визначення переліку конкретних тестів і процедур по суті для виконання завдання.

**Функціонал 2** — завдання виконуються обізнаним персоналом, який має доступ до професійних стандартів, політики та процедур, які застосовуються САД

Аудиторська фірма впроваджує це положення шляхом:

- Надання персоналу внутрішніх стандартів з політики й процедур фірми, де:
  - Визначаються вимоги до персоналу, необхідні для виконання аудиторських завдань.
  - Описуються форма й зміст робочих документів, обсяг документування й перевірки аудиторської роботи (стандартизовані форми перевірок аркушів і запитальників, використовуваних при виконанні завдання).
  - Визначаються процедури нагляду й контролю за аудиторською роботою.
- Забезпеченням доступу персоналу до сучасних реферативних бібліотек, що мають матеріали за конкретними областями, спеціальностями і нормативними вимогами.

**Функціонал 3** — фірма ідентифікує області й конкретні ситуації, що вимагають особливої уваги з боку персоналу (*Консультації та розбіжності у думках*)

Аудиторська фірма впроваджує це шляхом:

- Надання персоналу, зайнятому в перевірці, Меморандуму з планування, у якому ідентифікуються області й конкретні ситуації, що вимагають особливої уваги з боку персоналу.
- У разі виникнення в ході виконання завдання складних питань персонал може проконсультуватися по них з керівником групи із завдання.
- У випадку якщо виникають розбіжності між співробітником і керівником групи із завдання, питання виносяться на розгляд керівника фірми. Комплекс 3 відповідає двом складовим елементам «Виконання завдання». Це: «Консультації» та «Розбіжності у думках». МСКЯ 1 вимагає, щоб фірма впровадила таку політику та процедури, які б надали їй достатню впевненість, що:
  - (а) відповідні консультації із складних або спірних питань мають місце;
  - (б) є достатні ресурси для проведення відповідних консультацій;
  - (в) документуються характер та обсяг таких консультацій; та
  - (г) документуються та застосовуються звіти, що є результатом таких консультацій.

**Функціонал 4** — виконання завдання контролюється, перевіряється, документується й висвітлюється відповідно до Міжнародних стандартів аудиту

Аудиторська фірма впроваджує це шляхом:

- Проведення перевірки контролю якості виконання завдання для всіх завдань з аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання, звітність яких підлягає оприлюдненню;
- Встановлення критеріїв оцінки всіх інших завдань з аудиту та перевірки історичної фінансової інформації, завдань з надання впевненості та супутніх послуг для визначення необхідності проведення перевірки контролю якості виконання завдання.
- Проведення перевірки контролю якості виконання завдань для всіх завдань, що відповідають критеріям, зазначеним у попередньому параграфі;
- Здійснення огляду робочої документації керівником групи з завдання;
- Контролювання дотримання правильності виконання положень стандартів з документування шляхом перевірки робочих документів і документування процесу перевірки:
  - Підсумкова перевірка документів здійснюється винятково особою, уповноваженою керівником фірми на здійснення контролю якості.
  - Виконувана робота й надані звіти аудиторів повинні бути повними й відповідати вимогам Міжнародних стандартів аудиту з питань документування аудиту.
  - По всіх завданнях складається відповідна документація, що підтверджує перевірку (огляд) робочих документів, фінансовий звітності й звітів.

**Рис. 2. Склад основних функціоналів оптимізаційних процедур по забезпеченню контролю якості виконання завдання з аудиту**

Джерело: пропозиції автора.

знань; інформування відповідного персоналу Фірми про недоліки, ідентифіковані в системі, в рівні розуміння системи або у відповідності їй; вживання заходів відповідним персоналом Фірми щодо своєчасного впровадження необхідних змін у політику та процедури контролю якості. Зауважено, що моніторинг здійснюється ке-

рівництвом САД або уповноваженим персоналом, що доповідає результати безпосередньо керівництву. Відповідальна особа призначається розпорядженням керівника на постійній основі.

У цих умовах, персонал, притягнутий до оцінки системи контролю якості, повинен бути незалежним від

того об'єкта системи, що йому доручено перевіряти в конкретному випадку. В залежності від розміру та структури аудиторської фірми моніторинг можуть здійснювати: а) спеціальний підрозділ з контролю якості, який створений розпорядженням керівника аудиторської фірми, та є відокремлений в структурі фірми, керівник підрозділу підпорядковується безпосередньо керівнику аудиторської фірми; б) окремі відповідальні особи, які визначаються керівником аудиторської фірми, та призначаються наказом на період проведення моніторингу контролю якості; в) спеціалісти інших аудиторських фірм, які можуть бути запрошені для проведення моніторингу контролю якості.

Під час проведення моніторингу оцінюються необхідність і можливість підвищення якості аудита. Керівництво аудиторської фірми періодично, але не рідше 1 раз на рік, проводить моніторинг функціонування системи контролю якості із цілю визначення її придатності й ефективності для забезпечення якості проведеного аудита.

Строки проведення й обсяг перевірки встановлюються керівництвом САД в кожному конкретному випадку окремо й оформляється розпорядженням. Періодичність, строки проведення й обсяг моніторингу можуть бути оформлені відповідним графіком.

Оцінка періодичності та термінів проведення процедур моніторингу проводиться на підставі наступної інформації: трудомісткість і рентабельність проведених аудиторських перевірок; відгук клієнта про якість наданої послуги (для відгуку клієнта може бути передбачена спеціальна форма); результати внутрішніх перевірок контролю якості відповідно до внутрішньофірмових стандартів; зміни в системі якості, що викликані новими технологіями, концепціями якості, стратегіями ринку.

Таким чином, результати проведеного моніторингу представляються керівництву в документальній формі та використовуються при створенні Програми підвищення якості аудиторських послуг (ППЯАП).

## ВИСНОВКИ

Отже, з вищевідзначених позицій, під час розбудови ефективної системи контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, вважаємо, що її слід розглядати як комплексну доктрину, що детермінує щільність взаємодії та заохочення зацікавлених сторін до пошуку шляхів підвищення якості аудиту за допомогою сукупності політик та процедур, які поєднують принципи, методи і правила у відношенні когнітивно-інформаційної та комунікативної складової аудиту у конкретному середовищі.

### Література:

1. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту: підручник / за ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 540 с.
2. Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/08-19> (дата звернення: 14.08.2020).

3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016—2017. — Міжнародна Федерація Бухгалтерів, Аудиторська Палата України. URL: [http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2018\\_1.pdf](http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2018_1.pdf) (дата звернення: 04.01.2021).

4. Закон України "Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу" від 21.11.2002 р. № 228 — IV. URL: <http://www.uan.2.laws.gov.ua> 26 (дата звернення: 24.01.2021).

5. Директива 2006/43/ЄС "Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності" від 17.05.2006. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/2006-17> (дата звернення: 25.11.2020).

6. Дорош Н.І. Розвиток концепції та ефективність аудиту в Україні. Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю та аудиту в Україні: зб. праць всеукр. наук.-практ. конф. / за заг. ред. проф. В.Д. Базилиевича. Київ: КНЕУ, 2018. С. 59—63.

7. Петрик Е.А. Законодательно — нормативное регулирование аудиторской деятельности в Украине: реалии современности. Бухгалтерский учёт и аудит. 2019. № 8—9. С. 70—77.

### References:

1. Nemchenko, V. V. and Redko, A. Yu. (2014), Audit. Osnovy derzhavnoho, nezalezhnogo profesijnogo ta vnutrishn'oho audytu [Audit (Of the state, independent and professional internal audit)], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "About financial statements audit and auditing", available at: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/08-19> (Accessed 14 August 2020).
3. International Federation of Accountants, Audit Chamber of Ukraine (2016—2017), "International standards on quality control, auditing, review, other assurance, and related services", available at: [http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2018\\_1.pdf](http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2018_1.pdf) (Accessed 4 January 2021).
4. The Verkhovna Rada of Ukraine (2002), The Law of Ukraine "On the Concept of the National Program of Adaptation of the Legislation of Ukraine to the Legislation of the European Union", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-IV#Text> (Accessed 24 January 2021).
5. European parliament and council of the european union (2006), "On statutory audit of annual accounts and consolidated reporting", available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/2006-17> (Accessed 25 November 2020).
6. Dorosh, N. I. (2018), "Development of the concept and the effectiveness of audit in Ukraine", Suchasnyj stan ta perspektyvy rozvytku derzhavnoho kontroliu ta audytu v Ukraini. Zbirnyk prats vseukr. nauk.-prakt. konf. [Current state and prospects of development of state control and audit in Ukraine coll. works all-Ukrainian. Science.-practice. conf.], KNEU, Kyiv, Ukraine, pp. 59—63.
7. Petrik, E. A. (2019), "Legal regulation of auditing in Ukraine: realities of today", Bukhgalters'kyj oblik ta audyt, vol. 8—9, pp. 70—77.

Стаття надійшла до редакції 25.02.2021 р.