

DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2023.10.5>
УДК 657.6

Наталія Володимирівна МОСКАЛЬ

к.е.н., доцент, Львівський національний університет імені Івана Франка
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8761-2426>
e-mail: nataliya.moskal@lnu.edu.ua

Звенислава Любомирівна БАНДУРА

к.е.н., доцент кафедри, Львівський національний університет імені Івана Франка
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9922-9072>
e-mail: zvenyslava.bandura@lnu.edu.ua

Ярослава Ярославівна КРІЛЬ

к.е.н., доцент, Львівський національний університет імені Івана Франка
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3421-8094>
e-mail: yaroslava.kril@lnu.edu.ua

СУЧАСНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Нові Міжнародні стандарти управління якістю внесли суттєві зміни в підхід до управління якістю в аудиторській діяльності. Система управління повинна охоплювати вісім ключових компонентів, зокрема, оцінку ризиків фірми, управління та керівництво, дотримання етичних вимог, відносини з клієнтами, виконання завдань, використання ресурсів, обмін інформацією та комунікацію, моніторинг та виправлення. Основним нововведенням є ризик-орієнтований підхід до побудови системи управління якістю, який базується на оцінці ризиків та включає в себе встановлення цілей якості, ідентифікацію та оцінку ризиків якості та розробку дій для їх усунення.

Ключові слова: система управління якістю, ефективність, ризики фірми, етичні вимоги, ризик-орієнтований підхід, цілі якості, ризики якості

ВСТУП

Запровадження у грудні 2022 р. Міжнародних стандартів управління якістю (МСУЯ) [1, 2] зумовило необхідність перегляду та розвитку внутрішніх систем контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, адаптації цих систем до нових нормативних вимог. Відповідно до цих стандартів управління якістю має замінити контроль якості, а система контролю якості повинна стати частиною більшої системи управління якістю. Як вплине на якість аудиторських послуг впровадження нових стандартів покажуть результати зовнішнього контролю якості поточного та наступних років. Найперше зміниться термінологія – поняття «контроль якості», на нашу думку, варто застосовувати переважно до зовнішнього нагляду за діяльністю суб'єктів аудиторської діяльності, а стосовно внутрішнього середовища аудиторської фірми доречно вживати поняття «управління якістю».

Різноманітні аспекти застосування у практичному середовищі нових стандартів управління якістю аудиторських послуг розглянуто на міжнародній веб-конференції «ISQM 2022: Міжнародні стандарти з управління якістю», яку проведено 14-15 грудня 2022 р. Аудиторською палатою України та Федерацією професійних бухгалтерів і аудиторів України [3]. Своє бачення та рекомендації подали такі науковці та практики: Л. Гапоненко, Т. Каменська, П. Кричун, J. Hooper, S. Gagnon, J. Knafo, В. Вологовська, С. Зубілевич, О. Царенко, О. Кузуб, О. Богданова, О. Дячук, С. Поліщук, О. Михайлова, Ю. Циганок, С. Мінін та ін.

Зважаючи на впровадження нових стандартів управління якістю, набувають актуальності дослідження сучасних підходів до управління якістю аудиторських послуг у практиці аудиту.

МЕТА статті – зробити внесок у розвиток наукового розуміння та практичного застосування управління якістю в аудиторській сфері для забезпечення якості, надійності та довіри до аудиторських послуг.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Пропозиції автора мають в основі моніторинг основних результатів попередніх наукових досліджень, що стосуються управління якістю та контролю якості, аналіз вимог професійних стандартів та практичних підходів до здійснення контролю якості аудиторськими фірмами.

РЕЗУЛЬТАТИ

Нові МСУЯ вступили в дію з 15 грудня 2022 р. Суб'єкти аудиторської діяльності повинні були розробити та впровадити системи управління якістю до цієї дати, а протягом року, тобто до 15 грудня 2023 р., необхідно провести оцінювання ефективності цих систем [3]. Відповідно до вимог МСУЯ 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг» система управління якістю аудиторської фірми повинна бути постійною, безперервною, реагувати на зміни в обставинах діяльності фірми та її завданнях. Управління якістю має бути комплексним, охоплювати всі аспекти діяльності, включаючи стратегічні рішення та операційні процеси. Система повинна охоплювати такі вісім компонентів:

1. Оцінка ризиків фірми.
2. Управління та керівництво.
3. Дотримання етичних вимог.
4. Встановлення та підтримка відносин з клієнтами та завдань.
5. Виконання завдань.
6. Використання ресурсів.

7. Обмін інформацією та комунікацією.

8. Моніторинг та виправлення [1].

Значним нововведенням МСУЯ 1 є ризик-орієнтований підхід до побудови системи управління якістю. Такий підхід, базується на оцінці ризиків і включає в себе встановлення цілей якості, ідентифікацію та оцінювання ризиків якості та розроблення дій для їх усунення. Розглянемо детальніше ці аспекти.

Оцінювання ризиків аудиторської фірми буде залежати від обставин фірми, її організаційної структури. В аудиторській фірмі з простою структурою, особи, відповідальні за управління, можуть мати достатні знання про фірму та її завдання для проведення оцінювання ризиків. Документація, пов'язана з цілями якості та ризиками, а також заходами у відповідь, можуть бути спрощеними. Проте в аудиторській фірмі зі складною структурою повинен застосовуватись формалізований процес оцінювання ризиків, в якому беруть участь кілька осіб і оцінюються різні види діяльності. Цей процес може бути централізованим або децентралізованим залежно від того, чи встановлюються цілі та ризики якості централізовано для всіх підрозділів, функцій видів послуг, чи на рівні окремих підрозділів, функцій або видів послуг з подальшим об'єднанням результатів на рівні фірми.

В МСУЯ 1 наведено приклади ризиків якості, пропонуємо розглянути такий список можливих ризиків:

- рішення про фінансові та операційні пріоритети не повністю або не належно враховують важливість якості у виконанні завдань;

- обов'язки керівництва і відповідальність за якість чітко не визначено і не розподілено;

- дії та поведінка керівництва, які не сприяють підвищенню якості, не ставляться під сумнів;

- технологічні ресурси, які використовуються двома об'єднаними фірмами, можуть бути несумісними.

Ступінь впливу ризику на досягнення цілей якості може змінюватися залежно від різних факторів, таких як сила впливу, тривалість впливу та частота виникнення умови, події, обставини, дії або бездіяльності; час, необхідний для того, щоб вплив умови, події, обставини, дії або бездіяльності проявився, та чи є можливість фірми відреагувати, щоб зменшити наслідки.

Процес встановлення цілей якості, ідентифікації ризиків якості, розроблення та впровадження заходів у відповідь у більшості випадків буде складним та таким, що потребує постійного моніторингу та вдосконалення. Зокрема, в ідентифікації та оцінюванні ризиків якості фірма може виявити потребу у встановленні додаткових цілей якості, або у розробленні та впровадженні заходів у відповідь фірма може зрозуміти, що певний ризик якості не ідентифіковано й не оцінено.

Для встановлення цілей якості, ідентифікації та оцінювання ризиків якості та розроблення заходів у відповідь аудиторська фірма може застосовувати такі джерела: результати моніторингу фірми; інформацію від мережі, включаючи результати моніторингу, проведеного у всіх аудиторських фірмах мережі; інформацію про скарги і звинувачення у порушенні професійних стандартів, правових і нормативних вимог, або недотримання політик або процедур фірми; результати зовнішніх інспекцій; інформацію від контролюючих органів про клієнтів, для яких фірма виконує завдання; інші зовнішні джерела, такі як дії контролюючих органів та су-

дові справи проти аудиторських фірм, які варто розглянути [1].

Цілі якості визначаються аудиторською фірмою та впливають на зміст системи управління якістю. Вони повинні включати цілі стосовно: управління фірмою, дотримання етичних вимог та незалежності, відносин з клієнтами і виконання завдань, та цілі стосовно ресурсів, зокрема, людських.

Цілі якості, які стосуються управління фірмою та спрямовані на створення сприятливого середовища для системи управління якістю можуть бути такі: створення внутрішньо фірмової культури якості; задоволення суспільних інтересів через послідовне виконання високоякісних завдань; дотримання професійної етики та цінностей; відповідальність усього персоналу за якість, пов'язану з виконанням завдань і діяльністю у рамках системи управління якістю; забезпечення якості в стратегічних рішеннях та діях фірми, включаючи фінансові та операційні пріоритети; відповідальність керівництва за якість; забезпечення розроблення, впровадження та нормального функціонування системи управління якістю фірми; планування потреби в ресурсах та розподіл ресурсів здійснюється відповідно до вимог забезпечення якості.

Дотримання етичних вимог та незалежності зумовлює такі цілі якості: фірма і її персонал повинні розуміти відповідні етичні вимоги, та виконувати свої обов'язки відповідно до цих вимог.

Стосовно прийняття та продовження відносин з клієнтами, а також конкретних завдань фірма має враховувати: інформацію про характер і умови завдання, а також про чесність і етичність клієнта, його керівництва; здатність фірми виконувати завдання відповідно до професійних стандартів і застосовних нормативних вимог. Фінансові та операційні пріоритети фірми не повинні впливати на об'єктивність суджень стосовно прийняття або продовження відносин з клієнтами або конкретними завданнями.

Цілі якості стосовно виконання завдань:

1. Команди, що відповідають за завдання, повинні розуміти та виконувати свої обов'язки, включаючи загальну відповідальність партнерів за управління завданнями та якісне їх виконання. Це також включає належну участь протягом всього періоду виконання завдання.

2. Сутність, строки і обсяг керівництва та нагляду над командами, а також перевірка виконаної роботи, повинні бути обґрунтованими, враховуючи характер і умови завдань і виділені або надані ресурси. Робота менш досвідчених членів команди направляєється, контролюється і перевіряється більш досвідченими членами команди.

3. Команди повинні практикувати відповідне професійне судження та професійний скептицизм.

4. У випадках складних або спірних питань проводяться консультації, і приймаються узгоджені висновки.

5. Розбіжності думок всередині команди або між командою і відповідальними за перевірку якості завдання або особами, які діють в рамках системи управління якістю фірми, має бути вирішено та доведено до відома фірми.

6. Документацію стосовно завдань повинно бути зібрано своєчасно після подання звіту і належно зберігатися для потреб фірми, а також для дотримання законодавства, етичних вимог, професійних стандартів.

Стосовно ресурсів фірма повинна встановити цілі якості, спрямовані на належне та своєчасне отримання, розроблення, використання, підтримку, розподіл та призначення ресурсів для забезпечення розроблення, впровадження та функціонування системи управління якістю. Цілі якості стосовно людських ресурсів: забезпечення компетентності та можливостей для якісного виконання завдань та участі у функціонуванні системи управління якістю фірми; персонал повинен проявляти відданість якості своєю поведінкою, розвивати та підтримувати відповідну компетентність для виконання своїх обов'язків, а також нести відповідальність або отримувати визнання за допомогою своєчасного оцінювання, виснагогоди, просування на службі та інших стимулів; якщо персоналу недостатньо для виконання завдань, можливе залучення персоналу з зовнішніх джерел; кожне завдання повинно бути призначено команді, включаючи партнера із завдання, які мають відповідну компетентність і можливості для послідовного виконання якісних завдань; особи, відповідальні за роботу системи управління якістю, також повинні мати відповідну компетентність та можливості для виконання цих обов'язків.

Для забезпечення належної якості аудиторська фірма має застосовувати відповідні технологічні та інтелектуальні ресурси. Стосовно інформації та комунікації, фірма повинна визначити такі цілі якості, які спрямовано на отримання, генерування або застосування інформації, пов'язаної з системою управління якістю. Ці цілі охоплюють такі аспекти: інформаційна система повинна ідентифікувати, збирати, обробляти і підтримувати актуальну та надійну інформацію, необхідну для підтримки системи управління якістю, отриману як з внутрішніх, так і з зовнішніх джерел; в аудиторській фірмі необхідно підтримувати культуру, яка визнає та підтримує відповідальність персоналу за обмін інформацією як з керівництвом, так і між колегами; необхідно забезпечувати обмін належною та достовірною інформацією всередині фірми та з командами із завдань; відповідна та достовірна інформація повинна передаватися зовнішнім сторонам, зокрема клієнтам.

Важливим аспектом організації та реалізації системи контролю якості є розроблення та впровадження заходів у відповідь на ризики якості. Характер, обсяг та терміни виконання дій у відповідь повинні базуватись на результатах оцінювання виявлених ризиків. Таке оцінювання враховує події та їх вплив на досягнення однієї або кількох цілей якості.

Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт з управління якістю (МСУЯ) 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг». Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості Міжнародної федерації бухгалтерів. 2022. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf)
2. Міжнародний стандарт управління якістю (МСУЯ) 2 «Перевірки якості завдання». Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості Міжнародної федерації бухгалтерів. 2022. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/5_ISQM_2_Final_Standard_Not_Formatted_uk.pdf
3. Презентаційні матеріали Міжнародної веб-конференції «ISQM 2022: Міжнародні стандарти з управління якістю», 14-15 грудня 2022 р. URL: <https://www.apu.com.ua/2021/03/10/презентаційні-матеріали/>

References

1. International Standard on Quality Management (ISQM) 1 Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements. International Auditing and Assurance Standards Board of International Federation of Accountants. 2022. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf) (in Ukrainian).

Розроблені та впроваджені фірмою дії у відповідь, можуть стосуватися діяльності фірми загалом або виконуватися на рівні конкретних завдань. Також може бути комбінація дій, що повинні бути вжиті на рівні всієї фірми та на рівні окремих завдань. Наприклад, фірма встановлює політики та процедури для проведення консультацій, які включають в себе інформацію про те, з ким з працівників потрібно проводити консультації і конкретні питання, що вимагають консультацій. Фірма призначає відповідних кваліфікованих та досвідчених фахівців для надання консультацій. Команда, яка виконує завдання, відповідає за визначення моментів, коли виникають питання, що потребують консультацій, та за ініціювання цих консультацій, а також за реалізацію висновків, зроблених після проведення консультацій.

ВИСНОВКИ

Нові Міжнародні стандарти управління якістю внесли суттєві зміни у підхід до управління якістю в аудиторській діяльності. Згідно з МСУЯ 1 система управління якістю повинна діяти безперервно та реагувати на зміни в обставинах діяльності фірми та її завданнях. Ця система має комплексний характер та охоплює вісім ключових компонентів, включаючи оцінювання ризиків фірми, управління та керівництво, дотримання етичних вимог, встановлення та підтримку відносин з клієнтами та завдань, виконання завдань, використання ресурсів, обмін інформацією та комунікацію, а також моніторинг та виправлення.

Основним нововведенням є ризик-орієнтований підхід до побудови системи управління якістю, який базується на оцінюванні ризиків та включає в себе встановлення цілей якості, ідентифікацію та оцінювання ризиків якості та розроблення дій для їх усунення. Цілі якості, визначаються аудиторською фірмою та повинні включати цілі стосовно: управління фірмою, дотримання етичних вимог та незалежності, відносин з клієнтами і виконання завдань, а також ресурсів, зокрема, людських. Розроблені та впроваджені фірмою заходи у відповідь на ризики якості можуть стосуватися діяльності фірми загалом чи виконуватися на рівні конкретних завдань. Їх характер, обсяг та терміни виконання повинні базуватись на результатах оцінювання виявлених ризиків. Отже, впровадження нових стандартів управління якістю в аудиторській діяльності має на меті сприяння підвищенню якості аудиторських послуг та забезпеченню надійності фінансової інформації.

2. International Standard on Quality Management (ISQM) 2 Engagement Quality Reviews. International Auditing and Assurance Standards Board of International Federation of Accountants. 2022. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/5_ISQM_2_Final_Standard_Not_Formatted_uk.pdf (in Ukrainian).

3. Presentation materials of the International Web Conference "ISQM 2022: International Standard on Quality Management", December 14-15, 2022. URL: <https://www.apu.com.ua/2021/03/10/презентаційні-матеріали/> (in Ukrainian).

Nataliia MOSKAL

PhD in Economics, Associate Professor, Ivan Franko National University of Lviv

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8761-2426>

e-mail: nataliya.moskal@lnu.edu.ua

Zvenyslava BANDURA

PhD in Economics, Associate Professor of department, Ivan Franko National University of Lviv

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9922-9072>

e-mail: zvenyslava.bandura@lnu.edu.ua

Yaroslava KRIL

PhD in Economics, Associate Professor, Ivan Franko National University of Lviv

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3421-8094>

e-mail: yaroslava.kril@lnu.edu.ua

CONTEMPORARY ASPECTS OF QUALITY MANAGEMENT IN AUDIT SERVICES

Introduction. *New International Standard on Quality Management have brought significant changes to the approach to quality management in auditing activities. According to ISQM 1, auditing entities were required to develop and implement quality management systems before the standards came into effect and conduct an assessment of the effectiveness of these systems within one year of implementation.*

The purpose of the paper *is to contribute to the development of scientific understanding and practical application of quality management in the auditing sphere to ensure the quality, reliability, and trustworthiness of auditing services.*

Results. *According to ISQM 1, a quality management system must operate continuously and respond to changes in the circumstances of the entity and its objectives. This system has a comprehensive nature and encompasses eight key components, including the assessment of entity risks, leadership and management, adherence to ethical requirements, establishment and maintenance of client relationships and engagements, performance of engagements, resource utilization, information exchange and communication, and monitoring and remediation. The primary innovation is the risk-based approach to building a quality management system, which is based on risk assessment and includes setting quality objectives, identifying and evaluating quality risks, and developing actions to mitigate them. Quality objectives are determined by the auditing entity and must include objectives related to managing the entity, adhering to ethical requirements and independence, client and engagement acceptance and performance, and resource objectives, including human resources. Measures taken by the entity in response to quality risks may relate to the entity's activities as a whole or be specific to individual engagements. The nature, extent, and timing of these measures should be based on the results of the identified risks assessment.*

Conclusion. *Therefore, the implementation of new quality management standards in auditing aims to enhance the quality of auditing services and ensure the reliability of financial information.*

Keywords: *quality management system, effectiveness, entity risks, ethical requirements, risk-based approach, quality objectives, quality risks*