

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

ГОНЧАРУК Світлана Марківна

кандидатка економічних наук, доцентка,

доцентка кафедри обліку, аналізу та контролю

Львівського національного університету імені Івана Франка

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3666-906X>

СЕМУСЬО Андрій Андрійович

здобувач освітнього рівня «магістр»

Львівського національного університету імені Івана Франка

ГУРСЬКИЙ Тарас-Павло

здобувач освітнього рівня «магістр»

Львівського національного університету імені Івана Франка

Анотація. В статті обґрунтовується необхідність посилення вимог до контролю якості аудиторських послуг в умовах воєнного стану. Контроль якості аудиторських послуг здійснюється шляхом проведення перевірки якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг, дотримання вимог цього діючого законодавства. Відзначено, що воєнний стан суттєво вплинув на тривалість і кількість перевірок. В умовах воєнного стану може бути важко забезпечити необхідні ресурси для здійснення аудиторської діяльності. Безпека аудиторів призводить до обмежень у здійсненні аудиторської діяльності.

Ключові слова: аудит, якість аудиторських послуг, воєнний стан, Інспекція з контролю якості аудиторських послуг, підприємства, що становлять суспільний інтерес, кіберзахист, кіберзлочин.

Постановка проблеми. Аудиторські послуги надаються аудиторськими фірмами та незалежними аудиторами з метою надання впевненості користувачам в їх достовірності та прозорості фінансової звітності. Аудиторські послуги включають цілий ряд дій та процедур. Аудиторські процедури допомагають визначити потенційні ризики, які можуть впливати на діяльність підприємства, оцінити ефективність внутрішнього контролю, розробляти стратегію оптимізації оподаткування та підтверджувати фінансову звітність. Всі ці дії можна виконати тільки тоді, якщо аудиторські послуги будуть надаватись якісно і вчасно.

Контроль якості аудиторських послуг здійснюється шляхом проведення перевірки якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг,

дотримання вимог цього діючого законодавства.

Особливо гострою ця проблема повстала у період військової агресії з боку росії та запровадження воєнного стану.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематику якості аудиторських послуг піднімали у своїх наукових працях цілий ряд зарубіжних та вітчизняних науковців. Серед вітчизняних вчених основні питання якості аудиторських послуг розглядали Ф.Ф. Бутинець [1], А.І. Кашперська [2], Н.М. Проскуріна [3], В.П. Коваленко [3], О.Ю. Редько [4,5] та інші.

Проте незважаючи на велику кількість наукових праць щодо організації контролю якості аудиторських послуг, ряд питань потребують розкриття, особливо в умовах воєнного стану.

Мета статті полягає у дослідженні методики, організації та аналізу контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності в умовах воєнного стану.

Відповідно до мети дослідження було поставлено та вирішено основні завдання:

- систематизувати теоретичні положення і сформулювати основні поняття, що характеризують якість аудиторських послуг;
- дослідити теоретичні та практичні засади методики та організації процесу контролю якості аудиторських послуг в Україні;
- дослідити вплив військових дій на якість аудиторських послуг.
- запропонувати шляхи вдосконалення якості аудиторських послуг в умовах воєнного стану.

Виклад основного матеріалу. В Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» зазначається, що «Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в обов'язковому порядку оприлюднюється: щорічний план-графік перевірок з контролю якості аудиторських послуг та інших перевірок; щорічний звіт про діяльність та результати системи забезпечення якості, який має містити інформацію про проведені перевірки, надані рекомендації, перевірку їх виконання, вжиті заходи та накладені стягнення щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності» [6].

31 травня 2022 року Верховна Рада прийняла Закон «Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки» № 2285-IX [7].

В цьому законі врегульовані окремі питання провадження аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки. Законом припиняється діяльність в Україні тих аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які пов'язані з країною-агресором.

Закон передбачає зменшення фінансового навантаження на аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. Надана можливість тимчасово не сплачувати внески у відсотках від суми договорів з обов'язкового аудиту на користь ОСНАД та АПУ, зменшення фіксованого платежу до 1 мінімальної заробітної плати на користь ОСНАД та 0,1 мінімальної заробітної плати на користь АПУ, а також звільнення суб'єктів аудиторської діяльності від сплати членських внесків до АПУ; зупинення тимчасово норм Закону щодо застосування стягнень за несплату відповідних внесків аудиторами та суб'єктами аудиторської діяльності [7].

Окремо закон дозволяє зупинення проведення перевірок з контролю якості

аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності та продовження на 12 місяців строку чинності свідоцтв про відповідність системи контролю якості, виданих АПУ упродовж 2017 – 2018 років, а також встановлення можливості подання аудиторами та суб'єктами аудиторської діяльності звітів та будь-якої іншої інформації, подання якої вимагається Законом, протягом трьох місяців після припинення чи скасування воєнного стану за весь період неподання звітності чи обов'язку надати відповідну інформацію [7].

Міністерство фінансів України своїм наказом від 17.05.2023 року № 253 (реєстр. в Мін'юсті від 3 липня 2023 р. за № 1127/40183) затвердило Порядок проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та інших перевірок. [8]. Згідно цього наказу перевірки з контролю якості аудиторських послуг здійснюються в обов'язковому порядку щодо:

- суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, а також об'єднань страховиків, обов'язковість створення яких передбачена законом, - не рідше ніж один раз на три роки;

- суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності, крім зазначених вище, - не рідше ніж один раз на шість років;

- за ініціативою суб'єктів аудиторської діяльності, які повідомили про намір надавати послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності, за умови їх відповідності вимогам, встановленим законом [8].

Перевірки з контролю якості аудиторських послуг та інші перевірки здійснюють безпосередньо інспектори.

Перед початком проведення перевірки з контролю якості аудиторських послуг або інших перевірок інспектори та експерти повинні задекларувати відсутність конфлікту інтересів між ними та суб'єктами аудиторської діяльності, перевірка якого буде здійснюватись.

Інспекція з контролю якості закликала Асоціацію присяжних сертифікованих бухгалтерів (АССА) приєднатися до світової спільноти та розглянути можливість застосування ряду обмежувальних заходів для росії та висловила прохання у цей скрутний для країни час підтримати наших аудиторів та зменшити матеріальне навантаження на членів АССА в Україні.

Крім того велику небезпеку для якості аудиту становлять кіберзлочини тому, що інформація є одним із найцінніших бізнес активів, який постійно перебуває у зоні ризику.

У контексті інформаційної безпеки, аудит може включати оцінку систем безпеки, розгляд політик та процедур, перевірку виконання регуляторних вимог та інше. Необхідно виявляти можливі ризики. Кіберзлочини охоплюють будь-яку злочинну діяльність, що використовує комп'ютерні мережі або пристрої як інструмент або об'єкт злочинної діяльності. Злочини в інтернеті можуть призвести до порушення безпеки інформації. Тому аудит і кіберзахист часто співпрацюють для виявлення та усунення слабких місць в інформаційних системах.

Аудитори можуть перевіряти системи на відповідність безпековим стандартам, а фахівці з кіберзахисту можуть захищати системи від активних кіберзлочинців, розробляти стратегії виявлення та реагування на інциденти.

Протягом 2024 року Державним центром кіберзахисту було зареєстровано в 2,8 разів більше кіберінцидентів, ніж в 2023 році. Кількість подій інформаційної безпеки в

категоріях «Шкідливий програмний код» та «Збір інформації зловмисником» зросла у 18,3 та 2,2 рази відповідно [9].

Інспекція з якості аудиторських послуг відбирала завдання для перевірки з використанням ризик-орієнтованого підходу. В таблиці 1 наведені результати перевірки якості аудиторських послуг.

Таблиця 1.

**Узагальнені результати перевірки якості аудиторських послуг САД
за 2023-2024 рр.**

Результати перевірок	2023		2024	
	Кількість САД	%	Кількість САД	%
Кількість САД, щодо яких ухвалено рішення про результати перевірки, них включені до плану-графіку перевірок:	13	-	27	
2024 року	11	85%	26	96%
2023 року	2	15%	1	4%
Кількість ключових партнерів з аудиту САД, у періоді, який підлягав перевірці	86	-	140	-
Кількість ключових партнерів з аудиту за відібраними для перевірки завданнями	45	52%	71	51%
Кількість перевірених завдань з аудиту фінансової звітності, з них:	51	-	95	-
за концептуальною основою складання фінансової звітності:		-		
МСФЗ	40	78%	72	76%
НП(С)БО	10	20%	23	24%
інші	1	2%	0	0
за статусом суб'єкта господарювання:				
підприємства, що становлять суспільний інтерес	35	69%	64	67%
інші підприємства	16	31%	31	33%

Джерело: складено за даними [10]

У 2024 році перевірено 51 завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності. 45 аудиторських звітів за результатами аудиту підписані ключовими партнерами. У 2023 році було перевірено 95 завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності, що підписані 71 ключовим партнером. Тобто це свідчить про зниження показників.

Слід зазначити, що військовий стан суттєво вплинув на тривалість і кількість перевірок. На це вплинули такі фактори як аварійні та стабілізаційні відключення електроенергії протягом робочого дня; регулярні повітряні тривоги, під час яких перевірки припинялись; використання в значній мірі дистанційного формату перевірок тощо.

На рис. 1 наведено розподіл суб'єктів аудиторської діяльності за їх частиною в загальному обсязі послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, в залежності від результатів перевірки у 2024 році.

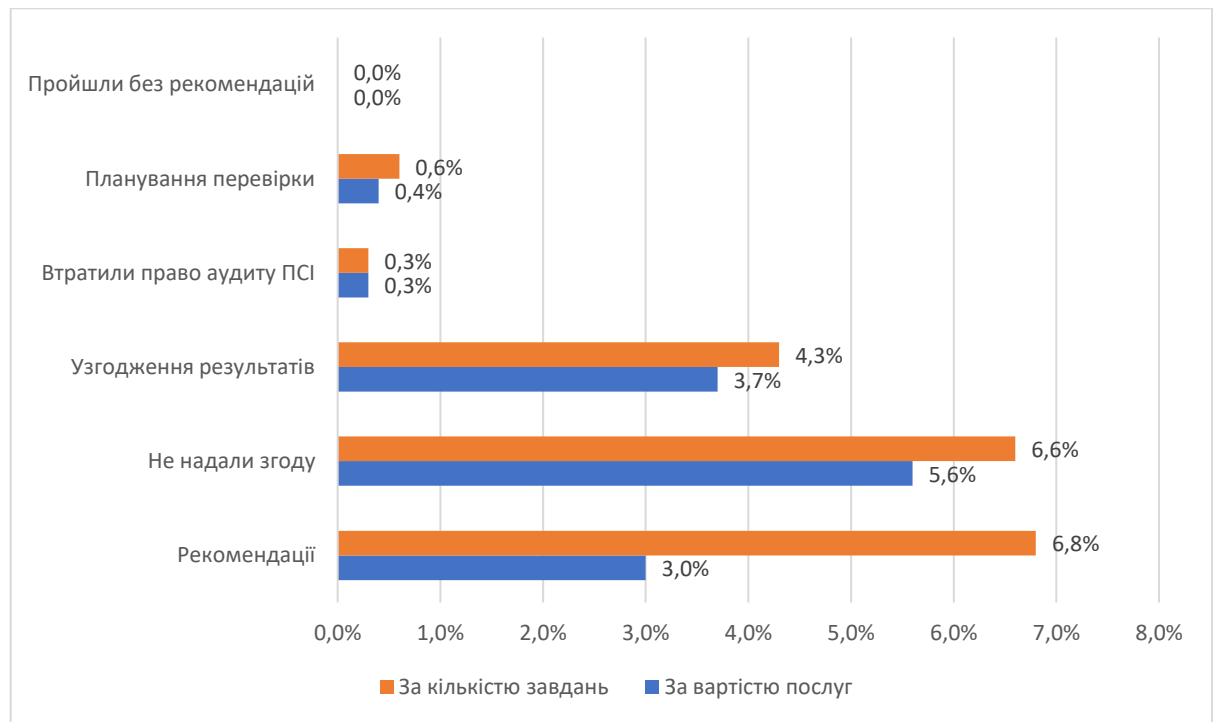


Рис. 1. Розподіл суб'єктів аудиторської діяльності за їх частиною в загальному обсязі послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, в залежності від результатів перевірки у 2024 році

Джерело: складено за даними [10]

Фінансова звітність та аудиторські звіти є важливим джерелом інформації для регуляторів, інвесторів, кредиторів, інших користувачів. Суб'єкти аудиторської діяльності повинні забезпечити стабільно високу якість аудиторських послуг із дотриманням пріоритету інтересів суспільства. Але, результати перевірок Інспекції свідчать про недоліки у функціонуванні певних елементів системи контролю якості аудиторських фірм, які суттєво впливають на якість результатів аудиторських перевірок суб'єктів аудиторської діяльності та складеної аудиторської документації. Більшість ідентифікованих недоліків повторюються у порівнянні до попередніх років. Це свідчить про те, що окремі аудиторські фірми належним чином не враховують оприлюднені Інспекцією у 2022-2024 роках узагальнені результати перевірок з контролю якості та рекомендації щодо покращення.

Висновки. Контроль якості аудиторських послуг передбачає здійснення перевірки робочих документів, тестування аудиторських процедур, аудиторських звітів, договорів про надання аудиторських послуг, внутрішніх розпорядчих актів суб'єкта аудиторської діяльності, якими визначаються політика і процедури, які мають застосовуватися при наданні аудиторських послуг.

Це включає забезпечення достовірності інформації, поданої для включення до Реєстру; дотримання міжнародних стандартів аудиту, вимог щодо незалежності та інших вимог чинного законодавства; дотримання вимог щодо безперервного навчання аудиторів.

Дуже важливим є дослідження ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності та достовірності інформації у звіті про прозорість.

Введення воєнного стану значно вплинуло на різні аспекти суспільного життя, включаючи економіку, політику та інші сфери. На якість аудиторських послуг також суттєво впливає введення військового стану.

В умовах воєнного стану може бути важко забезпечити необхідні ресурси для здійснення аудиторської діяльності. Безпека аудиторів призводить до обмежень у здійсненні аудиторської діяльності.

Військові дії, хаос можуть призвести до невизначеності в економіці та господарсько- фінансовій діяльності підприємств.

В умовах військового стану важко оцінити ризики та надати достовірну інформацію тому, що умови швидко змінюються.

У зв'язку з військовими діями може виникнути порушення фінансової системи та зміни в управлінні підприємствами, що призводить до неможливості визначити фактичні фінансові результати.

Умови військового стану можуть призвести до змін у законодавстві, що регулює фінансову діяльність.

Внаслідок військових дій може виникнути втрата або руйнування фінансових записів та документації, які можуть вплинути на доступність та точність інформації для аудиторів.

Специфічні умови війни вимагають від аудиторів спеціальних знань та навичок для адаптації до нових обставин.

Всі ці фактори взаємодіють та можуть впливати на здатність аудиторів забезпечити достовірну та незалежну оцінку фінансової звітності підприємств у воєнних умовах і забезпечити якісні аудиторські послуги.

Список використаної літератури

1. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підручн. [для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закл.] – 3-тє вид., доп. перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2005. 512 с. 19. Бутинець Ф.Ф. Малюга Н.М., Петренко Н.І. Аудит: сучасні тенденції розвитку в Україні та світі: монографія / за ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. 564 с.
2. Кашперська А.І. Сучасний стан та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/19_ukr/190.pdf
3. Проскуріна Н. М. Коваленко В. П. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи // Економічний часопис – XXI. 2010. № 9–10. С. 53-57.
4. Редько О. Ю. Аудит в Україні: монографія. – К.: Інформаційно-аналітичне агентство, 2008. 493 с.
5. Редько О. Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія // Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 1. С. 46-54.
6. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://www.apu.com.ua/normativni-akti-shchoregulyuyut-auditorsku-diynalnist/>
7. «Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 22.05.2022 №7347.
8. Порядок проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та інших перевірок Наказ КМУ від 17.05.2023 року № 253
9. Звіт про роботу системи виявлення вразливостей і реагування на кіберінциденти та кібератаки за 2024 рік: <https://cip.gov.ua/ua/news/u-2024-roci-kilkist-zareyestrovanih-kiberincidentiv-viroslo-maizhe-vtrichi-zvit>.
10. Звіт про діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю

за 2024 рік

<https://www.apob.org.ua/wpcontent/uploads/2023/07/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82-%D0%BF%D1%80%D0%BE-%D0%B4%D1%96%D1%8F%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C-%D0%9E%D0%A1%D0%9D%D0%90%D0%94-2022-1.pdf>