

**Войнаренко Михайло Петрович**  
Хмельницький національний  
університет, м. Хмельницький

**Цебень Руслан Людвікович**  
Хмельницький кооперативний  
торговельно-економічний інститут,  
м. Хмельницький

## НЕЗАЛЕЖНІСТЬ ЯК ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ В АУДИТІ

У статті досліджуються особливості незалежності як елементу системи контролю якості в аудиті.

Ключові слова: аудит, незалежність, контроль якості.

This article analyzes the independence as an element of quality control audit.

Keywords: auditing, independence and quality control.

**Актуальність проблеми.** Інтеграція України у Європейське співтовариство підвищує вимоги до відчизняного аудиту. Затверджені Аудиторською палатою України нормативні акти посилюють роль якості під час надання аудиторських послуг. Актуальність теми дослідження визначається тим, що незалежність є основоположною концепцією в аудиті.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний доробок у розвиток теоретичних і практичних проблем аудиту внести вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти Р. Адамс, Е. Аренс, Д. Лоббек, Д., М.Корінько, В.Пантелеєв, М.Білуха, Ф. Бутинець, Я. Гончарук, Г. Давидов, Н. Дорош, Л. Кулаковська, Ю.Піча та ін. Результати їх досліджень мають велике значення для розвитку теорії і практики аудиту. Незважаючи на це, проблеми незалежності як елементу системи контролю якості в аудиті недостатньо розглянуті в економічній літературі.

Метою статті є дослідження особливостей незалежності як елементу системи контролю якості в аудиті.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Незалежність аудитора від клієнта з надання впевненості є справою громадського інтересу, оскільки аудитор, виконуючи завдання з аудиту висловлює висновок, метою якого є підвищення ступеня довіри потенційних користувачів до результатів оцінювання предмету завдання

(фінансових показників та умов) відповідно до критеріїв (концептуальної основи складання та подання фінансової звітності). Так, згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах на відповідність вимогам законів України, положень бухгалтерського обліку або інших правил згідно із вимогами користувачів [1].

Отже, незалежність є основоположною концепцією аудиту, саме тому широко розглядається у працях вітчизняних та зарубіжних авторів, стандартах аудиту та інших нормативних документах.

Відповідно до Кодексу етики професійних бухгалтерів незалежність вимагає:

- незалежності думки – тобто такої спрямованості думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, що може ставити під загрозу професійне судження, та дозволяє діяти чесно з об'єктивністю і професійним скептицизмом;

- незалежності поведінки – тобто уникнення фактів та обставин настільки значущих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, в тому числі вжиті застережні заходи, обґрунтовано дійшла би висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми або членів групи з завдання знаходяться під загрозою [2, с. ].

Політика та процедури фірми щодо незалежності мають бути розроблені з урахуванням прикладів, наведених в розділі 290 Кодексу етики, в яких докладно розглянуто загрози незалежності та відповідні застережні заходи для конкретних ситуацій. Проте, наведені приклади не слід сприймати як вичерпний перелік усіх обставин, що створюють загрози незалежності. Політика та процедури аудиторської фірми, насамперед, мають враховувати конкретні обставини її діяльності. Зокрема, аудиторська фірма зобов'язана забезпечити виконання наступного:

а) ознайомити свій персонал і в разі потреби інших осіб, що підпадають під вимоги незалежності, з вимогами до незалежності;

б) надати доступ персоналу фірми до професійних стандартів, Кодексу етики, а також професійної літератури;

в) здійснювати моніторинг неоплачених клієнтами рахунків за надані аудиторські послуги для уточнення, чи не вплинуть які-небудь неоплачені суми на незалежність аудиторської фірми;

г) здійснювати моніторинг виручки за аудиторські послуги від десяти найбільших клієнтів для уточнення, чи не перевищує сума

виручки, отримана від будь-якого з них 10%-го обсягу аудиторських послуг за рік;

г) не здійснювати і заборонити персоналу:

- брати участь у процесі прийняття клієнтом з надання впевненості будь-яких рішень (за винятком надання консультативних послуг);

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

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

- надавати професійні послуги, в яких винагорода залежить від отриманих даних або результатів цих послуг;

- отримувати подарунки або преференції від клієнта з надання впевненості, якому надаються аудиторські послуги, крім випадків, коли цінність таких подарунків або преференцій є вочевидь незначними;

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

д) інформувати персонал про клієнтів, з якими слід дотримуватися політики незалежності особливо ретельно;

е) періодично, не менш як один раз на сім років здійснювати ротацию керівника групи з завдання з надання впевненості;

є) отримувати підтвердження незалежності іншої фірми, що виконує частину завдання з надання впевненості, у тих випадках, коли фірма виступає головним аудитором.

Під час розробки системи контролю якості аудиторської фірми необхідно враховувати, що незалежність як елемент системи контролю якості розглядається на двох рівнях: на рівні аудиторської фірми, та на рівні групи з завдання з аудиту.

Згідно з МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» аудиторська фірма повинна встановити такі політики та процедури, які б надали їй достатню впевненість, що фірма та її персонал, та якщо це прийнято інші особи, на яких поширюються вимоги незалежності, дотримуються незалежності, якщо цього вимагають відповідні етичні вимоги. Такі політики і процедури дадуть фірмі змогу:

а) ознайомити свій персонал і в разі потреби інших осіб з

вимогами незалежності;

б) ідентифікувати і оцінити обставини та відносини, що створюють загрози незалежності, та вжити відповідних заходів, або, якщо це вважається прийнятним, відмовитися від завдання.

Такі політики і процедури повинні вимагати:

а) надання фірмі партнерами із завдання доречної інформації про завдання для клієнтів включно з обсягом послуг, що дасть змогу фірмі оцінити загальний вплив, якщо він є на вимоги незалежності;

б) негайного повідомлення персоналом фірми про обставини та стосунки, які створюють загрози незалежності, щоб можна було вжити відповідних заходів;

в) накопичення і повідомлення доречної інформації відповідному персоналу, щоб:

- фірма та її персонал могли легко визначити, як відповідають вони вимогам незалежності;

- фірма могла вести і оновлювати свої записи щодо незалежності;

- фірма могла вжити відповідних заходів щодо ідентифікованих загроз незалежності, якщо їх рівень є неприйнятний [3, с.48].

Аудиторська фірма повинна провадити такі політики і процедури, які нададуть їй впевненість у тому, що їй стане відомо про порушення вимог незалежності та вона може вжити відповідних заходів для вирішення таких ситуацій. Політики і процедури повинні включати вимоги до:

а) персоналу фірми щодо невідкладного інформування фірми про порушення незалежності, про які йому стало відомо;

б) фірми щодо негайного повідомлення про ідентифіковані порушення політик і процедур:

- партнера із завдання, який разом із фірмою повинен розглянути таке порушення;

- іншого персоналу фірми, на який покладаються вимоги щодо незалежності [3, с.49].

Для того, щоб аудиторська фірма отримала впевненість щодо дотримання вимог незалежності рекомендується:

1. Визначити в загальній політиці фірми той персонал, який несе кінцеву відповідальність за відповідне вирішення загроз незалежності, які не були адекватно вирішеними або зменшеними до прийнятного рівня шляхом застосування запобіжних заходів групою з завдання.

2. Визначити персонал, відповідальний від імені фірми та, відповідно який приймає кінцеве рішення з врегулювання будь-яких

загроз незалежності, в тому числі:

- відмова від певного завдання або відносин з клієнтом;
- визначення та запровадження зазначених запобіжних заходів дій та процедур, щоб спрямувати на відповідне врегулювання загроз;
- слухання та розслідування невирішених сумнівів з питань незалежності, поставлених членами групи з надання впевненості (або іншими партнерами чи працівниками);
- забезпечення відповідного документування процесу та вирішення кожного значного спірного питання незалежності;
- застосування санкцій за невиконання;
- ініціювання та прийняття участі в плануванні упереджувальних заходів з метою уникнення та вирішення потенційних проблем незалежності;
- влаштування додаткових консультацій;
- запровадження та підтримка політики, що вимагає від усіх партнерів та працівників перевіряти специфічні обставини та сповіщати фірму про будь-які загрози незалежності.

У разі виявлення загроз незалежності, які є явно більшими, ніж незначні, та аудиторська фірма приймає рішення прийняти або продовжити завдання з надання впевненості, рішення має бути задокументованим. Така документація має включати описання ідентифікованих загроз та запобіжних заходів, прийнятих для усунення або зниження загроз до прийняттого рівня.

Що стосується групи із завдання з аудиту, вимоги контролю якості щодо незалежності встановлюються МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності». Партнер із завдання повинен формулювати висновок стосовно дотримання вимог незалежності, що застосовуються до завдання з аудиту. Для цього партнер із завдання повинен:

- а) отримати доречну інформацію від фірми для того щоб ідентифікувати та оцінити обставини і стосунки, які створюють загрози незалежності;
- б) оцінити інформацію про ідентифіковані порушення, якщо вони є, політики та процедури фірми стосовно незалежності для того, щоб визначити, чи створюють вони загрози незалежності для завдання з аудиту;
- в) вживати відповідних заходів для усунення таких загроз або зменшення їх до прийняттого рівня через застережні заходи, або якщо вважає доцільним, відмовлятися від завдання з аудиту, якщо така відмова можлива згідно із застосовним законодавчим або

нормативним актом [3, с. 132].

Крім загального розуміння нормативних актів, які визначають вимоги до незалежності, аудиторська фірма повинна отримати від усіх партнерів та працівників, від яких етичними вимогами вимагається бути незалежними, письмові підтвердження, що вони розуміють та виконують політики та процедури фірми з незалежності. Партнер із завдання має отримати підтвердження від партнерів та працівників, призначених на завдання з аудиту, що вони є незалежними щодо клієнта та завдання, або вони повідомили партнеру з завдання про будь-які загрози незалежності, щоб могли бути вжиті відповідні запобіжні заходи для усунення або зниження загрози до прийняттого рівня.

**Висновки.** Розвиток аудиту в Україні неможливий без контролю якості аудиторських послуг. Це вимагає від суб'єктів аудиту розробки внутріфірмових стандартів, один з розділів якого має встановлювати вимоги щодо дотримання незалежності – одного з фундаментальних етичних принципів.

#### Список використаних джерел

1. Закон України «Про аудиторську діяльність від 22.04.1993 року №3125-XII.
  2. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : видання 2007 року / [Пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2007. – 1172 с.
  3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. О.Ольховікова, В. Селезньов, О.Зеніна, О. Гик, С.Біндер. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2010. – 843 с.
-