

УДК 351/354.073.526:[340.111.5:005:334]:334.723
DOI <https://doi.org/10.32840/pdu.2023.2.20>

С. В. Мирославський

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри права та методики викладання правознавства
Сумського державного педагогічного університету імені А. С. Макаренка

О. В. Касяненко

аспірант кафедри права та методики викладання правознавства
Сумського державного педагогічного університету імені А. С. Макаренка

ЮРИДИЧНІ РИЗИКИ ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ ДЕРЖАВНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ТА УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ

Стаття присвячена проблематиці державного управління якістю аудиторських послуг через запровадження системи управління якістю для суб'єктів аудиторської діяльності. Це нова концепція, яка побудована на визначенні ризиків, які впливають на якість аудиторських послуг, їх оцінці та визначенні відповідних дій для зниження таких ризиків. Якість аудиторських послуг є досить актуальним питанням для України, оскільки це шлях до залучення інвесторів, що будують свої оцінки та прогнози на основі інформації, розкритої у фінансовій звітності. В світлі післявоєнної відбудови економіки України, поновлення економічних активностей, питання державного адміністрування та управління якістю аудиторських послуг набуває все більшої актуальності у зв'язку із зростаючими оцінками шкоди, яка завдається військовою агресією економіці країни в цілому. Проте, як і будь-який вид діяльності, аудиторська діяльність піддається впливу ризиків і основним об'єктом впливу ризиків, який знаходиться під прискіпливою увагою державних органів, є якість аудиторських послуг. Управління якістю на рівні держави здійснюється шляхом впровадження нормативно-правових вимог до діяльності суб'єктів аудиторської діяльності та аудиторів, освіти та підвищення кваліфікації аудиторів, їх допуску до професії, дотримання етичних вимог та професійних стандартів. Всі ці елементи управління створюють юридичні ризики для діяльності суб'єктів аудиторської діяльності, які повинні враховуватись при побудові системи управління якістю. У статті досліджено юридичні ризики суб'єкта аудиторської діяльності, які пов'язані із державним адмініструванням якості аудиторських послуг. Визначений алгоритм побудови процесу управління якістю на рівні суб'єкта аудиторської діяльності та цілі якості. Також досліджено підкатегорії концентрації юридичних ризиків дотримання Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» як на рівні суб'єкта аудиторської діяльності, так і на рівні завдань, які ним виконуються. Визначено, що залучення інтелектуального потенціалу суб'єкта аудиторської діяльності, правильна ідентифікація ризиків, їх оцінка та розробка дій у відповідь на такі ризики є важливими факторами для забезпечення якості аудиторської діяльності в умовах державного управління та адміністрування.

Ключові слова: юридичні ризики, система управління якістю, держава, аудиторські послуги, публічне управління.

Постановка проблеми. З 1 жовтня 2018 року держава розпочала регулювання аудиторської діяльності шляхом посилення впливу державних інституцій на аудиторську діяльність. Саме з цього часу відбувся перехід аудиторської про-

фесії від саморегульованої до контролюваної державою в особі Міністерства фінансів України. Державна політика в аудиторській діяльності розпочала свій курс на регулювання якості аудиторських послуг, зокрема, було створено Державну

установу «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» (далі ОСНАД), метою діяльності якої є суспільний нагляд за аудиторською діяльністю та одним із завдань є контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності або які повідомили про намір здійснювати обов'язковий аудит фінансової звітності.

З грудня 2022 року в Україні та інших країнах, де впроваджено Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг відбувся перехід аудиторських компаній від побудови системи контролю якості аудиторських послуг до управління якістю. Фактично цей процес передбачає переміщення фокусу стандартів від аудиторського завдання до аудиторської фірми як бізнесу та управління процесами від яких залежить якість аудиторських послуг.

Слід зазначити, що запровадження нового підходу в Україні відбулося формальним опублікуванням на 24 листопада 2022 року на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України офіційного перекладу та розміщення 14 грудня 2022 року на офіційному веб-сайті ОСНАД інформаційного повідомлення застосування в Україні нових і переглянутих міжнародних стандартів аудиту. При цьому допоміжні та пояснювальні матеріали, що супроводжують розуміння нових стандартів та допомагають їх впровадити, не були перекладені.

Перехід від системи контролю якості до системи управління якістю передбачає зміну концепції якості аудиторських послуг, в основу якої покладено управління ризиками. В цьому процесі значну роль має відігравати держава, шляхом провадження політики таким чином, щоб допомогти аудиторській спільності адаптуватися до нових реалій провадження діяльності та консолідації спільних зусиль для досягнення мети державної політики - забезпечення високого рівня впевненості власників, інвесторів та інших користувачів у інформації розкритій у фінансовій звітності як надійної бази прийняття ефективних рішень.

Тема юридичних ризиків через призму державного адміністрування управління якістю аудиторської фірми є досить актуальною у сучасному світі. Це пов'язано з тим, що в умовах розвитку глобальної економіки та зростання конкуренції на ринку аудиторських послуг, питання якості та відповідальності аудиторських фірм стають особливо важливими.

Державні органи впливають на функціонування аудиторських фірм через регулювання та контроль за дотриманням вимог законодавства щодо аудиторської діяльності. Це може мати як позитивний, так і негативний вплив на якість аудиторських послуг.

Одним з можливих ризиків є можливість звинувачення аудиторської фірми у порушенні законодавства та не виконанні своїх професійних обов'язків, що може призвести до санкцій та позовів від клієнтів. Також, державні органи можуть застосовувати різні форми контролю та регулювання, що може вимагати додаткових зусиль та ресурсів від аудиторської фірми.

Таким чином, дослідження юридичних ризиків через призму державного адміністрування управління якістю аудиторської фірми є важливим для розуміння проблем та можливостей управління ризиками в аудиторській сфері. Дослідження може допомогти аудиторським фірмам підвищити якість своїх послуг та знизити ризики негативного впливу державного адміністрування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Якість в аудиті та всі процеси, які її забезпечують постійно перебувають під увагою вітчизняних та закордонних науковців та практиків-аудиторів. Так, Соллі Сегооа, керівник управління ризиками SAI South Africa, зазначає, що застосування нових стандартів з менеджменту якості дозволило зосередитися на основних сферах, де не були знижені ризики до прийняттого низького рівня. Стандарти менеджменту якості дозволили набути досвіду та отримати вигоди від первісного запровадження Міжнародного стандарту ISQM 1 «Управління якістю в аудиторській фірмі, що проводить аудит, огляд фінансової звітності, інші завдання з надання впевненості, супутні послуги».

Постійний моніторинг та виправлення недоліків системи дозволяють виявити та усунути будь-які невідповідності, що сприяє безперервному нарощуванню потенціалу, таким чином створюючи чутливу та адаптовану систему управління якістю [1].

Лубенченко О. А. досліджувала нову систему якості в Україні у зв'язку з очікуваним запровадженням ISQM 1. Науковець за основний напрямок обрала дослідження задач аудиторської фірми за елементом «Інформація та комунікація», в якому презентувала розробки щодо ідентифікації загроз незалежності під час комунікації з управлінським персоналом замовника аудиторських послуг, визначені шляхи та способи повідомлення аудиторською фірмою інформації зацікавленим сторонам щодо якості аудиторських послуг [2, с. 92].

Давидюк Т. та Міронова О. досліджували контроль якості на рівні виконання завдання, приділяючи велику увагу формуванню підсумкового робочого документу контролера якості [3, с. 22].

Дослідження науковцями процесу організації належної якості аудиторських послуг в основному зосереджена на рівні суб'єкта аудиторської діяльності та не достатнім чином охоплює принципи державного управління аудиторською діяльністю. Зокрема, державний підхід, який спостерігається в різних сферах державного управління останнім часом зосереджується на ризико-орієнтованому підході. В основу такого підходу закладаються механізми виявлення та оцінки ризиків недосягнення визначеної мети та розробляються застережні заходи та заходи контролю, які направлені на зниження ризиків.

Мета статті – дослідження державної політики щодо забезпечення функціонування системи виявлення юридичних ризиків притаманних аудиторській діяльності, процедур їх оцінки та зниження до прийняттого рівня для забезпечення ефективного управління такою діяльністю.

Виклад основного матеріалу. Європейський вектор розвитку України вимагає від держави адаптації законодавства та

запровадження європейських політик та процедур управління аудиторською діяльністю, запровадження загальноприйнятих професійних стандартів. Впровадження в Україні з 15 грудня 2022 року Міжнародного стандарту ISQM 1 «Управління якістю в аудиторській фірмі, що проводить аудит, огляд фінансової звітності, інші завдання з надання впевненості, супутні послуги» (далі ISQM 1) доповнило, звичну для суб'єктів аудиторської діяльності, систему контролю якості аудиторських послуг, додатковими елементами: процес оцінки ризиків фірми, інформація та комунікація.

Одним із напрямів державного адміністрування якості аудиторських послуг, є формулювання чітких вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, до яких, зокрема, відноситься і побудова внутрішньої системи управління якістю.

Відповідно до ISQM 1, фірма повинна запровадити ризик-орієнтований підхід при розробці, впровадженні та використанні компонентів системи управління якістю взаємопов'язаним і скоординованим чином, щоб фірма управляла якістю виконуваних фірмою завдань [4].

Стандарт передбачає побудову логічного процесу з управління якістю шляхом поетапного здійснення наступних кроків (рис. 1):

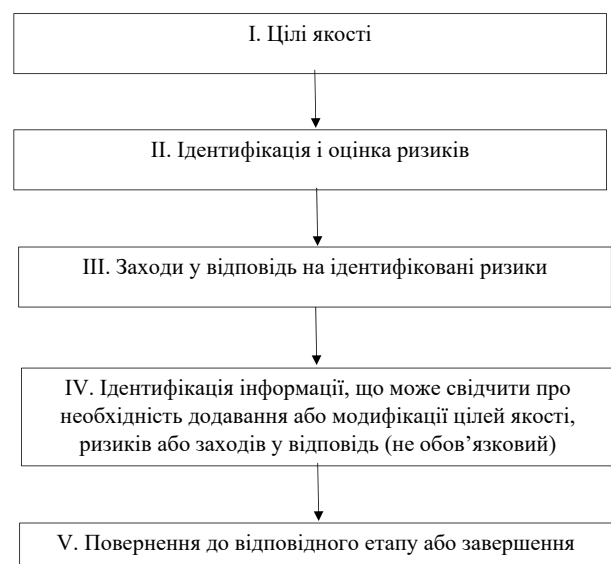


Рис. 1. Етапи управління якістю ризико-орієнтованого підходу

Зазначена схема чітко вписується в державні вимоги до суб'єкта аудиторської діяльності, визначені в ст. 23 Закону

України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII.

Державне управління аудиторською діяльністю, в частині якості аудиторських послуг, направлене, перш за все, на спрямування суб'єктів аудиторської діяльності та аудиторів на дотримання вимог законів та нормативно-правових актів, етичних вимог та виконання вимог професійних стандартів, належного виділення часу та уваги виконанню завдання з аудиту. Для цього державні органи здійснюють регулювання та контроль за діяльністю суб'єктів аудиторської діяльності та аудиторів, зокрема, через ведення різних розділів реєстрів таких суб'єктів та проведення контролю якості.

Цілі якості, до яких повинна бути направлена діяльність суб'єкта аудиторської діяльності (далі САД), зазначені в ISQM 1 відповідають напрямку державної політики на рівні САД. Вся систему управління якістю має забезпечити САД обґрунтовану впевненість в тому, що:

- фірма і її персонал виконують свої обов'язки відповідно до професійних стандартів, застосованих правових і нормативних вимог, а також виконують завдання відповідно до таких стандартів і вимог;
- звіти із завдань, що надаються фірмою або партнерами із завдань, доречні в даних обставинах [4].

Як видно із цілей якості, ISQM 1 чітко розділяє систему державного управління на два взаємопов'язаних напрямки, перший, дотримання САД законодавчих та нормативних вимог та другий, - якість при виконанні завдання САД, яка забезпечує основу для якісного звіту за результатами його виконання.

З точки зору державного управління, перший напрямок включає дотримання САД вимог законодавства та стандартів, таких як професійні стандарти, кодекс етики професійних бухгалтерів, вимоги регуляторних органів тощо. Це забезпечує належний рівень довіри до професійної діяльності аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, а також захищає інтереси клієнтів, фінансових регуляторів та інших стейкхолдерів.

Другий напрямок включає в себе використання професійних стандартів та про-

цедур, забезпечення відповідної компетентності та незалежності аудитора, оцінку ризиків, виконання аудиторських процедур та подання висновків. Відповідне виконання завдань САД забезпечує якість аудиторських послуг та довіру до професії в цілому.

ISQM 1 визначає загальні цілі якості, проте процес встановлення конкретних цілей якості та ідентифікації та оцінювання ризиків якості відноситься до державного управління аудиторською діяльністю, оскільки держава має великий інтерес у забезпеченні високої якості аудиторських послуг для захисту інтересів держави, громадян та бізнесу. Процес встановлення цілей якості для кожного конкретного САД, ідентифікації та оцінювання ризиків якості є повторюваним процесом:

- при ідентифікації та оцінюванні ризиків якості, САД може визначити, що необхідно встановити додаткові цілі якості;
- при визначенні дій у відповідь на оцінені ризики може виявитися, що ризик якості не було ідентифіковано.

Крім того, САД може встановити підцілі для поліпшення ідентифікації ризиків, їх оцінки та розробки і впровадження дій у відповідь.

Застосовно до системи управління якістю САД поняття «юридичний ризик» можна визначити як наявний або потенційний ризик не досягнення цілей управління якістю суб'єктом аудиторської діяльності через недотримання ним вимог законів, нормативно-правових актів, професійних стандартів та етичних вимог, а також через можливість неоднозначного їх тлумачення. Ризик виникає через те, як в якій мірі умова, подія, обставина, дія або бездіяльність можуть негативно вплинути на досягнення цілі якості.

Юридичні ризики, пов'язані з побудовою системи управління якістю поділяються на наступні категорії:

1. Дотримання САД вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII та інших нормативно-правових актів, що регулюють аудиторську діяльність.

2. Дотримання САД та персоналом САД вимог професійних стандартів.

3. Дотримання САД та персоналом САД вимог професійної етики.

4. Дотримання та застосування персоналом САД вимог нормативно-правових актів в сфері аудиту, бухгалтерського обліку, оподаткування, фінансового моніторингу та ін. сферах, що пов'язано із виконанням завдання.

Ці категорії юридичних ризиків пов'язані з різними аспектами системи управління якістю САД і можуть виникнути при виконанні аудиторської діяльності. Дотримання законодавства, професійних стандартів та етичних вимог є ключовим для забезпечення якості аудиторських послуг та захисту інтересів клієнтів. Окрім цього, застосування нормативно-правових актів в різних сферах може також стати причиною юридичних ризиків, які можуть вплинути на якість виконання завдання САД. Тому важливо забезпечувати відповідність САД законодавству та професійним вимогам, а також систематично оцінювати та керувати ризиками для досягнення максимальної якості аудиторської діяльності.

Дотримання вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» є ключовою категорією концентрації ризику на рівні САД і вимагає від нього розробку та впровадження застережних заходів, які дозволять САД бути впевненим у відповідності його діяльності вимогам профільного закону. В цій категорії можна визначити наступні підкатегорії концентрації ризику:

I. Що стосуються фірми в цілому:

1. Дотримання вимог щодо перебування в реєстрі САД.

2. Дотримання обмежень щодо надання неаудиторських послуг.

3. Дотримання вимог незалежності.

4. Дотримання обмежень щодо винагороди, отриманої від одного клієнта;

5. Дотримання вимог щодо тривалості співробітництва з клієнтом та ротації ключових партнерів.

6. Побудова системи управління якістю та забезпечення її функціонування.

7. Дотримання періодичності проходження перевірки контролю якості аудиторських послуг.

8. Забезпечення належного звітування.

II. Що стосуються виконання завдань:

1. Забезпечення достатньої кількості працівників, необхідної кваліфікації та досвіду для виконання завдання.

2. Призначення персоналу на виконання завдання та дотримання критеріїв щодо роботи штатних працівників, прийняття участі у завданні ключовим партнером.

3. Забезпечення нагляду за процесом виконання завдання, перевірки роботи менш досвідчених працівників більш досвідченими.

4. Належного формування робочих документів із завдання.

5. Документування складних та спірних питань, які виникають в процесі виконання завдання та результатів щодо їх вирішення.

6. Застосування політики оплати праці, яка повинна передбачати стимули за забезпечення якості роботи, яка не повинна залежати від винагороди САД, отриманої від клієнта.

7. Забезпечення моніторингу контролю якості виконання завдання.

Державне управління щодо зазначених підкатегорій концентрацій ризику відповідає за створення належних умов для виконання законодавчих вимог та за забезпечення контролю за їх виконанням.

Як зазначено в посібнику з першого впровадження ISQM 1, може існувати багато ризиків, які можуть негативно вплинути на досягнення цілей якості, однак, не всі ризики вважаються ризиками якості в ISQM 1, оскільки це не є розумним або практичним для САД ідентифікувати та оцінити кожен можливий ризик, а також розробити та реалізувати відповіді на кожен ризик. ISQM 1 має на меті зосередити фірму на ризиках, які мають найбільший вплив на досягнення цілей якості, так що ці ризики належним чином розглядаються САД [6].

ISQM 1, для оцінки ступеня впливу ризику окремо або в поєднанні з іншими ризиками на досягнення цілей якості, передбачає дослідження наступних питань, наприклад:

- Як умова, подія, обставина, дія або бездіяльність вплинуть на досягнення цілей якості?

- Як часто очікується, що умова, подія, обставина, дія або бездіяльність будуть виникати?

- Скільки часу потрібно після виникнення умови, події, обставини, дії або бездіяльності, щоб це мало відповідний вплив, і чи буде за цей час у САД можливість відреагувати таким чином, щоб пом'якшити наслідки умови, події, обставини, дії або бездіяльності?

- Як довго умова, подія, обставина, дія або бездіяльність будуть впливати на досягнення цілі якості після того, як вони сталися? [4].

Після оцінки ступеня впливу ризику розробляються заходи у відповідь на оцінені ризики. Дії у відповідь, розроблені та впроваджені фірмою, можуть діяти на рівні САД або на рівні завдання, також можливе поєднання обов'язків щодо дій, які повинні бути вчинені на рівні фірми та завдання.

ISQM 1, вимагає, що САД повинен розробити та впровадити дії у відповідь на ризики якості, щоб вони ґрунтувалися на причинах оцінки ризиків якості та враховували їх [4].

При розробці дій у відповідь фірма може враховувати низку факторів, особливо в тому, що стосується характеру, часу і ступеню дії:

1. Фактори характеру, які САД може врахувати:

- Ризику якості краще протидіяти через запобігання, розслідування або в поєднанні обох методів.

- Чи може використання технологій бути більш ефективним засобом протидії ризику якості.

- Які ресурси необхідні для підтримки дій у відповідь, наприклад, спеціалізовані знання або досвід, і яка потрібна інформація.

- Хто буде реалізовувати дії у відповідь та рівень залучення такої особи.

2. Фактори часу, які САД може врахувати:

- Дії у відповідь на ризик якості краще застосовувати як періодичні дії чи подальші дії.

- Якщо дії у відповідь застосовуються як періодичні дії, як часто вони повинні застосовуватись для ефективною протидії ризику якості.

3. Фактор ступеня дії. Чи дії у відповідь повинні застосовуватися до всіх подій, що стосуються таких дій, або лише відібраних подій (наприклад, усі завдання з аудиту або тільки конкретне завдання з аудиту) [6].

Крім того, САД необхідно дослідити, чи достатньо однієї дії у відповідь для вирішення проблеми ризику якості або потрібна комбінація дій у відповідь. САД також може розробити та реалізувати дію у відповідь, яка усуває численні ризики якості, за умови, що така дія є достатньо точною для ефективного усунення кожного із пов'язаних ризиків якості.

Дії у відповідь на ризики якості можуть:

- стосуватися багатьох ризиків якості в різних компонентах системи управління якістю;

- підтримувати іншу дію у відповідь в іншому компоненті системи управління якістю.

ISQM 1, не містить вимог щодо форми документації щодо системи управління якістю, це можуть бути посібники з якості, матриці ризиків, опис внутрішніх контролів щодо ризиків якості та ін.

Висновки і пропозиції. Створення ризико-орієнтованої системи управління якістю є важливим завданням для САД, особливо в умовах державного управління та адміністрування аудиторської діяльності. Зокрема, необхідно враховувати юридичні ризики, пов'язані з дотриманням законодавчих та нормативних вимог, оцінювати їх та розробляти дії для їх запобігання та управління.

В процесі державного управління та адміністрування аудиторської діяльності, важливо забезпечити високий рівень якості аудиторських послуг та дотримання законодавчих вимог.

Уніфікація підходів до ідентифікації та оцінки юридичних ризиків може бути важливим інструментом управління якістю та зниження ризиків порушення законодавства. Залучення інтелектуального потенціалу САД, правильна ідентифікація ризиків, їх оцінка та розробка дій у відповідь на такі ризики є важливими факторами для забезпечення якості аудиторської діяльності в умовах державного управління та адміністрування.

Подальші дослідження автори вбачають у розробці матриці юридичних ризиків та розробці методичних рекомендацій щодо побудови системи внутрішніх контролів у відповідь на юридичні ризики.

Список використаної літератури:

1. Solly Segooa, ISQM implementation enabling focused capacity development URL: https://www.intosaicbc.org/isqm-implementation-enabling-focused-capacity-development/?utm_source=mailpoet&utm_medium=email&utm_campaign=news-from-intosai-capacity-building-committee_48# (дата звернення 10.01.2023).
2. Лубенченко О. Е. Нова система управління якістю в аудиті. Інформація та комунікації. *Статистика України*. 2022, № 2 С. 85–94. URL: <https://su-journal.com.ua/index.php/journal/article/download/379/355/> (дата звернення 10.01.2023).
3. Міронова О., Давидюк Т. Контроль якості аудиторських послуг на рівні виконання завдання: підсумкова документація контролера якості Аудитор України. 2014. № 11 (228). URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/50587658.pdf> (дата звернення: 10.01.2023).
4. Міжнародний стандарт управління якістю 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг». 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). (дата звернення: 10.01.2023).
5. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні : Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII станом на 01.01.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 11.01.2023).
6. First-time implementation guide: 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. URL: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-ISQM-1-first-time-implementation-guide-quality-management_0.pdf (дата звернення: 11.01.2023).

Myroslavskiy S., Kasianenko O. Legal risks through the prism of state administration and quality management of an audit firm

The article is dedicated to the issue of state quality management of audit services through the implementation of a quality management system for audit firms. This new concept is based on identifying risks that affect the quality of audit services, evaluating them and determining appropriate actions to reduce such risks. The quality of audit services is a relevant issue for Ukraine, as it is a way to attract investors who base their assessments and forecasts on information disclosed in financial reporting. In light of the post-war reconstruction of the economy of Ukraine, and the resumption of economic activities, the issue of state administration and quality management of audit services becomes increasingly relevant due to growing estimates of the damage caused by military aggression to the country's economy as a whole. However, like any type of activity, audit activity is exposed to risks, and the main object of risk exposure, which is under the close attention of government bodies, is the quality of audit services. Quality management at the state level is carried out by implementing regulatory requirements for the activities of audit firms and auditors, education and professional development of auditors, their admission to the profession, compliance with ethical requirements and professional standards. All these elements of management create legal risks for the activity of the subjects of audit activity, which must be taken into account when building a quality management system. The article investigates the legal risks of an audit firm associated with state quality administration of audit services. The algorithm for building the quality management process at the level of an audit firm and the goals of quality are identified. Subcategories of concentration of legal risks of compliance with the Law of Ukraine "On Audit of Financial Statements and Auditing" are also investigated at the level of an audit firm and the engagements performed by it. It is determined that the involvement of the intellectual potential of an audit firm, proper identification of risks, their evaluation and development of actions in response to such risks are important factors for ensuring the quality of audit activities in the conditions of state administration and management.

Key words: legal risks, quality management system, government, auditing services, public management.