

ЗВІТ ПРО ДІЯЛЬНІСТЬ ОРГАНУ СУСПІЛЬНОГО НАГЛЯДУ ЗА АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ЗА 2021 РІК

СИСТЕМА НАГЛЯДУ ЗА АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ В УКРАЇНІ

Аудиторська діяльність є незалежною професійною діяльністю аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (далі — САД) з надання аудиторських послуг, ключовим аспектом якої є аудит фінансової звітності, який виконує надзвичайно важливу функцію щодо підтвердження достовірності та неупередженості інформації, поданої користувачам фінансової звітності. Цим забезпечується суттєве зменшення ризиків, пов'язаних із прийняттям управлінських рішень, підвищується довіра до підприємства з боку партнерів та суспільства.

В Україні з 2018 року аудиторська діяльність та її регулювання здійснюється відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (далі — Закон), яким впроваджено європейську модель суспільного нагляду за аудиторською діяльністю відповідно до вимог Директиви Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року № 2006/43/ЄС «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності» та Регламенту Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 року № 537/2014 «Про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання».

Провідна роль у цій моделі належить Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі — ОСНАД), метою якого є здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні.

Місією ОСНАД є забезпечення високого рівня впевненості власників, інвесторів та інших користувачів в інформації, розкритій у фінансовій звітності, як надійній базі ухвалення ефективних рішень.

ОСНАД забезпечує здійснення нагляду за аудиторською діяльністю і несе відповідальність за нагляд за:

- реєстрацією аудиторів та САД;
- впровадженням міжнародних стандартів аудиту (далі — МСА);
- контролем за атестацією аудиторів та безперервним професійним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- контролем якості аудиторських послуг САД, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та САД, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- застосуванням стягнень.

При цьому ОСНАД у порядку, визначеному Законом, здійснює нагляд за виконанням Аудиторською палатою України (далі — АПУ) таких делегованих повноважень:

- реєстрація аудиторів та САД;
-

- контроль за безперервним професійним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- контроль якості аудиторських послуг САД, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- здійснення дисциплінарних проваджень щодо САД, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім САД, які здійснюють аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Для здійснення нагляду за аудиторською діяльністю ОСНАД має право, зокрема отримувати від юридичних та фізичних осіб інформацію стосовно аудиторів та САД, пов'язану з виконанням ними професійних обов'язків, оприлюдненням фінансової звітності разом з аудиторським звітом, а також щодо виконання АПУ делегованих повноважень, проводити виїзні перевірки аудиторів та САД в частині виконання ними професійних обов'язків, направляти матеріали про виявлені правопорушення до правоохоронних органів, накладати стягнення на аудиторів та САД, отримувати звіти від АПУ та проводити перевірки АПУ з метою забезпечення виконання нею відповідно до вимог ОСНАД делегованих повноважень, надавати обґрунтовані рекомендації щодо дій, які необхідно здійснити АПУ для належного виконання нею делегованих повноважень та ін.

ОСНАД є юридичною особою публічного права, яка не має на меті отримання прибутку та складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю (далі — Рада нагляду) та Інспекції із забезпечення якості (далі — Інспекція).

Рада нагляду є вищим органом управління ОСНАД та складається з непрактикуючих осіб. Роль Ради нагляду в системі суспільного нагляду за аудиторською діяльністю:

- формування нормативного забезпечення з регулювання аудиторської діяльності та функціонування ОСНАД;
- нагляд за діяльністю АПУ в частині виконання нею делегованих повноважень, зокрема ухвалення рішень про призначення перевірки виконання АПУ делегованих повноважень, затвердження та надання АПУ рекомендацій щодо усунення виявлених порушень у діяльності АПУ при виконанні нею делегованих повноважень, перегляд рішень АПУ, прийнятих нею в межах виконання делегованих повноважень, внесення до них змін та у разі обґрунтування недоцільності їх скасування, затвердження кошторису АПУ в частині фінансування виконання нею делегованих повноважень;
- нагляд за діяльністю Інспекції, схвалення кошторису ОСНАД, затвердження щорічних звітів за результатами діяльності ОСНАД, проведення конкурсу та за його результатами призначення Виконавчого директора Інспекції;
- нагляд за атестацією аудиторів, зокрема перегляд рішень Комісії з атестації;
- здійснення дисциплінарних проваджень щодо САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, та аудиторів, у випадках, визначених Законом, зокрема ухвалення рішень про порушення дисциплінарних справ та ухвалення рішень про застосування стягнень.

Роль Інспекції в системі суспільного нагляду за аудиторською діяльністю:

- проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;

- підготовка проекту публічного звіту за результатами здійснення суспільного нагляду та проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг;
- здійснення перевірки, підготовка та надання Раді нагляду проектів рекомендацій для удосконалення реалізації АПУ делегованих повноважень;
- проведення перевірок відомостей, що містять ознаки професійного проступку з боку САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, та аудиторів, у випадках, визначених Законом, а також реалізація стягнень за дорученням Ради нагляду;
- методологічне забезпечення професійної кваліфікації.

ОСНАД, який з 2019 року є повним членом Міжнародного форуму незалежних регуляторів аудиторської діяльності (IFIAR), набуваючи упродовж трьох останніх років власний досвід з суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, у своїй діяльності використовує кращі європейські та світові практики в системі нагляду за аудиторською діяльністю.

ДІЯЛЬНІСТЬ РАДИ НАГЛЯДУ

Протягом 2021 року відбулося 15 засідань Ради нагляду.

У процесі нормотворчої діяльності Радою нагляду за поданням Інспекції опрацьовано та схвалено, зокрема:

- зміни до Рекомендацій щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг;
- зміни до Порядку та Форми подання інформації про надання суб'єктом аудиторської діяльності послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес;
- зміни до Положення про Раду нагляду за аудиторською діяльністю;
- проект Порядку підготовки програми діяльності та кошторису

ОСНАД.

- проект Рекомендацій з самооцінки суб'єктами аудиторської діяльності ефективності внутрішньої політики і процедур системи внутрішнього контролю якості;
- зміни до Статуту ОСНАД;
- Звіт про діяльність ОСНАД за 2020 рік;
- Звіт про виконання кошторису ОСНАД за 2020 рік;
- проект постанови Кабінету Міністрів України щодо зменшення розміру внеску, що сплачується САД на користь ОСНАД у 2021 році;
- проекти актів, що пов'язані з атестацією аудиторів;
- проект кошторису ОСНАД на 2022 рік;
- кошторис АПУ на 2021 рік в частині делегованих повноважень,
- Звіт про загальні результати системи забезпечення якості за 2020 рік;
- Програму діяльності ОСНАД на 2022 рік;
- План-графік проведення АПУ перевірок з контролю якості на 2022 рік та зміни до Плану-графіку проведення АПУ перевірок з контролю якості на 2021 рік.
- Підходи щодо удосконалення законодавства з регулювання аудиторської діяльності.

На основі схвалених підходів щодо удосконалення законодавства з регулювання аудиторської діяльності ОСНАД підготовлено проект змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Крім цього, члени Ради нагляду постійно брали участь у засіданнях Ради АПУ (15 очних засідань), а також брали участь у дистанційних засіданнях Ради АПУ з обговорення окремих питань.

COVID-19

Світова пандемія коронавірусної хвороби (COVID-19) та запровадження Кабінетом Міністрів України карантинних та обмежувальних заходів, спрямованих на протидію її подальшого поширення в Україні, значною мірою вплинули як на діяльність САД, так і на виконання ОСНАД своїх функцій.

Рішенням Ради нагляду схвалено проект постанови Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України «Про розмір внеску, що сплачується суб'єктами аудиторської діяльності на користь Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю», яким було передбачено зменшення у 2021 році розміру внеску, який сплачується САД на користь ОСНАД, з 1% до 0,5% та можливість зарахування надмірно сплачених сум внесків у рахунок майбутніх платежів.

Також Радою нагляду було запропоновано АПУ при затвердженні кошторису на 2021 рік розглянути можливість використання надходжень від виконання делегованих повноважень на фінансування поточної діяльності АПУ у разі звільнення аудиторських фірм від сплати членських внесків до АПУ та зменшення розміру членських внесків від аудиторів.

З метою проведення засідань Ради нагляду та Комісії з атестації у режимі відеоконференції з використанням інформаційно-комунікаційних технологій, зокрема можливості розгляду Радою нагляду дисциплінарних проваджень стосовно САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, Радою нагляду затверджено зміни до Положення про Раду нагляду за аудиторською діяльністю та запропоновано відповідні зміни до Положення про Комісію з атестації.

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ ПРО ПРОВЕДЕНІ ПЕРЕВІРКИ ТА ЇХ РЕЗУЛЬТАТИ

Контроль якості аудиторських послуг САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, проводиться Інспекцією та передбачає тестування внутрішніх процедур, здійснення перевірки робочих документів, аудиторських звітів та інших звітів, договорів про надання аудиторських послуг, внутрішніх розпорядчих актів САД, якими визначаються політика та процедури, які мають застосовуватися при наданні аудиторських послуг.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства, що становлять суспільний інтерес, — це підприємства — емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ і недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які належать до великих підприємств.

Перевірки з контролю якості аудиторських послуг проводяться відділом з контролю Інспекції згідно з планом-графіком перевірок відповідно до Закону, Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг,

затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 серпня 2019 року № 362 (далі — Порядок проведення перевірок з контролю), та Рекомендацій щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг, затверджених рішенням Ради нагляду від 30 серпня 2019 року № 5/7/13 (зі змінами) (далі — Рекомендації).

Контроль якості аудиторських послуг передбачає тестування внутрішніх процедур, здійснення перевірки робочих документів, аудиторських звітів та інших звітів, договорів про надання аудиторських послуг, внутрішніх розпорядчих актів САД, якими визначаються політика і процедури, які мають застосовуватися при наданні аудиторських послуг, щодо:

- дотримання застосованих МСА, вимог щодо незалежності та інших вимог Закону, у тому числі забезпечення достовірності інформації, поданої для включення до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторською діяльності (далі — Реєстр);
- кількості та якості використаних ресурсів, у тому числі дотримання вимог щодо безперервного професійного навчання аудиторів;
- дотримання вимог стосовно винагороди за аудиторські послуги, якщо вони встановлені;
- ефективності системи внутрішнього контролю якості САД;
- достовірності інформації у звіті про прозорість, якщо його оприлюднення передбачається Законом, щодо оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості САД.

Планом-графіком проведення перевірок з контролю якості на 2021 рік, затвердженим наказом Державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» від 01 грудня 2020 року № 54-кя, передбачалось проведення перевірок 40 САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Також було включено 1 САД з плану перевірок попереднього року. На виконання зазначеного плану-графіку Інспекція здійснила перевірки за результатами яких:

26 САД визнані такими, що пройшли перевірку з контролю якості, зокрема 25 з обов'язковими до виконання рекомендаціями;

9 САД втратили право проводити обов'язковий аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес, до початку перевірки за його місцезнаходженням або в процесі узгодження звіту про результати перевірки;

щодо 3 САД станом на 31 грудня 2021 року відбувалося узгодження звітів з перевірки;

щодо 2 САД перевірку було розпочато в 2021 році та продовжено в 2022 році.

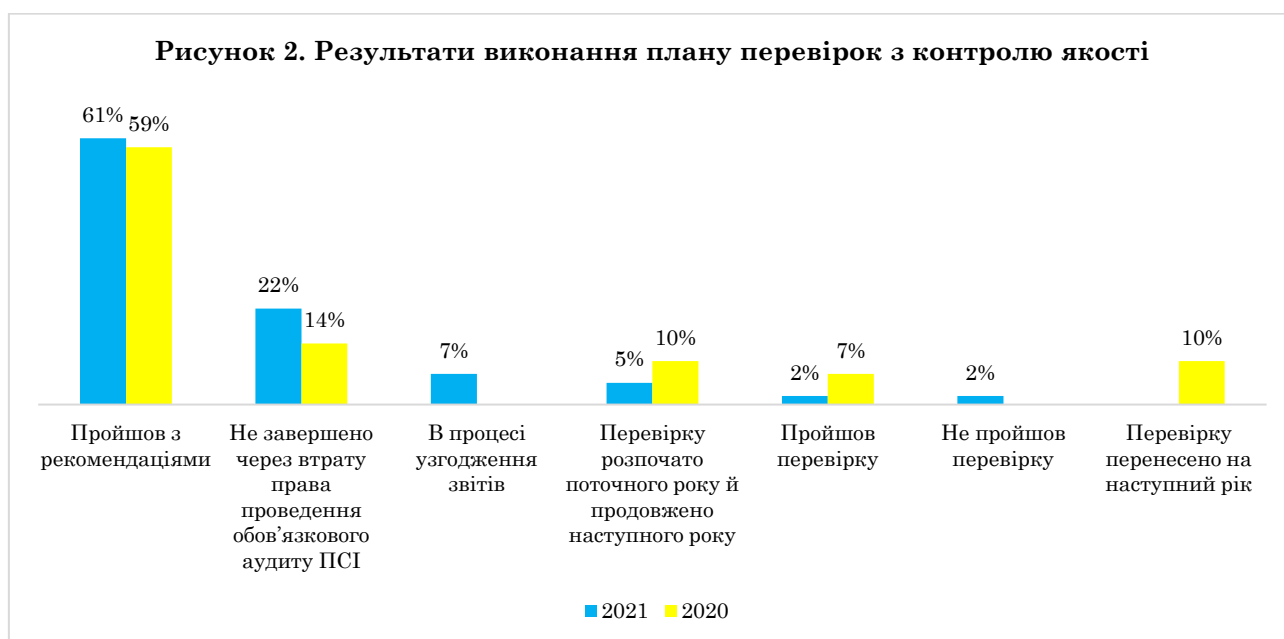
Окрім цього 1 САД, включений до плану перевірок попереднього року, визнаний таким, що не пройшов перевірку з контролю якості.

У табл. 1 наведено результати виконання плану перевірок з контролю якості на 2021 рік.

Таблиця 1. Результати виконання плану перевірок з контролю якості на 2021 рік

РЕЗУЛЬТАТИ ПЕРЕВІРКИ З КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ	2021		2020	
	КІЛЬКІСТЬ САД	%	КІЛЬКІСТЬ САД	%
Пройшов перевірку з обов'язковими до виконання рекомендаціями	25	61 %	17	59 %
Перевірку не завершено через втрату САД права проведення обов'язкового аудиту ПСІ	9	22 %	4	14 %
В процесі узгодження звітів з перевірки	3	7 %	-	-
Перевірку розпочато поточного року й продовжено наступного року	2	5 %	3	10 %
Пройшов перевірку	1	2 %	2	7 %
Не пройшов перевірку	1	2 %	-	-
Перевірку за місцезнаходженням перенесено на наступний рік	-	-	3	10 %
Разом	41	100 %	29	100 %

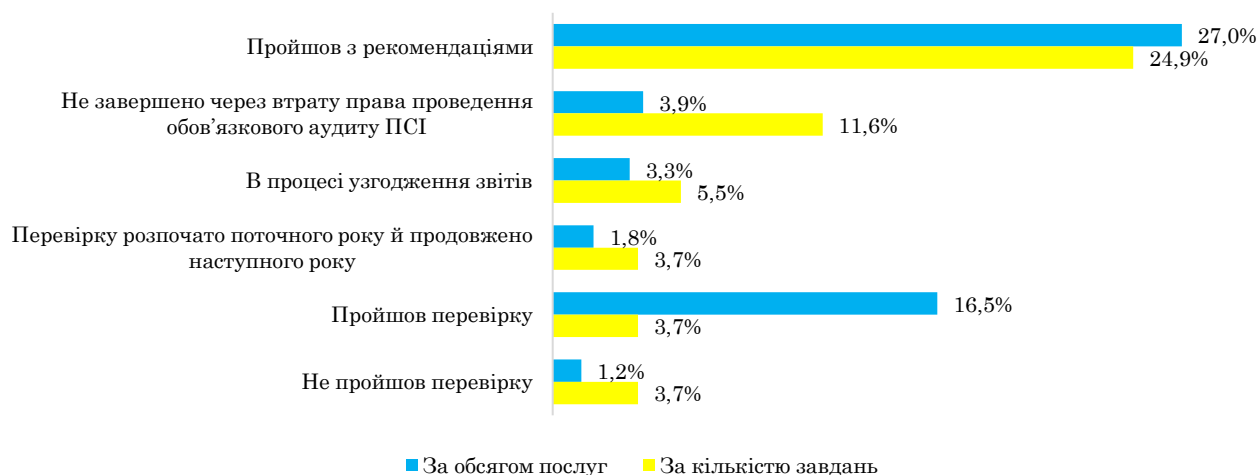
На рис. 2 наведено результати виконання плану перевірок з контролю якості порівняно з попереднім 2020 роком.



Частка САД, про які йде мова у табл. 1, у загальному обсязі послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності за попередній 2020 рік становила 47,8 %, у тому числі 53,7 % в загальному обсязі послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

На рис. 3 наведено розподіл частки таких САД в загальному обсязі послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, в залежності від результатів перевірки з контролю якості.

Рисунок 3. Розподіл САД за їх часткою в загальному обсязі послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, в залежності від результатів перевірки з контролю якості у 2021 році

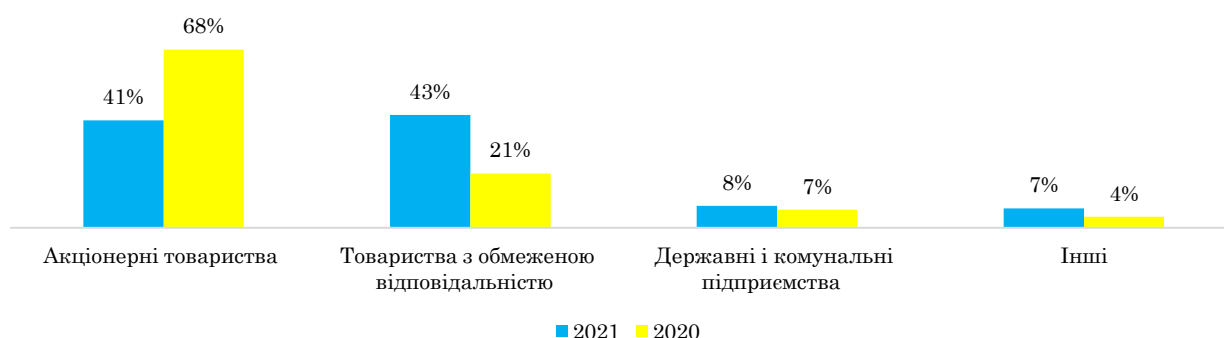


Порівняно з 2020 роком, середня тривалість перевірки за місцезнаходженням САД збільшилася з 5 до 6 робочих днів, що дозволило приділяти більше уваги не тільки визначеним при плануванні областям підвищеного ризику, а й іншим якісним аспектам провадження САД аудиторської діяльності. Окрім цього на збільшення середньої тривалості перевірки за місцезнаходженням вплинули певні обмеження, спричинені COVID-19, а також розмір включених до плану перевірок окремих САД. При цьому кількість аудиторських завдань, відібраних для перевірки, залишилась без змін і становила в середньому 4 завдання.

Перевірено 95 завдань з аудиту фінансової звітності, аудиторські звіти за результатами яких підписано 71 ключовими партнерами. В деяких випадках для перевірки обиралися окремі аспекти виконаних завдань з аудиту, огляду, надання іншої впевненості або супутніх послуг.

Завдання для перевірки відбиралися Інспекцією з використанням ризик-орієнтованого підходу. На рис. 4 наведено розподіл відібраних для перевірки завдань з аудиту фінансової звітності за організаційно-правовою формою суб'єктів господарювання.

Рисунок 4. Організаційно-правова форма суб'єктів господарювання, аудит фінансової звітності яких був предметом перевірки в 2020-2021 рр.



У табл. 2 та на рис. 5 наведено детальні відомості про перевірки САД і їх узагальнені результати.

Таблиця 2. Відомості про перевірки САД, щодо яких ухвалено рішення про їх результати

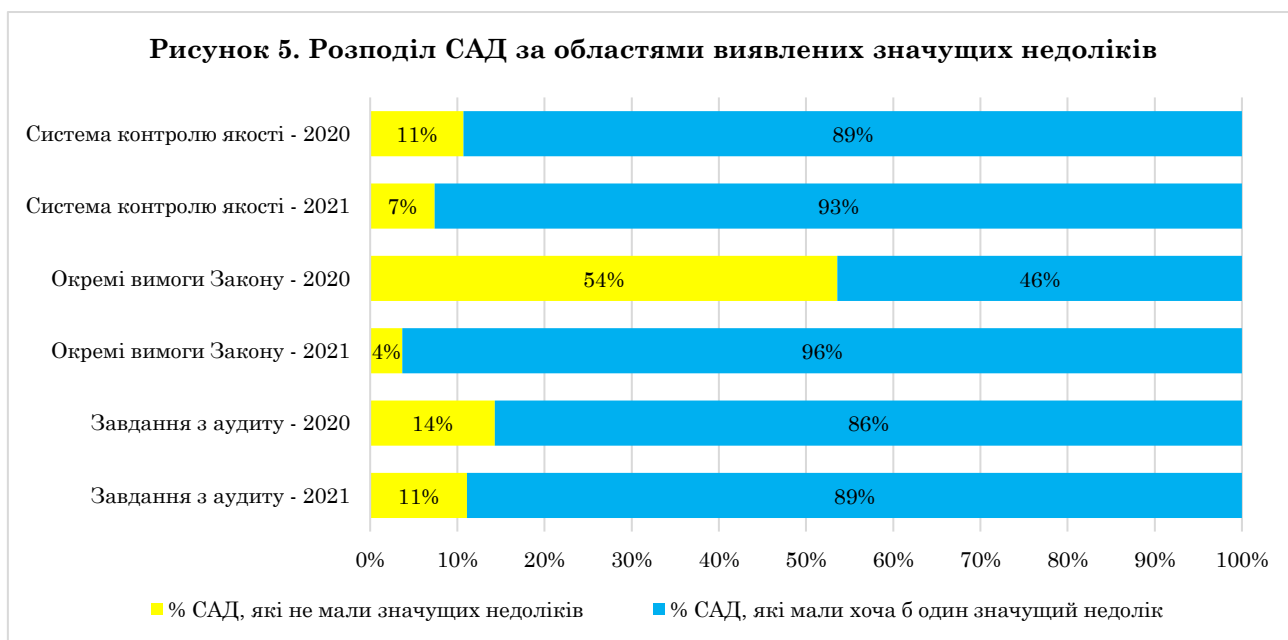
РЕЗУЛЬТАТИ ПЕРЕВІРКИ З КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ	2021		2020	
	КІЛЬКІСТЬ САД	%	КІЛЬКІСТЬ САД	%
Кількість САД, щодо яких ухвалено рішення про результати перевірки	27	63 %	19	66 %
Кількість ключових партнерів з аудиту таких САД у періоді, який підлягав перевірці	140	–	104	–
Кількість ключових партнерів з аудиту за перевіреними завданнями	71	51 %	62	60 %
Кількість перевірених завдань з аудиту фінансової звітності, з них:	95	–	71	–
за концептуальною основою складання фінансової звітності:				
- МСФЗ;	72	76 %	57	80 %
- НП(С)БО.	23	24 %	14	20 %
за статусом суб'єкта господарювання:				
- ПСІ;	64	67 %	51	72 %
- інші.	31	33 %	20	28 %
за виявленими недоліками:				
- мали хоча б один значущий недолік;	82	86 %	64	90 %
- не мали значущих недоліків.	13	14 %	7	10 %

Інспекція розпочала перевірки з контролю якості аудиторських послуг у жовтні 2019 року після затвердження Порядку проведення перевірок з контролю та Рекомендацій. Отже, деякі спостереження щодо недоліків у діяльності САД, отримані в IV кварталі 2019 року та 2020 році (з рахуванням тимчасового призупинення перевірок протягом квітня—липня 2020 року), не можуть бути в повній мірі співставними по відношенню одне до одного, а також до наступних років, зокрема через відмінності в кількості перевірених САД, аудиторських завдань, а також тривалості перевірок за місцезнаходженням. У зв'язку з цим, аналіз недоліків у діяльності САД за IV квартал 2019 року та 2020 рік подаються в цьому звіті разом як 2020/2019 рік, що забезпечить більш прийнятну основу для порівняння кількісних і якісних показників, які характеризують стан забезпечення якості аудиторських послуг в Україні у 2021 році.

Узагальнені відомості щодо недоліків у діяльності САД включаються до цього звіту у тому періоді, в якому ухвалено рішення про результати перевірки або станом на 31 грудня перевірка за місцезнаходженням завершена та з САД підписано протокол узгодження проекту звіту.

Недолік визначається як порушення певних вимог МСА або Закону. При цьому значущість недоліку – відносна важливість недоліку в конкретному контексті, яка визначається кількісними та якісними чинниками, такими як суттєвість та зміст порушення МСА та/або Закону, що припустився САД під час виконання завдання, ступінь достатності та/або прийнятності аудиторських доказів, ступінь невідповідності вимогам МСА та Закону, ступінь впливу на дотримання вимог щодо вимірювання чи оцінювання предмета завдання з надання впевненості відповідно до встановлених критеріїв (зокрема, у

Міжнародних стандартах фінансової звітності (далі – МСФЗ), національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) тощо).



Виклики, пов'язані з постійним ускладненням і збільшенням кількості господарських операцій, діджиталізацією бізнес-процесів, змушують аудиторські фірми адаптуватися та підвищувати стандарти якості своєї діяльності. Така адаптація неможлива без використання сучасних технологій, наприклад, програмного забезпечення для аудиту та інструментів аналізу даних при виконанні аудиторських процедур, щоб належним чином реагувати на ризики суттєвого викривлення фінансової звітності в нових реаліях, роботизації окремих рутинних аудиторських процедур. Такі технології підвищують ефективність та результативність виконання завдання, забезпечуючи зниження рівня помилок через людський чинник, скорочення часу виконання окремих тестів, зміцнення рівня нагляду та керованості перевірки, надаючи можливість партнеру більше часу фокусуватися на областях підвищеного аудиторського ризику.

Не дивлячись на те, що багато аудиторських фірм або запровадили певні елементи автоматизації процесу проведення аудиту, або розглядають таку необхідність протягом наступних двох років, загальний рівень автоматизації САД продовжує залишатися на досить низькому рівні. Так, з 27 САД, щодо яких у 2021 році ухвалені рішення про результати перевірки, лише 33 % при наданні послуг з аудиту фінансової звітності використовували спеціалізоване програмне забезпечення для організації його проведення, нагляду і документування (у 2020 році: 29%). При цьому тільки 4 (15%) САД застосовували в роботі комп'ютеризовані методи аудиту у таких сферах, як аналіз даних бухгалтерського обліку, візуалізація даних, аналіз бізнес-процесів.

В більшості випадків на заваді автоматизації перш за все малих аудиторських фірм є обмеження бюджету, відсутність персоналу з достатніми технологічними знаннями або супротив окремих ключових працівників до змін. Проте несприйняття незворотності діджиталізації може призвести до повної втрати САД конкурентних переваг.

У 2021 році при проведенні перевірок з контролю якості значна увага приділялась питанням політики оплати праці та дотримання вимог Закону щодо

інформування органу, який відповідно до законодавства здійснює нагляд за таким підприємством про:

- порушення законодавства з питань, що належать до компетенції органу нагляду;
- суттєву загрозу або сумніви щодо можливості підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі;
- відмову від висловлення думки або надання негативної чи модифікованої думки.

З метою моніторингу політик оплати праці в лютому 2022 внесені зміни до Порядку подання інформації про надання суб'єктом аудиторської діяльності послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес, в частині зазначення загальної суми витрат з оплати праці працівників САД, що була нарахована у звітному році, у тому числі витрати з оплати праці аудиторів САД.

НЕДОЛІКИ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ

Незалежно від розміру аудиторської фірми ціллю створення і підтримання системи контролю якості є стійке забезпечення якості аудиторських послуг. Проте, деякі аудиторські фірми розробили або запозичили систему контролю якості лише як формальність у відповідь на необхідність надавати Інспекції докази її «паперового» існування. У таких випадках розроблена система контролю якості часто не працює так, як очікувалося, і призводить до виявлення при перевірці численних недоліків через такі причини, як нездатність забезпечити належне функціонування системи та її органічну взаємопов'язаність з якістю виконання окремих аудиторських завдань.

На рис. 6 зображено розподіл значущих недоліків за окремими елементами системи контролю якості за їх питомою вагою. Найбільшу питому вагу як і в попередньому році мали недоліки, що пов'язані з моніторингом системи внутрішнього контролю якості та виконанням завдань, проте саме відповідальність керівництва за якість на фірмі є підґрунтям, фундаментом, на якому вибудовується вся система в цілому. Недоліки в будь-яких інших її елементах можуть надавати переконливі свідчення певних прогалин у створенні керівництвом внутрішньої культури, ядром якої виступає беззастережна відданість якості.

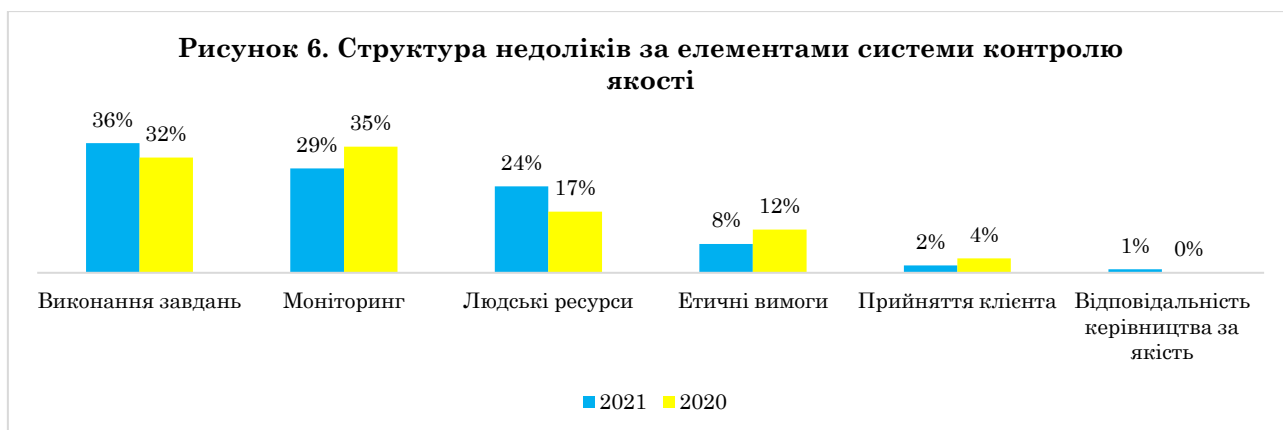
Керівництво аудиторської фірми повинно приділяти важливе значення вдосконаленню політики та процедур контролю якості за кожним елементом шляхом проведення аналізу першопричин недоліків для визначення точних дій щодо їх усунення, а також визначенню значущості та пріоритетності недоліків та їх постійного усунення.

З метою розуміння працівниками вдосконалених політики та процедур контролю якості мають здійснюватися на систематичній основі повідомлення і, за необхідності, внутрішні тренінги і семінари. Окрім того, щоб ефективно усувати недоліки якості аудиту САД мають бути доступні експерти в різних галузях, таких як ІТ, оцінка, бізнес-моделювання та прогнозування, корпоративні фінанси тощо.

Більшість недоліків у різних елементах системи контролю якості є повторювальними по відношенню до попередніх років. Такі результати можуть свідчити про те, що деякі аудиторські фірми належним чином не враховують оприлюднені Інспекцією у 2021 та 2020 роках узагальнені результати перевірок з контролю якості та рекомендації щодо покращення кожного елемента системи контролю якості.

Найбільш розповсюджені недоліки функціонування внутрішньої системи контролю якості САД в основному пов'язані з:

- неефективністю моніторингу контролю якості, недотриманням вимог щодо його періодичності, своєчасності проведення та повноти;
 - недостатньою увагою САД до оцінки впливу і виправлення недоліків, які були встановлені моніторингом контролю якості;
 - недостатнім рівнем забезпечення об'єктивності осіб, відповідальних за огляди контролю якості до подання аудиторського звіту та додаткового звіту для аудиторського комітету, та/або виконання моніторингу;
 - ознаки незабезпечення перевірки контролю якості завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
 - не встановленням критеріїв належної відповідності відповідальних за перевірку контролю якості обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становить суспільний інтерес;
 - недоліками застосовної методології аудиту фінансової звітності, включаючи підходи до оцінювання ризиків суттєвого викривлення, а також визначення дій аудитора у відповідь на оцінені ризики;
 - браком чіткого узгодження аудиторських процедур у програмах з аудиту з твердженнями щодо класів операцій, залишків рахунків та відповідних розкриттів;
 - відсутністю належного процесу документування витраченого на виконання завдань часу, включаючи час, витрачений партнером із завдання та особою, відповідальною за здійснення огляду контролю якості;
 - недотриманням вимог щодо завершення формування остаточних файлів з виконаних завдань, недостатнім забезпеченням безпечного зберігання, цілісності і відновлюваності аудиторської документації;
 - недостатнім рівнем відстеження завантаженості партнерів із завдань та реагування на таку завантаженість для недопущення зниження якості надання аудиторських послуг;
 - відсутністю ефективних політик і процедур САД щодо розвитку кар'єри, просування по службі, компенсації і мотивації усього персоналу разом з недосконалістю запровадженої системи оцінювання та винагороди персоналу, включаючи оцінювання і винагороду партнерів із завдань, яка б стимулювала перш за все прихильність усіх категорій працівників до якості;
 - браком достатніх заходів моніторингу у сфері безперервного навчання персоналу, недотриманням окремих політик щодо навчання та підвищення кваліфікації персоналу;
 - недостатнім контролем за процесом щорічного підтвердження персоналом політик та процедур щодо незалежності, повідомлення працівників САД з політиками і процедурами з контролю якості та змін до них;
 - незабезпеченням належних механізмів ідентифікації необхідності обов'язкової ротації ключових партнерів з аудиту;
 - недостатністю заходів САД для ідентифікації і оцінки конфлікту інтересів від надання неаудиторських послуг, зокрема щодо послуг, які надають його пов'язані сторони;
 - порушенням САД принципів етичної професійної поведінки.
-



Найрозповсюдженіші недоліки, а також рекомендації щодо їх усунення розглянуто далі.

Неефективність моніторингу контролю якості, недотримання вимог щодо його періодичності, своєчасності проведення та повноти.

З огляду на виявлену кількість недоліків виконання завдань у деяких САД, Інспекція дійшла висновку, що процеси моніторингу та/або перевірки контролю якості до надання аудиторського звіту таких САД не можна вважати ефективними. У процесі моніторингу САД більшою мірою були зосереджені на наявності політик і процедур контролю якості на рівні САД без належного розгляду їх доречності залежно від розміру аудиторської практики САД, а також кількісних і якісних характеристик його клієнтів з аудиту, а також без перевірки того, чи застосовуються такі політики і процедури контролю якості на практиці та їх ефективності.

Також виявлено випадки непроведення моніторингу окремими САД, деякі не забезпечили належну його періодичність, або обмежили його виключно перевіркою виконаних завдань чи перевіркою системи контролю якості на рівні САД.

Окрім того, деякі САД не встановили чіткі критерії для вимірювання рівня результатів моніторингу та оцінки впливу недоліків для кожного елемента системи контролю якості та кожного перевіреного завдання з аудиту.

Рекомендації:

САД повинен встановити такий процес моніторингу, який би надав йому достатню впевненість у тому, що його політики і процедури системи контролю якості доречні, адекватні та працюють ефективно. Такий процес повинен включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості САД включно з періодичним інспектуванням мінімум одного завершеного завдання на кожного партнера із завдання.

САД мають постійно вдосконалювати програму моніторингу як на рівні фірми, так і на рівні завдань, для досягнення її достатньої деталізації, охоплення всіх важливих областей аудиторської діяльності, а також своєчасно повідомляти про переглянута програму тим, хто відповідає за процес моніторингу.

САД доцільно встановити зрозумілі та логічні критерії для вимірювання рівня результатів моніторингу та оцінки впливу недоліків для кожного елемента системи контролю якості, критерії вимірювання рівня впливу кожного окремого недоліку та їх сукупності на викривлення фінансової звітності та висновку про загальний результат кожного перевіреного аудиторського завдання.

Принаймні раз на рік САД повинен повідомляти результати моніторингу його системи контролю якості партнерам із завдання та іншим працівникам САД,

що мають до цього відношення, включно з генеральним директором (або іншою аналогічною вищою адміністративною посадовою особою) або, якщо це доречно, радою керуючих партнерів. МСКЯ 1 додатково визначає інші конкретні вимоги до процесу моніторингу.

Відсутність достатньої уваги до виправлення недоліків, визначених моніторингом контролю якості.

Певні САД не приділяли достатньої уваги виправленню недоліків, визначених за результатами моніторингу системи контролю якості аудиторських послуг, включно з повторюваними недоліками. Також окремі САД не встановили чітких рекомендацій щодо аналізу першопричин недоліків, складання плану їх виправлення та подальших заходів щодо усунення недоліків, виявлених під час моніторингу.

Рекомендації:

САД має зосереджуватися на послідовному підвищенні якості аудиту, застосовуючи аналіз основних причин, що призвели до існування недоліків, та вжиття відповідних заходів для запобігання повторенню таких причин у майбутньому.

САД повинні оцінювати вплив недоліків, виявлених у результаті процесу моніторингу, та визначати, чи є вони:

- випадками, які необов'язково вказують на те, що система контролю якості САД не може забезпечити їй достатньої впевненості щодо дотримання професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих та нормативних актів, а звіти, надані САД чи партнерами із завдань, відповідають обставинам; або
- системними, повторюваними або іншими значними недоліками, що вимагають негайних дій щодо їх виправлення.

Рекомендації за результатами моніторингу щодо дій, спрямованих на виправлення виявлених недоліків, повинні включати таке:

- запровадження відповідних дій для усунення недоліків щодо окремого завдання або окремого співробітника;
- інформування осіб, які відповідають за підготовку та професійний розвиток персоналу щодо виявлених недоліків;
- внесення змін у політики і процедури контролю якості; та
- дисциплінарні дії стосовно осіб, які не дотрималися політик і процедур фірми, особливо тих осіб, хто робить це неодноразово.

САД доцільно приділяти більше уваги процесу аналізу першопричин виявлених недоліків, складанню плану подальших заходів з їх усунення. Для цього слід призначити компетентну та, за відсутності належних внутрішніх ресурсів, незалежну особу. Це дозволить скласти ефективний план усунення недоліків, виходячи з їх впливу на аудиторську практику та пріоритетність в часі.

Такі визначені моніторингом рекомендації повинні бути застосовні САД на практиці. Повнота виконання плану заходів щодо усунення недоліків та ефективність таких заходів обов'язково, щонайменше, мають включатися до програми моніторингу наступного року.

Загроза втрати об'єктивності особами, відповідальними за перевірку контролю якості та/або виконання моніторингу.

У деяких випадках Інспекцією було встановлено обставини, які призводили до ризику упередженості та втрати об'єктивності особами, відповідальними за перевірку контролю якості завдання до надання аудиторського звіту або за інспектування контролю якості завершеного завдання в рамках моніторингу внаслідок того, що такі особи:

- були функціональними підлеглими партнера із завдання або перебували з таким партнером у родинних (сімейних) стосунках;
- призначалися для проведення перевірки безпосередньо партнером такого завдання.

Рекомендації:

САД повинен встановити такі політики і процедури, які б забезпечили об'єктивність осіб, відповідальних за перевірку контролю якості завдання. Такі політики і процедури мають передбачати, щоб особа, відповідальна за перевірку контролю якості завдання:

- не відбиралася, якщо це можливо, партнером із завдання;
- не брала іншої участі в завданні протягом періоду перевірки;
- не приймала рішень замість групи із завдання;
- унеможлиблювала існування інших міркувань, які загрожували б її об'єктивності.

Політики і процедури САД повинні передбачати заміну особи, відповідальної за перевірку контролю якості завдання, якщо її здатність провести об'єктивну перевірку можна поставити під сумнів. САД з обмеженою кількістю персоналу може віддати перевагу використанню кваліфікованої зовнішньої особи або іншого САД для проведення перевірок виконання завдань та інших процедур моніторингу. Як альтернатива САД може домовитися про розподіл ресурсів з іншими організаціями для сприяння діяльності з моніторингу.

Ознаки незабезпечення перевірки контролю якості завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

У деяких завданнях з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, окремі САД не забезпечили докази обов'язкового проведення перевірки контролю якості завдання до надання аудиторського звіту.

Рекомендації:

САД повинен встановити політики і процедури, що вимагають перевірку контролю якості завдання для певних завдань, що передбачає об'єктивну оцінку значних суджень, зроблених командою із завдання, та висновків, яких дійшли під час формулювання звіту. Такі політики та процедури повинні: а) вимагати перевірки контролю якості завдання для всіх аудитів фінансової звітності суб'єктів господарювання, цінні папери яких допущені до організованих торгів; б) встановлювати критерії оцінки для решти аудитів, оглядів історичної фінансової інформації, інших завдань з надання впевненості і супутніх послуг для визначення необхідності проведення перевірки контролю якості виконання завдання; та в) вимагати проведення перевірки контролю якості всіх завдань, якщо це потрібно, які відповідають критеріям, установленим відповідно до параграфу 35 (b) МСКЯ 1. Відповідно до вимог Закону САД зобов'язаний проводити внутрішній контроль якості виконаного завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, до подання аудиторського звіту та додаткового звіту для аудиторського комітету підприємства. Внутрішній контроль якості виконаного завдання з аудиту фінансової звітності повинен проводитися рецензентом, який призначається з числа аудиторів, не залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, огляд якого проводиться.

Не встановлення критеріїв належної відповідності відповідальних за перевірку контролю якості обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Окремі САД призначали відповідальними за перевірку контролю якості аудиту фінансової звітності осіб, які не мали аудиторського досвіду у відповідній галузі клієнта або особу, яка не є аудитором відповідно до законодавства.

Рекомендації:

САД повинен встановити політики і процедури для розгляду призначення відповідальних за перевірку контролю якості завдання та визначення їх належної відповідності вимогам на основі технічної кваліфікації, потрібної для виконання такої ролі, включно з необхідним досвідом і повноваженнями.

Відповідальний за перевірку контролю якості завдання призначається з числа аудиторів. Від обставин завдання залежить, що являють собою відповідні та достатні технічна кваліфікація, досвід і повноваження. Наприклад, відповідальним за перевірку контролю якості завдання з аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання підприємства, що становить суспільний інтерес, швидше за все буде особа з досвідом і повноваженнями, достатніми та відповідними для того, щоб бути партнером із завдання подібного аудиту. Окрім того, доцільно враховувати галузевий досвід.

Недоліки застосовної методології аудиту.

Як і раніше, значна частина САД відчуває істотний брак знань та досвіду при розробці та застосуванні на практиці доречної методології аудиту та, відповідно, не має докладного посібника з аудиту чи внутрішньофірмових стандартів з проведення аудиту фінансової звітності. У більшості випадків розділи таких посібників чи внутрішні стандарти САД стисло повторюють вимоги відповідних МСА без зазначення того, яким саме чином САД має виконувати їх на практиці. Зазвичай такі методологічні прогалини стосуються:

- оцінок та тестування внутрішнього контролю;
- оцінок ризику суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень;
- визначення та застосування суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому та суттєвості для виконання аудиторських процедур;
- зв'язку оцінки ризику суттєвого викривлення з процедурами аудиту;
- застосування аудиторської вибірки;
- використання аналітичних процедур по суті;
- аудиту групи.

Це створює високий ризик непослідовності в застосуванні персоналом САД окремих вимог МСА та того, що внаслідок некоректної або неповної застосовної методології САД не будуть отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для підтвердження висновків, яких дійшли, і для аудиторського звіту, який слід надати.

Рекомендації:

САД повинен сприяти незмінно високому рівню якості виконання завдань через свої політики і процедури. Цього можна досягти завдяки керівництвам до застосування МСА, відповідним спеціалізованим програмним засобам з аудиту чи іншим формам стандартизованої аудиторської документації, а також керівництвам до застосування щодо галузевих чи інших тематичних питань. При розробленні та запровадженні таких керівництв по застосуванню програм, опитувальників доречно використовувати доступну інформацію про найкращі практики застосування МСА та переконуватися в тому, що методологія САД

відповідає професійним стандартам і охоплює всі важливі сфери проведення аудиту фінансової звітності. Наприклад, для розроблення внутрішньо фірмового посібника з аудиту САД можуть бути використані:

- існуючі визнані рішення і програмне забезпечення в сфері проведення аудиту;
- видання Міжнародної федерації бухгалтерів;
- публікації з практичного застосування аудиту визнаних професійних організацій бухгалтерів і аудиторів, наукові дослідження.

Наприклад, внутрішньо фірмовий посібник з аудиту невеликої або середньої за розміром аудиторської практики може охоплювати наступні розділи:

- **попередня діяльність:**
встановлення передумов проведення аудиту;
прийняття (продовження) завдання з аудиту;
узгодження умов завдання з управлінським персоналом;
призначення команди із завдання;
- **оцінювання ризиків і планування:**
підходи до визначення загальної стратегії та розробки плану аудиту;
суттєвість;
розуміння суб'єкта господарювання і його середовища;
розуміння внутрішнього контролю;
ідентифікація і оцінювання ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності;
ідентифікація і оцінювання ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень;
- **відповідь на ризики:**
визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур;
аудиторська вибірка;
відповідь на ризики на рівні фінансової звітності;
відповідь на ризики на рівні тверджень;
аналітичні процедури по суті;
тести контролю;
- **оцінка доказів і висновки:**
оцінювання викривлень;
оцінювання загального подання фінансової звітності;
- **звітування:**
ключові питання аудиту;
формування думки.

Питання аудиту груп може бути винесено як в окремий розділ, так і наводитися окремими підрозділами за належністю в інших розділах посібника з аудиту. Окрім того, найкращою практикою розробки посібника з аудиту є включення до нього практичних прикладів застосування тих чи інших методологічних вимог за різних обставин. Такі приклади значно підвищують рівень сприйняття матеріалів посібника всіма працівниками САД та сприяють послідовності застосування його методології на практиці.

Відсутність чіткого узгодження аудиторських процедур в програмах з аудиту з твердженнями щодо класів операцій, залишків рахунків та відповідних розкриттів.

Розроблені та використовувані деякими САД програми аудиту не включають узгодження аудиторських процедур з твердженнями щодо класів операцій, залишків рахунків та відповідних розкриттів. Окрім того, деякі з таких

програм аудиту не містять конкретних аудиторських процедур або містять занадто узагальнені процедури. Це створює високий ризик того, що такі програми аудиту можуть бути розроблені без врахування необхідності проведення аудиторських процедур щодо певних тверджень, класів операцій, залишків рахунків та відповідних розкриттів.

Рекомендації:

САД повинні встановлювати такі політики і застосовувати такі процедури, які б надавали їм достатню впевненість, що завдання виконуються відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог, а сам САД чи партнер із завдання надасть звіт, що відповідає обставинам. Цього можна досягти, зокрема завдяки внутрішнім керівництвам до застосування, відповідним програмним засобам чи іншим формам стандартизованої документації.

САД слід періодично переглядати існуючі стандартизовані програми аудиту за всіма статтями фінансової звітності, зокрема використовувані в таких програмах аудиторські процедури, рівень їх деталізації, конкретики формулювання того, що саме аудитор повинен виконати для отримання аудиторських доказів, а також узгодити в програмах аудиторські процедури з відповідними твердженнями, щоб бути впевненим у тому, що аудиторськими процедурами охоплені всі твердження.

Крім того, САД доцільно створювати достатньо деталізовані програми аудиту для перевірки складних і комплексних областей, а також питань, що стосуються повторювальних недоліків за результатами огляду аудиторської документації при внутрішніх і зовнішніх перевірках з контролю якості.

САД мають своєчасно повідомляти про такі покращення персонал всіх рівнів та проводити навчальні заняття щодо доопрацьованих керівництв з аудиту, програми аудиту та інших форм і шаблонів, що використовуються при наданні аудиторських послуг.

Недотримання вимог щодо завершення формування і зберігання аудиторської документації.

Деякі САД не завжди забезпечували завершення формування остаточних файлів із завдань з аудиту фінансової звітності та їх архівування не пізніше ніж через 60 днів з дня підписання аудиторського звіту. В окремих випадках САД не могли продемонструвати своєчасність остаточного формування аудиторської документації, не приділяли достатньої уваги безпеці зберігання, повноті, цілісності і відновлюваності аудиторської документації, контролю за внесенням змін до неї. Певні САД склали і в подальшому зберігали ключову аудиторську документацію в електронній формі із зазначенням відомостей про осіб, які підготували та перевірили такі документи, та відповідних дат затвердження в такий спосіб, що не дає змоги переконатися в тому, що саме ці особи, визначені в таких електронних документах, виконували цю роботу або перевірили її виконання, а також у своєчасності цих дій. Також, Інспекцією встановлювалися випадки невідповідності політик і процедур САД щодо періоду зберігання аудиторської документації за результатами аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Рекомендації:

САД повинен своєчасно скласти аудиторську документацію. Робочі документи аудитора мають бути остаточно сформовані і передані на зберігання не пізніше ніж через 60 днів з дня підписання аудиторського звіту.

САД має запровадити політики і процедури, а також заходи контролю їх дотримання щодо завершення формування остаточного аудиторського файлу, які б включали:

- ліквідацію або видалення заміненої документації;
- сортування, упорядкування робочих документів та внесення перехресних посилань;
- затвердження контрольних переліків питань щодо завершення, які стосуються процесу формування аудиторського файлу;
- документування аудиторських доказів, які САД отримав, обговорив та узгодив з відповідними членами команди із завдання до дати звіту аудитора.

САД має зберігати робочі документи та звіти за результатами обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, протягом щонайменше семи років з дати завершення виконання завдання з такого аудиту. САД має запровадити ефективний контроль за тим, щоб будь-які зміни, які вносяться до аудиторської документації під час процесу формування остаточного файлу після дати звіту аудитора, якщо вони носять виключно адміністративний характер і не пов'язані з виконанням нових аудиторських процедур або формулюванням нових висновків.

САД повинен встановити політики і процедури, які забезпечували б конфіденційність, безпечне зберігання, цілісність, доступність і відновлюваність документації із завдання. Незалежно від того, на яких носіях зберігається документація із завдання (паперових, електронних чи інших), цілісність, доступність або відновлення даних у ній може бути поставлено під сумнів, якщо в документацію можна внести зміни, додати чи знищити інформацію в ній без відома САД або загубити чи знищити саму документацію. Відповідно, заходи контролю, які повинен розробити та впровадити САД для попередження несанкціонованих змін у документації із завдання чи її втрати, серед вже застосованих повинні включати такі заходи, які:

- дадуть змогу визначити, коли та хто створював, вносив зміни в документацію із завдання чи перевіряв її;
- захистять цілісність інформації на всіх стадіях виконання завдання, а також протягом всього періоду її зберігання;
- не дадуть можливості вносити несанкціоновані зміни в документацію із завдання; та
- унеможливають отримання доступу до документації сторонніми особами.

Недостатній рівень відслідковування завантаженості партнерів із завдань.

Своєчасність залучення та ретельний нагляд партнера із завдання є важливими умовами забезпечення належної якості аудиту. В разі якщо партнери через свою надмірну завантаженість не зможуть витратити достатньо часу для керівництва, нагляду і виконання завдання з аудиту, підвищуються ризики того, що САД не будуть отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, а аудиторський звіт не відповідатиме обставинам.

Проте, Інспекцією встановлені окремі випадки залучення одного й того ж аудитора до виконання ролі партнера із завдання (ключового партнера з аудиту) в декількох десятках завдань з аудиту фінансової звітності, а також інших завдань протягом кількох найбільш пікових для діяльності САД місяців року. При цьому, значна кількість аудиторських звітів була складена та підписана від імені САД партнером із завдання протягом останнього тижня до граничної дати

оприлюднення або подання фінансової звітності разом з аудиторським звітом. В інших випадках відомості про витрачений САД час на виконання завдань, свідчили про ознаки значного перевищення встановленої нормальної тривалості робочого часу працівників.

Така ситуація створює ризики недостатньої залученості партнерів до виконання завдань з метою забезпечення їх належної якості, а також недостатнього рівня забезпеченості працівниками за основним місцем роботи для виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Рекомендації:

САД повинен встановити такі політики і процедури, які забезпечили б активну особисту участь ключового партнера з аудиту у виконанні завдання з аудиту, приділяючи цьому достатньо часу. Такі політики і процедури можуть включати системи моніторингу завантаження роботою та доступності партнерів із завдання, які дають змогу цим особам мати достатньо часу для адекватного виконання своїх обов'язків. САД для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності має забезпечити достатній рівень забезпеченості працівниками за основним місцем роботи для виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності. Окрім цього, більш рівномірна завантаженість партнерів та іншого персоналу САД дозволить запобігти їх професійному вигоранню, і, як наслідок, втраті мотивації та належної ретельності при виконанні завдань.

Недосконалість системи оцінки, преміювання та розвитку кар'єри персоналу, включаючи оцінку партнерів із завдань.

На дату перевірки деякі САД або не запровадили належну систему оцінки та преміювання персоналу, або знаходилися в процесі розробки та запровадження відповідних політик і процедур. В окремих випадках запроваджені САД політики і процедури або не охоплювали оцінку партнерів із завдань, або в такій оцінці питанню якості не приділялась належна увага.

Рекомендації:

САД повинен розробити і запровадити процедури оцінки результатів роботи, компенсації та просування по службі щодо всіх рівнів працівників САД, залучених до надання аудиторських послуг, включно з партнерами із завдань. Такі процедури періодичного оцінювання і преміювання повинні передбачати значну вагу прихильності працівників до якості.

Процедури оцінки результатів роботи, компенсацій і просування по службі дають належне визнання і заохочення для розвитку, підтримання компетенції та відданості принципам етики. Серед кроків, які може зробити САД для розвитку та підтримання компетентності й відданості принципам етики, зокрема можуть бути:

- інформування персоналу про очікування САД щодо результатів роботи та принципів етики;
- інформування персоналу щодо оцінки його результатів роботи, прогресу, можливостей кар'єрного зростання з відповідними порадами;
- допомога персоналу в розумінні, що підвищення на посади з більшим рівнем відповідальності залежить між іншим від якості роботи та дотримання принципів етики, а недотримання політик і процедур, впроваджених САД, може призвести до дисциплінарних дій.

САД слід приділяти увагу збільшенню та зміцненню чіткого та прозорого зв'язку між якістю, загальною оцінкою роботи партнера та розміром його винагороди.

Періодична (річна або піврічна) оцінка партнера з завдання та інших працівників, не є в повній мірі диференційованою для досягнення мети стимулювання якості аудиту. Зв'язок між якістю аудиту та оцінкою і винагородою партнерів має бути посилений, щоб забезпечити належну поведінку та сприяти розвитку внутрішньої культури, заснованої на якості. САД доцільно встановити політику, яка пов'язує рейтинг якості та систему винагород з чіткими та вимірюваними показниками якості, щоб продемонструвати прихильність фірми якості. При цьому САД доцільно включати в щорічну оцінку діяльності партнерів та інших старших членів команд чинники, пов'язані з якістю аудиту, наприклад:

- результати внутрішньої та зовнішньої перевірки контролю якості;
- дотримання вимог щодо незалежності;
- дотримання строків архівування аудиторських файлів;
- виправлення помилок у раніше підтвердженій САД фінансовій звітності;
- дотримання вимог безперервного професійного навчання;
- будь-яке інше недотримання політики та процедур контролю якості САД.

САД слід розглядати питання підвищення заробітної плати (окрім корегування заробітної плати через інфляційні процеси), виплату премій та підвищення по службі свого персоналу відповідно до результатів оцінки роботи.

Крім того, САД повинні доводити політику та критерії оцінки ефективності до всього персоналу фірми, тим самим створюючи довіру працівників до прозорості та справедливості процесу оцінки та визначення винагороди, а також переконуючи персонал зосередитися на якості аудиту. До критеріїв оцінки в залежності від рівня, серед іншого, можуть бути досягнення працівником встановлених цілей у сфері здобуття професійних кваліфікацій, дотримання програми безперервного професійного навчання, результати внутрішніх і зовнішніх перевірок з контролю якості, своєчасність архівування аудиторських файлів, відгуки клієнтів, оцінки професійних знань та м'яких навичок керівниками, підлеглими та в результаті самооцінки.

Відсутність достатніх заходів моніторингу у сфері безперервного навчання персоналу, недотриманням окремих політик щодо навчання та підвищення кваліфікації персоналу.

Деякі САД не забезпечили документування достатніх доказів здійснення ним моніторингу (відслідковування) заходів у сфері безперервного навчання та професійного розвитку, а також перевірки дотримання всім персоналом САД вимог щодо безперервного навчання, професійного розвитку та постійного підвищення кваліфікації.

Рекомендації:

САД повинні встановити такі політики і процедури, які надавали б їм достатню впевненість у тому, що в них є достатньо персоналу з відповідною компетентністю, здібностями та відданістю етичним принципам, які необхідні для виконання завдань відповідно до вимог професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог, а також для надання фірмою чи партнерами із завдання звітів, які відповідають обставинам.

Моніторинг заходів САД у сфері безперервного навчання та професійного розвитку і факт перевірки дотримання всім персоналом чинних вимог щодо безперервного навчання мають підтверджуватися доказами. Оцінка виконання працівниками вимог програм безперервного навчання може бути також включена до щорічної оцінки персоналу.

Недостатність контролю за щорічним підтвердженням політик та процедур щодо незалежності, а також ознайомленням персоналу з політиками і процедурами з контролю якості.

У деяких САД контроль за процесом щорічного підтвердження дотримання працівниками політик і процедур щодо незалежності не виявився ефективним. Окрім цього, окремі САД не мали змоги продемонструвати дотримання вимог МСКЯ 1 щодо ознайомлення своїх працівників з політиками і процедурами з контролю якості.

Рекомендації:

САД повинен щонайменше раз на рік отримати письмове підтвердження дотримання його політик та процедур щодо незалежності від усього персоналу, який має бути незалежним згідно з відповідними етичними вимогами та вимогами Закону. Для цього САД слід запровадити ефективний контроль над повнотою і своєчасністю отримання таких підтверджень від усього персоналу.

САД повинен документувати свої політики та процедури і повідомляти про них свій персонал. Інформування персоналу САД щодо політик та процедур контролю якості повинно включати опис політик і процедур контролю якості та цілей, на досягнення яких вони розраховані, разом із повідомленням, що кожен працівник несе персональну відповідальність за якість і від кожного очікується дотримання цих політик та процедур.

Незабезпечення належних механізмів ідентифікації необхідності обов'язкової ротації ключових партнерів з аудиту.

Деякі САД не забезпечили наявність точної та повної інформації щодо тривалості часу, протягом якого працівники САД надавали послуги клієнтам з аудиту в ролі ключового партнера, відповідальних за перевірку контролю якості завдання. Зазначене створює ризики порушення САД вимог Кодексу етики і Закону щодо тривалості причетності персоналу до проведення аудиту фінансової звітності конкретних клієнтів з аудиту.

Рекомендації:

Ключові партнери з аудиту, відповідальні за проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності, припиняють свою участь в обов'язковому аудиті фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес, не пізніше ніж через сім років з дати їх призначення. Вони не мають права брати участь у виконанні завдання з обов'язкового аудиту цього підприємства протягом наступних трьох років.

Відповідно до параграфу R540.8 Кодексу етики якщо клієнт з аудиту стає суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес, САД визначаючи час ротації, повинен враховувати тривалість часу, протягом якого особа надавала послуги клієнту з аудиту в ролі ключового партнера з аудиту до того, як клієнт став суб'єктом господарювання, що становить суспільний інтерес.

САД має забезпечити ротацію аудиторів, залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності. Механізм поступової ротації застосовується поетапно до конкретних осіб, а не до всієї групи, яка виконує завдання.

САД доцільно запровадити та підтримувати в актуальному стані базу даних для відслідковування і планування обов'язкової ротації, яка б відображала точні та акуратні записи щодо періоду безперервного залучення до завдання ключового партнера з аудиту, відповідального за перевірку контролю якості завдання та інших старших членів команди із завдання, початку та призупинення періоду їх охолодження.

Відсутність або недостатність заходів САД для ідентифікації і оцінки конфлікту інтересів.

Під час перевірок Інспекція встановила, що окремі САД надавали послуги з аудиту підприємствам, яким вони або інші особи, пов'язані із САД, одночасно надавали неаудиторські послуги. При цьому САД не проводили заходів з ідентифікації і оцінки конфлікту інтересів та, відповідно, визначення належних застережних заходів для усунення загроз чи зменшення їх до прийняттого рівня.

Рекомендації:

САД повинен встановити політики і процедури прийняття завдання, продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань, які надали б йому достатню впевненість, що він прийме чи продовжить завдання та взаємовідносини лише в тому разі, якщо зможе дотриматися відповідних етичних вимог та вимог законодавства.

Такі політики і процедури повинні вимагати, щоб САД визначив, чи припустимо приймати завдання від нового чи наявного клієнта у разі виявлення потенційного конфлікту інтересів; та задокументував, як було вирішено це питання, якщо його було виявлено, та САД вирішив прийняти конкретне завдання, нового клієнта або продовжити відносини з наявним клієнтом.

САД повинен ідентифікувати і оцінювати загрози, що виникають при наданні підприємству, якому САД надає послуги з надання впевненості, неаудиторських послуг, що надаються ним або пов'язаною з САД стороною. При цьому САД має дотримуватись відповідних стандартів незалежності Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Окрім цього, відповідно до статті 23 Закону САД для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності має забезпечити запровадження організаційних та адміністративних механізмів для попередження, ідентифікації, усунення або управління і розкриття будь-яких ризиків та загроз своїй незалежності.

САД має дотримуватись вимог частини четвертої статті 6 Закону щодо обмеження на одночасне надання підприємствам, що становлять суспільний інтерес, послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності та окремих видів неаудиторських послуг.

Порушення САД принципів етичної професійної поведінки.

Під час перевірок встановлено окремі випадки подання деякими САД у складі тендерних пропозицій на проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, недостовірної інформації. Окрім цього, в окремому випадку встановлювалися ознаки того, що частина аудиторської документації була створена або змінена безпосередньо під час проведення перевірки з контролю якості.

Рекомендації:

При наданні аудиторських послуг САД зобов'язані забезпечити етичну професійну поведінку з дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, чесності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці.

Керівництво САД має утримуватись від будь-яких дій або бездіяльності, що можуть скомпрометувати дотримання ним фундаментальних принципів, закладених у Кодексі етики професійних бухгалтерів. Зокрема, САД не повинні у складі тендерної пропозиції надавати недостовірну інформацію про себе, працівників, які працюють у них за основним місцем роботи, їхню професійну кваліфікацію. САД має утримуватись від включення до робочої документації і надання для подальшої перевірки Інспекцією або іншою вповноваженою стороною

недостовірних відомостей, яких не існувало до проведення перевірки з контролю якості.

НЕДОЛІКИ ДОТРИМАННЯ ОКРЕМИХ ВИМОГ ЗАКОНУ

На рис. 7 та 8 наведено розподіл недоліків дотримання окремих вимог Закону за їх питомою вагою та відповідними статтями Закону. Такі недоліки в основному пов'язані з:

- запровадженими політиками оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, що не містять стимулів для забезпечення якості робіт;
 - відсутність належного контролю за своєчасним поданням САД змін до відомостей або поданням недостовірних відомостей, що підлягають оприлюдненню у Реєстрі;
 - порушенням вимог Закону щодо участі в конкурсі з відбору САД, які можуть бути призначені для надання послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес;
 - недотриманням вимог Закону щодо інформування органів, які здійснюють нагляд за підприємствами, що становлять суспільний інтерес;
 - недостатністю власних ресурсів для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
 - недотриманням вимог Закону щодо розкриття інформації у звіті незалежного аудитора на додаток до вимог, встановлених у МСА;
 - недотриманням вимог Закону щодо складання, подання і змісту додаткових звітів для аудиторських комітетів, а також щодо їх узгодженості з аудиторськими звітами;
 - відсутністю ведення особових справ за кожною юридичною особою, фінансова звітність якої перевіряється;
 - неспроможністю САД ідентифікувати окремі випадки проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес, зокрема через набуття такого статусу підприємством у результаті зміни його категорії за розміром;
 - окремими недоліками оприлюднених звітів про прозорість, а також інформуванням ОСНАД про їх оприлюднення, або внесення змін до раніше оприлюднених звітів;
 - окремими невідповідностями встановленим вимогам договору страхування цивільно-правової відповідальності САД перед третіми особами;
 - відсутністю в аудиторському звіті підпису ключового партнера.
-

Рисунок 7. Структура недоліків за областями порушення окремих вимог Закону

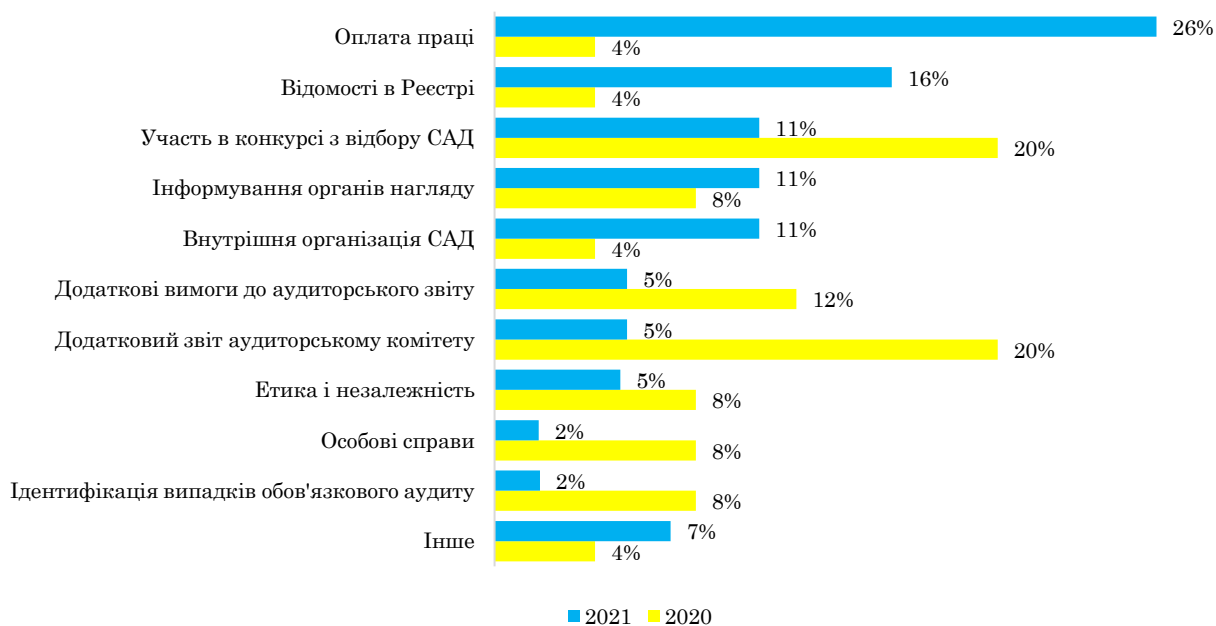
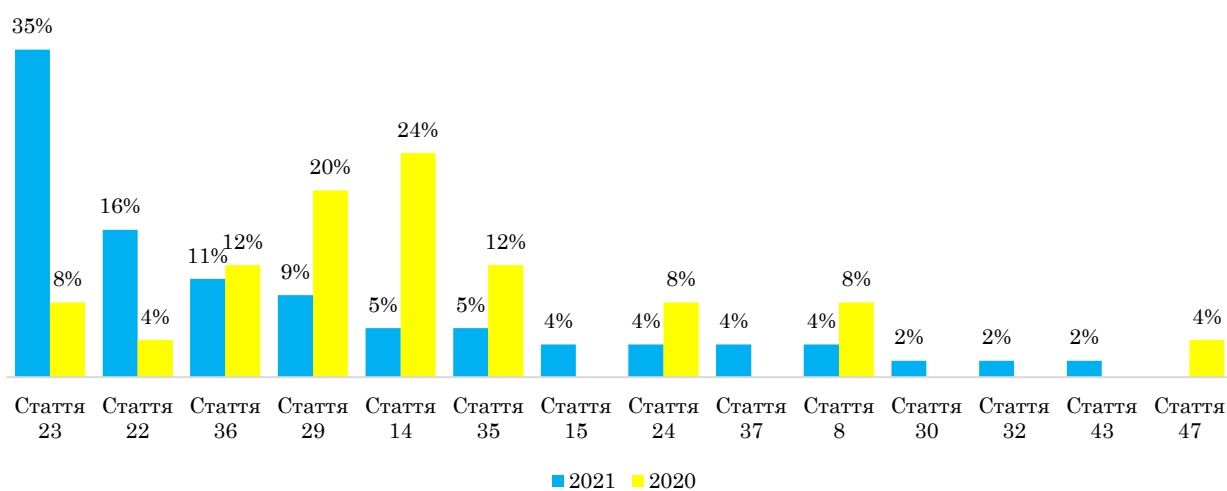


Рисунок 8. Структура порушення окремих вимог Закону за відповідними статтями



Крім цього, Інспекція виявляла окремі випадки неналежного контролю САД за складанням звіту про надані послуги (форма № 1-аудит (річна)), а також своєчасністю сплати внесків за договорами з обов'язкового аудиту фінансової звітності на користь АПУ та ОСНАД.

З метою уникнення негативних наслідків наголошуємо на необхідності дотримання САД вимог Закону.

Найрозповсюдженіші індивідуальні недоліки, а також відповідні рекомендації САД докладніше описано нижче.

Відсутність політик оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, що передбачали б стимули для забезпечення якості робіт.

Деякі САД не дотримувалися вимог статті 23 Закону в частині забезпечення застосування політики оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, що передбачала б відповідний рівень винагороди аудиторам з метою підтримання їх зацікавленості у наданні якісних аудиторських послуг.

Рекомендації:

Пунктом 11 частини першої статті 23 Закону передбачено, що САД для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності має забезпечити, зокрема застосування політики оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, що передбачала б стимули для забезпечення якості робіт. При цьому винагорода, отримана САД від юридичної особи за послуги, не пов'язані з обов'язковим аудитом фінансової звітності, не може будь-яким способом враховуватися при визначенні обсягу оплати праці аудиторам та іншим працівникам, залученим до виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності цієї юридичної особи.

Ураховуючи зазначене, політика оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, повинна передбачати стимули для забезпечення якості робіт та обсяг заробітної плати не може бути встановлений на рівні мінімальної заробітної плати.

Низький рівень заробітної плати аудиторів та інших працівників, які залучаються до виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності, підвищує ризики втрати персоналом мотивації до якісного надання аудиторських послуг, неспроможності САД винаймати та утримувати кваліфікованих працівників, спотворює ціноутворення та конкурентність на ринку аудиторських послуг.

Окрім цього, відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» САД розробляють і запроваджують політики і процедури компенсації персоналу, які б надавали належне визнання і заохочення для розвитку, підтримання компетенції та відданості принципам етики.

Несвоєчасне подання САД інформації про зміни у відомостях, які підлягають оприлюдненню в Реєстрі.

Окремі САД не забезпечили належний контроль за своєчасним поданням до АПУ інформації про зміни у відомостях, які відповідно до статті 21 Закону підлягають оприлюдненню у Реєстрі. Переважно це стосується інформації про прийняття аудиторів на роботу або їх звільнення, переведенням аудитора з роботи за сумісництвом на основне місце роботи або навпаки, залучення аудиторів до провадження аудиторської діяльності за цивільно-правовими договорами, тимчасовим недотриманням вимог до загальної чисельності штатних кваліфікованих працівників.

Рекомендації:

САД протягом 30 календарних днів з того дня, коли відбулись зміни у відомостях, які оприлюднені в Реєстрі або повинні бути до нього внесені згідно з вимогами цього Закону, зобов'язаний надіслати відповідні відомості (зміни) до АПУ для їх оприлюднення.

САД має запровадити внутрішній контроль за повнотою і своєчасністю:

- ідентифікації змін у відомостях, які підлягають оприлюдненню у Реєстрі;
- надсилання відомостей про такі зміни до АПУ для їх оприлюднення.

Недотримання вимог Закону щодо права участі у конкурсі з відбору САД, які можуть бути призначені для надання послуг з обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Інспекцією було встановлено, що деякі САД не дотримувалися вимог Закону щодо обмеження на участь у конкурсах (тендерах) з відбору САД та надавали послуги з аудиту фінансової звітності підприємствам, що становлять суспільний інтерес, в той час, як за результатами попередніх звітних періодів винагорода САД, отримана від надання послуг підприємству, що становить суспільний інтерес, перевищила 15 відсотків загальної суми доходу САД від надання аудиторських послуг. Відповідно до статті 29 Закону в таких випадках САД не мали права брати участь у конкурсах з відбору САД, які можуть бути призначені для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Рекомендації:

САД мають право брати участь у конкурсі з відбору САД, які можуть бути призначені для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес, якщо за попередній річний звітний період сума винагороди від кожного з підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності протягом цього періоду, не перевищувала 15 відсотків загальної суми доходу від надання аудиторських послуг.

Для цього САД мають забезпечити постійний моніторинг співвідношення отриманих гонорарів від надання послуг кожному підприємству, що становить суспільний інтерес, якому також надаються послуги з обов'язкового аудиту, до очікуваної і фактичної загальної суми доходу САД від надання аудиторських послуг за відповідний рік.

Недотримання вимог щодо інформування органів, які здійснюють нагляд за підприємствами, що становлять суспільний інтерес.

Окремі САД не забезпечили дотримання вимог Закону щодо повідомлення органу, який відповідно до законодавства здійснює нагляд за таким підприємством, про суттєву загрозу щодо можливості підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі та/або надання модифікованої думки.

На недотримання окремими САД вимог статті 36 Закону також наголошує Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (далі — НКЦПФР), яка у своєму зверненні до ОСНАД у листопаді 2021 року звернуло увагу на те, що з метою перевірки дотримання вимог Закону про аудит, вона здійснила моніторинг аудованих фінансових звітів за 2020 рік поданих учасниками ринків капіталу, які набули статусу підприємств, що становлять суспільний інтерес до інформаційної бази даних НКЦПФР (SMFR) та розкритих на власних вебсайтах. За результатами проведеного моніторингу НКЦПФР встановила 16 САД, які провели обов'язковий аудит фінансової звітності підприємствам, що становлять суспільний інтерес та не виконали вимоги статті 36 Закону. Крім того НКЦПФР звернула увагу на те, що деякі САД подавали інформацію лише в паперовому вигляді, що не відповідає затвердженому порядку подання.

Рекомендації:

САД, який надає послуги з обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес, зобов'язаний інформувати орган, який відповідно до законодавства здійснює нагляд за таким підприємством, про:

- порушення законодавства з питань, що належать до компетенції органу нагляду;

- суттєву загрозу або сумніви щодо можливості підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі;
- відмову від висловлення думки або надання негативної чи модифікованої думки.

Крім того, відповідно до абзацу п'ятого частини 1 статті 36 Закону САД повинен повідомляти про будь-яку інформацію щодо питань, зазначених у пунктах 1–3 цієї частини, про яку йому стало відомо під час виконання завдання з обов'язкового аудиту юридичної особи, що має тісні зв'язки з підприємством, що становить суспільний інтерес, обов'язковий аудит фінансової звітності якого він також проводить.

Частиною 2 статті 36 Закону передбачено, що Національний банк України (далі — НБУ) та НКЦПФР як органи нагляду мають запровадити механізм взаємодії із САД, які проводять обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, нагляд за якими здійснюють зазначені органи нагляду.

З метою забезпечення дотримання вказаної норми НКЦПФР прийнято рішення від 14 листопада 2019 року № 694 «Про подання до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку інформації САД, який надає послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємству, що становить суспільний інтерес, нагляд за яким здійснює Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку». Зазначеним рішенням затверджено відповідні форми подання інформації до НКЦПФР, а також встановлено, що САД зобов'язаний подавати до НКЦПФР інформацію відповідно до затверджених цим рішенням форм в електронному вигляді.

Порядок інформування НБУ про випадки, передбачені статті 36 Закону, визначений нормами Положення про порядок подання до НБУ аудиторського звіту за результатами щорічної перевірки фінансової звітності банку, банківської групи та про проведення аудиторської перевірки фінансової звітності учасника банківської групи, затвердженого постановою Правління НБУ від 02 серпня 2018 року № 90 (зі змінами).

Порушення окремих вимог до внутрішньої організації САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності.

Встановлені порушення статті 24 Закону щодо внутрішньої організації САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності, включали таке:

- тимчасова відсутність визначеної Законом мінімальної кількості штатних кваліфікованих працівників;
- недостатній рівень забезпеченості працівниками за основним місцем роботи для виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Наприклад, один з САД на систематичній основі залучав до проведення аудиту значну кількість аудиторів за договорами цивільно-правового характеру, а також укладав договори з іншими САД з другого та третього розділів Реєстру на виконання ними певних видів робіт при проведенні аудиту фінансової звітності, включаючи фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Окрім того, що таке залучення свідчить про недостатній рівень забезпеченості працівниками за основним місцем роботи для виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності, це також створює певні загрози для своєчасного та якісного виконання робіт, ризиків дотримання вимог щодо незалежності внаслідок надання залученими аудиторами та аудиторськими фірмами заборонених аудиторських послуг клієнта з аудиту тощо. Залучені сторонні аудитори та САД,

зазвичай, менш обізнані у політиках та процедурах з контролю якості, методології аудиту та вимогах щодо документування, аніж штатні працівники. Окрім того існують непоодинокі випадки не надання або неповного надання «субпідрядниками» аудиторської документації.

Деякі САД включали до числа штатних кваліфікованих працівників осіб, які безпосередньо не залучаються до надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності, наприклад, офіс-менеджерів, бухгалтерів тощо.

Рекомендації:

САД для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності має забезпечити достатній рівень забезпеченості працівниками за основним місцем роботи для виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності. У разі залучення до надання цих послуг аудиторів та інших працівників, які не є працівниками за основним місцем роботи САД, такий САД зобов'язаний вжити заходів для недопущення зниження якості внутрішнього контролю.

При наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (крім тих, що відповідають критеріям малого підприємства), за основним місцем роботи має працювати не менше п'яти аудиторів із загальною чисельністю штатних кваліфікованих працівників, які залучаються до виконання завдань, не менше 10 осіб, з яких щонайменше дві особи повинні підтвердити кваліфікацію відповідно до статті 19 Закону або мати чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій, що підтверджують високий рівень знань з МСФЗ.

Недотримання вимог Закону при складанні аудиторських звітів.

Деякі аудиторські звіти, складені окремими САД за результатами обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, не містили окремі розкриття інформації, які вимагаються статтею 14 Закону на додаток до МСА.

Рекомендації:

В аудиторському звіті за результатами аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, САД повинен наводити таку інформацію:

- найменування органу, який призначив САД на проведення обов'язкового аудиту;
- дату призначення САД та загальну тривалість виконання аудиторського завдання без перерв з урахуванням продовження повноважень, які мали місце, та повторних призначень;
- підтвердження того, що аудиторський звіт узгоджений з додатковим звітом для аудиторського комітету;
- твердження про ненадання послуг, заборонених законодавством, і про незалежність ключового партнера з аудиту та САД від юридичної особи при проведенні аудиту;

інформацію про інші надані аудитором або САД юридичній особі або контрольованим нею суб'єктам господарювання послуги, крім послуг з обов'язкового аудиту, що не розкриті у звіті про управління або у фінансовій звітності.

Неналежний нагляд САД за складанням додаткового звіту для аудиторського комітету або органу (підрозділу), на який покладено відповідні функції.

Певні САД при виконанні окремих завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, не надавали

аудиторському комітету такого підприємства або органу (підрозділу), на який покладено відповідні функції, додатковий звіт для аудиторського комітету.

Виявлено також випадки подання додаткового звіту аудиторському комітету неповноваженому органу підприємства, наприклад тендерному комітету або іншому виконавчому органу управління.

В окремих перевірених завданнях встановлено випадки неузгодженості додаткового звіту для аудиторського комітету з аудиторським звітом.

Крім цього, додатковий звіт для аудиторського комітету не містив розкриття всієї інформації, як це вимагає стаття 35 Закону, наприклад прізвище, ім'я та по батькові аудиторів, залучених до виконання завдання, пояснення всіх суттєвих відхилень у методиці перевірки фінансової звітності, порівняно з попереднім роком, опису застосованих методів оцінки щодо різних груп активів та зобов'язань.

Рекомендації:

САД повинен у разі надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємству, що становить суспільний інтерес, подавати до аудиторського комітету або органу (підрозділу), на який покладено відповідні функції, додатковий звіт не пізніше дати подання аудиторського звіту. Додатковий звіт для аудиторського комітету повинен розкривати результати виконання завдання з обов'язкового аудиту та щонайменше має містити розкриття інформації, зазначені у частині другій статті 35 Закону.

Аудиторський комітет підприємства, що становить суспільний інтерес, або орган (підрозділ), на який покладено відповідні функції, це орган (підрозділ), який має забезпечувати:

інформування загальних зборів акціонерів (учасників) або іншого вищого органу управління відповідно до законодавства, органу управління або наглядового органу підприємства про результати обов'язкового аудиту фінансової звітності;

моніторинг процесу складання фінансової звітності та надання рекомендацій і пропозицій щодо забезпечення достовірності інформації;

оцінку ефективності систем внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту відповідно до міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту) та управління ризиками підприємства;

- моніторинг виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності;
- оцінку незалежності САД, які надають послуги з обов'язкового аудиту;
- проведення прозорого конкурсу з відбору САД та обґрунтування рекомендацій за його результатами.

САД має забезпечити узгодження аудиторського звіту з додатковим звітом для аудиторського комітету.

Відсутність ведення САД особових справ за кожною юридичною особою, фінансова звітність якої перевіряється.

Декілька САД не вели особові справи за кожною юридичною особою, фінансова звітність якої перевіряється, або такі особові справи не містили всіх відомостей, що вимагаються Законом, або містили часткову інформацію.

Рекомендації:

САД повинен вести особові справи за кожною юридичною особою, фінансова звітність якої перевіряється, які мають щонайменше містити:

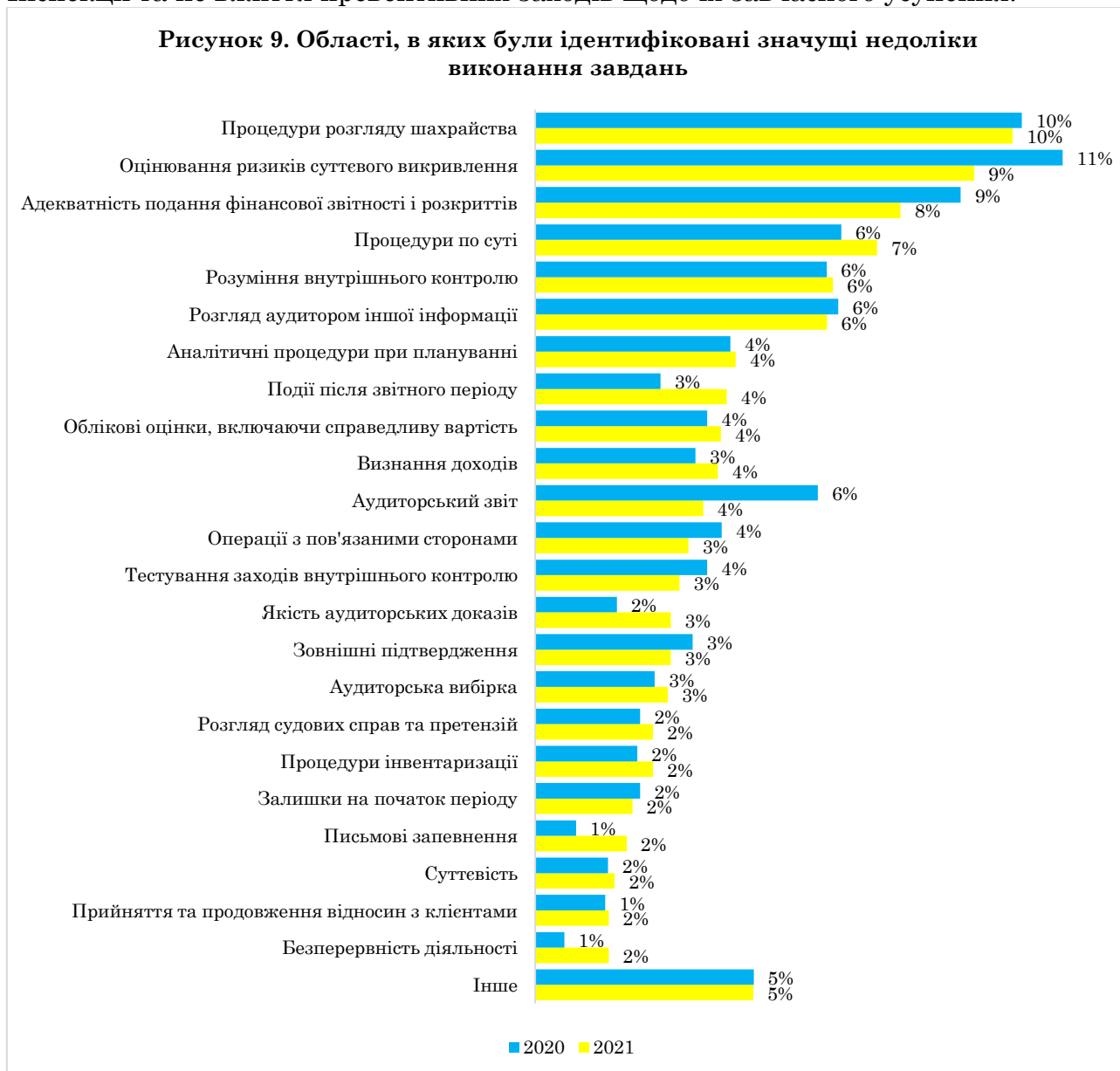
- найменування та місцезнаходження такої юридичної особи;
- для САД — прізвище, ім'я, по батькові призначеного ключового партнера з аудиту;

- суму винагороди, отриманої за послуги з обов'язкового аудиту, та винагороди, отриманої за інші послуги, у кожному фінансовому році.

НЕДОЛІКИ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ

Переважна більшість перевірених САД продовжують зазнавати труднощів в отриманні прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, складанні належної аудиторської документації, перевірки облікових записів, адекватної оцінки аудиторських ризиків та прояві належної професійної обережності, ретельності та скептицизму, що вкрай важливо для забезпечення якісного аудиту. Окрім цього, деякі САД не запровадили на своєчасній основі МСА 540 (переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації».

На рис. 9 наведено сфери ідентифікованих значущих недоліків виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, залежно від частоти їх виявлення в перевірених завданнях з аудиту фінансової звітності. В порівнянні з попереднім 2020 рік суттєві зміни в областях недоліків та частоті їх виявлення не відбувалися, що свідчить про незадовільний рівень врахування САД узагальнених результатів перевірок Інспекції та не вжиття превентивних заходів щодо їх завчасного усунення.



Далі докладніше наведено найрозповсюдженіші недоліки, а також рекомендації щодо їх усунення.

Недоліки процедур із розгляду ризиків шахрайства.

Складена деякими САД аудиторська документація, яку склали такі САД, не містить:

- доказів виконання процедур для отримання інформації, яка використовується під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;
- оцінки управлінським персоналом ризику шахрайства, процесу управлінського персоналу для ідентифікації та вживання дій у відповідь на ризики шахрайства, повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, яка стосується процесів ідентифікації та дій у відповідь на ризики шахрайства;
- повідомлення управлінським персоналом працівникам інформації, якщо вона є, яка стосується його поглядів на практику ведення бізнесу та етичну поведінку;
- елементу непередбачуваності у виборі характеру, часу й обсягу аудиторських процедур;
- доказів виконання ретроспективного огляду суджень і припущень управлінського персоналу, пов'язаних із суттєвими обліковими оцінками, відображеними у фінансовій звітності попереднього року;
- доказів проведення обговорення з персоналом та документування вразливості фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення, включаючи суттєве викривлення внаслідок шахрайства та способів вчинення шахрайства до початку виконання подальших аудиторських процедур.

У багатьох випадках обговорення питань, пов'язаних з фактичним або підозрюваним шахрайством, обмежувалося запитами до управлінського персоналу або головного бухгалтера. При цьому САД не подавали запитів до інших осіб у межах суб'єкта господарювання, яким може бути відома така інформація, наприклад працівникам відділу внутрішнього аудиту, служби внутрішньої безпеки, членам ревізійної комісії, юридичній службі, членам аудиторського комітету та наглядової ради.

За відсутності у більшості перевірених САД технічного інструментарію для тестування відповідності проведення, відображених у Головній книзі, та інших коригувань, зроблених при складанні фінансової звітності, такі аудиторські тести не проводилися, або САД не мали змоги продемонструвати їх проведення, окрім стислого згадування про їх здійснення в програмі аудиту. Окрім того, деякі САД, що мають такі технічні можливості, не у всіх випадках проводять перевірку повноти даних бухгалтерського обліку та цілісність наданих даних.

Рекомендації:

САД повинен зробити запити управлінському персоналу, які стосуються:

- оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривлена внаслідок шахрайства, включаючи характер, обсяг та періодичність таких оцінок;
- процесу управлінського персоналу для ідентифікації та вживання дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання, включаючи будь-які конкретні ризики шахрайства, які ідентифікував управлінський персонал, або які привернули його увагу, або класи операцій, залишки на рахунках чи розкриття інформації, щодо яких імовірно існування ризику шахрайства;

- повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, яка стосується процесів ідентифікації та дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання;
- повідомлення управлінським персоналом працівникам інформації, якщо вона є, яка стосується його поглядів на практики ведення бізнесу та етичну поведінку.

САД повинен зробити запити іншим, окрім управлінського персоналу, працівникам у межах суб'єкта господарювання залежно від обставин (включаючи внутрішніх аудиторів за наявності підрозділу внутрішнього аудиту), щоб визначити, чи відомі їм будь-які фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або такі випадки шахрайства, що розслідуються (чи були розслідувані), які впливають на суб'єкт господарювання.

Отримані від працівників суб'єкта господарювання відповіді на запити, результати обговорень з управлінським персоналом, тими, хто наділений найвищими повноваженнями, повинні бути задокументовані та додані до аудиторського файлу з завдання.

САД повинен розглянути облікові оцінки на наявність упередженості та оцінити, чи становлять обставини, що спричиняють упередженість (якщо вони є), ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Виконуючи цей огляд, САД повинен, серед іншого, виконати ретроспективний огляд суджень і припущень управлінського персоналу, пов'язаних із суттєвими обліковими оцінками, відображеними у фінансовій звітності попереднього року.

Щодо значних операцій, які виходять за межі звичайного перебігу бізнесу суб'єкта господарювання, або які видаються САД в умовах розуміння ним суб'єкта господарювання та його середовища, а також іншої інформації, отриманої під час аудиту, незвичайними, оцінити, чи не вказує їх економічний зміст (або його відсутність) на те, що такі операції могли бути додані з метою шахрайства під час фінансового звітування або приховування незаконного привласнення активів.

Унесення елемента непередбачуваності у вибір характеру, часу й обсягу аудиторських процедур, які слід виконати, є важливим, оскільки працівники суб'єкта господарювання, яким відомі аудиторські процедури, що зазвичай виконуються у завданнях, можуть мати більше можливості приховати шахрайство під час фінансового звітування. САД може досягти цього, наприклад, через:

- виконання процедур по суті щодо відібраних залишків рахунків і тверджень, які в інших випадках не перевіряються через їх суттєвість або ризик;
- коригування визначеного часу проведення аудиторських процедур порівняно із очікуваним;
- використання різних методів вибірки;
- виконання аудиторських процедур у різних місцях або без попередження.

Незалежно від оцінки аудитором ризиків нехтування контролем управлінським персоналом САД повинен протестувати відповідність проведення, відображених у Головній книзі, та інших коригувань, зроблених при складанні фінансової звітності.

Під час розробки та виконання аудиторських процедур для таких тестів САД повинен:

- зробити запити працівникам, залученим до процесу складання фінансової звітності, щодо неналежної або незвичайної діяльності, що стосується обробки проведення та інших коригувань;

- відібрати записи та інші коригування, зроблені на кінець звітного періоду;
- розглянути необхідність тестування проведень та інших коригувань протягом періоду.

САД повинен застосовувати професійне судження під час визначення характеру, часу й обсягу тестування проведень та інших коригувань. Проте, оскільки шахрайські проведення та інші коригування часто виконуються на кінець звітного періоду, параграф 32 (a) (ii) МСА 240 вимагає, щоб САД відбирав проведення та інші коригування, які було зроблено в той самий час. Крім того, оскільки суттєві викривлення у фінансовій звітності внаслідок шахрайства можуть мати місце протягом усього періоду та може бути докладено значних зусиль, щоб приховати спосіб вчинення шахрайства, параграф 32 (a) (iii) МСА 240 вимагає, щоб САД розглядав, чи є потреба також у тестуванні проведень та інших коригувань протягом періоду.

З метою підвищення ефективності тестування даних бухгалтерського обліку САД повинен розглянути можливість використання комп'ютеризованих методів аудиту (Computer-assisted audit techniques) для проведення тестів, які неможливо виконати вручну.

Перед початком такого тестування САД повинен пересвідчитися в повноті даних бухгалтерського обліку та цілісності даних, отриманих з облікової системи суб'єкта господарювання, наприклад шляхом узгодження оборотів за рахунками оборотно-сальдової відомості (або її аналогом) за період аудиту з даними бухгалтерського обліку.

Партнер із завдання та інші ключові члени команди із завдання повинні обговорити вразливість фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення та застосування застосовної концептуальної основи фінансового звітування до фактів і обставин суб'єкта господарювання.

Оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання, його середовища та внутрішнього контролю.

В окремих завданнях з аудиту аудиторська документація не забезпечувала докази отримання САД розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, а також визначених МСА 315 компонентів внутрішнього контролю: середовища контролю, процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання, інформаційної системи, включаючи пов'язаних бізнес-процесів, що стосуються фінансового звітування, заходів контролю та моніторингу заходів контролю. У більшості випадків таке документування обмежувалося зазначенням у програмах чи контрольних переліках відповідей «Так» або «Ні» чи узагальненими відповідями суб'єктів господарювання без зазначення того, які саме, з якою періодичністю і ким здійснюються заходи контролю через виконання відповідних процедур додатково до запитів персоналу суб'єкта господарювання, для того щоб визначити, чи було впроваджено доречні для аудиту заходи контролю.

У значній кількості випадків САД не здійснювали або не мали змоги продемонструвати:

- документування ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення як на рівні фінансової звітності, так і на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації;
- ув'язку ідентифікованих ризиків з тим, що може бути не так на рівні тверджень, розгляд імовірності викривлень, та чи є будь-які з ідентифікованих ризиків значними;

- отримання розуміння заходів контролю, доречних для значних ризиків;
- документування в якості значного ризику нехтування управлінським персоналом заходами контролю;
- документування ідентифікації ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, пов'язаного з визнанням доходів.

Тільки кілька САД, проводячи аудит фінансової звітності, достатньою мірою розглядали ризики, що виникають з інформаційних технологій, і відповідні загальні заходи контролю інформаційних технологій та заходи контролю прикладних програм.

Як результат, більшість САД не змогли правильно спланувати аудит та одночасно довести дотримання ними вимог МСА 315.

Рекомендації:

САД повинен включати до аудиторської документації в достатніх деталях основні елементи, що свідчать про отримання ним розуміння кожного аспекту діяльності суб'єкта господарювання та його середовища, які зазначені в параграфі 11 МСА 315, і кожного компонента внутрішнього контролю із зазначених у параграфах 14—24 МСА 315; джерела інформації, з яких було отримано розуміння, та виконані процедури оцінки ризиків.

При отриманні розуміння заходів контролю, що є доречними для аудиту, САД повинен оцінити їхню структуру та визначити, чи були вони впроваджені, через виконання відповідних процедур додатково до подання запиту до персоналу суб'єкта господарювання.

Розуміння суб'єкта господарювання, його середовища, включаючи внутрішній контроль, повинне використовуватися САД при ідентифікації типів потенційних викривлень інформації та чинників, які впливають на ризики суттєвого викривлення, а також при розробці характеру, строків і обсягу подальших аудиторських процедур.

САД повинен ідентифікувати та оцінювати ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації для того, щоб створити основу для розробки й виконання подальших аудиторських процедур.

Для цього САД повинен:

- ідентифікувати ризики у процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи доречні заходи контролю, які стосуються ризиків, і через аналіз класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації у фінансовій звітності;
- оцінити ідентифіковані ризики та встановити, чи мають вони більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність у цілому, ніж окремо, і чи впливають вони потенційно на багато тверджень;
- ув'язати ідентифіковані ризики з тим, що може бути не так на рівні тверджень, враховуючи відповідні заходи контролю, які САД планує тестувати; та
- розглянути ймовірність викривлення, включаючи можливість численних викривлень, і встановити, чи може потенційне викривлення призвести до суттєвого викривлення.

У межах оцінки ризиків САД повинен установити, чи є будь-які з ідентифікованих ризиків значними та отримати розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю, доречні для такого ризику.

Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення, САД повинен визначити в якості значного ризику нехтування управлінським персоналом

заходами контролю, оскільки управлінський персонал для вчинення шахрайства має можливість через його спроможність маніпулювати бухгалтерськими записами та складати навмисно викривлену фінансову звітність, нехтуючи заходами контролю, які в інших випадках є такими, що функціонують ефективно.

Під час ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства САД, виходячи з припущення, що існують ризики шахрайства у визнанні доходів, повинен оцінити, які типи доходу, комерційних операцій або тверджень призводять до таких ризиків. САД повинен розглядати оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства як значні ризики, тому він повинен отримати розуміння пов'язаних із ними заходів контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю, доречні для таких ризиків, якщо це ще не зроблено. Якщо САД дійшов висновку, що припущення про те, що існує ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, пов'язаний із визнанням доходів, є незастосовним за обставин завдання, він повинен включити в аудиторську документацію обґрунтування цього висновку.

Адекватність перевірки подання і розкриття інформації у фінансовій звітності.

Недоліки в поданні і розкритті інформації у фінансовій звітності згідно з МСФЗ та П(С)БО були й залишатимуться в центрі уваги як ОСНАД, так і інших регуляторів. Проте, окремі САД не приділяли достатньої уваги виконанню аудиторських процедур щодо забезпечення відповідності подання у фінансовій звітності та повноти розкриття інформації відповідно до застосованої концептуальної основи. Як наслідок, Інспекція встановила непоодинокі випадки:

- відсутності у фінансовій звітності певного обсягу розкриття інформації, що вимагаються МСФЗ чи П(С)БО, або неналежне розкриття такої інформації;
- неузгодженості окремих показників фінансової звітності;
- внутрішніх протиріч окремих облікових політик, наведених у примітках до фінансової звітності;
- невідповідності окремих облікових політик вимогам концептуальної основи.

Більшість САД, щодо яких встановлено недоліки в цій сфері, не застосовували доречного інструментарію, який би допомагав їм своєчасно ідентифікувати суттєві пропуски розкриття інформації у фінансовій звітності.

Приклади найбільш поширених суттєвих пропусків та інших недоліків фінансового звітування стосуються:

- інформації про пов'язані сторони, включаючи найменування фактичної контролюючої сторони;
- порядку відображення і розкриття виправлення помилок попередніх звітних періодів;
- відсутності значного обсягу розкриття у фінансовій звітності інформації, яка вимагається МСФЗ 9, зокрема щодо очікуваних кредитних збитків, неузгодженості окремих облікових політик та іншого розкриття щодо фінансових інструментів;
- достатність розкриттів, які вимагаються МСФЗ 4, у фінансовій звітності страхової компанії;
- відсутність розкриттів щодо суттєвих статей фінансових інструментів, інших оборотних активів та інших поточних зобов'язань;
- управління ризиками, що виникають унаслідок фінансових інструментів;

- розкриття інформації, яке вимагається МСФЗ 1 при першому застосуванні міжнародних стандартів фінансової звітності
- оцінок справедливої вартості;
- неподання звіту про власний капітал за попередній рік.

У непоодиноких випадках аудиторська документація не включала докази перевірки складання звіту про рух грошових коштів та звітності за сегментами.

Рекомендації:

САД повинен виконувати аудиторські процедури, щоб оцінити, чи відповідає загальне подання фінансової звітності застосовній концептуальній основі фінансового звітування. При цьому він повинен розглянути, чи подано фінансову звітність у спосіб, який належно відображає:

- класифікацію та опис фінансової інформації та відповідних операцій, подій і обставин, та
- подання, структуру та зміст фінансової звітності.

Оцінювання прийнятності подання, структури та змісту фінансової звітності повинне охоплювати, наприклад, розгляд, чи було вжито належну термінологію відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, рівня деталізації, узагальнення чи деталізації сум і встановлених основ для розрахунку сум. Для цього САД доцільно розглянути використання підтримуваного в актуальному стані деталізованого контрольного переліку розкриття інформації відповідно до МСФЗ та П(С)БО.

САД повинен модифікувати думку в аудиторському звіті в разі, якщо САД доходить висновку на основі отриманих аудиторських доказів, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення, включаючи наявність суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується якісного розкриття інформації.

САД повинен виконувати і документувати процедури по суті, пов'язані з процесом завершення складання фінансової звітності, включаючи складання звіту про рух грошових коштів, які мають включати узгодження чи звірку інформації у фінансовій звітності з основними бухгалтерськими записами.

САД повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо подання й розкриття інформації за сегментами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування через:

- отримання розуміння методів, які використовуються управлінським персоналом, при визначенні інформації за сегментами, та:
 - (i) оцінювання того, чи такі методи ймовірно приведуть до розкриття відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування; та
 - (ii) де це доречно, тестування застосування таких методів; і
- виконання аналітичних або інших аудиторських процедур, які є доречними за обставин.

Аудиторська документація (робочі документи).

Одним з найчастіших недоліків, встановленим при перевірках, є недостатність або відсутність документації щодо конкретних етапів аудиту, що підтверджують відповідність вимогам окремих стандартів аудиту. У результаті в багатьох випадках перевірка дотримання САД застосованих МСА обмежена частковою відсутністю аудиторської документації та неможливістю пересвідчитися в діях САД або будь-якого члена команди із завдання.

Рекомендації:

САД повинен скласти аудиторську документацію, достатню для надання можливості досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, отримати розуміння:

- характеру, часу та обсягу аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та застосованих законодавчих і нормативних вимог;
- результатів виконаних аудиторських процедур та отримані аудиторські докази;
- значущих питань, які виникають під час аудиту, висновків, яких дійшли стосовно цих питань, та значних професійних суджень, висловлених під час формування цих висновків.

Документуючи характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор повинен записати:

- ідентифікаційні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряються;
- хто виконував аудиторську роботу та дату завершення цієї роботи;
- хто виконував огляд виконаної аудиторської роботи, дату та обсяг такого огляду.

Виконані процедури у відповідь на оцінені ризики.

Через відсутність у деяких завданнях достатньої аудиторської документації більшість САД не мали змоги продемонструвати докази виконання ними процедури по суті, результатів їх виконання та отриманих аудиторських доказів щодо певних суттєвих класів операцій або залишків по рахунках, включаючи, де застосовно, відповідні твердження. При цьому, найбільш поширеним випадком була відсутність виконання процедур по суті щодо суттєвих статей доходів і витрат. Окрім цього проблемним питанням в деяких САД залишаються аудиторських процедури щодо перевірки визнання закупівлі і продажів в належному звітному періоді та пошуку невизнаних зобов'язань.

Аудиторська документація з окремих завдань зазначала, що облікові записи узгоджуються з фінансовими звітами. Проте, наочне узгодження того, що інформація у фінансовій звітності відповідає бухгалтерським записам, на підставі яких вона сформована або узгоджується з ними, було відсутнє.

Також були виявлені випадки:

- невиконання САД запланованих тестів у відповідь на оцінені ризики;
- неправильного планування аудиторських тестів, що призводило до того, що такі тести не відповідали ідентифікованим ризикам;
- використання в якості аудиторських доказів, що не були доречними обставинам і не відповідали меті тестування.

Рекомендації:

Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення САД повинен розробити й виконати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунку та розкриття інформації.

Аудиторська документація САД має наочно показувати, що інформація у фінансовій звітності відповідає бухгалтерським записам, на підставі яких вона сформована або узгоджується з ними, включаючи відповідність або узгодженість розкриття, незалежно від того, було отримано цю інформацію з Головної книги та допоміжних книг чи з інших джерел. Таке узгодження може бути продемонстроване в аудиторській документації шляхом узгодження відповідної статті фінансової звітності, яка перевіряється САД, з відповідними відомостями по конкретних рахунках обліку, оборотно-сальдової відомості, інших реєстрів обліку, щодо залишків рахунків або класів операцій. Таке порівняння повинне включатися САД до аудиторської документації.

САД повинен розробляти та виконувати процедури аудиту, що за певних обставин відповідають меті отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі.

У процесі розробки і виконання аудиторських процедур САД повинен брати до уваги доречність і надійність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази.

Розгляд аудитором іншої інформації.

Окремі САД не приділяли належної уваги відповідальності аудитора щодо іншої інформації, зокрема:

- належній ідентифікації всієї доречної іншої інформації, такої як річна інформація емітента цінних паперів, звіт про управління тощо;
- складанню аудиторської документації, яка б могла продемонструвати ознайомлення САД з іншою інформацією на предмет наявності суттєвої невідповідності між такою інформацією та фінансовою звітністю;
- отриманню від управлінського персоналу письмового запевнення про надання САД остаточного варіанта іншої інформації до його оприлюднення, у разі якщо така інша інформація буде складена після дати аудиторського звіту;
- включенню до аудиторської документації остаточного варіанта іншої інформації;
- розгляду впливу на іншу інформацію підстав для модифікації думки САД щодо фінансової звітності;
- відповідності змісту розділу «Інша інформація» вимогам МСА, зокрема:

наведенню твердження про відповідальність управлінського персоналу за іншу інформацію;

зазначення іншої інформації та того, чи була така інформація отримана до дати аудиторського звіту або очікується після дати аудиторського звіту.

Текст розділу «Інша інформація» деяких аудиторських звітів містив внутрішнє логічне протиріччя, оскільки одночасно зазначалося, що САД не висловлює впевненості щодо іншої інформації, а в подальшому за текстом розділу наводилась думка САД щодо звіту про корпоративне управління, що є частиною іншої інформації.

Рекомендації:

САД повинен:

- визначити через обговорення з управлінським персоналом, який документ (документи) становить (становлять) річний звіт і запланований порядок та час оприлюднення такого документа (документів);
- у відповідний спосіб узгодити з управлінським персоналом вчасно та до дати звіту аудитора, якщо це можливо, отримання остаточного варіанта документа (документів), що становлять річний звіт;
- якщо деякі або всі документи, визначені у пункті а), буде надано тільки після дати звіту аудитора, звернутися до управлінського персоналу щодо надання письмового запевнення стосовно того, що остаточний варіант документа (документів) буде надано САД, коли він буде доступний і до його оприлюднення суб'єктом господарювання, для того щоб САД міг завершити процедури, передбачені вимогами МСА 720.

САД повинен ознайомитися з іншою інформацією та розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю, а також між іншою інформацією та знаннями САД, отриманими під час аудиту, у контексті отриманих аудиторських доказів і висновків, яких дійшли під час

аудиту. Такі докази можуть містити, наприклад: докази порівняння відібраних суми чи інших позицій в іншій інформації з такими самими показниками чи іншими положеннями фінансової звітності, узгодженість показників чи положень іншої інформації з отриманими аудиторськими доказами і висновками, яких дійшли під час аудиту (наприклад, обсяги виробництва, стан корпоративного управління, географічна присутність тощо).

Якщо САД висловлює думку із застереженням, або негативну думку, він повинен розглянути і задокументувати вплив питання, яке призводить до модифікації думки, на іншу інформацію. Якщо такі питання впливають (або можуть впливати) на іншу інформацію, розділ аудиторського висновку «Інша інформація» повинен зазначити вплив підстав для модифікації думки на іншу інформацію.

САД повинен включити до аудиторської документації:

- документацію про процедури, виконані згідно з МСА 720; та
- остаточний варіант іншої інформації, щодо якої САД виконав роботу,

яка вимагається згідно з МСА 720.

САД повинен дотримуватися вимог МСА 720 щодо структури і змісту цього розділу, а також послідовності та узгодженості зазначеної в цьому розділі інформації.

Аналітичні процедури.

В окремих перевірених завданнях аудиторська документація не включала докази того, що в процесі планування для визначення ризиків суттєвого викривлення САД були застосовані в достатній мірі аналітичні процедури, включаючи визначення того, чи свідчать незвичайні або неочікувані взаємозв'язки про ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. У багатьох випадках аналітичні процедури виконувалися формально й обмежувалися обчисленням окремих фінансових показників без розгляду впливу їх значень на ризики суттєвого викривлення фінансової звітності. Окрім цього, були випадки відсутності доказів виконання аналітичних процедур наприкінці аудиту.

Більшість перевірених САД не використовували аналітичних процедур по суті. У тих випадках, коли для отримання прийнятних аудиторських доказів використовуються аналітичні процедури по суті, найбільш поширеними недоліками були:

- логічні або арифметичні помилки побудови САД попередніх розрахунків (очікувань) відображених у фінансовій звітності сум і коефіцієнтів;
- відсутність належної оцінки надійності даних, на які спирався САД під час попереднього розрахунку відображених сум або коефіцієнтів;
- невизначення САД обсягу будь-якої розбіжності відображених сум з очікуваними значеннями, яка є прийнятною і не потребує подальшого розгляду або встановлення такого обсягу розбіжностей на неприйнятно високому рівні в порівнянні з рівнем довіри, який САД отримав у результаті виконання таких аналітичних процедур по суті;
- надмірний рівень агрегації або дезагрегації даних при виконанні аналітичних процедур;
- дослідження відхилень, які перевищують установлені прийнятні різниці між очікуваннями і фактичними показниками фінансової звітності за деякими статтями або окремими показниками фінансової звітності;

- покладання на занадто узагальнені або циклічні пояснення управлінського персоналу щодо різниць між очікуваннями САД і фактичними показниками.

Рекомендації:

Процедури оцінки ризиків мають включати аналітичні процедури. Аналітичні процедури, виконані як процедури оцінки ризиків, можуть ідентифікувати ті аспекти діяльності суб'єкта господарювання, про які САД не знав, і можуть допомогти при оцінці ризиків суттєвого викривлення у створенні основи для розробки і впровадження дій у відповідь на такі оцінені ризики. Зокрема, аналітичні процедури допомагають ідентифікувати існування незвичайних операцій або подій і сум, коефіцієнтів і тенденцій, які можуть потребувати аудиторської перевірки та вплинути на характер, час та обсяг аудиторських процедур.

Підхід до виконання попередніх аналітичних процедур на етапі планування аудиту, окрім порівняння показників поточного і попереднього періоду, може включати побудову аудитором очікувань щодо показників фінансової звітності, пояснення суттєвих відхилень між очікуваними та фактичними показниками та підтвердження цих пояснень.

САД має розробляти та виконувати аналітичні процедури наприкінці аудиту, які допоможуть йому при формулюванні загального висновку про те, чи відповідає фінансова звітність розумінню аудитором суб'єкта господарювання.

Під час розробки та виконання аналітичних процедур по суті САД повинен:

- визначити придатність конкретних аналітичних процедур по суті для таких тверджень з урахуванням оцінених ризиків суттєвого викривлення, а також тестів деталей, якщо такі є, для цих тверджень;
- оцінити надійність даних, на які спирається аудитор під час попереднього розрахунку відображених сум або коефіцієнтів, беручи до уваги джерело, порівнянність, характер і відповідність доступної інформації, та заходи внутрішнього контролю за підготовкою фінансової звітності;
- здійснити попередні розрахунки відображених сум і коефіцієнтів та оцінити те, чи є вони досить точними для ідентифікації викривлення, яке окремо або разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності;
- визначити обсяг будь-якої розбіжності відображених сум з очікуваними значеннями, яка є прийнятною і не потребує подальшого розгляду.

Якщо аналітичні процедури, виконані відповідно до вимог МСА 520, встановлять відхилення або взаємозв'язки, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин, САД має дослідити такі розбіжності через:

- звертання із запитом до управлінського персоналу та отримання відповідних аудиторських доказів щодо відповідей управлінського персоналу;
- виконання інших аудиторських процедур, які будуть потрібними за таких обставин.

Недоліки аудиторських звітів.

До поширених недоліків аудиторських звітів можна віднести:

- неналежний опис модифікації аудиторської думки;
- модифікація думки через обмеження в обсязі без можливості САД продемонструвати неспроможність виконання альтернативних процедур;

- відсутність модифікації думки щодо фінансової звітності поточного року у випадку наявності модифікованої думки за попередній рік і питання, яке призвело до модифікації такої думки, не було вирішене;
- невідповідність думки висновкам, наведеним в аудиторській документації САД;
- включення до пояснювального параграфу питань, які свідчать про викривлення фінансової звітності або неможливість САД отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі;
- невиключення до аудиторського звіту підтвердження того, що фінансова звітність відповідає вимогам законодавства;
- ненаведення в аудиторському звіті відомостей про те, що фінансова звітність за попередній період не підлягала аудиту;
- неналежне визначення і опис ключових питань аудиту в аудиторському звіті, наведення відомостей про те, як ключове питання аудиту розглядалось під час виконання завдання, які не підтверджувалися складеною САД аудиторською документацією;
- відсутність в аудиторському звіті ключових питань аудиту без включення до аудиторської документації пояснення причин визначення САД такої відсутності.

Рекомендації:

САД повинен модифікувати думку в аудиторському звіті, у разі якщо він:

- доходить до висновку на основі отриманих аудиторських доказів, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення, включаючи наявність суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується якісного розкриття інформації;
- не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень.

При цьому, неможливість виконати конкретну процедуру не являє собою обмеження обсягу аудиту, якщо САД спроможний отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі через виконання альтернативних процедур.

У разі наявності суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується конкретних сум у фінансовій звітності (включно з розкриттям кількісної інформації), САД повинен включити до розділу «Основа для думки» опис і кількісне визначення фінансового впливу викривлення, за винятком випадків, якщо це не є можливим на практиці. Якщо кількісне визначення фінансового впливу не є можливим на практиці, САД повинен зазначити це в цьому розділі. У разі наявності суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується розкриття якісної інформації, САД повинен включити до розділу «Основа для думки» пояснення того, в який спосіб викривлено розкриття інформації.

У разі наявності суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується відсутності розкриття інформації, яку слід розкривати, САД повинен:

- обговорити факт відсутності розкриття інформації з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- описати в розділі «Основа для думки» характер пропущеної інформації; та
- включити розкриття пропущеної інформації, якщо це є можливим на практиці та якщо САД отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо пропущеної інформації, якщо це не заборонено законодавством.

Якщо модифікація думки спричинена неможливістю отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен включити до розділу «Основа для думки» опис причин такої неможливості.

У разі, якщо раніше оприлюднений звіт аудитора за попередній період містив думку із застереженням, відмову від висловлення думки або негативну думку і питання, що призвело до модифікації, не вирішене, САД повинен модифікувати думку щодо фінансової звітності за звітний період. У параграфі звіту САД, в якому йдеться про основу для модифікації, аудитор повинен або зробити посилання як на показники поточного періоду, так і на відповідні показники при описі питання, що призвело до внесення модифікацій, якщо вплив або можливий вплив цього питання на показники поточного періоду є суттєвим; або, в інших випадках, надати пояснення, що аудиторська думка була модифікована через вплив або можливим впливом невирішеного питання на порівнянність показників поточного періоду та відповідних показників.

В аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту серед іншого САД наводить чітко висловлену думку аудитора про те, чи розкриває фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах достовірно та об'єктивно фінансову інформацію згідно з МСФЗ або НП(С)БО та відповідає вимогам законодавства.

У разі, якщо фінансова звітність за попередній період не підлягала аудиту, САД повинен зазначати в параграфі «Інші питання» у звіті аудитора, що відповідні показники не підлягали аудиту.

Опис кожного з ключових питань аудиту в розділі «Ключові питання аудиту» аудиторського звіту повинен містити посилання на відповідне розкриття, якщо таке є, у фінансовій звітності та пояснювати:

- чому це питання вважалося одним із значущих для аудиту та як наслідок було визначено як одне з ключових питань аудиту; та
- як це питання вирішувалося під час аудиту.

Якщо залежно від фактів та обставин суб'єкта господарювання і завдання з аудиту, САД визначає, що не існує ключових питань аудиту, інформацію про які слід повідомити, або що єдиними ключовими питаннями аудиту є питання, які призводять до модифікованої думки, САД повинен включити твердження про це окремим розділом аудиторського звіту під заголовком «Ключові питання аудиту».

САД повинен включити в аудиторську документацію:

- питання, які вимагали від нього значної уваги, що було визначено відповідно до параграфа 9, і пояснення причин, чому кожне з цих питань є ключовим питанням аудиту відповідно до параграфа 10 МСА 701;
- там, де це застосовно, пояснення причин щодо визначення ним відсутності ключових питань аудиту, інформація щодо яких повідомлялась би в аудиторському звіті.

Аудиторський звіт повинен бути датований не раніше від дати, на яку САД отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, на основі яких ґрунтуватиметься думка САД щодо фінансової звітності, зокрема докази того, що:

- було складено всі звіти та розкриття інформації, що входять до складу фінансової звітності; та
- ті, кого наділено визнаними повноваженнями, підтвердили, що вони несуть відповідальність за цю фінансову звітність.

Тестування заходів контролю.

Деякі САД оцінювали ризик внутрішнього контролю щодо певних бізнес-циклів, статей фінансової звітності або тверджень на рівні, іншому, ніж високий (наприклад, низький або середній) без проведення ними тестування відповідних

заходів контролю ані в поточному, ані в попередніх періодах. В інших випадках тестування заходів контролю обмежувалося запитами із заповненням опитувальників з відповідями «Так» або «Ні» на контрольні запитання стосовно загальних особливостей документообігу, наявністю та узгодженістю даних аналітичного та синтетичного обліку за окремими ділянками обліку та в окремих випадках структурою заходів контролю. До найбільш поширених недоліків також відносяться:

- використання САД виключно тестів контролю без виконання процедур по суті;
- покладання на заходи контролю, що не охоплювали всіх тверджень, із застосуванням результатів їх тестування на всі твердження в цілому;
- тестування заходів контролю протягом проміжного періоду без подальшого розгляду САД періоду, який настає за проміжним;
- ігнорування встановлених відхилень від заходів контролю та оцінки викривлень, виявлених за допомогою процедур по суті, при оцінюванні ефективності заходів контролю.

Рекомендації:

САД повинен розробляти та виконувати тести заходів контролю для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо ефективності функціонування доречних заходів контролю, якщо:

- оцінка САД ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень охоплює очікування того, що заходи контролю функціонують ефективно (тобто САД планує довіряти ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу й обсягу процедур по суті), або
- тільки процедури по суті не можуть надати прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі на рівні тверджень.

Під час розробки та виконання тестів заходів контролю САД повинен отримати тим більш переконливі аудиторські докази, чим більше він покладається на ефективність заходів контролю.

Запити самі по собі є недостатніми для тестування ефективності функціонування заходів контролю. Під час розробки та виконання тестів заходів контролю САД повинен:

- виконати інші аудиторські процедури у поєднанні із запитами, щоб отримати аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю, включаючи:

як застосовувалися заходи контролю у доречні періоди часу протягом періоду, що перевіряється;

послідовність їх застосування;

хто або за допомогою яких способів їх застосовували;

- визначити, чи залежать заходи контролю, що підлягають тестуванню, від інших заходів контролю (непрямих заходів контролю) і, якщо це так, чи потрібно отримати аудиторські докази, що підтверджують ефективність функціонування таких непрямих заходів контролю.

Крім рівня покладання на заходи контролю, питання, які розглядає аудитор під час визначення обсягу тестів заходів контролю, охоплюють:

- періодичність виконання заходу контролю суб'єктом господарювання протягом періоду;
- тривалість часу протягом періоду, за який проводиться аудит, коли аудитор покладається на ефективність функціонування заходу контролю;
- очікувана величина відхилення від заходу контролю;

- доречність та надійність аудиторських доказів, які слід отримати стосовно ефективності функціонування заходу контролю на рівні тверджень;
- обсяг отримання аудиторських доказів у результаті тестів інших заходів контролю, пов'язаних із твердженням.

Якщо САД отримує аудиторські докази щодо ефективності функціонування заходів контролю протягом проміжного періоду, він повинен отримати аудиторські докази щодо значних змін заходів контролю, що відбулися у період, який настає за проміжним періодом, а також визначити, які додаткові аудиторські докази необхідно отримати за період, що залишається.

Під час оцінювання ефективності функціонування доречних заходів контролю САД повинен оцінити, чи свідчать викривлення, виявлені за допомогою процедур по суті, що заходи контролю не функціонують ефективно. Проте, відсутність викривлень, виявлених процедурами по суті, не надає аудиторських доказів, що заходи контролю, пов'язані з твердженням, яке перевіряється, функціонують ефективно.

Якщо виявлено відхилення від заходів контролю, яким САД планує довіряти, аудитор повинен робити конкретні запити для того, щоб зрозуміти ці питання та їх потенційні наслідки, а також визначити, чи надають виконані тести заходів контролю прийнятну основу для довіри до таких заходів контролю, чи необхідні додаткові тести заходів контролю, та чи потрібно розглянути потенційні ризики викривлення, застосовуючи процедури по суті.

Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення аудитор повинен розробити й виконати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунка та розкриття інформації.

Інформація (звіти), підготовлена клієнтом.

При проведенні аудиту фінансової звітності на запит аудиторів суб'єктом господарювання надається велика кількість звітів, сформованих як інформаційними системами клієнта, так і складених його працівниками.

Аудиторська документація деяких САД свідчить про відсутність доказів перевірки точності та повноти таких наданих підприємством відомостей, наприклад, щодо:

- переліку журнальних записів;
- кількісних обсягів продажу або споживання;
- переліку судових справ;
- дебіторської заборгованості покупців за строками її виникнення або прострочення;
- звітів за договорами оренди;
- звітності за сегментами;
- розрахунку нарахування під невикористані відпустки працівникам, що, серед іншого, містять відомості про кількість днів невикористаної відпустки та розрахованої середньої заробітної плати працівників.

Рекомендації:

У разі використання інформації, наданої суб'єктом господарювання, САД повинен оцінити, чи ця інформація достатньо достовірна для досягнення мети аудиту, включаючи залежно від обставин:

- отримання аудиторських доказів щодо точності та повноти інформації (див. параграфи А49–А50 МСА 500); та
- оцінку достатньої точності та детальності інформації для досягнення мети САД (див. параграф А51 МСА 500).

Докази, отримані в результаті однієї аудиторської процедури, можуть використовуватися як доказ того, що надана суб'єктом господарювання інформація є повною та точною для її використання в іншій процедурі.

Зовнішні підтвердження.

Щодо зовнішніх підтверджень найбільш поширеними недоліками були:

- невиключення зовнішніх підтверджень до складу аудиторської документації;
- нездатність продемонструвати виконання альтернативних процедур для кожного випадку відсутності відповіді на зовнішні підтвердження дебіторської та кредиторської заборгованості;
- відсутність доказів звірки даних бухгалтерського обліку з отриманими зовнішніми підтвердженнями;
- відсутність документування виконання додаткових аудиторських процедур у разі отримання зовнішнього підтвердження на проміжну дату;
- відсутність дослідження неузгодженості між зовнішніми підтвердженнями і даними бухгалтерського обліку;
- відсутність належної уваги до використання зовнішніх підтверджень взаємовідносин із банківськими установами або неохоплення такими зовнішніми підтвердженнями позабалансових зобов'язань.

Рекомендації:

Для виконання вимог МСА 501 САД рекомендується:

- долучати отримані аудиторські докази у вигляді зовнішніх підтверджень до аудиторської документації;
- досліджувати неузгодженості, для того щоб визначити, вказують вони чи не вказують на наявність викривлень;
- для кожного випадку відсутності відповіді на звернення щодо зовнішнього підтвердження виконати альтернативні аудиторські процедури для отримання доречних та надійних аудиторських доказів;
- у випадку отримання зовнішнього підтвердження на проміжну дату виконувати подальші аудиторські процедури на підтвердження стану розрахунків на звітну дату;
- оскільки залишкам на рахунках у банках властивий високий ризик суттєвого викривлення, отримувати прямі зовнішні підтвердження від банків;
- до складу запиту на зовнішнє банківське підтвердження включати зазначення банком відомостей щодо можливих позабалансових зобов'язань.

Інші недоліки.

До інших виявлених Інспекцією недоліків належать:

- відсутність або формальний підхід до складання плану і стратегії аудиту;
- відсутність оцінки компетентності, можливостей та об'єктивності експерта управлінського персоналу, розуміння роботи цього експерта, оцінки відповідності використання роботи експерта як аудиторських доказів для відповідного твердження;
- незалучення експерта за відсутності у команди достатніх знань та навичок для отримання аудиторських доказів щодо оцінок за справедливою вартістю, актуарних розрахунків, складних юридичних або податкових питань;
- відсутність або недостатність документування аудиторських процедур та аудиторських доказів щодо залишків за рахунками на початок періоду;

- відсутність оцінки САД впливу питань, які призвели до модифікації думки попереднього аудитора, під час оцінки ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності за поточний період;
 - невиконання або недоліки виконання аудиторських процедур участі в інвентаризації запасів та інспектування фізичної наявності основних засобів;
 - недоліки виконання аудиторських процедур та документування їх результатів щодо обґрунтованості облікових оцінок та доречності застосованих облікових політик;
 - повнота та своєчасність комунікацій з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
 - відсутність належного документування аудиторської вибірки та методологічні недоліки в підходах до її організації, включаючи визначення обсягу вибірки, надмірне використання методу відбору елементів вибірки навмання;
 - повнота виконаних аудиторських процедур, якість аудиторських доказів та їх документування, включно з надмірним покладанням на письмові запевнення управлінського персоналу, щодо:
 - судових справ і претензій;
 - подій після звітної дати;
 - пов'язаних сторін;
 - безперервності діяльності;
 - недотримання вимог до узгодження умов завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, відсутність аудиторської документації щодо таких завдань.

РЕЗУЛЬТАТИ ВІДСТЕЖЕННЯ РАНІШЕ НАДАНИХ РЕКОМЕНДАЦІЙ

Протягом 2021 року Інспекція здійснила відстеження виконання наданих за результатами перевірок з контролю якості аудиторських послуг обов'язкових до виконання рекомендацій щодо 11 САД, 10 з яких визнано такими, що виконали обов'язкові до виконання рекомендації та 1 САД надано негативний висновок щодо виконання обов'язкових до виконання рекомендацій.

Найбільші складнощі при виконанні рекомендацій щодо застосування МСА виникали в САД у наступних областях, що призвело до їх невиконання або часткового виконання:

- ідентифікація і оцінка ризиків суттєвого викривлення, їх зв'язок з діями у відповідь на оцінені ризики (МСА 315, 330);
- загальне подання фінансової звітності та повнота розкриття інформації (МСА 330);
- виконання процедур по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунку та розкриття інформації (МСА 330);
- розуміння внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (МСА 315);
- тестування ефективності заходів контролю (МСА 330);
- обґрунтованість облікових оцінок (МСА 540);
- оцінка ризиків шахрайства;
- тестування відповідності журнальних проводок (МСА 240);
- залишки на початок періоду (МСА 510);
- зовнішні підтвердження та альтернативні процедури у разі відсутності відповіді (МСА 505).

Щодо рекомендацій у сфері застосування МСКЯ 1 САД слід приділяти більше уваги наступним областям:

- ефективність і повнота програми моніторингу внутрішнього контролю якості;
- строки формування остаточних файлів із завдань, забезпечення цілісності аудиторської документації;
- якість та прозорість процесу оцінки персоналу та партнерів із завдань, зв'язок між якістю та винагородою, просуванням по службі.

Невиконання або часткове виконання рекомендації може свідчити про неякісний аналіз першопричин виникнення недоліків, та як наслідок, розробку невідповідного плану заходів для їх усунення. Окрім того причинами можуть бути:

- нерозуміння вимог відповідного МСА;
 - ігнорування рекомендації;
 - відсутність своєчасного контролю за дотриманням визначеного САД плану дій;
 - відсутність належної внутрішньої комунікації всередині САД для запровадження змін;
 - відсутність або низька якість тренінгів для персоналу щодо оновлених політик і процедур, шаблонів аудиторської документації;
- запровадження нової методології та шаблонів аудиторської документації без належної уваги до якості їх застосування.

РЕСУРСИ, ЗАЛУЧЕНІ ДЛЯ ВИКОНАННЯ ФУНКЦІЙ

З січня по серпень 2021 році перевірки з контролю якості аудиторських послуг, супровід процесу дисциплінарного провадження, а також моніторинг стану ринку аудиторських послуг здійснювалися відділом з контролю якості Інспекції у складі 4 інспекторів. З вересня 2021 року кількість штатних працівників відділу збільшилася до 5 осіб. Зовнішні експерти до перевірок не залучалися.

ДИСЦИПЛІНАРНІ ПРОВАДЖЕННЯ ТА НАКЛАДЕНІ СТЯГНЕННЯ

Дисциплінарні провадження стосовно САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, здійснюються Радою нагляду.

Перевірка відомостей, зазначених у заявах (скаргах), які надходять до ОСНАД, проводиться Інспекцією за дорученням Ради нагляду.

Протягом 2021 року за дорученням Ради нагляду Інспекцією в порядку статті 45 Закону здійснено 16 перевірок відомостей, які мали ознаки професійного проступку в діях САД, за результатами яких складені відповідні довідки, які містять обставини, виявлені під час перевірки, висновки та пропозиції щодо наявності підстав для порушення дисциплінарної справи.

За результатами розгляду довідок Інспекції та інших матеріалів перевірок Рада нагляду протягом 2021 року порушила 12 дисциплінарних справ стосовно САД, з яких:

- за результатами перевірки відомостей, зазначених у заявах (скаргах), що надійшли до ОСНАД;
- за поданням Інспекції по результатах контролю якості аудиторських послуг та моніторингу ринку аудиторських послуг.

Крім цього, Радою нагляду щодо чотирьох САД прийнято рішення про відмову в порушенні дисциплінарної справи, щодо двох САД — знято доручення про перевірку відомостей про наявність ознак професійного проступку.

За результатами розгляду дисциплінарних справ Радою нагляду прийняті рішення про притягнення 10 САД до професійної відповідальності за вчинення ними професійного проступку та застосовано такі стягнення:

стосовно одного САД – у вигляді зупинення права на надання послуг з обов’язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, строком на один рік шість місяців;

стосовно двох САД – у вигляді зупинення права на надання послуг з обов’язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, строком на один рік;

стосовно семи САД – у вигляді попередження.

Із порушених у 2021 році дисциплінарних справ розгляд двох дисциплінарних справ стосовно одного САД призначено на початок 2022 року.

Підставою для притягнення САД до професійної відповідальності є вчинення ним професійного проступку, а саме: невиконання або неналежне виконання своїх професійних обов’язків; недотримання вимог незалежності САД; порушення МСА; ухилення САД від проведення перевірки з контролю якості та/або невиконання рекомендацій, наданих за результатами проведення перевірок з контролю якості; порушення вимог Закону щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей про аудитора та САД для оприлюднення у Реєстрі та порушення інших обов’язків, визначених Законом.

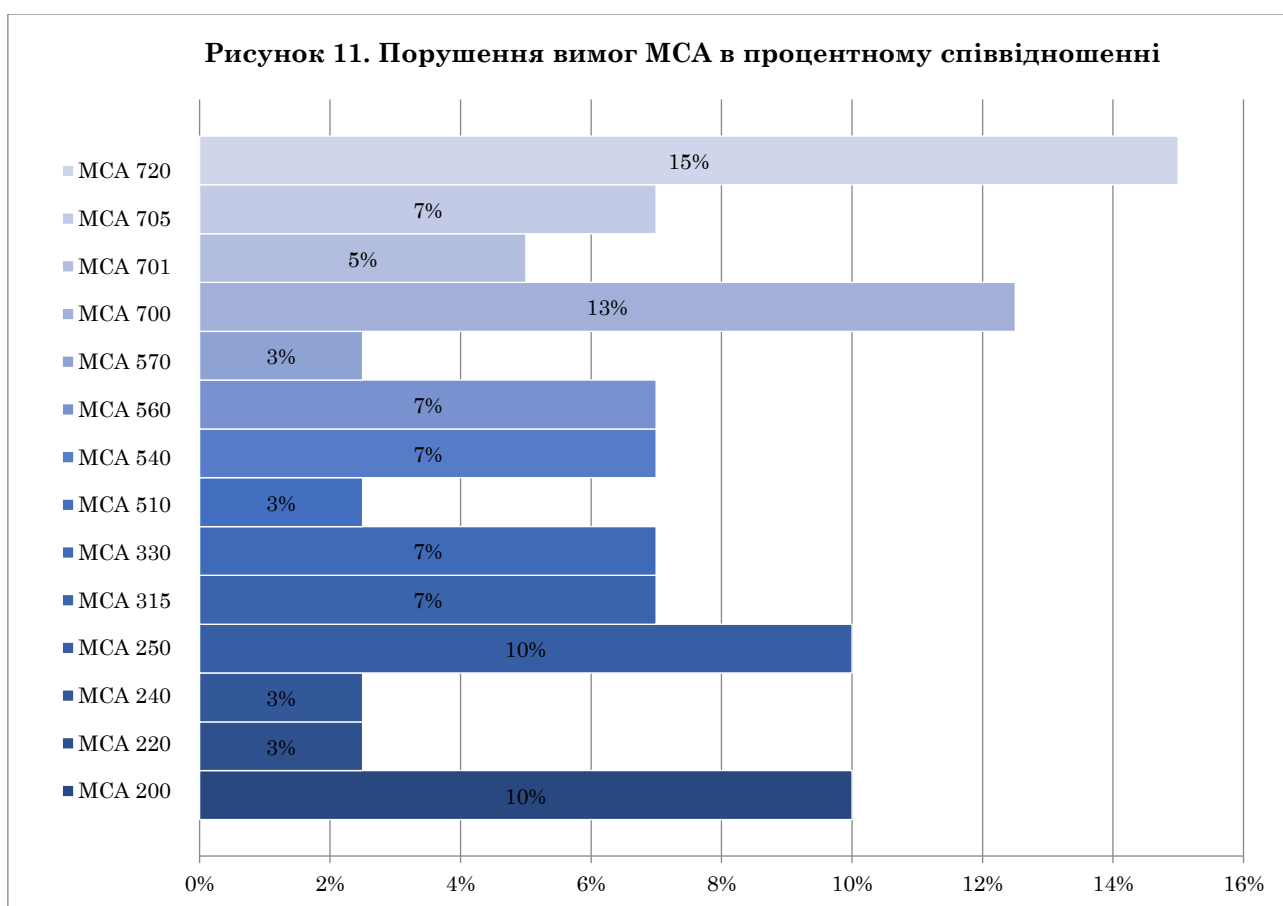
Під час розгляду дисциплінарних справ встановлено, зокрема такі порушення вимог Закону з боку САД (рис. 7):

- статті 9 Закону в частині обов’язку САД дотримуватися принципу професійного скептицизму протягом планування і виконання аудиту;
- статті 13 Закону в частині обов’язку при провадженні аудиторської діяльності застосовувати МСА;
- статті 14 Закону в частині недотримання вимог Закону щодо підтвердження того, що аудиторський звіт узгоджений з додатковим звітом для аудиторського комітету, в частині недотримання встановлених вимог до змісту аудиторського звіту за результатами обов’язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, а також в частині відсутності розкриття додаткової інформації в аудиторському звіті за результатами обов’язкового аудиту підприємства, що становить суспільний інтерес;
- статті 15 Закону в частині систематичної не сплати у встановлений Законом строк внесків на користь ОСНАД та АПУ;
- статті 23 Закону в частині не застосування політики оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов’язкового аудиту, що передбачала б стимули для забезпечення якості робіт;
- статті 35 Закону в частині обов’язку розкриття інформації про результати виконання завдання з обов’язкового аудиту в додатковому звіті для аудиторського комітету;
- статті 36 Закону в частині недотримання обов’язку інформувати орган, який відповідно до законодавства здійснює нагляд за таким підприємством про порушення законодавства з питань, що належать до компетенції органу нагляду;

- статті 38 Закону в частині неподання до ОСНАД переліку підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися протягом звітного року послуги з обов'язкового аудиту;
- статті 45 Закону в частині надання САД копій запитуваних Інспекцією документів з порушенням встановленого Законом строку.

Під час розгляду дисциплінарних справ встановлено порушення з боку САД ряду МСА, зокрема МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності», МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» та ін.

На рис. 11 наведено розподіл недоліків дотримання САД вимог МСА за їх питомою вагою та відповідними МСА, що встановлено за результатами розгляду дисциплінарних справ упродовж 2021 року.



Інформація про притягнення до професійної відповідальності та застосування стягнень до САД відповідно до Закону оприлюднюється на офіційному вебсайті ОСНАД.

САД має право оскаржити рішення Ради нагляду у дисциплінарній справі до суду. У 2021 році на одне з рішень Ради нагляду у дисциплінарній справі САД подано позовну заяву. Справа розглядається судом першої інстанції.

ОСНОВНІ ПОКАЗНИКИ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ

Кошторис ОСНАД на 2021 рік було затверджено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 березня 2021 року № 236-р.

Надходження до ОСНАД у 2021 році, в основному, склалися з фіксованих внесків, що сплачують САД на користь ОСНАД з кожного аудиторського звіту, підготовленого САД за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, та внесків у відсотках суми винагороди (без урахування податку на додану вартість) за договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, а також відсотків за залишками на рахунках у банках.

Видатки ОСНАД у 2021 році склались, зокрема з витрат на оплату праці працівників Інспекції, оренду та обслуговування офісу, розробки комп'ютерної програми: «Інформаційно-аналітична система Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю «Підсистема «Кабінет САД»», відрядження працівників, пов'язаних з виконанням ними посадових обов'язків.

У табл. 3 і 4 наведено узагальнені відомості про зведені показники виконання кошторису ОСНАД на 2021 рік.

Таблиця 3. Узагальнені відомості про зведені показники виконання кошторису.

тис. грн				
ЗВЕДЕНІ ВІДОМОСТІ	ФАКТ	ПЛАН	РІЗНИЦЯ	% ВИКОНАННЯ
Надходження	48 756,0	41 750,0	7 006,0	117 %
Витрачання	32 157,0	41 750,0	-9 593,0	77 %
Різниця між надходженнями і витрачанням	16 599	0	16 599	

Плановий показник надходжень було розраховано, виходячи з очікування надходжень від фіксованих внесків від 1 270 аудиторських звітів за результатами аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Проте фактичний показник у 2021 році склав 1467 аудиторських звітів. Інші надходження представлені відсотками на залишки грошових коштів в банках склали більше, ніж очікувано за рахунок ефективного використання надлишкової ліквідності.

Таблиця 4. Показники виконання кошторису в частині надходжень.

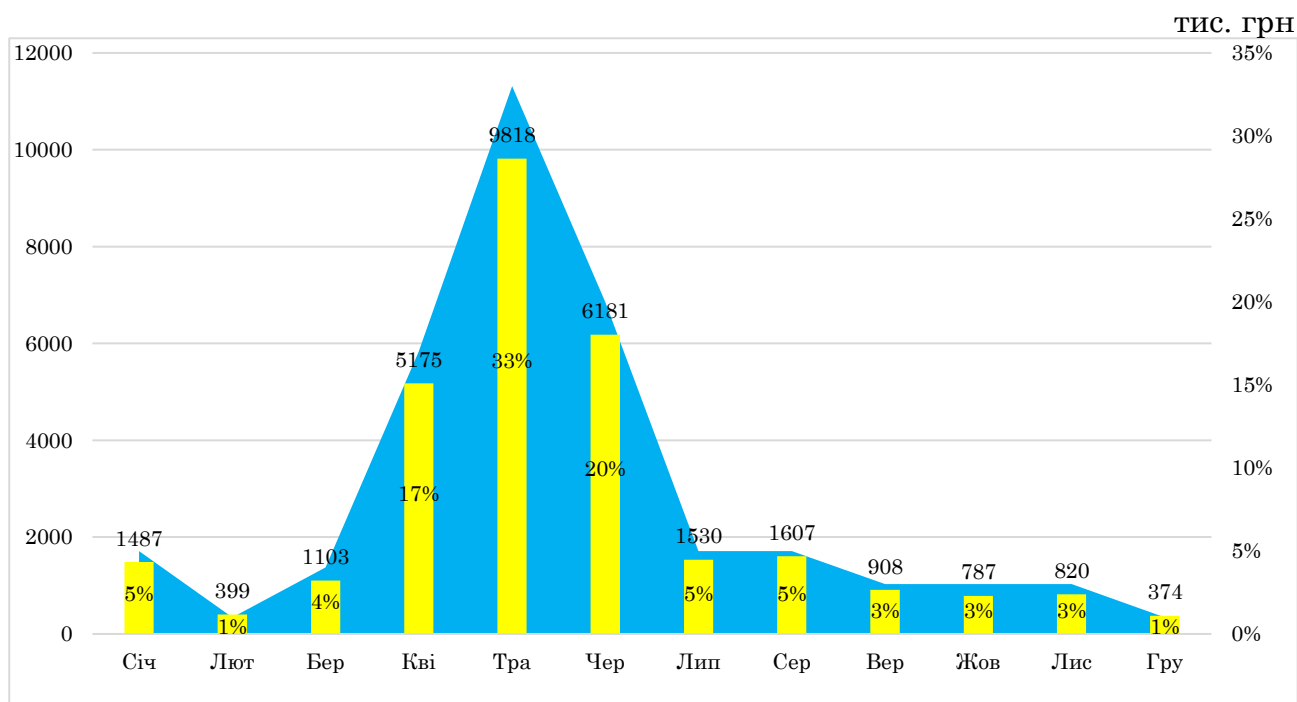
тис. грн				
НАДХОДЖЕННЯ	ФАКТ	ПЛАН	РІЗНИЦЯ	% ВИКОНАННЯ
Фіксований внесок	26 415,8	22 860,0	3 555,8	116 %
Внесок у відсотках	3 772,9	2 250	1 522,9	168 %
інші	1 036,3	640	396,3	162 %
Залишок коштів на початок року	17 531	16 000	1 531	110 %
Разом надходження	48 756,0	41 750,0	7 006,0	117 %

На рис. 12 наведено динаміку фактично отриманих внесків.

Слід відзначити нерівномірне надходження коштів до ОСНАД упродовж року. Максимальні суми внесків від САД надходили упродовж квітня—липня року, що зумовлено наданнями САД послуг з обов'язкового аудиту до 30 квітня відповідно до вимог чинного законодавства. Вказані обставини потребують раціонального використання коштів ОСНАД упродовж року для безперервного

виконання ОСНАД своїх функцій, зокрема їх розміщення на депозитних рахунках у банківських установах.

Рисунок 12. Внески за місяцями 2021 року.



Невиконання кошторису в частині витрат головним чином зумовлене продовженням пандемії COVID-19 та пов'язаними з нею карантинними обмеженнями, які призвели до неукомплектованості штату, обмеженнями в роботі офісу, відсутність витрат на проведення заходів, на відрядження, на придбання обладнання, меблів, оргтехніки, мережевого комп'ютерного обладнання та ліцензійного програмного забезпечення, а також на комунально-господарські, канцелярські витрати та інше.

Найбільшу частину витрат було здійснено на оплату праці, а також на впровадження електронної системи із забезпечення процесу атестації аудиторів (з урахуванням окремих елементів системи, впроваджених у 2020 році) комп'ютерної програми: «Інформаційно-аналітична система Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю». Крім того були здійснені витрати на переклад МСА 2018 року.

Протягом 2021 року ОСНАД притримувався політики, направленої на економію витрат, що в цілому не вплинуло на ефективність виконання функцій ОСНАД.

Таблиця 5. Основні показники виконання кошторису в частині витрат.

ВИТРАТИ	ФАКТ	ПЛАН	РІЗНИЦЯ	тис. грн
				% ВИКОНАННЯ
Оплата праці	16 410,5	21 565,0	-5 154,5	76 %
Комунально-господарські, канцелярські витрати та інші витрати	1 435,5	2 535,0	-1 099,5	57 %
Витрати на придбання обладнання та меблів, оргтехніки, мережевого комп'ютерного обладнання та ліцензійного програмного забезпечення	468,1	520,0	-51,9	90 %
Витрати на модернізацію вебсайту	51,3	250	-198,7	21 %
Витрати на здійснення перекладу МСА та методологічного забезпечення	216,6	250	-33,4	87 %
Витрати на відрядження	355,6	450	-94,4	79 %
Витрати на проведення заходів	–	120	-120	0 %
Витрати на сплату членського внеску до Міжнародного форуму незалежних регуляторів аудиторської діяльності (IFIAR)	246	300	-54	82 %
Витрати на проведення аудиту річної фінансової звітності державної установи “Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю”	96,0	100	-4	96 %
Витрати на створення інформаційно-аналітичної системи державної установи “Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю”	1103,8	3100	-1 996,2	36 %
Витрати на безперервне професійне навчання	40,7	200	-159,3	20 %
Витрати на підтримку талановитої молоді при атестації аудиторів	–	420	-420	0 %
Витрати на забезпечення соціальних гарантій працівникам Інспекції із забезпечення якості	170,9	378	-207,1	45 %
Разом витрачання (без витрат майбутніх періодів)	20 595,0	30 188,0	-9 593,0	68 %

При порівнянні основних фактичних показників виконання кошторису за 2020–2021 роки слід зазначити, що надходження (без урахування залишку коштів на початок 2021 року у розмірі 17 531 тис. грн) збільшилися на суму 9 495,3 тис. грн, що у відсотковому співвідношенні до надходжень 2020 року становить 46,9 %, при цьому витрати збільшилися на суму 6 424,3 тис. грн, що у відсотковому співвідношенні до витрачання 2020 року становить 45,3 %. Зазначене зумовлено розширенням діяльності Інспекції, зокрема збільшенням кількості штатних працівників, а також понесенням витрат на сплату членського внеску до Міжнародного форуму незалежних регуляторів аудиторської діяльності (IFIAR), на проведення аудиту річної фінансової звітності ОСНАД, на створення інформаційно-аналітичної системи ОСНАД та витрати на забезпечення соціальних гарантій працівникам Інспекції із забезпечення якості тощо.

Проте щороку надходження перевищували витрати на забезпечення діяльності ОСНАД, що дозволило сформувати ресурс для подальшого розвитку установи, зокрема діджиталізації основних бізнес-процесів.

Таблиця 6. Порівняння основних фактичних показників виконання кошторису в частині надходжень та витрачання за 2020–2021 роки.

тис. грн				
НАДХОДЖЕННЯ	2020 рік	2021 рік	РІЗНИЦЯ (тис. грн)	РІЗНИЦЯ (%)
Фіксований внесок	16 920,5	26 415,8	9 495,3	56,1 %
Внесок у відсотках	3 589,8	3 772,9	183,1	5,1 %
інші	745,4	1 036,3	290,9	39 %
Разом надходження	21255,7	31 225	9969,3	46,9 %
ВИТРАЧАННЯ	2020 рік	2021 рік	РІЗНИЦЯ (тис. грн)	РІЗНИЦЯ (%)
Оплата праці	10 471,7	16 410,5	5 938,8	56,7 %
Комунально-господарські, канцелярські витрати та інші витрати	1060,8	1 435,5	374,7	35,3 %
Витрати на придбання обладнання та меблів, оргтехніки, мережевого комп'ютерного обладнання та ліцензійного програмного забезпечення	353	468,1	115,10	32,6 %
Витрати на модернізацію вебсайту	0	51,3	51,3	
Витрати на здійснення перекладу МСА та методологічного забезпечення	50	216,6	166,6	333,2 %
Витрати на відрядження	84,3	355,6	271,3	321,8 %
Витрати на проведення заходів	0	0	0	0 %
Витрати на сплату членського внеску до Міжнародного форуму незалежних регуляторів аудиторської діяльності (IFIAR)	278,7	246	-32,70	-11,7 %
Витрати на проведення аудиту річної фінансової звітності державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю»	81,6	96,0	14,4	17,6 %
Витрати на створення інформаційно-аналітичної системи державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю»	1 790,6	1103,8	-686,8	38,4 %
Витрати на безперервне професійне навчання	0	40,7	40,7	0 %
Витрати на забезпечення соціальних гарантій працівникам Інспекції із забезпечення якості	–	170,9	170,90	100 %
Разом витрачання	14 170,6	20 595,0	6 424,3	45,3 %

СПІВРОБІТНИЦТВО

З метою постійного обміну досвідом та запровадження кращих практик у національній сфері аудиту ОСНАД постійно приймає участь у заходах, які організовує Міжнародний форум незалежних регуляторів аудиторської діяльності (IFIAR).

Також ОСНАД порушив питання щодо проведення заходів з оцінки еквівалентності систем суспільного нагляду, забезпечення якості, розслідувань і санкцій в Україні, вимогам статей 29, 30 та 32 Директиви Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року № 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності.

Визнання ЄС еквівалентності систем суспільного нагляду, забезпечення якості, розслідувань і санкцій в Україні створить правові засади для проведення вітчизняними САД обов'язкового аудиту річної або консолідованої фінансової звітності компаній, зареєстрованих в Україні, цінні папери яких допущені до торгівлі на регульованому ринку країни ЄС, а також позитивно вплине на імідж професії.

ОСНАД забезпечує співробітництво з проектом, що фінансується ЄС, «Впровадження практики ЄС з бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту в Україні» (EU-FAAR).

З метою забезпечення прозорості діяльності суб'єктів господарювання та надійності і достовірності фінансової інформації про результати їх діяльності шляхом обміну такою інформацією та виявлення зловживань у фінансовій сфері, що впливають на фінансову безпеку держави ОСНАД підписано меморандуми про партнерство та співробітництво з Державною податковою службою України та Державною аудиторською службою України.

Також з метою налагодження співробітництва з громадськими професійними організаціями ОСНАД укладено меморандум з Всеукраїнською громадською організацією «Асоціація платників податків України».

Між ОСНАД, Міністерством фінансів України та АССА було укладено тристоронній меморандум про взаєморозуміння. Документу спрямований на забезпечення поглиблення взаємовигідної співпраці, просування спільних інтересів, обміну досвідом та інформацією. Співробітництво з АССА дозволить удосконалити національної процедури контролю якості аудиторських послуг та атестації аудиторів, а також сприятиме визнанню їх відповідності високим міжнародним стандартам.

НАГЛЯД ЗА ДЕЛЕГОВАНИМИ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

Протягом 2021 року АПУ, як орган професійного самоврядування аудиторської діяльності, виконувала такі делеговані їй повноваження:

- **реєстрація аудиторів та САД.** Станом на 1 січня 2021 року в Реєстрі було зареєстровано 2713 аудиторів та 893 САД, з них: 239 САД – у розділі «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності» Реєстру, 84 САД – у розділі «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес» Реєстру. Станом на 31 грудня 2021 року в Реєстрі зареєстровано 2683 аудиторів та 879 САД, з них: 220 САД – у розділі «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності» Реєстру, 77 САД – у розділі «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес» Реєстру;

- **контроль якості аудиторських послуг щодо САД, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.** Комітетом з контролю якості здійснено перевірки з контролю якості аудиторських послуг 35 САД, з яких: три САД – визнані такими, що пройшли перевірку з контролю якості; 8 САД – визнані такими, що пройшли перевірку з контролю якості з обов'язковими до виконання рекомендаціями; дев'ять САД – визнані такими, що не пройшли перевірку з контролю якості; щодо п'яти САД станом на 31 грудня 2021 року тривала перевірка з контролю якості у частині узгодження звітів з перевірки, які передані на засідання Ради АПУ у 2022 році;

- **дисциплінарні провадження щодо САД, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.** Радою АПУ порушено 58 дисциплінарних справ стосовно аудиторів та САД, з них: 15 – за результатами розгляду заяв (скарги), що надходили до АПУ; 24 – за поданням Секретаріату АПУ у зв'язку з порушенням аудиторами та САД вимог Закону щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей про аудитора та САД для оприлюднення у Реєстрі; 14 – за поданням Комітету з контролю якості аудиторських послуг за результатами контролю якості САД; п'ять – за поданням Комітету з контролю якості аудиторських послуг у зв'язку з невиконанням САД рекомендацій, наданих за результатами проведення перевірок з контролю якості. За результатами розгляду 51 дисциплінарної справи Радою АПУ прийнято рішення про притягнення 44 аудиторів та САД до професійної відповідальності за вчинення ними професійного проступку та застосовано такі стягнення: стосовно одного аудитора – у вигляді виключення з Реєстру; стосовно шести САД – у вигляді зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності; стосовно 37 аудиторів та САД – у вигляді попередження. Крім того, сім дисциплінарних справ було закрито.

З метою нагляду за виконанням АПУ делегованих повноважень, Радою нагляду затверджено форму Звіту АПУ про виконання делегованих повноважень, за якою АПУ щокварталу подає до ОСНАД відповідну інформацію, яка виноситься на розгляд Ради нагляду.

Протягом 2021 року Радою нагляду:

- погоджувались зміни до Плану-графіка проведення АПУ перевірок з контролю якості аудиторських послуг на 2021 рік. ОСНАД рекомендовано АПУ при внесенні змін до Плану-графіку проведення перевірок з контролю якості розглядати можливість включення до Плану-графіку САД, які бажають пройти перевірку з контролю якості за власною ініціативою, у разі зменшення кількості САД, які підлягають перевірці згідно затвердженого Плану-графіку;

- затверджено Кошторис АПУ на 2021 рік у частині фінансування делегованих повноважень та розглянуто проект Кошторису АПУ на 2022 рік у частині фінансування делегованих повноважень.

ОСНАД здійснюється постійний моніторинг рішень, прийнятих АПУ, в межах виконання нею делегованих повноважень.

Також Рада нагляду з метою усунення виявлених порушень у діяльності АПУ при виконанні нею делегованих повноважень надавала АПУ відповідні рекомендації.

Члени Ради нагляду брали участь у роботі органів управління АПУ в межах нагляду за виконанням делегованих повноважень.

ІНФОРМАЦІЙНО-КОМУНІКАЦІЙНІ ЗАХОДИ

Для підвищення іміджу ОСНАД організував та виступив співорганізатором професійних заходів, зокрема таких, як:

- IX Міжнародна науково-практична конференція «Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції» з нагоди 100-річчя Одеського національного економічного університету;

- круглий стіл на тему: «Започаткування атестації аудиторів у відповідності до нового законодавства»;

- вебінар «Нові міжнародні стандарти управління якістю. Підняття планки в управлінні якістю»;

- міжнародна конференція «Суспільний нагляд за аудиторською діяльністю в Україні: досвід та перспективи»;
- вебінар з питань організації і проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг;
- третє засідання Керівного комітету Проекту ЄС «Впровадження практики ЄС з бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту в Україні» (EU-FAAR).

Інспекцією в межах робочої поїздки до Львівської області, яка відбулася у грудні місяці 2021 року, було організовано та проведено зустрічі з керівництвом Львівської обласної ради, аудиторською спільнотою Львівщини, представниками провідних закладів вищої освіти міста Львова економічного спрямування.

Також ОСНАД проводив роз'яснювальну роботу шляхом розміщення інформаційних повідомлень на офіційному вебсайті ОСНАД:

- Інформаційне повідомлення щодо внесення змін до Рекомендацій щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг;
- Інформаційне повідомлення щодо внесення змін до Порядку та Форми подання інформації про надання суб'єктом аудиторської діяльності послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес;
- Інформаційне повідомлення щодо затвердження Рекомендацій з проведення самооцінки суб'єктами аудиторської діяльності ефективності внутрішніх політик і процедур системи контролю якості;
- Інформаційне повідомлення щодо зменшення у 2021 році розміру внеску, який сплачується суб'єктами аудиторської діяльності на користь Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;
- Інформаційне повідомлення щодо Форми подання інформації про надання суб'єктом аудиторської діяльності послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес;
- Інформаційне повідомлення щодо дотримання суб'єктами аудиторської діяльності вимог законодавства в частині забезпечення застосовування політики оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту;
- Інформаційне повідомлення щодо необхідності дотримання суб'єктами аудиторської діяльності вимог МСА та законодавства в частині перевірки та розкриття інформації про дотримання страховиком обов'язкових критеріїв і нормативів достатності капіталу та платоспроможності, ліквідності, прибутковості, якості активів та ризиковості операцій, додержання інших показників і вимог, що обмежують ризики за операціями з фінансовими активами, установлених законодавством України з питань регулювання ринків фінансових послуг, а також вимог законодавства України щодо формування резервного капіталу та інших обов'язкових резервів;
- Інформаційне повідомлення для студентів вищих навчальних закладів;
- Інформаційне повідомлення щодо огляду найбільш поширених помилок допущених кандидатами під час складання кваліфікаційного іспиту;
- Інформаційне повідомлення щодо змін до законодавства про аудиторську діяльність спрямовані на практичну реалізацію норм європейського законодавства;
- Інформаційне повідомлення щодо огляду найбільш поширених помилок допущених кандидатами в аудитори при складанні кваліфікаційного іспиту, оголошеного поза екзаменаційною сесією, 26 листопада 2021 року;

- Інформаційне повідомлення щодо забезпечення САД дотримання вимог статті 36 Закону.

Крім цього, ОСНАД долучився до привітання представників професії з нагоди професійного свята «Дня бухгалтера та аудитора».

РОЗГЛЯД ЗВЕРНЕНЬ НАРОДНИХ ДЕПУТАТІВ УКРАЇНИ, ГРОМАДЯН, УСТАНОВ І ОРГАНІЗАЦІЙ З ПИТАНЬ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ДІЯЛЬНІСТЮ ОСНАД

Протягом 2021 року до ОСНАД надійшло: 1 запити на публічну інформацію, 13 заяв (скарги), 1 позовна заява, 50 звернень міністерств та місцевих органів виконавчої влади, 1 звернення міжнародної організації (додатково здійснюється систематичне спілкування шляхом електронного листування), 645 запитів від установ та організацій (з них 92 запити АПУ) (рис. 13).



Запити було розглянуто та опрацьовано Інспекцією. Деякі питання, порушені у запитах, розглядалися та узгоджувалися на засіданнях Ради нагляду з аудиторської діяльності та Комісії з атестації.

У запитах були порушені питання, пов'язані з дотриманням вимог і порядку застосування окремих норм Закону та дотриманням норм МСА. Також, значна кількість запитів стосувалась процедур з приводу здійснення перевірки на предмет наявності порушень та ознак професійного проступку САД.

Діджиталізація документообігу була реалізована шляхом використання системи електронного документообігу «АСКОД», зокрема сервісу електронного документообігу «АСКОД Онлайн» та електронного листування.

У 2021 році документообіг для організації проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг відбувався переважно з використанням інформаційної системи «АСКОД Онлайн», а саме: планування та організація перевірки, направлення програми перевірки, узгодження висновків та рекомендацій із САД, оформлення звіту про результати перевірки та підписання протоколу, а також відстеження виконання наданих САД за результатами перевірки з контролю якості аудиторських послуг обов'язкових до виконання рекомендацій.

ДІЯЛЬНІСТЬ ІЗ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АТЕСТАЦІЇ АУДИТОРІВ

Перший склад Комісії з атестації був затверджений наказом Міністерства фінансів України від 21 грудня 2018 року № 1081. Положення про Комісію з атестації затверджено наказом Міністерства фінансів України від 22 січня 2020 року № 20.

Упродовж 2021 року відбулося 19 засідань Комісії з атестації, на яких вирішувалися питання, що відносяться до її повноважень, зокрема, щодо забезпечення атестації аудиторів та безперервного професійного навчання аудиторів.

22 грудня 2021 року закінчився встановлений Законом трирічний строк повноважень шести членів Комісії з атестації, включених до її складу наказом Міністерства фінансів України від 21 грудня 2018 року № 1081.

Система атестації аудиторів в Україні

Оновлена система атестації аудиторів, яка була введена в дію з 01 жовтня 2018 року, регулюється в основному Законом та Порядком складання іспитів при атестації аудиторів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 06 липня 2020 року № 399.

Аудитори, строк чинності сертифікатів яких не закінчився до дати введення в дію цього Закону, за поданими ними відомостям були включені до Реєстру, як такі що підтвердили кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності та набули практичний досвід у порядку, визначеному цим Законом.

Відповідно до чинних вимог аудитором в Україні може бути фізична особа, яка:

- має вищу освіту;
- підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складання відповідних іспитів;
- пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності.

Високий рівень теоретичних знань підтверджується успішним складанням 9 теоретичних іспитів, а професійна компетентність – кваліфікаційного іспиту.

Кандидатам в аудитори, які успішно склали іспити з теоретичних знань та кваліфікаційний іспит, на підставі рішення Комісії з атестації Міністерством фінансів України видається Свідоцтво про складання таких іспитів.

Практична підготовка із провадження аудиторської діяльності здійснюється шляхом стажування або працевлаштування в суб'єкті аудиторської діяльності та врегульована Порядком проходження стажування, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 06 липня 2020 року № 398.

Особа, яка має вищу освіту та досвід роботи на посадах бухгалтера, ревізора, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора не менше 15 років, або має досвід роботи на зазначених посадах не менше семи років та пройшла стажування у порядку, визначеному Законом, може бути атестована за результатами кваліфікаційного іспиту. Кандидатам в аудитори, які відповідають цим вимогам та успішно склали кваліфікаційний іспит також видається зазначене вище Свідоцтво.

У разі наявності чинного свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту і позитивної характеристики за результатами набуття практичного досвіду у суб'єкта аудиторської діяльності Комісія з атестації приймає рішення про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності.

Після прийняття Комісією з атестації вказаного рішення кандидат в аудитори подає відомості до АПУ для включення його до Реєстру у порядку визначеному Законом.

Чинна система атестації аудиторів в Україні відповідає вимогам Директиви Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року № 2006/43/ЄС «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності».

Забезпечення атестації аудиторів

З урахуванням вимог статті 19 Закону та Порядку складання іспитів при атестації аудиторів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 06 липня 2020 року № 399, Комісією з атестації:

- акредитовано 7 центрів з підготовки 11 іспитів;
- оголошено проведення екзаменаційної сесії з 22 по 26 листопада 2021 року;
- оголошено проведення кваліфікаційного іспиту поза екзаменаційною сесією на 24 вересня 2021 року;
- затверджено та забезпечено оприлюднення на сайті ОСНАД програми теоретичних та кваліфікаційного іспитів які складатимуть кандидати в аудитори, в межах екзаменаційної сесії і кваліфікаційного іспиту поза екзаменаційною сесією;
- акредитовано British Council Ukraine незалежним центром оцінювання знань;
- призначено осіб з перевірки екзаменаційних робіт, з числа яких призначалися:

на кваліфікаційний іспит, оголошений поза екзаменаційною сесією, 24 вересня 2021 року: особа для попередньої перевірки якості екзаменаційних завдань, дві особи для перевірки екзаменаційних робіт та особа для контролю якості перевірки екзаменаційних робіт;

на екзаменаційну сесію, оголошену з 22 по 26 листопада 2021 року: особи для попередньої перевірки якості екзаменаційних завдань, дві особи для перевірки екзаменаційних робіт та особа для контролю якості перевірки екзаменаційних робіт;

- розглянуто 29 запитів щодо підтвердження досвіду роботи для допуску кандидатів в аудитори до кваліфікаційного іспиту, 15 – зарахування теоретичних знань кандидатам в аудитори, які під час денної форми навчання у закладах вищої освіти вивчали відповідні предмети, 4 – зарахування теоретичних знань особам, які є членами професійних організацій, що є дійсними членами Міжнародної федерації бухгалтерів;

- розглянуто заяву кандидата в аудитори на оскарження результатів кваліфікаційного іспиту, оголошеного поза екзаменаційною сесією, 24 вересня 2021 року;

- затверджено результати складання кваліфікаційного іспиту, оголошеного поза екзаменаційною сесією, 24 вересня 2021 року;

- затверджено кошторис організації та проведення кваліфікаційного іспиту, оголошеного поза екзаменаційною сесією, 24 вересня 2021 року;

- скасовано акредитацію центру з підготовки теоретичного іспиту «Управлінський облік»;

- прийнято рішення про видачу свідоцтва про складання іспитів для підтвердження професійної компетентності кандидата в аудитори;

- затверджено кошторис організації та проведення екзаменаційної сесії, оголошеної з 22 по 26 листопада 2021 року.

Становлення та популяризація процесу атестації аудиторів в Україні

Протягом 2021 року Комісією з атестації проводилася інформаційно-роз'яснювальна робота щодо процесу атестації аудиторів України, зокрема:

13 травня 2021 року у межах круглого столу «Започаткування атестації аудиторів у відповідності до нового законодавства» членами Комісії з атестації було презентовано концептуальні підходи до атестації аудиторів, перелік акредитованих центрів з підготовки іспитів, терміни проведення теоретичних та кваліфікаційного іспитів, загальний порядок підготовки програм іспитів, екзаменаційних завдань, зарахування теоретичних іспитів та стажування кандидатів в аудитори.

12 листопада 2021 року у межах Міжнародної конференції «Суспільний нагляд за аудиторською діяльністю в Україні: досвід та перспективи» на її тематичній сесії «Суспільні очікування від нової моделі атестації аудиторів», члени Комісії з атестації та міжнародні експерти обговорили результати перших іспитів, водночас відзначивши прагнення та суттєві зусилля для забезпечення визнання процесу національної атестації аудиторів на міжнародному рівні.

У 2021 році Інспекцією за безпосередньої підтримки Проєкту ЄС «Впровадження практики ЄС з бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту в Україні» (EU-FAAR) та Асоціації сертифікованих присяжних бухгалтерів (АССА) було організовано проведення 4 тренінгів для укладачів та осіб з перевірки екзаменаційних робіт з метою їх ознайомлення з провідними підходами та кращими практиками складання екзаменаційних завдань, здійснення контролю якості цих завдань та перевірки робіт.

Також, фахівцями Інспекції було проведено низку просвітницьких заходів серед студентів та керівництва закладів вищої освіти з метою популяризації національної системи атестації аудиторів. Так, проведені зустрічі з керівництвом профільних факультетів та кафедр Університету державної фіскальної служби України, Національного університету харчових технологій, Військового інституту Київського національного університету імені Тараса Шевченка, Львівського національного університету імені Івана Франка, Львівського торговельно-економічного університету з питань ознайомлення з процесом атестації та можливості залучення до нього студентів вказаних закладів під час здобуття ними вищої освіти.

Результати проведення іспитів за новими правилами

24 вересня 2021 року, відбувся кваліфікаційний іспит при атестації аудиторів, який за рішенням Комісії з атестації було оголошено поза екзаменаційною сесією. Для його проведення (адміністрування) Комісією з атестації було визначено авторитетний центр оцінювання знань British Council Ukraine. У вказаному іспиті взяло участь 54 кандидати. За результатами складання іспиту, порушень з регламенту його проведення не виявлено, жоден кандидат не був відсторонений від подальшого складання іспиту, а успішно скласти іспит вдалося 11 кандидатам, що становить 20 % від загальної кількості кандидатів, які брали у ньому участь.

Також, з 22 по 26 листопада 2021 року відбувалася екзаменаційна сесія. У іспитах, оголошених в межах вказаної сесії взяв участь 71 кандидат в аудитори, його проведення (адміністрування) здійснювалося акредитованим Комісією з атестації центром оцінювання знань British Council Ukraine. За результатами складання іспитів порушень регламенту його проведення не виявлено, жоден кандидат не був відсторонений від подальшого складання іспитів. Кваліфікаційний іспит, оголошений в межах вказаної сесії склали

70 кандидатів в аудитори, з яких успішно склали 20 кандидатів, що становить майже 29 % від загальної кількості кандидатів, які брали у ньому участь.

Ураховуючи сучасні тенденції широкого застосування інформаційних технологій та автоматизації бізнес-процесів, а також високий рівень суспільного запиту на надання послуг в електронній формі, для забезпечення процесу атестації аудиторів використовувався електронний сервіс «Кабінет кандидата в аудитори», що призначений для внесення/коригування даних кандидатами в аудитори через електронний кабінет, відправки заяв на складання іспитів або зарахування іспитів із відповідними документами, та надає кандидату в аудитори можливість перегляду статусу поданих документів, отримання інформації про дату, час та місце складання іспитів, реєстрації на іспити, отримання результатів іспитів, здійснення оплати за складання іспиту, перегляд історії транзакцій тощо.

Здійснення заходів з організації процесу безперервного професійного навчання аудиторів

Комісією з атестації у 2021 році проводилася робота стосовно визнання суб'єктів, які можуть проводити освітні заходи.

За результатами розгляду Комісією з атестації у 2020 році поданих документів визнано такими, що відповідають вимогам для проведення освітніх заходів, 6 юридичних осіб та 3 професійні організації аудиторів та/або бухгалтерів та включено їх до Переліку осіб, які можуть проводити освітні заходи відповідно до Порядку безперервного професійного навчання аудиторів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 06 липня 2020 року № 400.

За результатами розгляду Комісією з атестації у 2021 році поданих документів визнано такими, що відповідають вимогам Порядку безперервного професійного навчання аудиторів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 06 липня 2020 року № 400 та можуть проводити освітні заходи:

- 6 юридичних осіб, які відповідають вимогам, встановленим Комісією з атестації;
- 3 аудиторські фірми, що розробили власні програми безперервного професійного навчання, визнані професійними організаціями – членами Міжнародної федерації бухгалтерів;
- 2 професійні організації аудиторів та/або бухгалтерів.

На підставі рішення Комісії з атестації їх включено до Переліку осіб, які можуть проводити освітні заходи.

Загалом станом на 31 грудня 2021 року освітні заходи можуть проводити:

- 24 юридичні особи, які відповідають вимогам, встановленим Комісією з атестації;
- 3 аудиторські фірми, що розробили власні програми безперервного професійного навчання, визнані професійними організаціями – членами Міжнародної федерації бухгалтерів;
- 5 професійних організацій аудиторів та/або бухгалтерів.

Перелік осіб, які можуть проводити освітні заходи, оприлюднено в актуальному стані на офіційному вебсайті ОСНАД.