

СУТНІСТЬ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТУ ТА АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ У СУЧАСНИХ УМОВАХ

В статті розглядаються питання якості, контролю якості й критерії контролю якості аудиту та аудиторських послуг

В статье рассматриваются вопросы качества, контроля качества и критерии контроля качества аудита и аудиторских услуг

The article deals with the issue of quality, quality assurance and quality control audit criteria and audit services

Постановка проблеми. В сучасних умовах розвитку економіки України зростає значення якості аудиту та аудиторських послуг, а також її контролю через те, що саме об'єктивна аудиторська оцінка фінансової звітності суб'єктів господарювання надає можливість користувачам цієї звітності приймати відповідні управлінські рішення.

Метою дослідження є визначення сутності системи контролю якості аудиторських послуг за кордоном, рівнів контролю якості, методологічних засад контролю якості та критеріїв якості аудиторських послуг в Україні.

Аналіз останніх публікацій. Питанням якості та контролю якості аудиту присвячено багато наукових праць таких авторів, як Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Голов С. Ф., Єременко Д. В., Козак В. Є., Кузуб О. А., Лісіна В. Ю., Пономарьов А. А., Проскуріна Н. М., Редько О. Ю. та ін.

Вітчизняні науковці по-різному визначають поняття якості та контролю якості аудиторських послуг. Так, наприклад, професор Редько О.Ю. під якістю аудиторських послуг розуміє системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, дотримання Кодексу професійної етики і професійну діяльність в сфері аудиту [12].

Такі автори, як Козак В. Є. та Пономарьов А. А., вважають, що якість аудиторських послуг — це відповідність в усіх суттєвих аспектах виконаних аудиторських процедур вимогам стандартів аудиту, прийнятій програмі надання послуг, умовам договору з замовником, обґрунтованість результатів, отриманих від надання професійних послуг, а також відсутність у діях аудиторської фірми або її персоналу ознак правопорушень [9].

Єременко Д. В. визначає якість аудиторських послуг як їх здатність задовольняти потреби замовника та суспільства в отриманні достатнього рівня впевненості у фінансовій інформації, що виступає предметом аудиту [8].

На думку Проскуріної Н. М. та Коваленко В. П. якість аудиторських послуг — категорія, яка перманентно змінюється залежно від рівня суспільних відносин та господарської практики країни [13].

В сучасних умовах важлива наявність дієвого контролю якості аудиту та аудиторських послуг.

Професор Бутинець Ф. Ф. визначив поняття контролю якості як систему контролю зовнішніх і внутрішніх органів управління з метою недопущення аудиторськими фірмами порушень чинного законодавства та аудиторської етики [6].

Контроль якості аудиту та аудиторських послуг неодноразово обговорювався на міжнародних та вітчизняних науково-практичних конференціях, але потребує подальшого дослідження та розвитку.

Виклад основного матеріалу. За кордоном країни — члени ЄС при контролю якості аудиторських послуг керуються Рекомендаціями Комісії Європейського Співтовариства щодо забезпечення якості аудиту в країнах Євросоюзу, які містять такі мінімальні вимоги: вибір ефективної методології для забезпечення якості аудиторських послуг; визначення обсягів перевірки та відбір осіб, які здійснюють перевірку; встановлення масштабів перевірки якості; розмір дисциплінарних санкцій; умови збереження конфіденційності інформації; ресурси, необхідні для створення системи контролю якості.

В більшості країн Євросоюзу розроблена та втілена у життя система контролю якості аудиторських послуг, в межах якої застосовуються такі прогресивні методології забезпечення якості як: перевірка «пієр» та моніторинг [7]. Ця система передбачає як діяльність професійного або контролюючого органу (з постійним штатом співробітників), який керує системою забезпечення якості і здійснює перевірки забезпечення якості, так і залучення практикуючих аудиторів («пієрів») до виконання аудиту на місцях.

В теперішній час в Україні також відбувається становлення системи контролю якості аудиторських послуг, яка націлена на задоволення повноти дотримання стандартів аудиту і норм професійної етики аудиторів для всієї аудиторської фірми та при виконанні кожного завдання.

На практиці в Україні контроль якості аудиторських послуг здійснюється на двох рівнях: зовнішньому — на рівні АПУ і САУ (спілки аудиторів України) та внутрішньому — на рівні аудиторської фірми.

Згідно із Концептуальною основою контролю якості аудиторської діяльності в Україні, прийнятою Рішенням АПУ від 27.09. 2007 р. за № 182/3 [3], АПУ здійснює контроль за дотриманням аудиторами та аудиторськими фірмами вимог [9]:

- 1) Закону України «Про аудиторську діяльність» [1] щодо:
 - обмеження переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) відповідно до стандартів аудиту;
 - відповідності критеріям для надання статусу аудитора (аудиторської фірми) (наявність сертифіката, розмір частки засновників, вимоги до керівника фірми);
 - отримання права на здійснення аудиторської діяльності тільки після включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;
 - істотних умов договору на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг;
 - реалізації прав та обов'язків аудиторів і аудиторських фірм;
 - спеціальних вимог, у тому числі щодо відповідності розміру винагороди за надання аудиторських послуг, необхідному для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, – знань, професійної кваліфікації та ступеню відповідальності аудитора;
 - відповідальності аудитора та аудиторських фірм;
 - інших норм Закону, рішень АПУ, які регулюють діяльність аудиторів та аудиторських фірм;
- 2) стандартів аудиту, затверджених АПУ;
- 3) професійної етики, в тому числі принципу незалежності;
- 4) Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» [4].

Гармонізація законодавства України із законодавством Європейського Союзу ставить задачу дотримання вимог Директиви 2006/43/ ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року щодо зовнішнього контролю якості аудиторської діяльності. Згідно із цією Директивою кожна держава — член ЄС повинна стежити за застосуванням системи забезпечення якості до усіх аудиторських фірм (аудиторів). Система забезпечення якості передбачає наявність у всіх осіб, що перевіряють роботу аудиторських фірм (аудиторів), відповідної професійної освіти, досвіду роботи, а також спеціальної професійної підготовки з питань контролю забезпечення якості аудиторської діяльності [7].

З метою організації в Україні дієвого зовнішнього контролю якості аудиторських послуг Аудиторською палатою України розроблено та затверджено ряд нормативних актів, таких як: Національна концептуальна основа забезпечення якості аудиторських послуг в Україні (рішення АПУ від 26 травня 2005 року № 149/15.1), Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні (рішення АПУ від 26 травня 2005 року № 149/15.2) [5], Положення про зовнішні перевірки систем якості контролю аудиторських послуг (рішення АПУ від 23.04.2009р. № 201/4) тощо. Разом з цим, на практиці, під час проведення зовнішнього контролю, перевіряючи звертають увагу на документальне оформлення процесу надання аудиторських послуг, а не на якісне наповнення результату від їх здійснення [10, 13].

На рівні аудиторських фірм (аудиторів) контроль якості аудиту та аудиторських послуг в Україні повинен здійснюватися відповідно до Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», яке затверджене рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/4, МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інше надання впевненості, що надають супутні послуги» [2] та МСА 220 «Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації» [2]. Відповідно до МСКЯ 1 складовими системи контролю якості є [2]:

- 1) відповідальність управлінського персоналу фірми за якість;
- 2) вимоги етики;
- 3) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, а також виконання специфічних завдань;
- 4) людські ресурси;
- 5) виконання завдання;
- 6) моніторинг.

Методологічні засади контролю якості визначені МСА 220 «Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації», згідно із яким основними складовими якості аудиторських послуг є [2]:

– етичні (незалежність, чесність, об'єктивність, компетентність, професіоналізм, конфіденційність);

– організаційні (політика призначення виконавців, політика прийняття на роботу, політика делегування повноважень, організація службового зростання, політика внутрішнього контролю якості);

– методичні (політика вибору й утримання замовника, політика консультування співробітників, підвищення кваліфікації співробітників, планування роботи, ведення робочих документів, дотримання стандартів аудиту та Кодексу професійної етики).

Згідно із МСА 220 [2] кожній аудиторській фірмі рекомендується розробити й впровадити політику та процедури контролю якості для забезпечення проведення всіх аудиторських перевірок відповідно до МСА. Зміст, терміни і обсяг аудиторських процедур та політики аудиторської фірми щодо контролю якості залежать від таких факторів, як розмір, характер діяльності фірми, її місцезнаходження, рівень організації перевірки тощо.

Відповідно до приведених Міжнародних стандартів аудиторська фірма (аудитори) зобов'язана впровадити систему контролю якості, яка надавала б достатню впевненість, що фірма в цілому та кожен працівник дотримуються вимог професійних стандартів й нормативних і законодавчих вимог, а висновки аудиторів, що надаються фірмою або партнерами з завдання, відповідають наявним обставинам.

В сучасних умовах критеріями якості аудиторських послуг є якість проведення аудиту та якість результатів аудиту. Це дозволяє об'єднати критерії якості аудиторських послуг у такі групи [10, 13]:

– якість роботи аудиторської фірми, що передбачає наявність внутрішньофірмових стандартів і процедур забезпечення якості аудиту, дотримання законодавства України та стандартів етики;

– якість окремої перевірки, тобто наявність достатньої документації, консультування, контроль;

– якість кадрової політики, що означає наявність процедур щодо найму, навчання, оцінки персоналу, організації роботи з працівниками тощо.

Контроль якості роботи аудиторських фірм, здійснений АПУ, свідчить про створення на більшості перевірених аудиторських фірм власної системи контролю якості аудиторських послуг та впровадження її на всіх етапах виконання завдання. Але через нечітке та неповне виконання вимог МСА представниками АПУ виявлені певні недоліки при створенні та впровадженні цих систем контролю якості аудиторських послуг, зокрема [10, 13]:

– не завжди виконуються процедури, пов'язані із прийняттям нових клієнтів або продовженням роботи з постійними клієнтами, не дотримуються вимоги щодо погодження умов завдання;

– отримання та виконання завдань не супроводжується процедурою, яка б надала керівництву аудиторської фірми достатньо впевненості, що група з виконання завдання дотримується відповідних етичних вимог;

– детальні плани аудиту у вигляді стандартних аудиторських програм не враховують сучасних вимог до планування аудиторських процедур на рівні тверджень для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації відповідно до оцінених ризиків;

– не розмежовується моніторинг відповідальності політики і процедур контролю якості з поточним моніторингом (наглядом) керівника групи аудиторів на відповідних етапах виконання завдання.

Суспільний нагляд в аудиті у світовій практиці здійснюється у відповідності до ст. 32 Директиви 2006/43/ ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року. Згідно із Директивою 2006/43/ ЄС керівництво системою суспільного нагляду мають здійснювати не практикуючі особи, які мають знання в галузі обов'язкового аудиту [11]. Реалії аудиторської діяльності в Україні потребують побудови дієвих систем суспільного нагляду в аудиті.

Висновки. У сучасних умовах розвитку економіки України аудит як незалежна перевірка фінансової звітності суб'єктів господарювання потребує забезпечення якості надання цих послуг через потребу користувачів отримати впевненість у достовірності цієї звітності та відповідності Концептуальним основам її складання для прийняття оптимальних управлінських рішень. За кордоном така система забезпечення якості аудиторських послуг створена і запроваджена у життя. В Україні контроль якості аудиторських послуг здійснюється на двох рівнях — АПУ та аудиторською фірмою — на базі міжнародних стандартів аудиту та нормативних документів, розроблених АПУ. Таким чином, можна констатувати: система контролю якості аудиторських послуг в Україні створена, але через нечітке та неповне виконання вимог АПУ та МСА ця система потребує удосконалення.

Література:

1. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 р. №3125-X11 (у редакції від 7 липня 2011 року № 3610-VI). [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T312500.html.

2. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / пер. з англ. О. В. Селєзньов, О. Л. Ольховська, О. В. Гік та ін. — К., 2007. — 1172 с.

3. Концептуальна основа контролю якості аудиторської діяльності в Україні, затв. Рішенням Аудиторської палати України № 182/3 від 27.09. 2007 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.liga.net.

4. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю аудиторських послуг», затв. Рішенням Аудиторської палати України № 182/4 від 27.09. 2007 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.liga.net.

5. Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, затверджене рішенням АПУ від 26.05.2005 р. № 149/5.2 // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. — 2006. — № 4. — С. 66-74.

6. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підруч. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. — [3-тє вид., доп. і перероб.]. — Житомир : Рута, 2006. — 430 с.

7. Драч В. І. Наступний крок: забезпечення якості аудиторських послуг / В. І. Драч // Аудитор України. — 2009. — № 5-6. — С. 60-61.
8. Єременко Д. В. Якість аудиторських послуг в Україні / Д. В. Єременко // Облік і фінанси АПК. — 2010. — №2. — С. 94-96.
- 9 Козак В. Є. Контроль якості аудиторських послуг в Україні / В. Є. Козак, А. А. Пономарьов // Вісник Хмельницького національного університету. — 2010. — № 5, Т. 3. — С. 220.
10. Кузуб О. А. Контроль якості аудиторських послуг — реалії та сподівання / О. А. Кузуб // Аудитор України. — 2008. № 15 (143). — С. 12-15.
11. Макеева О. Суспільний нагляд в аудиті: виклики для України та майбутні стратегічні рішення Європейської комісії / О. Макеева // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 12. — С. 44-49.
12. Олександр Редько. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 1. — С. 46-53.
13. Проскуріна Н. М. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Н. М. Проскуріна, В. П. Коваленко // Економічний часопис ХХІ. — 2010. — № 9.

Надійшла до редколегії 24.02.2012 р.