

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

Досліджено особливості системи контролю якості аудиторських послуг в Україні. Визначено основні напрями розвитку зовнішньої системи контролю за якістю аудиту

Ключові слова: *якість, контроль, аудит, система зовнішнього контролю якості*

Постановка проблеми. Глобалізаційні процеси, що відбуваються у світі, обраний Україною шлях інтеграції у європейську спільноту, не можуть оминути і проблему відповідного реформування контрольного середовища в країні, одним з елементів якого є професійний незалежний аудит. Забезпечення достовірності публічної фінансової звітності, захист інтересів широкого кола власників та інтересів суспільства в цілому – головна місія аудиту у відкритому та демократичному суспільстві з ринковою економікою. Особливо актуалізується ця місія в умовах сучасної глобальної економічної кризи, коли запорукою громадської довіри до бізнесу в значній мірі є результати діяльності незалежних професійних аудиторів.

Перед керівництвом аудиторських фірм постає завдання пошуку стратегічних можливостей та формування нових стійких конкурентних переваг, які в подальшому дозволять виявляти та реалізовувати невикористані резерви підвищення органічності системи управління якістю послуг та довіри користувачів інформації до результатів аудиту.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми контролю якості аудиту розглядалися як в наукових працях вітчизняних вчених: М.Т. Білухи, В.П. Бондара, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Г.М. Давидова, Н.І. Дорош, С.Я. Зубілевич, О.А. Петрик, І.І. Пилипенка, В.П. Пантелєєва, В.С. Рудницького, Б.Ф. Усача та ін, так і в зарубіжних: В.Д. Андрєєва, С.М. Бичкової, Я.В. Соколова, Р. Адамса, А. Аренса, М. Деніса, Дж. Лоббека, Р. Доджа, Д. Кармайкла, Дж. К. Робертсона, Ф. Дефліза та ін.

Постановка проблеми. Відповідно, завданням даного дослідження є визначення місця і ролі якості аудиторських послуг у системі внутрішнього і зовнішнього господарського контролю України та дослідження організації контролю якості аудиторських послуг.

Викладення основного матеріалу. У західній практиці якісним визнається аудит, який відповідає прийнятним стандартам і принципам аудиторської діяльності. Такий же підхід офіційно затверджений і в Україні. Разом з тим, серед вітчизняних науковців, а особливо, аудиторів-практиків, панує точка зору, що критерії якості аудиту повинні визначатися залежно від умов укладеного договору на аудиторську перевірку у відповідності до висунутих вимог замовника аудиту.

Як зауважують Озеран В.О. та Корягін М.В., згідно з договором аудитор виконують передбачену роботу, а представники замовника оцінюють її якість [1, с. 17]. З цієї точки зору, аудитору варто виконати роботу так, щоб у замовника, виходячи з умов договору на проведення аудиту, не виникало зауважень чи заперечень щодо її результатів. Якщо замовник задоволений результатами роботи, тоді аудит можна вважати якісним.

Бутинець Ф.Ф. зазначає, що під якістю в аудиторській практиці слід розуміти максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів результатами виконаних аудитором робіт, послуг та супутніх аудиту робіт відповідно до інтересів власника, суспільства та конкретного замовника в межах вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів [2, с. 479].

Подібного підходу дотримується О.Ю. Редько, зазначаючи, що якість аудиторських послуг є системним дотриманням реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та вимог стандартів аудиту, дотримання кодексу професійної етики [3, с. 182]. Автор звертає увагу на те,

що якість аудиторських послуг є категорією, що перманентно змінюється, в залежності від рівня суспільних відносин та господарської практики країни [3, с. 181].

Н.С. Шапімова під якістю аудиту розуміє тотожність думки аудитора про рівень відповідності визначеному критерію отриманих даних про економічні дії та події їхньому дійсному (реальному) рівню відповідності (викривлення) [4, с. 239].

О.Ю. Редько та Т.Л. Шаповська визначають якість аудиторських послуг як системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, дотримання Кодексу професійної етики і професійна діяльність в сфері аудиту. [5, с. 20].

Серед основних проблем якості аудиторських послуг слід виділити наступні:

- низький рівень зовнішнього контролю;
- масовий характер недотримання етичних вимог з боку аудиторів;
- відсутність належного розуміння клієнтами ролі та місця аудиторів в економічних відносинах, пов'язаних з використанням фінансової звітності третіми сторонами;
- обмеженість економічної та соціальної незалежності аудиторів при надмірній незалежності від АПУ.

Для забезпечення повноважень АПУ з контролю за аудиторською діяльністю, Аудиторською палатою України була розроблена та затверджена Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні (рішення АПУ від 27 вересня 2007 року № 182/3). Ця Концептуальна основа визначає напрями, за якими Аудиторська палата України здійснює контроль аудиторської діяльності в Україні, та заходи контролю.

У відповідності до Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні Аудиторська палата України здійснює контроль аудиторської діяльності в Україні за такими напрямками:

- дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог Закону України "Про аудиторську діяльність";
- дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог стандартів аудиту, затверджених Аудиторською палатою України;
- дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог професійної етики, в тому числі незалежності;
- дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг".

Система контролю якості аудиторських послуг в Україні формується Аудиторською Палатою України і містить у собі:

- регулярну звітність суб'єктів аудиторської діяльності за затвердженою Аудиторською палатою України формою;
- моніторинг із питань якості аудиторських послуг;
- перевірки якості аудиторських послуг;
- додаткові процедури забезпечення контролю якості та дисциплінарні заходи за наслідками контролю;
- інформування суспільства про функціонування системи контролю якості аудиторських послуг в Україні.

Відповідно до Концептуальної основи Аудиторською палатою України було прийнято рішення від 15 листопада 2007 року № 184/3 про створення структурного підрозділу АПУ – Комітету з контролю за якістю аудиторських послуг. Забезпечення якості аудиторських послуг і задоволення потреб суспільства є метою контролю аудиторської діяльності в Україні.

З метою виконання своїх повноважень Аудиторська палата України прийняла ряд надзвичайно важливих нормативних актів з питань контролю якості аудиторських послуг, а саме:

1) Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26.05.2011 р. № 231/2, зі змінами згідно рішення АПУ від 30.06.2011 р. № 232/8 та від 29.09.2011 р. № 239/9, яке замінило Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 23.04.2009 р. № 201/4;

2) Положення про Комісію Аудиторської палати України з контролю якості та професійної етики, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 14.02.2008 р. № 187/5 зі змінами від 20.05.2010 р. № 215/9;

3) Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 15.11.2007 р. № 184/4;

4) Положення з національної практики контролю якості 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг", затверджене рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. № 184/4, зі змінами згідно рішення АПУ від 30.06.2011 р. № 232/9.

Перевірки суб'єктів аудиторської діяльності проводяться відповідно до Плану зовнішніх перевірок системи контролю якості, затвердженому АПУ, який формується за даними Реєстру з урахуванням аналітичної інформації, отриманої за результатами аналізу звітів аудиторських фірм (аудиторів) про виконані роботи (надані послуги) (форма № 1-аудит) за попередній рік та з врахуванням значень інтегрального коефіцієнта в порядку зменшення.

Інтегральний коефіцієнт розраховується відповідно до п. 2.2. Положення за даними Звіту за формою № 1-аудит за попередній рік як сума добутків, визначених шляхом множення загальної кількості замовлень з конкретного виду завдання на фактичний обсяг наданих послуг за цим видом завдання та діленням на відповідний нормуючий коефіцієнт для кожного виду завдань:

- для обов'язкового аудиту фінансової звітності – 1000;
- для ініціативного аудиту фінансової звітності – 1500.

Регулярному та обов'язковому контролю якості аудиторських послуг мають (не рідше одного разу на шість років) підлягати всі аудиторські компанії. Такий вид контролю повинен попереджувати імовірні помилки в роботі аудиторських компаній, покращити якість послуг та роботу аудиторської компанії.

Під час здійснення перевірки контролери досліджують документи суб'єкта аудиторської діяльності відповідно до Програми перевірки системи контролю якості аудиторських послуг та заповнюють Контрольний лист по оцінці відповідності системи контролю якості на предмет дотримання Кодексу етики професійних бухгалтерів. На період до 1 жовтня 2013 р. відбір завдань для перевірки суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється виключно із завдань з обов'язкового та ініціативного аудиту. Відбір завдань суб'єктів аудиторської діяльності, щодо яких проводиться повторна перевірка, здійснюється з дати закінчення попередньої перевірки.

Контроль якості аудиторських послуг має дві складові:

- 1) контроль організації аудиторської компанії;
- 2) контроль виконання замовлення.

Контроль організації аудиторської компанії передбачає те, що аудиторська компанія не припускається помилок, якщо у ній наявна певна структура, що відповідає встановленим вимогам.

Контроль виконання замовлення передбачає контроль конкретної аудиторської перевірки, здійсненої

аудиторською компанією. Звичайно, здійснюється вибіркова перевірка, оскільки її виконують фахівці аудитори, які знають, де можна припуститися помилок у тому чи іншому випадку та акцентують увагу саме на таких помилках.

Проаналізувавши вище сказане, можна виділити наступні вимоги до контролю якості роботи аудиторської фірми:

1) професійні вимоги (персонал фірми має дотримуватися принципів незалежності, чесності, об'єктивності, конфіденційності, норм професійної поведінки);

2) досвід і компетентність (аудиторська фірма повинна мати співробітників, які володіють технічними стандартами, професійною компетентністю, необхідною для належного виконання своїх обов'язків);

3) доручення завдань (співробітникам фірми доручається така робота, для виконання якої вони мають відповідну підготовку і професіоналізм);

4) делегування повноважень (необхідно належним чином організувати роботу, здійснювати контроль за її виконанням на всіх рівнях у відповідності зі стандартами якості);

5) консультування (у разі необхідності потрібно консультуватися із спеціалістами з різних галузей знань);

6) залучення і збереження клієнтів (потрібно постійно проводити оцінку і аналіз потенційних та наявних клієнтів);

7) моніторинг (необхідно постійно контролювати адекватність і ефективність політики та процедур контролю якості аудиторських послуг.

У суб'єкта аудиту повинні бути наступні групи документів:

- установчі документи (організаційні – структура, штатний розклад, посадові інструкції);
- документи по кадрах;
- положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг;
- накази по фірмі стосовно питань контролю якості професійних послуг;
- журнали (файли) обліку інструктажу, внутрішньофірмових тренінгів та семінарів, моніторингу системи контролю якості;
- робочі документи по замовленнях;
- архів (за місцем знаходження);
- примірник звітності до АПУ;
- договори на професійні послуги.

Саме ці групи документів повинні бути доступними для зовнішніх контролерів, саме вони засвідчують про працюючу у аудиторській фірмі систему внутрішнього контролю якості професійних послуг.

Залежно від наявності у суб'єкта аудиторської діяльності впровадженої системи контролю якості та ступеня її відповідності Положенню з національної практики контролю якості аудиторських послуг та стандартам аудиту АПУ приймається рішення про визнання суб'єкта аудиторської діяльності таким, що:

1) пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг;

2) не пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг.

У разі визнання суб'єкта аудиторської діяльності таким, що пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, АПУ видає йому Свідоцтво про відповідність системи контролю якості.

У разі визнання суб'єкта аудиторської діяльності таким, що не пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, АПУ встановлює йому термін від 6 до 12 місяців з дати прийняття рішення для усунення недоліків системи контролю якості. Після закінчення встановленого терміну суб'єкт аудиторської діяльності підлягає повторній перевірці на предмет усунення недоліків системи контролю якості.

У разі не усунення недоліків протягом встановленого терміну результати перевірки системи контролю якості такого суб'єкта аудиторської діяльності підлягають розгляду на Дисциплінарній комісії АПУ щодо

застосування стягнень (у тому числі вигляді виключення з Реєстру). Рішення про застосування зазначених стягнень підлягає розгляду та затвердженню АПУ.

На нашу думку, результатом таких перевірок мають бути рекомендації щодо поліпшення системи внутрішнього контролю аудиторської компанії.

Аудиторська Палата України рішенням від 24.11.2011 р. № 243/5 відстрочила до 1 січня 2013 р. дату, з якої аудиторським фірмам та аудиторам, що займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці, потрібно буде в обов'язковому порядку отримувати підтвердження відповідності системи контролю якості аудиторських послуг вимогам Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг".

Відповідно до плану перевірок, у 2009 р. було перевірено 78 суб'єктів аудиторської діяльності. За

результатами здійснених перевірок діяльності аудиторських фірм і аудиторів було видано АПУ 25 висновків щодо відповідності і надійності системи контролю якості суб'єктами аудиторської діяльності (32, 1 %). Це свідчить про те, що 2009 р. лише кожна третя фірма успішно пройшла перевірку. У 2010 р. було проведено 134 зовнішні перевірки, що на 71,8 % більше порівняно з 2009 р. Частка аудиторських фірм, яка успішно пройшла перевірку контролю якості аудиторських послуг, в загальній кількості перевірок за 2010 рік складає 29,1 %, що на 3 відсоткових пункти менше, ніж в 2009 р. У 2011 р. АПУ здійснила 210 перевірок діяльності аудиторських фірм і аудиторів і лише 111 з них отримали позитивну оцінку якості їх діяльності, що становить 52,9 % в загальній кількості перевірених аудиторських фірм і на 23,8 відсоткових пункти більше порівняно з 2010 р. Інформацію про результати зовнішніх перевірок за 2009 – I квартал 2012 р. наведено в табл. 1

Таблиця 1. Зовнішні перевірки контролю якості аудиторських послуг за 2009 р. – I квартал 2012 р.*

	2009		2010		2011		I кв. 2012	
	Перевірено	затверджено позитивно	перевірено	затверджено позитивно	перевірено	затверджено позитивно	перевірено	затверджено позитивно
Автономна Республіка Крим	6	3	10	2	8	5	3	2
Вінницька область					5	3	1	1
Волинська область					2	0		
Дніпропетровська область			9	3	14	8	1	1
Донецька область			7	3	17	9	4	4
Житомирська область			3	0	3	2		
Закарпатська область	3	2			3	1		
Запорізька область			19	3	12	5		
Івано-Франківська область	5	2			4	0		
Київська область	43	14	30	16	60	40	32	20
Кіровоградська область	4	0			5	1		
Криворізька область					2	2		
Луганська область	5	1			5	0	6	5
Львівська область	5	1	1	1	11	6		
Миколаївська область			13	2	7	6		
Одеська область			20	6	11	5	1	1
Полтавська область			5	0	10	4		
Рівненська область			4	2				
Сумська область			4	1	6	3		
Тернопільська область					1	0	7	3
Харківська область	7	2	9	0	5	5	6	4
Херсонська область					4	0		
Хмельницька область					3	2	4	3
Черкаська область					8	5	2	2
Чернівецька область					2	0		
Чернігівська область					2	0	4	3
Разом	78	25	134	39	210	112	43	31

* Складено за даними офіційного сайту Аудиторської палати України

Висновки та перспективи подальших досліджень. Забезпечення якості – це основний професійний принцип, який дає гарантію громадськості та наглядовим органам у тому, що аудитори та аудиторські фірми у своїй роботі дотримуються встановлених стандартів аудиту та етичних норм. Водночас, забезпечення якості стимулює професіоналів удосконалювати свою роботу і гарантує розвиток аудиторської діяльності на перспективу.

Впровадження систем контролю якості аудиторських послуг в аудиторських фірмах і зовнішній контроль за цим процесом з боку АПУ дозволить підвищити рівень та якість аудиторських послуг в Україні.

Список використаної літератури:

1. Озеран В.О. Якість аудиту фінансової звітності та методичні аспекти її перевірки / В.О. Озеран, М.В. Корягін // Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід. Збірник тез і текстів доповідей на міжнародно-практичній конференції з аудиту. – К., 2003. – 185 с. 2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні: монографія / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко ; за ред. проф.

Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 564 с. 3. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О.Ю. Редько. – К.: ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2008. – 493 с. 4. Шалікова Н.С. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту [Текст] / Н.С. Шалімова // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 5. – С. 237-248. 5. Редько О.Ю. Незалежність та контроль якості в аудиторській діяльності: практич. посібник / О.Ю. Редько, Т.Л. Шпаковська. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2006. – 102 с.

ПОНОМАРЬОВА Наталія Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту Хмельницького національного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік і аудит цінних паперів;
- контроль якості аудиторських послуг;
- інтелектуальний капітал як об'єкт бухгалтерського обліку.

Надійшла до редакції: 02.04.12 р.