

С.В. Шульга,

к.е.н.

Національна академія статистики,

обліку та аудиту

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ ЯК ЗАСІБ ПІДВИЩЕННЯ ДОВІРИ КОРИСТУВАЧІВ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Постановка проблеми. Контроль якості надання аудиторських послуг є важливою передумовою для підвищення довіри третіх сторін (користувачів фінансових та аудиторських звітів) до аудиторської професії. Низька якість аудиту обумовлює не тільки фінансові втрати економічних агентів, що співпрацюють з клієнтом, фінансова звітність якого виступала в якості предмета перевірки, а й загальне погіршення суспільного добробуту, зниження престижності професії та репутації аудиторів. Навіть широке висвітлення вимог до контролю якості на рівні аудиторської фірми та концептуальних вимог до організації системи контролю якості в нормативних документах [1-9] не може надати впевненість користувачам щодо належної якості виконання завдань в кожному конкретному випадку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемі формування системи контролю якості в аудиті присвячено праці вітчизняних вчених Л. Гуцаленко [10], Н. Пономарьової [14], Н. Проскуріної [15], О. Редька [16], Б. Усача [18], Н. Шалімової [19] а також зарубіжних вчених І. Дьоміна [11], О. Кириченко [12], О. Местецької [13], А. Суглобова [17] та Г. Юдіної [20] та інших.

В зазначених роботах відображено результати дослідження нормативних, теоретичних, філософсько-концептуальних засад формування та організації контролю якості як на рівні професійної діяльності в цілому, так і на рівні окремих суб'єктів аудиторської діяльності.

© С.В. Шульга 2012

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на постійну та плідну дискусію щодо розвитку системи контролю якості в аудиті, питання її еволюції, удосконалення форм та методів контролю потребує окремого вивчення.

Мета роботи. *Метою даної статті є аналіз історичних етапів та загальних передумов розвитку контролю якості надання аудиторських послуг в Україні, а також узагальнення вимог до організації контролю якості в аудиті та його основних форм.*

Виклад основного матеріалу. *Передумовами запровадження контролю якості в аудиті в Україні називають:*

- 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 [16; 18].

Зазначені обставини сприяли формуванню системи регуляторних вимог до якості наданих аудиторських послуг в Україні. Відмітимо, що аудиторській діяльності в Україні властивий конкретно-історичний характер розвитку нормативного регулювання щодо організації контролю якості в аудиті (табл. 1).

Як видно з таблиці 1, розвиток нормативно-правового забезпечення контролю якості в аудиті був обумовлений загальним розвитком аудиторської професії та підвищенням попиту на якісні послуги як з боку вітчизняних, так і зарубіжних користувачів. Якщо на початковому етапі розвитку аудиту вимоги до якості послуг були мінімальними, що пояснювалося загальною новизною професії та низьким рівнем обізнаності та попиту користувачів, то з розвитком ринку аудиторських послуг та застосуванням міжнародних стандартів аудиту та етики у вітчизняній практиці вимоги до якості в аудиті істотно підвищилися. Важливими причинами цього автор вбачає: 1) посилення конкуренції на ринку та 2) початок консолідації ринку з приходом в Україну представників «великої аудиторської четвірки».

Таблиця 1.

Етапи формування та розвитку системи контролю якості в аудиті

Етап	Характер розвитку	Нормативно-правова база
1. Формування професії аудитора в Україні (1993-1999)	Мінімальні вимоги до КЯ з боку органів регулювання. Вирішення спірних питань в судовому порядку.	-
2. Запровадження початкових процедур контролю (2000-2007)	Формування системи контролю якості: встановлення концептуальної основи КЯ, положення з національної практики КЯ, імплементація механізмів контролю за КЯ, зокрема, стягнень з аудиторів	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (в редакції 2002 року) Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні [2]. Положення з Національної практики Контролю якості аудиторських послуг 1 [4]. Порядок проведення перевірок матеріалів скарг, які надходять до Аудиторської палати України [8]. Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків [7].
3. Приведення нормативної бази до міжнародних вимог (2008-2012)	Переміщення пріоритетів в КЯ з систем нагляду та санкціонування (<i>ex post</i>) до систем попередження та координації (<i>ex ante</i>). Створення Комітету з контролю за якістю, запровадження зовнішніх перевірок та моніторингу КЯ щодо всіх аудиторів та аудиторських фірм	Положення про Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг [6]. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг [5]. Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні [3]. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [1]. Стратегія діяльності Аудиторської палати України на 2012 - 2017 роки [9].

Джерело: розроблено автором.

Удосконалення процесу регулювання в сфері якості аудиторських послуг мало наслідком урізноманітнення форм такого контролю.

Наразі контроль якості надання аудиторських послуг в Україні проводиться в наступних формах:

- регулярної звітності суб'єктів аудиторської діяльності за затвердженою Аудиторська палата України формою;
- моніторингу із питань якості аудиторських послуг;
- перевірки якості аудиторських послуг Аудиторською палатою України;
- додаткових процедур забезпечення контролю якості та дисциплінарних заходів за наслідками контролю;
- інформування суспільства про функціонування системи контролю якості аудиторських послуг в Україні.

Виходячи із закладених в нормативно-правовій базі вимог до нагляду за рівнем надання аудиторських послуг, розглянемо основні елементи КЯ на рівні аудиторської фірми.

Система контролю якості включає в себе політики та процедури, які розглядають кожен із таких елементів:

- 1) відповідальність керівників за якість в межах фірми;
- 2) відповідні етичні вимоги;
- 3) прийняття й продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту;
- 4) людські ресурси;
- 5) виконання завдання;
- 6) моніторинг [1].

Відповідальність керівників за якість в межах фірми: політика і процедури фірми мають бути спрямовані на підвищення внутрішньої культури, визначаючи, що якість — це основне питання при виконанні завдань. Стимулювання націленої на якість внутрішньої культури залежить від зрозумілих, послідовних і регулярних дій та сигналів з усіх рівнів керівництва фірми, що роблять наголос на політиках і процедурах контролю якості фірми та вимогах: а) виконувати роботу відповідно до професійних стандартів і застосовних вимог законодавчих чи нормативних актів; та б) надавати звіти, що відповідають обставинам.

Особливо важливим питанням стимулювання внутрішньої культури, яка ґрунтувалася б на якості, є необхідність визнання керівництвом фірми того, що стратегія бізнесу фірми дотримується найголовнішої вимоги — досягненню фірмою якості в усіх завданнях, які виконує фірма.

Стимулювання такої внутрішньої культури передбачає ряд дій:

а) встановлення політик і процедур, що стосуються оцінки виконання роботи, компенсації та стимулювання (включно з системою заохочень) персоналу для демонстрації фірмою беззастережної відданості якості;

б) розподіл управлінських обов'язків у такий спосіб, щоб комерційні міркування не впливали на якість виконаної роботи; та

в) виділення достатніх ресурсів для розвитку, документування й підтримки політик і процедур контролю якості фірмою.

Відповідні етичні вимоги: політика і процедури фірми повинні надавати достатню впевненість щодо дотримання фірмою та її персоналом відповідних етичних вимог, зокрема шляхом ознайомлення персоналу (та в разі потреби - інших осіб) із вимогами незалежності; та ідентифікації й оцінки обставин і відносин, що створюють загрози незалежності. Такі політики і процедури повинні вимагати:

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

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

в) накопичення і повідомлення доречної інформації відповідному персоналу для швидкої ідентифікації відповідності вимогам незалежності; ведення та оновлення записів щодо незалежності; запровадження відповідних заходів щодо ідентифікованих загроз незалежності, якщо їх рівень є неприйнятним.

Політики і процедури фірми мають надавати достатню впевненість у виявленні порушень вимог незалежності та вона здатності вжиття відповідних заходів для вирішення таких ситуацій. Виходячи з цього розробляють вимоги до *персоналу фірми* (щодо невідкладного інформування фірми про порушення незалежності, про які йому стало відомо); *фірми* (щодо негайного повідомлення про ідентифіковані порушення політик та процедур); *інших осіб* (про заходи, яких було вжито для вирішення питання, щоб фірма могла визначити необхідність подальших дій).

Прийняття й продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту: політики і процедури прийняття завдання, продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань мають надавати достатню впевненість, щодо можливості виконання завдання (включно з часом та ресурсами).

Розгляд питання, чи має фірма достатню компетентність, можливості та ресурси для прийняття нового завдання від нового або існуючого клієнта, передбачає вивчення наступних питань: знання персоналом фірми відповідної галузі чи предмета аудиту; досвід персоналу фірми в застосуванні відповідних нормативних вимог чи вимог до звітності або здатність ефективного набуття необхідних навичок і знань; наявність достатньої кількості працівників із необхідним досвідом та здібностями; можливість у разі потреби залучення експертів; наявність осіб, які відповідають критеріям і вимогам, до виконання перевірки контролю якості виконання завдання, якщо це потрібно; та можливість фірми завершити завдання та надати звіт у встановлений термін.

Стосовно чесності клієнта розгляду підлягають такі питання:

- правдивість і ділову репутацію основних власників клієнта, провідного управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями;
- характер операцій клієнта та практику ведення бізнесу;
- інформацію щодо ставлення основних власників клієнта, провідного управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до таких питань, як агресивний підхід до стандартів обліку та середовище внутрішнього контролю;
- активність клієнта щодо встановлення максимально низьких гонорарів;
- ознаки неприйняттого обмеження обсягу роботи;
- ознаки можливості участі клієнта у відмиванні грошей чи іншій кримінальній діяльності;
- причини пропонування завдання фірмі та відмова від попередньої фірми;
- ідентичність і ділова репутація пов'язаних сторін.

При прийнятті рішення щодо продовження співпраці з клієнтом, розглядають питання, що виникли під час виконання поточного чи

попереднього завдання, та їх вплив на продовження співпраці. Наприклад, клієнт міг почати розширювати свій бізнес у сферу, в якій у фірми немає достатнього досвіду роботи.

Фірма повинна встановити політики і процедури щодо продовження стосунків з клієнтами та продовження виконання завдання в обставинах, коли фірма отримує інформацію, яка б змусила її відмовитися від виконання завдання, якщо б ця інформація стала відомою раніше. Такі політики та процедури повинні включати розгляд:

а) професійної та юридичної відповідальності, застосовної в таких обставинах, включно з питанням, чи вимагається від фірми повідомлення про це особі чи особам, які уклали угоду, або в деяких випадках регуляторних органів; та

б) можливості відмови від завдання чи відмови від завдання та розриву стосунків з клієнтом

Відмова від завдання. Політика і процедури стосовно відмови від завдання або відмови від завдання та розриву співпраці з клієнтом повинні розглядати такі питання, як:

- обговорення з управлінським персоналом клієнта відповідного рівня та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, дій, які може застосувати фірма в світлі існуючих фактів і обставин;

- у разі, якщо фірма визначила, що необхідно відмовитися від завдання, обговорення з управлінським персоналом клієнта відповідного рівня та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, відмови від завдання або відмови від завдання та розриву співпраці з клієнтом з поясненням причин відмови;

- розгляд існування професійних, законодавчих або нормативних вимог до продовження фірмою роботи або повідомлення фірмою регуляторних органів щодо відмови від завдання чи відмови від завдання та розриву співпраці з клієнтом разом із поясненням причин відмови;

- документування важливих питань, консультацій, висновків і підстав для таких висновків.

Людські ресурси: політики і процедури фірми повинні надавати достатню впевненість щодо достатності персоналу, компетентності, здібності та відданість етичним принципам, які необхідні для:

а) виконання завдань відповідно до вимог професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог; та

б) надання фірмою чи партнерами із завдання звітів, які відповідають обставинам.

Питання людських ресурсів стосовно політик і процедур фірми можуть включати такі питання, як: набір нового персоналу; оцінка досягнутих результатів; можливості включно з часом на виконання завдання; компетентність; кар'єрне зростання; просування по службі; компенсації; оцінка потреб у персоналі.

Ефективний процес і процедури підбору нового персоналу допомагають фірмі відібрати сумлінних осіб, які мають здібності розвивати свою компетентність і можливості, необхідні для виконання роботи на фірмі, характеристики яких дадуть їм змогу компетентно виконувати свою роботу.

Компетентність можна розвинути: професійною освітою; подальшою професійною освітою, включаючи професійну підготовку; досвідом роботи; наставництвом більш досвідченого персоналу, наприклад інших членів аудиторської групи із завдання; вихованням незалежності у персоналу, від якого вимагається бути незалежним.

Процедури оцінки показників роботи, компенсацій і заохочень дають можливість визнавати та заохочувати розвиток, підтримання компетенції та відданість принципам етики, зокрема шляхом. а) інформування персоналу про очікування фірми щодо показників роботи та принципів етики; б) інформування персоналу щодо оцінки його показників роботи, прогресу, можливостей кар'єрного зростання з відповідними порадами; в) допомога персоналу в розумінні, що підвищення на посади з більшим рівнем відповідальності залежить між іншого й від якості роботи та дотримання принципів етики, а недотримання політик і процедур, впроваджених фірмою, може призвести до дисциплінарних дій.

Виконання завдання: політики і процедури фірми мають забезпечити виконання завдань відповідно до професійних стандартів та застосовних законодавчих і нормативних вимог, включаючи:

а) питання, важливі для забезпечення стабільності якості виконання завдання.

б) відповідальність за нагляд (стеження за ходом виконання завдання; оцінку компетентності та можливостей окремих членів групи із завдання з погляду того, чи достатньо у них часу на виконання своєї роботи, чи розуміють вони надані їм інструкції, чи виконується робота відповідно до запланованого підходу до завдання; розгляд важливих питань, які виникли під час виконання завдання, їх важливості та потреби вносити необхідні зміни у запланований підхід; ідентифікацію питань, щодо яких потрібні консультації чи розгляд їх більш досвідченими членами групи під час виконання завдання)

в) відповідальність за перевірку роботи (чи було виконано роботу відповідно до професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних вимог; чи порушувалися важливі питання для подальшого розгляду; чи проводилися відповідні консультації, та як задокументовані й впроваджені досягнуті завдяки ним висновки; чи існує потреба перегляду характеру, часу й обсягу виконаної роботи; чи підтверджує виконана робота досягнуті висновки та чи правильно вона задокументована; чи достатні та прийнятні отримані докази для підтвердження звіту; та чи досягнуто цілей процедур завдання).

Політики і процедури фірми стосовно відповідальності за перевірку роботи визначаються виходячи з того, що роботу менш досвідчених членів групи перевіряють більш досвідчені члени аудиторської групи із завдання.

Моніторинг: процес моніторингу повинен надавати достатню впевненість щодо відповідності, адекватності та ефективності системи контролю якості на фірмі. Такий процес повинен:

а) включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми включно з регулярною перевіркою мінімум одного завершеного завдання на кожного партнера із завдання;

б) покласти відповідальність за моніторинг на партнера, партнерів чи інших осіб, що мають достатній відповідний досвід та займають таке положення на фірмі, які дають їм можливість прийняти таку відповідальність

в) вимагати, щоб особи, які беруть участь у виконанні завдання чи контролі якості завдання, не брали участі в перевірці завдань.

Висновки. Глобалізаційні процеси, що відбуваються у світі, та обраний Україною шлях євроінтеграції не можуть оминати 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.

Як засвідчує аналіз загальних передумов розвитку контролю якості надання аудиторських послуг в Україні, саме зростання попиту з боку користувачів до якості та змісту аудиторських звітів (як результату проведеної перевірки), а також посилення конкуренції та консолідації в аудиторській галузі сприяли істотній модернізації системи регулювання КЯ в аудиті.

Аналіз історичних етапів розвитку контролю якості в аудиті виявив поступовий, але прагматичний рух до формування ефективної превентивно-орієнтованої системи нагляду, запровадження в Україні кращих світових практик та форм нагляду.

Дослідження вимог до організації системи контролю якості на рівні аудиторської фірми дозволило встановити її основні елементи: відповідальність керівників за якість в межах фірми; відповідні етичні вимоги; прийняття й продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту; людські ресурси; виконання завдання; моніторинг.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1. / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: МФБ, АПУ, 2010. – 852 с. – [Електронний ресурс.] – Режим доступу: http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf

2. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затв. Рішенням Аудиторської палати України № 182/3 від 27 вересня 2007 року.

3. Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, затв. Рішенням Аудиторської палати України № 250/1 від 21 травня 2012 року.

4. Положення з Національної практики Контролю якості аудиторських послуг 1, затв. Рішенням Аудиторської палати України № 182/4 від 27 вересня 2007 року.

5. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затв. Рішенням Аудиторської палати України № 231/12 від 26 травня 2011 року (зі змінами від 29.09.2011).

6. Положення про Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг, затв. Рішенням Аудиторської палати України № 215/9 від 20 травня 2010 року.

7. Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, затв. Рішенням Аудиторської палати України № 184/4 від 15 листопада 2007 року (зі змінами від 5 липня 2012 року).

8. Порядок проведення перевірок матеріалів скарг, які надходять до Аудиторської палати України, затв. Рішенням Аудиторської палати України № 196/7 від 27 листопада 2008 року (зі змінами від 20 травня 2010 року).

9. Стратегія діяльності Аудиторської палати України на 2012 - 2017 роки, затв. Рішенням Аудиторської палати України № 252/5 від 5 липня 2012 року.

10. Гуцаленко Л. Контроль якості аудиту у вітчизняних і зарубіжних практиках / Любов Гуцаленко, Наталя Пришляк // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С.411-413.

11. Демина И.Д. Формирование системы контроля качества аудита в соответствии с национальными и международными стандартами аудиторской деятельности / И.Д. Демина, Т.И. Кришталева // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 42. – С. 51-58.

12. Кириченко Е.А. Сравнительный анализ российских и международных стандартов качества аудита / Е.А. Кириченко, С.В.

Селютина // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 22. – С. 26-34.

13. Местецкая Е.В. Методики осуществления внутреннего контроля качества в аудиторской организации / Е.В. Местецкая // Молодой ученый. – 2012. – № 6. – С. 191-195.

14. Пономарьова Н.А. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні / Н.А. Пономарьова // Вісник ЖДТУ. – 2012. - №2. – С. 116-118.

15. Проскуріна Н.М. Адаптація структурно-функціональної моделі системи контролю якості послуг аудиторських фірм до загроз і ризиків / Н.М. Проскуріна, В.П. Гринь // Вісник ЖДТУ. – 2011. – №4 (58). – С. 116-120.

16. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С.46-54.

17. Суглобов А.Е. Контроль качества работы при аудите исторической финансовой информации / А.Е. Суглобов // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 2. – С. 27-36.

18. Усач Б.Ф. Теоретичні засади концепції контролю якості послуг внутрішнього аудиту банку / Ю.Ф. Усач, М.А. Маркевич // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. - №35. – С. 356-359.

19. Шалімова Н.С. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту / Н.С. Шалімова // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. – 2009. – №5. – С. 237-248.

20. Юдина Г.А. Дефиниция контроля качества в аудите / Г.А. Юдина // Вестник Красноярского государственного аграрного университета. – 2009. – № 3. – С. 3-9.