

УДК [657.6:005.642.4]:339.9(477)

О. Е. Лубенченко,

кандидат економічних наук, доцент,

в. о. завідувача Національного центру обліку та аудиту,

Національна академія статистики, обліку та аудиту,

E-mail: olga.lubenchenko@gmail.com

Якість аудиторських послуг, що надаються суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності

Досліджено шляхи забезпечення якості аудиту зовнішньоекономічної діяльності. Вказано на необхідність якісного виконання завдань зовнішнім аудитором у рамках підтвердження ним достовірності й неупередженості інформації, яку вимагають іноземні користувачі фінансової звітності від вітчизняних суб'єктів господарювання. Доведено, що якість аудиторських послуг забезпечується як на рівні професії, так і на рівні аудиторської фірми в цілому і на рівні аудиторської перевірки, зокрема через створення системи контролю якості на підставі Кодексу професійної етики та Міжнародних стандартів контролю якості. Розглянуто елементи системи контролю якості за Міжнародним стандартом контролю якості 1. Обґрунтовано, що політика і процедури забезпечення незалежності та внутрішнього контролю за якістю аудиторських послуг базуються на етичних вимогах до аудиту, дотриманню яких перешкоджають: загроза власного інтересу; загроза власної оцінки; загроза захисту; загроза особистих стосунків; загрозу тиску. Розглянуті вищезгадані загрози та шляхи їх усунення.

Ключові слова: аудит, якість аудиторських послуг, контроль якості, професійна етика, загрози незалежності, моніторинг.

Користувач фінансової звітності, який потребує якісної неупередженої інформації як підстави для прийняття управлінських рішень, як правило, вимагає її від аудиту, висуваючи до нього підвищені вимоги. Аудитору необхідно надати користувачу впевненість у достовірності фінансової звітності. Опитування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД) свідчить про їх зацікавленість не лише в аудиті, а й у якісних супутніх аудиторських послугах. Складність господарських операцій у сфері ЗЕД вимагає від аудиторів глибоких професійних знань і вжиття контрольних заходів щодо якості послуг.

Питання якості аудиторських послуг розглядалися у працях О. Редька [1], В. Бондаря, Ю. Бондар [2], Ф. Бутинця [3], Н. Малюги, Н. Петренко [4], Н. Проскуріної, В. Коваленко [5] та багатьох інших. Але вихід вітчизняних підприємств на зовнішні ринки, залучення ними іноземних інвестицій ставлять нові вимоги до аудиторів на шляху забезпечення якості аудиту та супутніх аудиторських послуг для суб'єктів ЗЕД.

Метою дослідження є визначення шляхів удосконалення якості аудиторських послуг як у форматі аудиту фінансової звітності, так і у форматі супутніх послуг.

Критерієм якості аудиту є відповідність наданих замовнику аудиторських послуг Міжнародним стандартам аудиту і внутрішньофірмовими стандартам. Тому аудиторським фірмам слід розробити та впровадити окремим документом систему контролю якості, яка забезпечує контрольні за-

ходи через політику і процедури контролю якості аудиторського завдання.

До елементів системи контролю якості за Міжнародним стандартом контролю якості 1 (МСКЯ 1) належать: відповідальність керівництва за забезпечення якості всередині фірми; етичні вимоги; прийняття клієнта і продовження співпраці з ним, а також прийняття конкретних завдань; трудові ресурси; виконання завдання (впровадження внутрішньофірмових технічних стандартів); моніторинг.

Політика та процедури забезпечення незалежності та внутрішнього контролю за якістю аудиторських послуг базуються на етичних вимогах до аудиту. Дотриманню цих вимог можуть перешкоджати певні обставини, що породжують: а) загрозу власного інтересу; б) загрозу власної оцінки; в) загрозу захисту; г) загрозу особистих стосунків; д) загрозу тиску.

Проаналізуємо ознаки наявності вказаних загроз. Загрози власного інтересу – це:

1) наявність власного фінансового, матеріального або іншого майнового інтересу у замовника або в його бізнесі у будь-якого члена групи з надання послуг замовникові;

2) залежність аудиторської фірми від розміру винагороди, від конкретного замовника або занепокоєність щодо втрати винагороди;

3) пропозиції персоналу аудиторської фірми, задіяного у наданні послуг, щодо працевлаштування у клієнта – замовника таких послуг;

4) умовна винагорода від замовника за послуги, що надаються;

5) упередженість щодо замовника у зв'язку з конфліктом власних фінансових інтересів з боку персоналу аудиторської фірми, що падає замовникові послуги, або пов'язаних з персоналом осіб.


З метою забезпечення якості аудиторських послуг аудитор має застосувати певні процедури зменшення загроз власного інтересу, а саме:

– кожен з членів персоналу аудиторської фірми перед початком виконання замовлення (на-

дання професійних послуг конкретному замовникові) зобов'язаний повідомити старшого фахівця (керівника фірми) про наявність загроз власного інтересу або дати підписку, що вказаних загроз незалежності щодо клієнта він не має. У рамках цієї процедури нами запропоновано формат повідомлення управлінського персоналу аудиторської фірми щодо наявності загроз власного інтересу (табл. 1);

Таблиця 1

Лист-інформування персоналу аудиторської фірми щодо наявності загроз

Товариство з обмеженою відповідальністю аудиторська фірма "Бухгалтер-Лугань" м. Київ, вул. Л. Руденко, 6А 050-348-64-71 e-mail: audit.alchevsk@gmail.com		Общество с ограниченной ответственностью аудиторская фирма "Бухгалтер-Лугань" г. Киев, ул. Л. Руденко, 6А 050-348-64-71 e-mail: audit.alchevsk@gmail.com
<h4>ЛИСТ-ІНФОРМУВАННЯ</h4> <p>Я, працівник (сумісник, підрядник – необхідне підкреслити) ТОВ АФ "Бухгалтер-Лугань" _____ (П. І. Б), приймаючи завдання на надання професійних аудиторських послуг для (назва замовника) _____ згідно з договором від "____" _____ 20__ р. № _____, ознайомлений з метою завдання та умовами його виконання, розумію доручене мені завдання, усвідомлюю потенційні аудиторські ризики, у т. ч. загрози незалежності; приймаю вимоги Політики контролю якості аудиторських послуг, прийняті у ТОВ АФ "Бухгалтер-Лугань" та зобов'язуюсь їх виконувати.</p> <p>Одnocześnie повідомляю, що не маю особистих чинників, які б могли впливати на ризики аудиту або загрозу професійної незалежності щодо замовника завдання.</p> <p>При цьому зобов'язуюсь дотримуватись у ході надання професійних послуг вимог конфіденційності, вимог технічних стандартів аудиту та Кодексу професійної етики аудитора.</p> <p>Відповідний інструктаж пройшов "____" _____ 20__ р. у ТОВ АФ "Бухгалтер-Лугань".</p> <p>Прізвище, ім'я, по батькові _____</p> <p>Посада _____</p> <p>Сертифікат аудитора (оцінника, експерта) _____ від _____</p> <p>Особистий підпис _____</p> <p>Дата "____" _____ 20__ р.</p>		

фахівці, що здійснюють постійний моніторинг замовника, його консультування або надають послуги з аутсорсінгу, підлягають ротатії (нами пропонується її здійснення один раз на рік). За неможливості ротатії фахівців директором аудиторської фірми, відповідальним за контроль якості або залученим незалежним зовнішнім аудитором щорічно здійснюється незалежна перевірка роботи персоналу з надання замовникові аудиторських послуг;

у разі пропозиції з боку керівництва або персоналу замовника працівнику аудиторської фірми щодо його майбутнього працевлаштування у замовника, він зобов'язаний негайно повідомити про це керівника робіт та директора фірми одночасно. За згоди працівника аудиторської фірми на таке

працевлаштування він, залежно від важливості завдання, що виконує, або знімається з процесу надання послуг, або на його ділянку призначається додатковий контроль якості з боку відповідальної особи з аудиторської фірми;

– при плануванні робіт та визначенні розміру винагороди відповідальні особи аудиторської фірми мають зважити на необхідність дотримуватись економічного чинника професійної незалежності, що унеможливує наявність одного клієнта, гонорар від якого у звітному періоді більше за 30% від загального гонорару аудиторської фірми за цей період. З огляду на можливість складної фінансової ситуації на ринку аудиторських послуг у разі вказаного випадку щодо такого замовника керівництвом аудиторської фірми здійснюються

додаткові заходи контролю незалежності та якості послуг, що надаються (бажано такий контроль виконати силами залученого незалежного зовнішнього аудитора);

– комісійні за передоручення завдань іншим аудиторським фірмам (приватним аудиторам) мають заборонятися. Проте аудиторська фірма може залучати будь-яких фахівців та суб'єктів аудиту до співпраці над значними проектами на основі договорів підряду або спільної діяльності з відповідним документальним забезпеченням;

– персоналу аудиторської фірми та її керівним посадовим особам забороняється вести спільний бізнес або вступати в спільні господарські операції із замовником, якому надаються аудиторські послуги;

– при укладанні угод на надання аудиторських послуг не застосовуються умовні гонорари;

– розмір винагороди за послуги аудиторської фірми визначається її керівництвом та керівництвом (відповідальними особами, керівними органами) замовника. При цьому конкретний розмір винагороди повинен базуватися на реальних витратах з утримання та функціонування фірми, планах щодо її розвитку та визначеного рівня рентабельності (згідно з калькуляцією). При ціноутворенні аудиторська фірма орієнтується на регіональний та загальноукраїнський рівень цін на аналогічні послуги з урахуванням складності їх надання та особливостей замовлення у кожному конкретному випадку;

– аудиторська фірма може використовувати знижки для однотипних завдань та замовлень згідно з прийнятою політикою, яка оприлюднена і є однаковою для всіх замовників. Відповідальність за політику цін та знижок несе вище керівництво аудиторської фірми і тільки воно ухвалює управлінські рішення щодо цього питання. Цінова політика та політика знижок може розроблятися на кожен рік, доводиться до відома як співробітників аудиторської фірми, так і потенційних замовників будь-яким доступним фірмі способом (бажано на сайті аудиторської фірми у відкритому доступі).

– персонал фірми, незалежно від його рівня, який має позики або кредити від замовника аудиторських послуг (або його близькі родичі), повинен повідомити про це менеджмент перед початком роботи. Зазвичай такі працівники не призначаються на перевірку (надання послуг) кредитора (позикодавця). В разі неможливості усунути такого фахівця від надання послуг з об'єктивних причин, керівництво аудиторської фірми повинно письмово попередити керівництво замовника про наявність таких обставин та обговорити з його керівництвом ситуацію. Якщо замовник згоден на участь такого фахівця в наданні послуг, то його робота обов'язково додатково контролюється іншою фаховою особою персоналу фірми, яка не задіяна

в наданні послуг (або є безпосередньо керівником фірми). Письмове повідомлення замовника з переліком вжитих заходів по збереженню незалежності зберігається в робочих документах аудиторської фірми.

Іншим видом загроз щодо належного виконання аудиторських послуг є загрози власної оцінки, а саме:

1) послуги надаються замовнику, в якого у минулому на посаді керівника або посадової особи, яка відповідала саме за ділянку, що буде перевірятися, працювала та сама людина, призначена аудиторською фірмою для перевірки цієї ділянки. При цьому термін або період роботи не має значення;

2) аудиторська фірма надає аутсорсингові послуги замовнику у сфері, яка буде перевірятися (бухгалтерський облік, податковий облік, бюджетування або фінансове планування, оподаткування тощо);

3) аудиторська фірма попередньо надавала замовнику послуги з постановки завдань автоматизованого обліку, розробляла оригінальне або адаптувала типові програмне забезпечення з бухгалтерського обліку та звітності.

Якщо керівник аудиторської фірми ідентифікує наявність загроз власної оцінки на аудиторській фірмі, то:

– проводиться розподіл партнерів по завданню і співробітників робочої групи за видами робіт (діяльності);

– усуваються від участі у виконанні завдань особи, результати роботи яких планується перевіряти. За відсутності відповідних людських ресурсів аудиторська фірма відмовляється від надання послуг, що мають загрози власної оцінки, або залучає зовнішніх фахівців на договірних засадах;

– при обліку кадрів в аудиторській фірмі збирається інформація про працівників, їх місце роботи, посади та перелік робіт, які вони виконували за останнім місцем роботи. Це враховується при розстановці виконавців на завдання та при делегуванні доручень на надання послуг.

Не призначається на перевірку персонал, який перебуває в особистих стосунках із ключовим персоналом або власником замовника.

Наступним видом є загрози захисту, які в аудиторській фірмі визнаються в таких випадках:

1) думка аудитора (керівника аудиторської фірми, партнера по завданню і т. ін.) наперед збігається з думкою управлінського персоналу замовника з приводу питань, що будуть об'єктом перевірки, і про такий стан речей обізнані і аудитор, і замовник;

2) персонал аудиторської фірми публічно рекламує позитивний імідж замовника (у частині його фінансового стану, прибутковості акцій, благодійної або іншої діяльності найвищого управлінського персоналу замовника тощо); аудиторська фірма позиціонує себе обізнаною стороною;

З) аудиторська фірма за дорученням замовника офіційно захищає його майнові або інші інтереси при вирішенні спірних питань з третіми особами.

Пропонуємо такі процедури зменшення загроз захисту:

– якщо аудиторська фірма представляє інтереси замовника у судових спорах або інших суперечках сторін, то вона зобов'язана захищати не безпосередньо замовника чи його інтереси, а результати власної перевірки його діяльності (наприклад, правильність свого аудиторського висновку або експертного висновку);

– при наданні будь-якого виду послуг персоналу замовника забороняється ідентифікувати факти діяльності замовника як безумовно достовірні; у першу чергу, це стосується відносин з контролюючими органами (Державною фіскальною службою України, Митною службою, Пенсійним фондом тощо). Аудиторська думка має визнаватися і бути нейтральною та об'єктивною, що забезпечується відповідною доказовою базою. З метою зменшення загроз захисту вводиться обов'язкова процедура попереднього ознайомлення з матеріалами робочих документів, аудиторського звіту та висновку, консультацій відповідальним за контроль якості працівником або керівником фірми;

– усі документи, які виходять за межі аудиторської фірми та залишаються у її архіві як доказова база результатів наданих послуг, обов'язково перевіряються на предмет об'єктивності та неупередженості змісту, що підтверджується додатковою спеціальною візою відповідальної особи за контроль якості або керівника аудиторської фірми;

– під час надання будь-яких аудиторських послуг керівнику аудиторської фірми, партнеру по завданню, персоналу аудиторської фірми забороняється оприлюднювати думку про негативне ставлення до замовника, його керівництва чи засновників.

Іншою загрозою якості аудиту є загрози особистих стосунків. Ці загрози охоплюють такі обставини:

1) при прийнятті аудиторського завдання з'ясовано, що керівник аудиторської фірми, партнер по завданню, персонал аудиторської фірми, задіяний у завданні, має особисті стосунки з управлінським персоналом замовника, зокрема найвищим;

2) працівники аудиторської фірми, звільнені у попередні періоди, обіймають керівні посади у замовника та відповідають за складання та подання фінансової, податкової, статистичної, управлінської звітності, яка є об'єктом перевірки;

3) управлінський персонал замовника має дружні стосунки з управлінським персоналом аудиторської фірми (навчалися у школі, університеті, мають особисті інтереси тощо) або надав (регулярно надає) йому знаки уваги, додаткові

блага (оплата подорожей, відпусток, користування автомобілем, інші пільги) зі знижками, які не надаються іншим особам, або вартістю, що значно перевищує дохід управлінського персоналу аудиторської фірми.

Вважаємо, що для зменшення загроз особистих стосунків слід ужити таких заходів:

– персонал аудиторської фірми зобов'язаний своєчасно проінформувати керівництво про наявність виявленої загрози у письмовому вигляді;

– керівництво аудиторської фірми за неможливості провести ротацію персоналу має вжити заходів із забезпечення додаткового контролю шляхом залучення зовнішнього аудитора на підставі укладеної угоди. Персонал аудиторської фірми має бути ознайомлений шляхом оприлюднення наказу про існуючий порядок забезпечення якості аудиторських послуг через моніторинг системи контролю якості особою, яка не брала участь у виконанні аудиторських завдань.

Розглянемо, що являють собою загрози тиску. Вони включають:

1) вплив управлінського персоналу замовника або інших зацікавлених осіб на персонал аудиторської фірми з метою отримання позитивного аудиторського звіту (висновку) щодо фінансової звітності, позитивного результату виконання інших аудиторських завдань;

2) спонукання персоналу аудиторської фірми з боку відповідальних осіб контролюючих органів до співпраці через передачу робочих документів аудиторів, аудиторського звіту (висновку) щодо виконаного аудиторського завдання, прями або завуальовані погрози у разі відмови від співпраці;

3) обмеження управлінським персоналом замовника обсягу аудиторського завдання, що був раніше узгоджений та запланований; обмеження строків виконання аудиторського завдання;

4) тиск на персонал аудиторської фірми з боку управлінського персоналу замовника: ігнорування запитів аудиторів щодо предмета аудиторського завдання, неподання документів, що були затребувані аудитором, тощо.

Вважаємо доцільними такі процедури зменшення загроз тиску:

– тиск загрожує незалежності аудитора, тому персонал аудиторської фірми має сповістити про наявність або підозру такої загрози партнера по завданню та/або керівника аудиторської фірми;

– управлінський персонал аудиторської фірми в будь-який спосіб має сповістити управлінський персонал замовника про загрозу тиску з боку контролюючих органів, спонукання останніми аудиторів до співпраці щодо питань аудиторського завдання, надання конфіденційної інформації щодо діяльності замовника; повідомлення має бути задокументовано в робочих документах аудитора;

– управлінський персонал аудиторської фірми в будь-який спосіб має сповістити найвищий управлінський персонал замовника про загрозу тиску з боку персоналу замовника з метою отримання позитивного аудиторського звіту (висновку), позитивного результату виконання інших аудиторських завдань; повідомлення має бути задокументовано в робочих документах аудитора;

– управлінський персонал аудиторської фірми має організовувати на регулярній основі семінари для всього персоналу, залучених аудиторів і спеціалістів щодо тлумачення їх прав та обов'язків під час виконання аудиторського завдання (аудиту, супутніх аудиторських послуг) в офісі замовника та в офісі аудиторської фірми.

Відповідальною особою за контроль якості на рівні аудиторської фірми є посадова особа фірми (керівник, уповноважена керівником особа, залучений аудитор та ін.), яка постійно проводить мо-

ніторинг чинників, що призводять до виникнення загроз незалежності. Відповідальна особа ранжує такі загрози за значущістю і рекомендує шляхи їх мінімізації або повного усунення, складає робочу документацію (журнал обліку і ранжування загроз, файл з розписками персоналу щодо незалежності тощо), яка є індикатором дій щодо зменшення загроз незалежності.

Перед початком виконання аудиторського завдання відповідальна особа проводить інструктаж задіяного у завданні персоналу з метою його ознайомлення з чинниками загроз незалежності. За результатами інструктажу персонал аудиторської фірми, задіяний у завданні, має поставити свій підпис у журналі інструктажу Контроль за інструктажем здійснює керівник аудиторської фірми. Нами розроблена форма такого журналу інструктажу (табл. 2).

Таблиця 2

**ЖУРНАЛ (Ж-1) інструктажу групи з виконання замовлень
ТОВ АФ “Бухгалтер-Лугань”**

Дата	Учасник	(Посада, П. І. Б)	Зміст інструктажу	Підпис

При проведенні планування діяльності аудиторської фірми на перспективу, наприклад на наступний рік, керівництво фірми оцінює загрози незалежності як загрози якості аудиторських послуг та ідентифікує клієнтів, що можуть створювати такі загрози (групи замовників за галузями економічної діяльності, видами аудиторських послуг (наприклад, аудиторські послуги у сфері ЗЕД тощо)), а також доводить до відома персоналу аудиторської фірми перелік замовників, які створюють загрози, шляхом ознайомлення з відповідним наказом. Ідентифікація загроз незалежності має обговорюватися систематично з персоналом аудиторської фірми (виконавцями аудиторського завдання), при цьому мають визначатися способи мінімізації та усунення таких загроз. Ідентифікація загроз незалежності й якості аудиторських послуг здійснюється відповідальною особою під час укладання угоди із замовником, планування аудиторського завдання та його виконання. З цією метою у групі з виконання завдання призначається окрема особа (керівник групи із завдання), про що повідомляють усім членам групи.

При прийнятті завдання з аудиту керівником аудиторської фірми призначається партнер по завданню (відповідальний за замовлення), яким, на нашу думку, має бути виключно сертифікований аудитор. При наданні послуг з консультування або аутсорсінгу (завдання з виконання узгоджених процедур або завдання з підготовки фінансової інформації) керівництво за їх надання має поклада-

тися на очільника аудиторської фірми, головного аудитора або головного консультанта фірми.

З метою підвищення якості аудиторських послуг, що надаються замовникам, в аудиторській фірмі має бути визначена особа, відповідальна за внутрішнє консультування персоналу фірми та залучених спеціалістів, на яку покладаються такі обов'язки:

- проводити щоденно оновлення нормативно-довідкової бази щодо правового регулювання, бухгалтерського, податкового, статистичного, управлінського обліку, аналізу, аудиту тощо ;

- проводити щомісяця семінари для персоналу аудиторської фірми та залучених фахівців стосовно змін чинного законодавства щодо правового регулювання, бухгалтерського, податкового, статистичного, управлінського обліку, аналізу, аудиту, тощо ;

- проводити поточне консультування груп в частині завдань, що виникають під час аудиту чи надання супутніх аудиторських послуг і стосуються бухгалтерського обліку, оподаткування, створення системи внутрішнього контролю замовника і її оцінки, застосування аудиторських процедур, прийнятності й достатності аудиторських доказів, формулювання аудиторських висновків та ін.

Консультування персоналу аудиторської фірми з питань професійної етики має бути покладено на керівника фірми. Воно проводиться в офісі аудиторської фірми щомісячно згідно з планом, погодженим керівником на початку року або кварталу. Персонал аудиторської фірми за

неможливості отримати консультацію з приводу ситуацій, що виникають під час виконання завдання, має негайно сповістити про це керівника аудиторської фірми або особу, яка відповідає за контроль якості в аудиторській фірмі. На нашу думку, має діяти пряма заборона на отримання персоналом аудиторської фірми консультацій безпосередньо в управлінського та облікового персоналу замовника, оскільки це формує негативний імідж аудиторської фірми та її фахівців. У разі складності питань, неможливості їх негайного дослідження та вирішення партнер по завданню (або особа, відповідальна за контроль якості аудиторських послуг) має звернутися до більш досвідчених фахівців аудиторської фірми або залучити більш досвідченого зовнішнього аудитора на підставі укладеної угоди.

Особа, відповідальна за внутрішнє консультування, має нотувати питання, які значною мірою викликають труднощі у дослідженні та розв'язанні. За умови, що питання є суттєвими або всеохоплюючими для діяльності суб'єкта ЗЕД або аудитора, керівник аудиторської фірми приймає рішення щодо підготовки та проведення семінару з суттєвих і всеохоплюючих питань. Керівник аудиторської фірми може залучити до консультування її персонал або зовнішніх аудиторів як більш обізнаних колег, на підставі укладених з ними угод з урахуванням забезпечення конфіденційності інформації щодо об'єкта і предмета аудиту чи супутніх аудиторських послуг. За необхідності керівник аудиторської фірми може делегувати свої повноваження, змінити персонал, задіяний у аудиторському завданні, предмет аудиторського завдання, підставою для чого можуть бути особисті обставини. Вказані зміни та делегування мають обов'язково узгоджуватися з найвищим керівництвом аудиторської фірми та посадовою особою, відповідальною за контроль якості аудиторських послуг [6].

Провідним чинником, що забезпечує якість виконання завдання, є кадрова політика аудиторської фірми. На нашу думку, пріоритет при прийнятті на роботу нового співробітника слід надавати особам, які: є сертифікованими аудиторами; мають спеціальну вищу освіту, значний професійний досвід роботи аудитором, а також у сфері бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю; обізнані щодо організації, обліку, оподаткування ЗЕД і т. ін.; є впевненими користувачами комп'ютерних програм, технологій обробки даних; мають схильність до спілкування з аудиторією як лектор, тренер; здатні до плідного спілкування з колегами і замовниками.

Кар'єрне зростання персоналу аудиторської фірми здійснюється, якщо останній самостійно підвищує рівень своїх професійних знань через участь у семінарах, тренінгах, обов'язковому по-

стійному підвищенні професійних знань аудиторів тощо. Аудиторською фірмою вітається навчання персоналу за його власний кошт. Переведення на вищу посаду працівника аудиторської фірми здійснюється за умови, що він щорічно підвищує професійну кваліфікацію, працює на посаді більше трьох років поспіль, має досвід керування групою із завдання, несе персональну відповідальність за ділянку бухгалтерського обліку, яку йому доручено перевірити, не має зауважень і доган з боку керівництва аудиторської фірми щодо виконання аудиторських послуг, трудової дисципліни.

В аудиторській фірмі має бути створено базу даних щодо обліку персоналу та залучених спеціалістів, де накопичується така інформація: загальні відомості про особу, її базову освіту; про попереднє місце роботи та трудовий стаж; про наявність загроз щодо незалежності; про стягнення та догани з боку керівництва аудиторської фірми.

Аудиторська фірма заохочує будь-яке зростання професійних знань персоналу Персонал аудиторської фірми, що виконує аудиторські завдання, зобов'язаний щорічно підвищувати власну кваліфікацію, оновлювати професійні знання та вміння. Керівництво аудиторської фірми сприяє підвищенню кваліфікації через :

- отримання післядипломної освіти;
- участь у семінарах, тренінгах, курсах, ділових іграх, програмах підвищення кваліфікації за тематикою, що затверджена Аудиторською палатою України та прийнята аудиторською фірмою;
- участь у постійно діючих семінарах з питань бухгалтерського, податкового, статистичного, управлінського обліку тощо, які проводить аудиторська фірма та її партнери.

У ході виконання аудиторських завдань керівництво аудиторської фірми на постійно діючій основі проводить внутрішні семінари серед персоналу з питань визначення загроз незалежності та якості аудиторських послуг, складних питань, що виникли під час виконання аудиторського завдання, питань професійної етики, суттєвих змін у законодавстві. Аудиторська фірма має заохочувати персонал до роботи в громадських професійних організаціях аудиторів (бухгалтерів, внутрішніх аудиторів тощо), сприяти викладанню у навчальних закладах або на спеціальних курсах чи семінарах з проблем оподаткування, обліку та аудиту тощо.

Чинником підвищення якості аудиторських послуг у сфері зовнішньоекономічної діяльності є доступ до новітнього інформаційного забезпечення. Це зумовлено складністю питань, які виникають у менеджменту суб'єктів ЗЕД. Аудиторська фірма має створити розгалужену й постійно оновлювану довідкову базу щодо інформаційного забезпечення, яка охоплюватиме бібліотеку, нормативні документи і стандарти (Міжнародні

стандарти аудиту, Кодекс етики професійних бухгалтерів, внутрішньофірмові стандарти (етичні та технічні), Міжнародні стандарти фінансової звітності та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку), інформаційно-довідковий електронний каталог періодичних видань щодо бухгалтерського обліку, оподаткування, економіки й організації певних видів господарської діяльності, в тому числі ЗЕД. Відповідальній за оновлення інформаційного забезпечення особі необхідно постійно інформувати персонал аудиторської фірми щодо змін у законодавчому полі шляхом розміщення інформації у доступному місці (на дошці оголошень, на сайті аудиторської фірми тощо), а також її надсилання на електронні адреси. Персонал фірми зобов'язаний інформувати колег щодо нових отриманих знань, які підвищують якість аудиторських послуг.

Знайомий вислів “Кадри вирішують все” є актуальним і потребує уточнення щодо формату оплати праці в аудиторській фірмі. Розмір заробітної плати встановлюється згідно зі штатним розкладом і диференціюється за посадами. Диференціація залежить від: наявності у особи сертифіката аудитора, інших сертифікатів (САР, СІРА, ІФА, АССА), що підтверджують рівень професійних знань, практичного досвіду, професійної відповідальності за виконання завдання, складності аудиторського завдання. В аудиторській фірмі до основної заробітної плати застосовуються надбавки і премії (додаткова заробітна плата), розмір яких, як і критерії надання визначаються керівником фірми, відображаються в Положенні про плату праці або у відповідному наказі.

Відповідальність за роботу з замовниками (клієнтами) має покладатися на керівника аудиторської фірми. Організація роботи з замовником, формування знань аудитора про бізнес клієнта сприяє якісному виконанню послуг. Аудиторська фірма формує так звану клієнтську базу (облік замовників) у розрізі видів економічної діяльності, в тому числі ЗЕД, та замовлень, зокрема аудит, супутні послуги у сфері ЗЕД.

Кроки прийняття замовлення аудиторською фірмою:

- 1) отримання листа-пропозиції від замовника аудиторських послуг;
- 2) направлення керівництву клієнта листа-зобов'язання від аудиторської фірми за Міжнародними стандартами аудиту;
- 3) узгодження мети аудиторського завдання та критеріїв завдання, об'єкта та предмета перевірки;
- 4) оцінка аудитором системи внутрішнього контролю за складанням фінансової звітності, оцінка аудиторського ризику на етапі планування завдання тощо;
- 5) розробка угоди з надання аудиторських послуг (за видами аудиту ЗЕД), стратегії і плану пе-

ревірки. Звертаємо увагу, що програма перевірки є обов'язковим робочим документом згідно з МСА 300 “Планування аудиту”.

Прийняття нового клієнта здійснюється виключно після отримання від нього відповіді на лист-зобов'язання, яка охоплює інформацію щодо:

- організаційно-правової форми господарювання, ідентифікації найвищого управлінського персоналу;
- бізнесу клієнта (види економічної діяльності, система оподаткування, ціноутворення (в тому числі трансфертне), кредитування, тощо);
- місця знаходження замовника;
- існуючих і потенційних конфліктів інтересів всередині фірми, можливості виникнення конфлікту інтересів між персоналом аудиторської фірми та персоналом замовника; наявності конфлікту інтересів замовника і третіх осіб, судових спорів з Державною фіскальною службою, Державною митною службою, Пенсійним фондом і т. ін.;
- системи внутрішнього контролю та створення служби внутрішнього аудиту для подальшої оцінки аудиторських ризиків фірми при згоді на замовлення;
- рівня винагороди аудитора за виконання завдання;
- попередніх аудиторів, консультантів, юристів, з якими були укладені угоди.

Процедури щодо утримання вже існуючих клієнтів (замовників) здійснюються шляхом розширення виду, обсягу та складності аудиторських послуг, що надаються, а також надання постійному клієнтові відповідних знижок (пільг). На нашу думку, управлінському персоналу аудиторської фірми доречно розробити критерії надання знижок постійним клієнтам.

Аудиторська фірма має проводити моніторинг ринку потенційних замовників послуг та маркетингові дослідження ринку аудиту в регіоні, де вона працює, для чого призначається відповідальна особа й оцінюються фінансові та кадрові можливості.

За наявності у замовника попередніх аудиторів керівник аудиторської фірми прикладає зусилля для зустрічі з ними. При цьому він має запросити дозвіл від керівництва замовника на таку зустріч. У ході зустрічі слід з'ясувати:

- чи відома попередньому аудитору інформація щодо добросовісності, чесності та порядності клієнта (чи проводився тест на шахрайство);
- чи відома йому інформація про незгоду керівництва клієнта з висновками аудитора;
- міркування попереднього аудитора про причини зміни аудитора;
- можливість доступу до робочих матеріалів попереднього аудитора;
- чи є причини, що можуть завадити прийняттю і виконанню аудиторського завдання.

Керівникові аудиторської фірми за ненадання замовником дозволу на зустріч чи відмови попереднього аудитора від надання інформації щодо цього замовника слід, відповідно, відмовитися від надання послуг останньому або переглянути розмір аудиторського ризику та підстави для погодження на виконання завдання. При цьому несплата гонорару замовником попередньому аудиторю не є підставою для відмови від замовлення. Якщо аудиторська фірма виступає як попередній аудитор, то вона зобов'язана надати затребувану наступною аудиторською фірмою інформацію в межах, визначених Міжнародними стандартами аудиту та Кодексом етики професійних бухгалтерів, погодивши це з керівництвом замовника.

Конфлікти професійних інтересів та ставлення до колег з фаху впливає на якість аудиторської роботи. Під конфліктом інтересів за Кодексом етики професійних бухгалтерів слід розуміти різні підходи або інтерпретації однієї ситуації різними членами групи з завдання або персоналом аудиторської фірми щодо:

- методики та практики бухгалтерського, податкового, статистичного, управлінського обліку у замовника;
- дотримання замовником вимог чинного законодавства;
- правової, економічної або облікової інтерпретації господарської операції;
- методики надання аудиторських послуг у розрізі замовлень.

У будь-якому випадку для персоналу аудиторської фірми превалюючими є незалежне професійне судження та принцип професійного скептицизму, які базуються на достатніх та прийнятних аудиторських доказах щодо предмета аудиторського завдання.

Вирішення професійних конфліктів у аудиторській фірмі проводиться за ієрархічним принципом, “знизу вгору” за ланцюгом підпорядкованості в такому порядку: 1) звернення молодшого фахівця до свого безпосереднього керівника (старшого за посадою); 2) звернення до особи, відповідальної за консультування або за контроль якості аудиторських послуг; 3) звернення до керівника фірми. Об'єктивність, неупередженість, повага до професійної думки колег за фахом є базою для вирішення професійного конфлікту інтересів. Фахівець може дійти висновку, що професійний або етичний конфлікт не вирішується. У такому випадку він має звернутися до вищого управлінського персоналу аудиторської фірми (керівника або власника, який є сертифікованим аудитором). За особистої незгоди з ухваленим рішенням вищого управлінського персоналу фахівець, який вимагав вирішення конфлікту і брав участь у виконанні аудиторського завдання, письмово фіксує

й обґрунтовує свою незгоду у робочих документах аудиторської фірми.

Персоналу аудиторської фірми забороняється брати участь у розв'язанні внутрішніх конфліктів замовника, виказувати будь-яку свою думку управлінському, обліковому та ін. персоналу замовника щодо конфлікту, який має або може мати місце, надавати оцінку діям найвищого управлінського персоналу замовника або окремих осіб. При цьому необхідно письмово повідомити управлінський персонал аудиторської фірми про наявність такого конфлікту та можливість створення загроз для незалежності аудиторів.

Також існує заборона на застосування будь-якої інформації, отриманої в ході виконання аудиторського завдання у будь-яких корисливих цілях, а також передання власних робочих документів управлінському або обліковому персоналу замовника для використання як первинних підтверджуючих документів тощо. Робочі документи є власністю аудиторської фірми, що їх згенерувала, забороняється їх залишати на будь-якому носії інформації на робочому місці у замовника, брати з собою додому. Надання інформації про результати виконання аудиторського завдання, розкриття поточної та підсумкової робочої документації будь-яким третім особам здійснюється виключно з дозволу вищого управлінського персоналу аудиторської фірми або за рішенням суду. Згідно з Міжнародними стандартами аудиту, всі робочі документи за встановленим внутрішньофірмовими стандартами переліком зберігаються виключно в офісі аудиторської фірми або в архівних установах України, з якими аудиторська фірма уклала угоди. В офісі аудиторської фірми робочі документи на паперових носіях слід зберігати в місцях з обмеженим доступом (шафи, стелажі з ключами, сейфи тощо). З метою обмеження доступу сторонніх осіб до робочих файлів, згенерованих персоналом в електронному вигляді, останні повинні мати коди доступу Посадових осіб, які мають право вільного доступу до робочих файлів на електронних і паперових носіях інформації, визначають окремим наказом. Поточний доступ до робочих файлів також має бути задокументованим у відповідному журналі, що контролюється особою, відповідальною за контроль якості аудиторських послуг у цілому.

Надання аудиторських послуг, як будь-яка підприємницька діяльність, обов'язково планується або прогнозується (окрім випадків безпосереднього звернення клієнта до офісу аудиторської фірми). Відповідальність за планування роботи фірми покладається на її керівника. Після виконання процедур, визначених Міжнародним стандартом аудиту 210 “Узгодження умов завдання з аудиту”, керівництво аудиторської фірми проводить інструктаж групи із завдання, під час якого персонал

фірми (група із завдання) та /або залучених зовнішніх фахівців інформують про таке:

- вид аудиторських послуг (аудиторське завдання з надання впевненості, виконання завдання з узгоджених процедур, завдання з підготовки фінансової інформації);

- об'єкт, предмет, мета завдання та критерії збирання аудиторських доказів;

- загальний термін виконання завдання та обрана методика;

- основні відомості про бізнес клієнта (його місце розташування, галузь, де він функціонує, облікова політика, система оподаткування, управлінський персонал тощо);

- оцінка аудиторських ризиків та загроз незалежності;

- особи, відповідальні за контроль якості аудиторських послуг;

- зона відповідальності для кожного виконавця та терміни виконання аудиторських процедур;

- методики аудиторської перевірки (внутрішньофірмові стандарти).

Після закінченню інструктажу весь персонал, задіяний в аудиторському завданні, має розписатись у відповідному журналі (або надати розписку) про розуміння завдання та можливих загроз щодо незалежності на об'єкті замовлення, вимог до якості та конфіденційності інформації (див. табл. 2).

Особа, відповідальна за контроль якості на фірмі, здійснює систематичний моніторинг роботи виконавців на предмет якості послуг, що надаються. При виконанні особливо важливих замовлень керівництво аудиторської фірми безпосередньо здійснює повторний моніторинг якості послуг, що надаються.

На підставі узагальнення чинників, що впливають на якість аудиторських послуг, нами розроблено “Положення з контролю якості аудиторських послуг аудиторської фірми”, в рамках якого

запропоновано тест “Контроль якості виконання завдання при аудиті ЗЕД”, що складає керівник групи з виконання завдання або уповноважена ним особа. У такий спосіб забезпечується перший етап контролю якості аудиторських послуг на рівні перевірки. Додатково на завершальному етапі перевірки керівник аудиторської фірми також проводить контрольні заходи через складання тесту “Контроль на завершальному етапі перевірки”.

Специфіка і складність ЗЕД вимагають ретельного виконання аудиторських послуг, а двоетапний контроль якості останніх на рівні аудиторської перевірки та впровадження Положення з контролю якості аудиторських послуг на рівні фірми забезпечують високу якість виконання аудиторських завдань.

За підсумками роботи доходимо висновку, що в аудиторській фірмі контроль якості має впроваджуватися на рівні фірми й на рівні конкретної перевірки в три етапи: 1) упровадження критеріїв і стандартів; 2) зіставлення отриманих результатів з критеріями і стандартами; 3) прийняття відповідних рішень. Нами визначені групи чинників, що впливають на якість аудиторських послуг, а саме: етичні чинники, що попереджають загрози незалежності аудитора; чинники, пов'язані з кадровим забезпеченням аудиторської фірми та кваліфікацією персоналу; чинники щодо співпраці з клієнтом. Якість аудиторських послуг забезпечується кожною аудиторською фірмою шляхом створення власної системи контролю якості, що враховує всі визначені чинники якості послуг і забезпечує контроль за їх наданням на всіх етапах співпраці з клієнтом.

Подальші дослідження мають бути спрямовані на вдосконалення системи контролю якості в аудиторських фірмах з метою забезпечення користувачів аудиторських послуг якісною, достовірною інформацією.

Список використаних джерел

1. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія: монографія. Київ: ДП “Інформаційно-аналітичне агентство”. 2008. 493 с.

2. Бондар В. П., Бондар Ю. В. Якість в аудиті та деякі аспекти управління якістю // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2015. № 1(31). С. 36–64.

3. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підруч. 3-тє вид., доп. перероб. Житомир: ПП “Рута”. 2005. 512 с.

4. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Аудит: сучасні тенденції розвитку в Україні та світі: монографія / за ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: ЖДТУ. 2004. 564 с.

5. Проскуріна Н. М., Коваленко В. П. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи // Економічний часопис – XXI. 2010. № 9–10. С. 53–57.

6. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності [Електронний ресурс]: рішення Аудиторської палати України № 182/3 від 27.09.2007 р. // Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України. URL: <http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=comcontent&view=article&layout=edit&id=703>

1. Redko O. Yu. (2008). *Audyt v Ukraini. Morfolohiia [Audit in Ukraine. Morphology]*. Kyiv: DP Informatsiino-analitychne ahentstvo [in Ukrainian].
2. Bondar V. P., & Bondar Yu. V. (2015). Yakist v audyti ta deiaki aspekty upravlinnia yakistiu [The quality in audit and some aspects of quality management]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu – Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis, 1 (31), 36–64* [in Ukrainian].
3. Butynets F. F. (2005). *Audyt [Audit]*. (3d ed.). Zhytomyr: PP “Ruta” [in Ukrainian].
4. Butynets F. F., Maliuha N. M., & Petrenko N. I. (2004). *Audyt: suchasni tendentsii rozvytku v Ukraini ta sviti [Audit: modern tendencies of development in Ukraine and over the world]*. F. F. Butynets (Ed.). Zhytomir: ZhDTU, 564 p. [in Ukrainian].
5. Proskurina N. M., & Kovalenko V. P. (2010). Yakist audytorskykh posluh v Ukraini: realii ta perspektyvy [The quality of audit services in Ukraine: realities and prospects]. *Ekonomichnyi chasopys – XXI – Economic journal – XXI, 9–10, 53–57* [in Ukrainian].
6. Kontseptualna osnova kontroliu audytorskoï diialnosti: rishennia Audytorskoï palaty Ukrainy vid 27.09.2007 r. № 182/3 [The conceptual basis of the control of audit activity: the decision of the Audit chamber of Ukraine № 182/3 of September 27, 2007]. *www.apu.com.ua*. Retrieved June 10, 2016 from <http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=comcontent&view=article&layout=edit&id=703> [in Ukrainian]

О. Э. Лубенченко,

кандидат экономических наук, доцент,

и. о. заведующей Национальным центром учета и аудита,

Национальная академия статистики, учета и аудита

Качество аудиторских услуг, оказываемых субъектам внешнеэкономической деятельности

Исследованы пути обеспечения качества аудита внешнеэкономической деятельности. Указано на необходимость качественного выполнения задач внешним аудитором в рамках подтверждения им достоверности и беспристрастности информации, которую требуют иностранные пользователи финансовой отчетности от отечественных субъектов хозяйствования. Доказано, что качество аудиторских услуг обеспечивается как на уровне профессии, так и на уровне аудиторской фирмы в целом и на уровне аудиторской проверки, в том числе путем создания системы контроля качества на основании Кодекса профессиональной этики и международных стандартов контроля качества. Рассмотрены элементы системы контроля качества согласно Международным стандартам контроля качества 1. Обосновано, что политика и процедуры обеспечения независимости и внутреннего контроля качества аудиторских услуг базируются на этических требованиях к аудиту, соблюдению которых препятствуют: угроза собственного интереса; угроза собственной оценки; угроза защиты; угроза личных отношений; угроза давления. Рассмотрены вышеуказанные угрозы и пути их устранения.

Ключевые слова: аудит, качество аудиторских услуг, контроль качества, профессиональная этика, угрозы независимости, мониторинг.

O. E. Lubenchenko,

PhD in Economics, Associate Professor,

Acting Head of the National Center for Accounting and Audit,

National Academy of Statistics, Accounting and Audit

Quality of Audit Services Rendered to Entities Engaged in Foreign Economic Activities

Ways to enhance the quality of audit in foreign economic activities are studied. It is stressed that foreign users of financing reporting tend to demand reliable and impartial data confirmed by an external auditor from domestic entities engaged in foreign economic activities. It is demonstrated that the quality of auditor services is assured at the level of a professional auditor and an audit firm, particularly through establishing quality control system based on the Code of Professional Ethics and the International Standards of Quality Control. A review of quality control components in the International Standard of Quality Control is made. It is demonstrated that the policy and the procedures for the assurance of independent internal control are based on ethical requirements to audit, which can be violated in the following circumstances: threat to own interest; threat of own assessment; threat to protection; threat to personal relations; threat of pressure.

It is argued that an auditor needs to use his / her own procedures to decrease the threat of own interest, in order to assure quality of auditor services. A format for informing the management staff of an auditor firm

on the existence of the above threats is proposed. As regards the threat of own assessment, an audit firm needs to draw a strict professional line between management staff and auditors, to ban participation in audit for persons whose operation is subject to audit etc. To reduce the threat of protection when rendering a service to the customer's personnel, it is prohibited to qualify the facts in the customer's operation as implicitly right, especially in relations with fiscal or controlling government bodies. Also, the obligatory procedure for preliminary scrutiny of operative documents, auditor's reports and conclusions of an employee or director of a firm responsible for quality control is introduced. Threats of personal relations can be reduced by informing managers of an audit firm on their existence before a service is rendered. To have the treats of pressure reduced, employees of an auditor firm are obliged to urgently inform the management on the existence of threats related with the loss of independence (threats of pressure), while the firm's management must urgently inform the client's management on the pressure on auditors by the client's personnel with mercenary or illicit (unlawful) purpose. The need to improve the system for quality control in audit firms, in order to supply users with high quality and reliable information, is emphasized.

Key words: *audit, quality of audit services, quality control, professional ethics, threats to independence, monitoring.*

Бібліографічний опис для цитування:

Лубенченко О. Е. Якість аудиторських послуг, що надаються суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності // Статистика України. 2017. № 2. С. 79–89.