

СЕКЦІЯ 8 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6:338.46

Василюк М.М.*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку й аудиту**Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника***Григорів О.О.***кандидат економічних наук, старший викладач,
старший викладач кафедри фінансів**Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника*

ОРГАНІЗАЦІЯ Й ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ГАРАНТІЙ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ ТА МЕХАНІЗМ ЇХ РЕАЛІЗАЦІЇ У СУЧАСНІЙ ПРОФЕСІЙНІЙ ПРАКТИЦІ АУДИТУ

Стаття присвячена дослідженню проблемних питань забезпечення якості аудиторських послуг, запропоновано напрями трансформації системи контролю якості аудиту в умовах необхідності удосконалення управління якістю аудиторських послуг. Досліджено й обґрунтовано необхідність розробки організаційних засад контролю якості аудиторських послуг, удосконалення системи контролю якості та механізму їх реалізації.

Ключові слова: аудиторські послуги, моніторинг якості, контроль якості послуг аудиту, забезпечення якості, політика і процедури контролю якості.

Василюк М.М., Григорьев О.О. ОРГАНИЗАЦИЯ И ОБЕСПЕЧЕНИЕ ГАРАНТИЙ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ И МЕХАНИЗМ ИХ РЕАЛИЗАЦИИ В СОВРЕМЕННОЙ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ПРАКТИКЕ АУДИТА

Статья посвящена исследованию проблемных вопросов обеспечения качества аудиторских услуг, предложены направления трансформации системы контроля качества аудита в условиях необходимости совершенствования управления качеством аудиторских услуг. Исследована и обоснована необходимость разработки организационных принципов контроля качества аудиторских услуг, совершенствования системы контроля качества и механизма его реализации.

Ключевые слова: аудиторские услуги, мониторинг качества, контроль качества услуг аудита, обеспечение качества, политика и процедуры контроля качества.

Vasilyuk M.M., Grigoriev O.O. ORGANIZATION AND QUALITY ASSURANCE AUDIT SERVICES AND THE MECHANISM OF THEIR REALIZATION IN MODERN PROFESSIONAL PRACTICE AUDIT

The article investigates the problems of ensuring the quality of audit services offered directions of transformation of the system of audit quality control in terms of the need to improve quality control of audit services. Investigated and substantiated the need for the development of organizational frameworks for quality control of audit services, improvement of quality control system and mechanism for their implementation.

Keywords: audit services, quality monitoring, quality control, audit services, quality assurance policies and quality control procedures.

Постановка проблеми. Аудит як суспільний інститут дозволяє реалізувати особливу неформальну норму в суспільстві – довіру, що проявляється у такій послідовності: спочатку суб'єкт довіряє формальному інституту (аудиту), а інститут в особі аудиторів вирішує, який суб'єкт в рамках його компетенції, що обмежена висловленням думки стосовно ступеня достовірності фінансової звітності, вартий такої довіри. Аудиту властивий також конфлікт інтересів, який може проявлятися у розбіжності інтересів аудитора та конкретного клієнта, невизначеного кола третіх осіб або суспільства в цілому («розходження (розрив) в очікуваннях»), а також в існуванні обмежень, пов'язаних з необхідністю дотримання засад незалежності та нейтральності. В Україні сучасне законодавство у сфері аудиторської діяльності потребує подальшого удосконалення, що повинно ґрунтуватися на основі розробленої ЄС Директиви 2006/43/ЄС. На сьогоднішній день залишаються не розробленими в повному обсязі питання формування ефективної системи контролю якості аудиту та її адаптації до існуючих ризиків. Нереалізованим сегментом підвищення якості аудиторських послуг залишається використання системного підходу до побудови меха-

нізму контролю якості аудиту, при цьому створення такої системи на практиці ускладнюється недостатньою розробленістю її структури, а також прийомів, методів та інструментів побудови.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні засади та практичні рекомендації щодо контролю якості аудиту розглядалися у працях таких вчених та практиків-аудиторів, як Р. Адамс, С.М. Бичкова, Ю.О. Данилевський, З.В. Кир'янова, Дж.Л. Лоббек, В.І. Подольский, Дж.К. Робертсон, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет. Дослідженню категорії «якість» чимала увага приділялася такими науковцями, як О.В. Голосов, Е.М. Гутцайт, В.В. Скобара, А.А. Терехов. Проблеми якості в аудиті викликають наукову цікавість багатьох дослідників і науковців. Зокрема, проблеми етики, якості, вимог суспільства до аудиторської професії розглядаються у працях Ф.Ф. Бутинця, С.Я. Зубілевич, О.А. Петрик, О.Ю. Редько, Л.І. Савченка, В.В. Сопка та інших.

Постановка завдання. Необхідність дослідження даного питання зумовлена тим, що якість аудиторських послуг не задовольняє вимоги споживачів українського ринку, що насамперед пов'язано із не-

досконалістю законодавчої та нормативної бази та значно знижує рівень важливості аудиту й соціально-економічних переваг інформації, підтвердженої незалежним аудитом. Таким чином, недосконалість ринку аудиторських послуг зумовлює актуальність дослідження питання контролю якості аудиторських послуг та особливостей реалізації контролю якості аудиторських послуг в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Практика аудиту засвідчує, що ефективний контроль за якістю аудиторських послуг є запорукою успішної діяльності аудиторських компаній, покращення результатів їх роботи, підвищення конкурентоспроможності. Збільшуючи кількість успішно виконаних замовлень, аудиторські фірми таким чином підвищують ступінь довіри до своєї діяльності. Однією із проблем забезпечення якості аудиторських послуг, яка стосується Аудиторської палати України, є фінансування діяльності. Згідно з Директивою ЄС, фінансування системи суспільного нагляду має бути гарантованим і вільним від будь-якого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм [2]. Проте на сьогодні основним джерелом фінансування АПУ є плата за сертифікацію, реєстрацію та підвищення кваліфікації аудиторів. Система громадського нагляду має нести остаточну відповідальність за надання дозволу та реєстрацію суб'єктів аудиторської діяльності, схвалення стандартів етики, внутрішнього контролю якості, подальшу освіту, гарантії якості, розслідування та дисциплінарні системи. Представлення державним та суспільним органам повноважень зі встановлення певних гарантій якості аудиту зумовлено необхідністю підтримання авторитету аудиторської професії та підвищення довіри до оприлюднених фінансових звітів з боку користувачів. Механізм забезпечення якості аудиту в Україні повинен базуватися на таких складових, які є важливим чинником підвищення якості аудиту з урахуванням євроінтеграційного курсу України: створення системи суспільного (громадського) нагляду за аудиторською діяльністю, забезпечення незалежності та прозорості системи зовнішнього контролю якості аудиту, прозорості аудиторської діяльності, підвищення вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, які виконують аудит фінансової звітності суб'єктів публічних (суспільних) інтересів. Національні системи громадського нагляду повинні бути об'єднані в єдину загальносвітову систему задля забезпечення високої якості здійснення професії аудитора. Тому окремі країни та ЄС розробляють процедури взаємного визнання систем громадського нагляду, що надає змогу міждержавного моніторингу системи нагляду [3-59].

Перед керівництвом аудиторських фірм постає завдання пошуку стратегічних мож-

ливостей і формування нових стійких конкурентних переваг, які надалі дозволять виявляти та реалізувати невикористані резерви системи управління якістю послуг і довіри користувачів інформації до результатів аудиту. Так, категорія якості аудиту ґрунтується на тому, що якісний аудит – це аудит, проведення якого повністю відповідає вимогам стандартів аудиту, бо саме тільки завдяки якості можна забезпечити адекватність думки аудитора фактичній оцінці стану справ замовника. Як указує В.О. Озеран, у країні склалася ситуація, коли багато українських суб'єктів із зрозумілих причин не можуть дозволити собі розкіш відмовлятися від таких замовників, а відповідно, і від таких критеріїв якості аудиту [4, с. 114].

Головним результатом аудиту слід розглядати аудиторський звіт, алгоритм забезпечення якості якого представлений на рисунку 1. Формування концептуальних підходів до визначення якості аудиту вимагає виділення й ключового користувача результатами аудиту.

Дане питання стосується в основному обов'язкового аудиту, оскільки при проведенні ініціативного аудиту коло користувачів та їх інформаційні потреби можуть бути чітко ідентифіковані. Головним користувачем за результатами обов'язкового аудиту слід визнати зовнішніх користувачів з прямим фінансовим інтересом, які не можуть вимагати від суб'єктів господарювання надання інформації безпосередньо їм і повинні покладатися на фінансову звітність та аудиторські звіти стосовно значної частини необхідної їм інформації. Першим кроком до забезпечення високої якості аудиторської практики



Рис. 1. Алгоритм забезпечення якості аудиторського звіту

фірми є безпосереднє включення в процес організації та здійснення аудиту заходів щодо контролю його якості. Їхнє впровадження передбачає розробку й обґрунтування організаційно-методичного механізму контролю якості роботи аудиторів на макрорівні і макрорівні. Однією із складових організаційно-методичного механізму контролю якості результатів процесу аудиту є його інформаційна забезпеченість. При формуванні банку нормативно-правового забезпечення аудиту необхідно керуватися такими загальними принципами систематизації цієї інформації:

- за сферами бізнесу клієнта;
- за термінами регулювання діяльності;
- за ступенем нормативно-правового регулювання.

Проаналізовані нами форми здійснення контролю якості аудиторських послуг з боку АПУ, з урахуванням вимог закону України «Про аудиторську діяльність», Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні та Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами згідно з професійними стандартами, законодавчими і нормативними вимогами, дали можливість сформулювати певні правові гарантії якості аудиту в Україні (табл. 1).

Таблиця 1

**Правові гарантії
забезпечення якості аудиту в Україні**

Вид контролю	Процедури
Попередній контроль	<ul style="list-style-type: none"> - затвердження національних положень з практики аудиту; - розробка та прийняття додаткових положень, які стосуються аудиторської діяльності; - затвердження стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та професійної етики; - встановлення процедур сертифікації аудиторів; - ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.
Поточний контроль	<ul style="list-style-type: none"> - встановлення порядку подовження чинності сертифікату; - встановлення вимог до постійного удосконалення професійних знань аудиторів.
Наступний контроль	<ul style="list-style-type: none"> - проведення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг; - встановлення вимог до уповноважених контролерів, які можуть проводити зовнішній контроль якості аудиту; - застосування стягнень до аудиторів за неналежне виконання професійних обов'язків; - встановлення порядку реагування на скарги та звернення, які надходять з боку юридичних і фізичних осіб.

Джерело: розроблено на основі [5, с. 282]

Отже, аудит не може існувати без ефективного зовнішнього контролю якості за аудиторською діяльністю, адже метою такого контролю є насамперед впевненість у тому, що аудиторі та аудиторські фірми задовольняють потреби суспільства на високому рівні, використовуючи при цьому високу професійну майстерність та дотримуючись усіх нормативних актів з питань аудиту.

Зовнішній контроль якості аудиторської діяльності реалізується через Аудиторську палату України та Спільку аудиторів України, а також дає змогу створити у кожного суб'єкта аудиторської діяльності ефективну внутрішню систему якості. Адже з метою

отримання Свідоцтва про відповідність систем контролю якості окремих практикуючих аудиторів чи аудиторських фірм потрібно організувати дієву політику та процедури щодо:

- відповідальності керівництва за якість;
- етичних вимог;
- прийняття завдання, продовження співробітництва з клієнтом;
- виконання конкретних завдань;
- людських ресурсів;
- моніторингу.

Таким чином, зовнішній контроль якості аудиту та аудиторських послуг представлений різними рівнями і передбачає участь у ньому як державних структур, так і професійних аудиторських об'єднань.

Стосовно внутрішнього контролю якості роботи аудиторів відзначимо, що ефективне функціонування є запорукою надання якісних аудиторських послуг та проведення аудиторських перевірок. Суб'єктами внутрішнього контролю якості аудиторських послуг на різних рівнях управління є:

- керівник аудиторської фірми;
- керівник певного структурного підрозділу;
- керівник аудиторської групи (бригади);
- окремий аудитор.

Внутрішній контроль якості професійних аудиторських послуг являє собою безпосередній контроль власника. Він реалізується шляхом створення внутрішньофірмових стандартів та здійснення контролю кожним окремим аудитором зокрема. Ефективне функціонування даного виду контролю є запорукою надання якісних аудиторських послуг та проведення аудиторських перевірок. Процедури оцінки якості роботи аудиторів визначаються самою аудиторською фірмою самостійно на основі їх переліку, наведеного у додатках МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності». Вони розробляються, виходячи з потреб аудиторської фірми, поставлених цілей, завдань, а також з урахуванням вимог чинного законодавства. Система громадського нагляду має нести остаточну відповідальність за надання дозволу та реєстрацію суб'єктів аудиторської діяльності, схвалення стандартів етики, внутрішнього контролю якості, подальшу освіту, гарантії якості, розслідування та дисциплінарні системи. Національні системи громадського нагляду повинні бути об'єднані в єдину загальносвітову систему задля забезпечення високої якості здійснення професії аудитора. Тому окремі країни та ЄС розробляють процедури взаємного визнання систем громадського нагляду, що надає змогу міждержавного моніторингу системи нагляду [3].

Серед міжнародних організацій, які на даний час фактично здійснюють суспільний нагляд за роботою аудиторів, можна виділити такі:

- РІОВ – створена у лютому 2005 року з метою нагляду за розробками ІFAC [7] у сфері аудиту, надання впевненості, етики і освітніх програм. Основна ціль функціонування РІОВ – підвищення впевненості у інвесторів та інших осіб, що діяльність ІFAC відповідає, в першу чергу, суспільним інтересам [6];
- ЕGАОВ – створена 14 грудня 2005 року з метою надання рекомендацій Європейській Комісії з питань аудиту, а також координації дій нової системи суспільного нагляду за роботою аудиторів та аудиторських фірм у межах Європейського Співтовариства [8];
- РСАОВ – створена у США у 2003 році з метою захисту інвесторів та суспільних інтересів шляхом забезпечення інформативності, достовірності та незалежності аудиторських звітів [9].

Головна ознака суб'єкта контролю полягає у наявності владних повноважень здійснити вплив на поведінку підконтрольного об'єкта для її зміни з метою дотримання певних норм. У протилежному випадку, наповнюючи зміст контрольної діяльності лише етапом, на якому здійснюється пошук відхилень від існуючих норм та констатація того, чи має місце порушення, звужується значення контролю як владної діяльності, оскільки втрачаються можливості для зворотного зв'язку в системі управління. Аудит слід розглядати як професійну високоінтелектуальну діяльність, котра має форму соціально-нейтрального інституту, який виконує функції збору, оцінки інформації і представлення висновку стосовно результатів своєї роботи у складних та великих системах контролю, зменшуючи інформаційний ризик користувачів до прийняттого рівня та виступаючи одним із засобів забезпечення певного рівня інформаційної безпеки в суспільстві.

Висновки з проведеного дослідження. Необхідність створення суспільного нагляду впливає з неефективності діючого зовнішнього контролю якості аудиторських послуг в Україні. Даний орган повинен працювати в інтересах суспільства і бути незалежним у своїй діяльності, зокрема, що стосується фінансування. У кінцевому результаті орган суспільного нагляду повинен забезпечити підвищення довіри замовників до результатів діяльності окремих аудиторів та аудиторських фірм. Вітчизняний досвід та зарубіжна практика свідчать, що застосування внутрішніх стандартів контролю якості аудиторських послуг є необхідною умовою підвищення конкурентоспроможності аудиторської фірми, вдосконалення управління її діяльністю, зниження аудиторського ризику, встановлення партнерських взаємовідносин між аудиторською фірмою та підприємствами-клієнтами, співробітниками й адміністрацією аудиторської фірми.

Отже, створений суспільний орган з нагляду за аудиторською діяльністю повинен працювати в інтересах суспільства, мати відповідний склад, незалежний від аудиторської професії, належний статут та належне фінансування, непідконтрольне аудиторській професії. Він повинен забезпечувати допуск до роботи та здійснювати реєстрацію приватних аудиторів та аудиторських фірм, контролювати виконання ними стандартів професійної етики та наявність у них внутрішнього контролю якості аудиторських послуг. Окрім того, орган, що здійснюватиме функції суспільного нагляду, має виконувати такі завдання:

- здійснювати міжнародне співробітництво в сфері аудиторської діяльності з державами – членами ЄС та іншими країнами;
- проводити постійний нагляд за практичною діяльністю аудиторських фірм та аудиторів;
- за необхідності здійснювати перевірку суспільно значущих суб'єктів аудиторської діяльності;
- розглядати питання включення до РСАД та виключення із нього аудиторських фірм і аудиторів.

Підвищення якості аудиту повинно відбуватися за рахунок поліпшення організації аудиторської перевірки і раціонального використання наявних ресурсів, що може бути досягнуто за рахунок створення внутрішньої системи контролю якості, основними складовими якої повинні бути такі елементи: об'єкт контролю та показники результативності, які визначають, що повинно бути зроблено для досягнення поставлених цілей.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Василюк М.М. Актуальні аспекти формування системи контролю якості сучасних аудиторських послуг / М.М. Василюк // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Зб. наук. праць. Спецвип. 1. – Київ, 2013. – С. 41-47.
2. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844.
3. Макеєва О. Транскордонне співробітництво систем незалежного суспільного нагляду в аудиті [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/370?view=material.
4. 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. – Київ, 2003. – 185 с.
5. Шалімова Н.С. Основні гарантії забезпечення якості аудиту в Україні // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 9(111). – С. 280-288.
6. Public Interest Oversight Board [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ipiob.org>.
7. International Federation of Accounting [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifac.org>.
8. European Group of Auditors Oversight Bodies [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/egaob/index_en.htm.
9. Public Company Accounting Oversight Board [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pcaobus.org/Pages/default.aspx>.