

Бондар Ю.В.,*аспірант відділу методології обліку і аудиту,**Національний науковий центр**«Інститут аграрної економіки» Національної академії наук України*

ВНУТРІШНЬОФІРМОВА АТЕСТАЦІЯ АУДИТОРІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО БІЗНЕСУ ЯК ФАКТОР КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Анотація. У статті здійснено критичну оцінку чинного порядку підтвердження кваліфікації аудиторів як однієї з основних гарантій якості їхньої роботи. Встановлено неможливість визначення галузевої професійної спеціалізації аудиторів під час виконання формальних офіційних вимог Аудиторської палати України. Запропоновано вирішення цієї проблеми через розробку програм атестації аудиторів сільськогосподарського бізнесу.

Ключові слова: атестація аудиторів, сертифікація аудиторів, аудит сільськогосподарського бізнесу, підтвердження кваліфікації, контроль якості аудиторських послуг.

Постановка проблеми. Успішність продукування будь-яких послуг виражається передусім через ступінь відносної задоволеності клієнтів рівнем сервісу під час отримання результатів їх надання. Причому якщо під час обміну товарами якість цих продуктів людської діяльності має більш-менш чіткий перелік суттєвих показників, у разі перевірки яких можна з достатнім рівнем упевненості визначити, чи досяг виробник того результату, який від нього вимагається, чи ні (завдяки відповідній системі стандартизації), то в процесі надання послуг важливе значення має емпіричний фактор – чи зуміє поставачальник відповідного сервісу «відгадати» потреби, бажання, настрої та зацікавленість користувача, чи ні.

Процес надання аудиторських послуг не є винятком із цих міркувань. За наявності великої кількості аудиторів та аудиторських фірм, які підходять до своєї роботи з неналежним рівнем професійної відповідальності, питання забезпечення якості аудиторських послуг є одним із ключових завдань формування та підтримки довіри суспільства до інституту аудиту в цілому та до кожного із суб'єктів, які добросовісно займаються цим видом діяльності, зокрема. Водночас нагальною є й потреба запобігання функціонуванню некомпетентних надавачів аудиторських послуг як осіб та організацій, що підривають авторитет аудиторської практики, оскільки менталітет українців переважно працює так, що за наявності одиничного чи епізодичного негативного досвіду його наслідки екстраполюються на всю сукупність суб'єктів, які займаються певною справою. А отже, неякісне надання послуг окремими аудиторами спричиняє недовіру користувачів не конкретно до них, а до аудиту як інституту в цілому.

Потреба у підтвердженні якості аудиторських послуг не є відбитком проблем виключно українського менталітету. Значно раніше, ніж в Україні, питаннями забезпечення належного виконання аудиторами своїх професійних обов'язків опікувалася Міжнародна федерація бухгалтерів. Зрозуміла річ, що єдиним прийнятним варіантом забезпечення виконання фахів-

цями з аудиту своїх професійних завдань є налагодження дієвого контролю якості аудиторських послуг. Саме тому у блок міжнародних стандартів, які регулюють аудиторську практику, входять Міжнародні стандарти контролю якості аудиторських послуг. Однак проблема прямого їх застосування полягає у тому, що в них розкрито лише узагальнені та універсалізовані принципи та підходи до забезпечення контролю якості без урахування специфіки діяльності аудиторів, аудиторських фірм та середовища функціонування їхніх клієнтів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню питань якості аудиторських послуг присвячено праці багатьох вітчизняних та зарубіжних учених. Так, нормативно-правову основу забезпечення контролю якості в аудиторській практиці вивчали такі вчені, як Лівовшко Т.В. [3], Самострол С.В. [7] та ін. Проблематику забезпечення контролю якості в організаційному вимірі розвивали Гончарук С.М. [1], Рудницький В.С. [6] та ін. Але дослідження, пов'язані з підтвердженням кваліфікації аудиторів як ключового емпіричного фактора забезпечення якості аудиторських послуг, розвинені слабо.

Мета статті полягає у висвітленні недоліків чинного порядку визнання і підтвердження професійної кваліфікації осіб, які займаються аудиторською практикою, у тому числі в тій частині, що стосується їхньої компетентності в галузевому розрізі, та формуванні пропозицій щодо забезпечення контролю якості підготовки аудиторів на рівні аудиторських фірм та організацій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Людська діяльність у всіх її аспектах проходить через постійні ускладнення своєї структури. Зростання загальних знань людства породжує все більше і більше нових галузей виробництва та все більше і більше поглиблення наявних. Чим більше стає напрямів професійної діяльності людини, тим більш вузькоспеціалізованими мають бути фахівці у відповідних сферах господарювання. І саме від глибини спеціалізації нині залежить успішність роботи цих спеціалістів.

У царині послуг, а особливо якщо вони пов'язані з господарською діяльністю підприємств, наведені вище твердження також є більш ніж справедливими. Інформаційний шум, який створюється наявністю величезної кількості законів, правил та постанов, помножений на необхідність урахування специфіки запитів кожного клієнта, вимагає від продуцентів таких послуг або дійсно феноменальних здібностей до запам'ятовування та оперування інформацією, причому зі здатністю до її професійної інтерпретації, або, що більш виправдано та практикується у всьому світі, все глибшої та глибшої спеціалізації праці.

Сфера аудиту в цьому аспекті, як і в багатьох інших, не відрізняється від інших напрямів діяльності людини. Навпаки, чим далі, тим більше і більше у господарюючих суб'єктів, які

виступають базою аудиторських активностей, виникає відмінностей у порядку ведення обліку, в оподаткуванні, в юридичних моментах провадження господарської діяльності, які також впливають на процеси фіксації фактів на бухгалтерських рахунках. Вищезазначене робить аксіоматичним твердження про те, що універсальних знань із бухгалтерського обліку, права, економічного аналізу та інших суміжних наук, які визнаються достатніми критеріями для зайняття аудиторською практикою в усій ширині спектру її послуг, аудиторам стає все більш і більш недостатньо.

Результат будь-якої праці визначається не лише тим, за допомогою яких засобів та за якою методикою вона виконана, але й тим, хто конкретно виконував відповідну роботу. Аудиторських послуг це стосується у першу чергу, оскільки вони мають своїм результатом інформаційний продукт, побудований за відповідними базовими критеріями, встановленими у Міжнародних стандартах аудиту та у внутрішніх державних аудиторських похідних регламентах. І якщо аудитор не має достатнього досвіду та недостатньо кваліфікований у питаннях діяльності відповідного господарюючого суб'єкта, він спокійно може провести всі встановлені офіційними державними і навіть внутрішньофірмовими вимогами процедури, заповнити всі необхідні супровідні документи «по формі», але при цьому зробити абсолютно невірний висновок через нерозуміння глибини специфіки бізнесу клієнта. І необ'єктивність цього висновку рядовими представниками замовників не може бути підтверджена взагалі. Водночас контрольні фактичні перевірки в аудиторських фірмах практикуються вкрай рідко, і тому аудитор-контролер, який перевіряє стан виконання завдання (здебільшого основними критеріями перевірки виступають лише повнота і своєчасність заповнення робочого файлу аудитора), має у цілому довіряти рівню професіоналізму та галузевої компетентності безпосереднього виконавця аудиторського завдання.

Але така довіра у діловому світі повинна мати свої ґрунтовні підстави. Причому керівництву аудиторської фірми необхідно мати готовність до надання своїм клієнтам гарантій компетентності безпосередніх виконавців робіт ще до початку проведення цих процедур. І в умовах усе зростаючої професійної обізнаності клієнтів бажано, щоб така гарантія мала певні логічні та навіть документальні аргументи. Іншими словами, керівник аудиторської фірми або керівник конкретного проекту має бути ґрунтовно впевнений у професіоналізмі своїх працівників і в постійній підтримці ними своїх професійних знань і навичок на належному рівні. Крім того, він і сам має бути готовий довести свою власну компетентність та належний професійний рівень своїх підлеглих замовникам на їх вимогу.

Ключовим інструментом для забезпечення та надання таких гарантій є наявність постійного контролю діяльності аудиторів. Видатний мислитель у сфері бухгалтерського обліку та контролю Соколов Я.В. свого часу висловив дещо грубе, але абсолютно справедливе зауваження з приводу необхідності контролю: «Є добросовісні люди і дармоїди. Якщо колектив складається тільки з людей першого типу, то контроль не потрібен, якщо тільки з людей другого типу – контроль неможливий. Облік і контроль необхідні тільки тому, що людей першої групи недостатньо, а друга, на щастя, не переважає у здоровому суспільстві» [8, с. 397]. Звичайно, контроль потрібен не лише з міркувань добросовісності, адже часто помилки у роботі будь-яких суб'єктів виникають не через злісну халатність виконавців, а через брак компетентності, досвіду чи брак контрольних перевірок, однак його наявність та адекватність сучасним

вимогам до якості аудиторських послуг є одним із ключових факторів успіху аудиторських фірм.

Що ж пропонує у цьому розрізі офіційний орган, який займається питаннями розвитку аудиторської діяльності в нашій державі – Аудиторська палата України? Його діяльність у цій сфері має два складники.

Перший – безпосередній документальний контроль проведення аудиторських процедур, який здійснюється спеціалістами Комітету з контролю якості на основі відповідних регламентів, визначених Палатою [2].

Другий – сертифікація професійних аудиторів. І якщо перший компонент відбиває формальний складник контролю (адже перевірки діяльності аудиторських фірм здійснюються саме в розрізі повноти оформлення робочої документації), то другий мав би бути покликаний надавати впевненість у тому, що аудитори розуміються на суті питань, які вони перевіряють.

Однак, на жаль, чинний порядок сертифікації аудиторів такої впевненості не надає, особливо якщо це стосується галузевої специфіки діяльності клієнтів. По-перше, власне екзаменаційні програми сертифікації та програми щорічного підтвердження кваліфікації аудиторів [9] містять питання загального характеру з теорії та методології аудиту, з теорії та методології бухгалтерського обліку, але не враховують деталей, з якими мають справу аудитори у повсякденній практиці. І тим більше ці програми не враховують особливості обліку і аудиту в галузевому розрізі, у тому числі в сільському господарстві. Таким чином, наявність сертифіката в аудитора, навіть у разі успішної здачі іспитів і успішного підтвердження кваліфікації, не є достатньою умовою визнання його компетентності в галузевих аспектах.

Не дають гарантій суттєвої обізнаності аудиторів у специфічних питаннях і законодавчі вимоги під час отримання ними сертифікатів. Пригадаємо ці вимоги. Відповідно до статті 10 Закону України «Про аудиторську діяльність» [5], право на отримання сертифіката мають кандидати, які мають повну вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні (не нижче освітньо-кваліфікаційного рівня спеціаліста чи магістра), необхідні знання з питань аудиту, бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, оподаткування та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревизора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора та успішно склали письмовий кваліфікаційний іспит.

Третю із цих вимог (проходження іспитів на сертифікацію та програм підтвердження кваліфікації) та її ризиковість було розглянуто вище. Але і виконання перших двох далеко не є гарантією компетентності аудиторів у галузевій специфіці.

Наявність бухгалтерського стажу не є запорукою розуміння аудитором особливостей бізнесу в галузі, підприємство якої він перевіряє. І навіть наявність стажу в межах галузі не є достатнім доказом того, що аудитор розуміє особливості сільськогосподарського бізнесу та деталі обліку в ньому. Це яскраво ілюструється тим, що на багатьох сільськогосподарських підприємствах люди працюють на посаді бухгалтера, але при цьому заповнюють лише первинні документи, причому не пов'язані із сільськогосподарською специфікою. Отже, працюючи в аграрному підприємстві, спеціаліст може не знати особливостей його діяльності, які впливатимуть (і значно впливатимуть) на його роботу. І тим більшою мірою ці твердження стосуються тих аудиторів, які в сільському господарстві не працювали взагалі.

Ті ж аргументи стосуються і професійної освіти як критерію для отримання сертифікату. На жаль, сьогодні університетський процес навчання значно відірваний від практики, і тому навіть якщо спеціаліст з аудиту закінчив вищий навчальний заклад аграрного профілю, це також не є гарантією наявності в нього професійних знань у цій сфері.

Щодо несертифікованих аудиторів, то проблемні питання доказової бази кваліфікації є набагато більш глибокими. Наприклад, у невеликих фірмах сертифіковані аудиторі зазвичай перевірки не займаються, а їхня діяльність пов'язана радше виконанням організаційних або координаційних функцій. Фактично аудиторські процедури виконують рядові спеціалісти, в яких підтвердження аудиторської кваліфікації часто відсутнє. А тим більше відсутні гарантії у знаннях у тій тематиці, яка відповідає сільськогосподарській специфіці.

Водночас вимогами міжнародного стандарту контролю якості аудиторських послуг 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» [4] визначено необхідність оцінки того, чи має аудитор достатню кваліфікацію для перевірки того чи іншого підприємства. При цьому критерії, які нині визначаються Аудиторською палатою України в частині визнання кваліфікації аудиторів та їхнього права

займатися аудиторською діяльністю в цілому, про що говорилося вище, не є достатніми для отримання впевненості у тому, чи може аудитор виконувати замовлення, пов'язані з аграрною специфікою.

Отже, постає необхідність у створенні додаткових внутрішніх можливостей для контролю біхевіористичного компонента якості роботи аудиторів, які займаються перевітками аграрних підприємств. Це можливо забезпечити шляхом розробки порядку атестації аудиторів сільськогосподарського бізнесу в межах аудиторських фірм та їхніх груп за відповідними програмами атестації, який схематично зображено на рис. 1.

Наявність атестатів аудиторів сільськогосподарського бізнесу стане підтвердженням кваліфікації аудитора та гарантією якості виконання ним аудиторських завдань саме в сільськогосподарських підприємствах. Ціль атестації – підтвердження наявності в аудиторів спеціальних професійно-практичних знань особливостей функціонування сільськогосподарських підприємств та деталей обліку в них.

Для формалізації цього процесу у необхідною є розробка Порядку внутрішньофірмової атестації аудиторів сільськогосподарського бізнесу з одночасною автоматичною атестацією аудиторів, які мають сертифікати професійних бухгалтерів агропромислового комплексу.

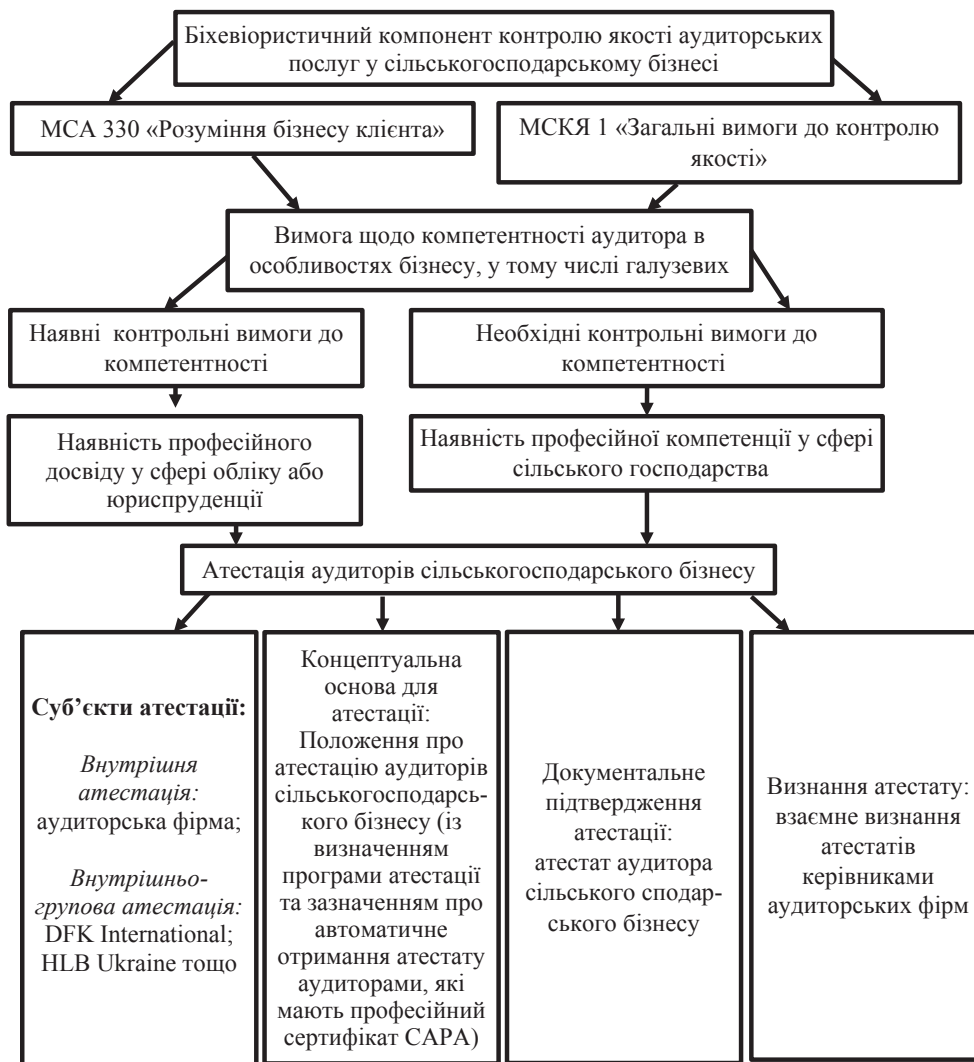


Рис. 1. Пропонований порядок атестації аудиторів сільськогосподарського бізнесу

До останніх належать особи, які успішно склали іспити за програмою Certified Accounting Practitioner in Agriculture (САРА), розробленою під егідою Федерації аудиторів, бухгалтерів та фінансистів АПК України, визнаною на рівні Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (саме таку назву носить регіональна група Міжнародної федерації бухгалтерів, до якої входить і Україна) та ліцензованою Міністерством освіти і науки України.

Такий порядок атестації враховує і побажання міжнародних стандартів (як власне Міжнародних стандартів аудиту, так і Міжнародних стандартів контролю якості), і потребу наявності доказової бази кваліфікації спеціалістів з аудиту, що працюють у штаті відповідних аудиторських фірм. При цьому найбільш достовірними будуть результати атестації, яка проводитиметься в межах аудиторських об'єднань, тобто в межах мереж аудиторських фірм, таких як DFK International та HLB Ukraine. На перспективу цей порядок можливий і бажаний до поширення серед найуспішніших аудиторських компаній України, а далі й серед національних та професійних аудиторських професійних організацій із взаємним визнанням усіма цими суб'єктами результатів атестації спеціалістів з аудиту сільськогосподарського бізнесу, проведеної в межах інших суб'єктів. За умови чіткого відпрацювання техніки атестації її порядок можна буде застосовувати і під час підтвердження кваліфікації аудиторів, які займаються своєю діяльністю в інших специфічних галузях національної економіки.

Висновки. Отже, із результатів дослідження, проведеного в рамках цієї статті, слідує, що для забезпечення дієвого внутрішнього контролю якості діяльності професійних аудиторів у сільському господарстві, крім документального аспекту, важливим є розвиток контролю підтвердження та підвищення кваліфікації цих спеціалістів. Концептуально це запропоновано здійснювати через порядок атестації аудиторів сільськогосподарського бізнесу. Перспективою досліджень у даному напрямі є розробка власне програми атестації з відповідним регламентом та примірною переліку ключових питань з обліку та оподаткування, які становитимуть методичний складник її реалізації.

Література:

1. Гончарук С.М. Контроль якості аудиторських послуг // С.М. Гончарук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.9. – С. 156–160.
2. Контроль якості / Офіційні матеріали Аудиторської палати України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>.
3. Лівощко Т.В. Контроль якості аудиторських послуг згідно з нормативами Аудиторської палати України / Т.В. Лівощко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_1_092.pdf.

4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/component/content/article/10-article/702-mizhnarodni-standarti>.
5. Про аудиторську діяльність в Україні : Закон України від 22.04.1993 № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T312500.html.
6. Рудницький В.С., Рудницька О.В. Контроль якості незалежного аудиту в Україні / В.С. Рудницький, О.В. Рудницька [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rep.polessu.by/bitstream/112/5121/1/83.pdf>.
7. Самострол С.В. Окремі питання контролю аудиторської діяльності / С.В. Самострол // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2009. – № 36. – С. 155–159.
8. Соколов Я.В. Бухгалтерський учёт: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М. : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
9. Сертифікація / Офіційні матеріали Аудиторської палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/sertifikatsiya>.

Бондарь Ю.В. Внутрифирменная аттестация аудиторів сільськогосподарського бізнесу как фактор контролю качества аудиторских услуг

Аннотация. В статье проведена критическая оценка действующего порядка подтверждения квалификации аудиторов как одной из основных гарантий качества их работы. Установлена невозможность определения отраслевой профессиональной специализации аудиторов при выполнении формальных официальных требований Аудиторской палаты Украины. Предложено решение этой проблемы через разработку программ аттестации аудиторов сільськогосподарського бізнесу.

Ключевые слова: аттестация аудиторов, сертификация аудиторов, аудит сільськогосподарського бізнесу, подтверждение квалификации, контроль качества аудиторских услуг.

Bondar Yu.V. Internal attestation of the agrarian business auditors as a factor of the quality control of the auditing services

Summary. The critical assessment of current order of the confirmation of auditors' qualification as one of the main guarantees of their work quality is provided in the article. The impossibility of determining of the sectorial specialization of the professional auditors in the implementation of the formal official requirements of the Audit Chamber of Ukraine is established. A solution to this problem by developing a certification program of the auditors in the agrarian business is proposed.

Keywords: attestation of auditors, certification of auditors, auditing in agrarian business, confirmation of qualification, quality control of auditing services.