

Отримано: 12 грудня 2017 р.

Прорецензовано: 19 грудня 2017 р.

Прийнято до друку: 24 грудня 2017 р.

e-mail: o.r.antonjuk@nuwm.edu.ua

DOI: 10.25264/2311-5149-2017-7(35)-78-83

Антонюк О. Р. Внутрішньофірмовий контроль якості надання аудиторських послуг. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. Острог: Вид-во НаУОА, грудень 2017. № 7(35). С. 78–83.

УДК: 657.6

JEL-класифікація: M

Антонюк Олена Ростиславівна,

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту,
Національний університет водного господарства та природокористування

ВНУТРІШНЬОФІРМОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

У статті розглянуто теоретичні та практичні положення здійснення внутрішньофірмового контролю якості надання аудиторських послуг з акцентом на аудиторські послуги, відмінні від аудиту та завдань із надання впевненості. Визначено коло проблемних питань забезпечення якості аудиторських послуг та шляхи їх реалізації на практиці в діяльності аудиторських фірм (аудиторів) України.

Ключові слова: аудиторські послуги, контроль якості аудиту, внутрішньофірмовий стандарт, аудит, аудиторська діяльність, стандарти аудиту.

Антонюк Елена Ростиславовна,

кандидат экономических наук, доцент кафедры учёта и аудита,
Национальный университет водного хозяйства и природопользования

ВНУТРЕННИЙ ФИРМЕННЫЙ КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

В статье рассматриваются теоретические и практические положения осуществления внутрифирменного контроля качества оказания аудиторских услуг с акцентом на аудиторские услуги, которые отличаются от аудита и заданий предоставления уверенности. Определён круг проблемных вопросов относительно качества аудиторских услуг и пути их реализации в практике деятельности аудиторов Украины.

Ключевые слова: аудиторские услуги, контроль качества аудита, внутреннефирменный стандарт, аудит, аудиторская деятельность, стандарты аудита.

Olena Antoniuk,

Ph.D. in economics National University of Water and Environmental Engineering

INTERNAL QUALITY CONTROL OF AUDIT SERVICES

The article considers theoretical and practical ways of the implementation of internal quality control in the rendering of non-auditing services, which differ from auditing. The problematic issues regarding the quality of audit services and the ways of their solution in the practice of Ukrainian auditors where outlined.

Key words: auditing services, audit quality control, internal standards, audit, auditing activity, audit standards.

Постановка проблеми. Аудиторські послуги розглядають, як результат аудиторської діяльності з виконання завдання з вираженням різного ступеня впевненості, що мають на меті підтвердження достовірності фінансової звітності або виконання мети замовлення з аудиторської послуги. Розвиток економіки України, необхідність формування якісної облікової й управлінської інформації для зацікавлених користувачів висувають головну вимогу до аудиторської діяльності – забезпечення якості аудиторських послуг як передумова конкурентоспроможності суб'єктів аудиторської діяльності. Продукція (послуги) повинна бути спроможна задовольняти потреби, в іншому випадку вони позбавлені якості. Якість – це сукупність характеристик продукції або послуги, які надають їм можливість задовольняти обумовлені або передбачувані потреби. Такий філософський погляд на категорію якості дозволяє використовувати основні загальні закономірності і положення в різних галузях і сферах діяльності, зокрема в аудиторській. Керівник аудиторської фірми зобов'язаний створити відповідне середовище контролю якості аудиторських послуг: підхід керівництва до питань контролю; політику і методи керівництва на фірмі; організаційна структура; внутрішня система комунікацій між персоналом; внутрішня культура на фірмі; внутрішньофірмові професійні стандарти; положення про структурні підрозділи; посадові інструкції; кадрова політика; компетентність персоналу, який здійснює контроль; система заохочення підвищення якості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сьогодні робота зі створення внутрішньофірмових стандартів у частині аудиторських послуг, відмінних від аудиту та завдань із надання впевненості тільки

започатковується, або відсутня щодо сегменту «інших аудиторських послуг». У складі Міжнародних стандартів аудиту є лише МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» [1]. Аналіз вітчизняних публікацій свідчить, що цю проблему досить обмежено висвітлюють як науковці, так і практики, а нестача методичних рекомендацій із боку професійних організацій ускладнює цю роботу.

На думку Л. Г. Церетелі та В. Н. Новосолової, «організація зовнішнього контролю, безумовно, підвищить відповідальність аудиторів. Проте це не забезпечить відповідну якість аудиторських послуг» [2]. Автори вважають, що дієвим засобом підвищення якості є внутрішній контроль за допомогою стандартизації усередині аудиторської фірми [2, с. 22]. Віддаючи належне і практичним аспектам реалізації програм виконання конкретних аудиторських послуг, важливими є практичні аспекти виконання конкретних процедур із забезпечення контролю якості. Так, О. Е. Лубенченко пропонує застосовувати символи комфорту [3, с. 133]. Символи комфорту, на думку дослідника, – це інструмент, що забезпечує контроль за якістю аудиторських послуг, який автор пропонує забезпечити на двох рівнях: на оперативному, тобто контрольні заходи, що застосовуються керівництвом безпосередньо під час перевірки, на тактичному якісному рівні, що опосередковано забезпечує репутацію аудиторської фірми. Закордонні науковці також віддають належне проблемі якості аудиторських послуг, що простежується в працях Lisa De Simone, Matthew S. Ege and Bridget Stomberg, Randal J. Elder, Suzanne Lowensohn and Jacqueline L. Reck [4; 5].

Орієнтуючись на відповідність витрат і результатів, багато практикуючих аудиторів намагаються обмежити свої дії виконанням вимог міжнародних стандартів аудиту. Водночас орієнтація відбувається на вимоги законодавства щодо зовнішнього контролю якості аудиторських послуг, який в Україні активно провадиться щодо аудиту фінансової звітності. Тому аудитори обмежуються набором дій під час виконання аудиторських послуг, що містять у собі процедури аудиту, визначені МСА 500 «Аудиторські докази» [1]. Однак багато дослідників аудиту відзначають необхідність застосування методів різних наук під час надання аудиторських послуг, особливо супутніх послуг.

Одна з важливих проблем – це брак стандартів аудиторської діяльності в частині інших аудиторських послуг, рішення якої ми бачимо через розширення її стандартизації. Засновники теорії аудиту, зокрема Р. Монтгомері писав: «Розробники стандартів намагалися не відстати від бурхливого зросту попиту на послуги... Ці стандарти допомагають знайти вихід із цілого ряду нетипових ситуацій, а отже при виконанні ряду завдань, не пов'язаних безпосередньо з аудитом» [6, с. 45].

Мета статті полягає у встановленні умов забезпечення якості надання аудиторських послуг та організації системи контролю на рівні аудиторської фірми на базі внутрішньофірмової стандартизації в частині супутніх та інших аудиторських послуг.

Виклад основного матеріалу. Важливими є внутрішньофірмові стандарти виконання аудиторських послуг, які розробляють для внутрішньої регламентації, метою яких є встановлення єдиного внутрішньофірмового порядку контролю виконання аудиторської послуги. Більшість науковців і практиків аудиту за змістовим призначенням стандарти поділяють на етичні та технічні. Етичні впроваджуються для дотримання кодексу професійної етики, технічні – для вдосконалення організації та здійснення саме процесу надання аудиторських послуг. Важливу роль відіграють технічні стандарти, адже саме вони впливають на якість послуг, коли їх змістове навантаження передбачає визначення предмету послуги, посилення на законодавчу базу, послідовність конкретних дій із надання послуг, зразки документів. У зв'язку з цим технічні стандарти можна поділити на декілька рівнів.

Внутрішньофірмові умови надання аудиторських послуг характеризуються цілями, завданнями та масштабами діяльності аудиторської фірми. На думку Н. А. Лосевої, внутрішньофірмові умови забезпечення якості аудиторських послуг визначають:

- 1) корпоративною етикою і дотриманням принципу незалежності діяльності;
- 2) організацією та структурою управління;
- 3) кадровим складом та професійною підготовкою спеціалістів;
- 4) умовами й оплатою праці співробітників;
- 5) розробкою та застосуванням у практичній діяльності внутрішньофірмових стандартів діяльності [7].

Внутрішньофірмові умови створюють безпосередній вплив на реалізацію факторів, які формують якість аудиторських послуг. Внутрішньофірмові стандарти аудиторських послуг визначають організаційну та методологічну основу забезпечення якості аудиторських послуг, є базою для управління якістю аудиторських послуг. Розробка внутрішніх стандартів аудиторських послуг спрямована на вирішення актуальних аудиторських проблем, пов'язаних з організацією та методологією надання аудиторських послуг. Отже, умови забезпечення якості надають визначальний вплив на реалізацію тих конкретних факторів (теоретичного, методологічного й організаційного характеру), які безпосередньо змінюють властивості аудиторських послуг і створюють аудиторські послуги необхідної якості.

Л. Г. Церетелі та В. Н. Новосолова висловлюють ідею, що внутрішньофірмові стандарти мають бути індивідуальними, тобто враховувати особливості певної фірми, тому доцільно створення так званих

«зразків» або типових стандартів. Такий крок суттєво прискорив би впровадження стандартів на багатьох невеликих аудиторських фірмах (за умов опрацювання типових стандартів з урахуванням власних особливостей). Вищевказані автори поділяють стандарти на етичні та технічні. Етичні впроваджують для дотримання Кодексу професійної етики, а технічні – для вдосконалення організації та здійснення саме процесу надання аудиторських послуг. Технічні стандарти містять затвердження методики проведення аудиту, надання супутніх аудиту послуг і регулювання внутрішньофірмового документообігу [2, с. 23].

Розробка внутрішніх стандартів у частині аудиторських послуг, відмінних від аудиту та завдань із надання впевненості дозволить:

- 1) визначити загальний підхід до виконання вказаної послуги;
- 2) встановити питання методології (базові принципи здійснення, критерії виконання послуги, аудиторські процедури);
- 3) встановити питання організаційного та технічного характеру (визначити дії аудитора у процесі конкретної ситуації при виконанні замовлення, встановлює вимоги до складу, змісту та форми робочої документації, види підсумкової документації), забезпечить якість виконання послуги (рис. 1).



Рис. 1. Організація системи контролю якості аудиторських послуг (відмінних від аудиту)

Джерело: розроблено автором.

І. В. Федоренко та Г. І. Золотарева, посилаючись на дослідження науковців В. П. Суйца, Ю. А. Данилевського, В. І. Подольського, Н. Л. Баришнікова, А. Д. Шеремета, С. М. Бичкова, С. П. Суворова, уза-

гальнюють, що пакет внутрішніх стандартів аудиторської фірми повинен формуватись за їх рішенням, але повинен містити:

- стандарти, що містять загальні положення з аудиту;
- стандарти, що встановлюють порядок проведення аудиту;
- стандарти, що встановлюють порядок формування висновків аудитора;
- спеціалізовані стандарти, які стосуються перевірок специфічних галузей діяльності;
- стандарти, які встановлюють порядок надання супутніх послуг аудиту;
- стандарти з організації і підготовки кадрів [8, с. 249]. Автори вказують, що стандарти можуть мати власну структуру побудови, проте повинні містити такі розділи:
 - загальні положення, де відображають принципи, мету і необхідність розробки стандарту, об'єкт стандартизації, сфера його застосування взаємозв'язок з іншими стандартами;
 - сутність стандарту, де формуються положення стандарту, наводяться методи здійснення поставлених завдань;
 - практичні додатки.

Ключовим під час розробки стандарту, на наше переконання, є визначення основної предметної галузі стандарту, що дозволяє більш повно зрозуміти їх призначення та роль в діяльності конкретної аудиторської фірми (аудитора). С. П. Суворова [9, с. 15–16] поділяє стандарти на дві групи: стандарти, що забезпечують аудит і функціональні стандарти, що забезпечують аудит регламентують питання організації аудиторської діяльності, взаємовідносин учасників процесу аудиту. Функціональні стандарти є технічними інструментами аудиту та забезпечують технологію його проведення (спеціалізовані та комплексні).

Окремі науковці класифікують стандарти за етапами виконання аудиторської перевірки: стандарти попередньої стадії аудиту, стандарти планування, стандарти проведення перевірки, стандарти заключної стадії аудиту. Практичні підходи до реалізації вищенаведених теоретичних положень наведено в таблицях 1, 2.

Таблиця 1

Перелік документів для забезпечення внутрішньофірмового контролю якості виконання супутніх та інших послуг аудиту

№ з/п	Назва документа	Примітки
Документи з прийняття замовлення з виконання певної аудиторської послуги		
1	Стандартна форма листів-замовлень від клієнтів і відповідей на них для різних видів аудиторських послуг.	Листи-замовлення (листи-зобов'язання) розробляють із урахуванням складу аудиторських послуг, що їх надає конкретна аудиторська фірма.
2	Стандартна форма договорів для різних аудиторських послуг.	1. Наявність умов договору щодо забезпечення незалежності та майнової відповідальності аудитора. 2. Наявність у договорах умов щодо надання інформації замовником. 3. Наявність умов визначення розміру винагороди відповідно до певних критеріїв. 4. Наявність у договорі переліку звітної документації, що надається аудитором клієнту в розрізі конкретної аудиторської послуги.
3	Попереднє тестування клієнта: стандартизовані тести, анкети.	1. Наявність пунктів, що дозволяють ідентифікувати факти порушення незалежності при виконанні аудиту та надані аудиторських одному клієнту. 2. Наявність пунктів з ідентифікації вимог очікувань клієнта щодо змісту завдань аудиту. 3. Наявність пунктів для ідентифікації дотримання принципу компетентності в рамках виконання одного замовлення.
Планування виконання аудиторської послуги		
1	Наявність плану (програми) виконання послуги.	Наявність відповідних програм на кожен вид аудиторських послуг.
Документування процесу надання аудиторських послуг		
1	Наявність затверджених на рівні аудиторської фірми та стандартизованих робочих документів з оформлення конкретної аудиторської послуги.	
2	Організаційні схеми з систематизації відповідної документації у постійних та поточних файлах.	
Оформлення результатів виконання послуги		
1	Наявність уніфікованих форм підсумкових документів (звітів, довідок, письмових консультацій) для різних видів аудиторських послуг.	
2	Наявність затверджених вимог до аналізу діяльності для різних аудиторських послуг.	

Таблиця 2

Практична реалізація принципу компетентності в частині надання супутніх та інших послуг аудиту у світлі внутрішньофірмового контролю якості

№ з/п	Назва документа
Документи з підтвердження рівня компетентності	
1	Наказ про призначення особи, що забезпечує рішення питань незалежності, об'єктивності.
2	Положення, що встановлює освітній ценз і мінімальний досвід роботи потенційних співробітників на першому етапі роботи.
3	Документи про результати оцінки рівня кваліфікації нових співробітників.
4	Внутрішні правила і вимоги до незалежності аудиторів у розрізі супутніх та інших послуг аудиту.
5	Перелік клієнтів аудиторської фірми, яких стосуються правила незалежності під час виконання супутніх та інших послуг аудиту.
Документи з підтвердження підтримання та вдосконалення рівня компетентності	
1	Наказ, розпорядження про дотримання принципів етики та методики під час виконання супутніх та інших послуг аудиту.
2	Результати моніторингу, що стосуються дотримання політики і процедур щодо незалежності й інших принципів під час виконання супутніх та інших аудиторських послуг.
3	Наказ, розпорядження про призначення співробітника, відповідального за проведення професійного навчання.
4	Вимоги до постійного підвищення кваліфікації співробітників, які не мають сертифіката аудитора.
5	Журнал обліку постійного підвищення кваліфікації співробітників аудиторської фірми.

Існує декілька підходів до організації контролю якості аудиторських послуг. Поряд із формуванням загальних вимог до якості аудиторських послуг на основі чинників і факторів їх забезпечення одним із підходів є процесний підхід, який підтримують В. П. Бондар і Ю. В. Бондар [10].

Висновки. Наша думка щодо стандартизації полягає в тому, що внутрішньофірмові стандарти мають бути індивідуальними і враховувати особливості конкретної фірми. Залежно від складу послуг, що їх надають аудитори, кожна аудиторська фірма може визначити склад стандартів індивідуально. Водночас зрозуміло, що наявність типових стандартів суттєво покращує роботу з впровадження стандартів, особливо на невеликих аудиторських фірмах. Опрацювання типових стандартів на основі власних особливостей діяльності дозволить оптимізувати змістові та часові характеристики процесу стандартизації аудиторських послуг. У будь-якому випадку для розробки власних стандартів аудитору потрібно визначити, які саме стандарти слід розробляти, а також ступінь деталізації цих стандартів.

Отже, розробка нормативних документів як зовнішнього, так і внутрішнього рівня має враховувати специфіку та склад аудиторських послуг суб'єкта аудиторської діяльності, а також власне організаційно-правову форму (аудиторська фірма, аудитор – суб'єкт аудиторської діяльності), чисельність співробітників та інші організаційно-правові характеристики. «Положення з контролю якості» аудиторських послуг, як внутрішньофірмовий документ може використовуватись на практиці без змін, або може бути легко адаптованим до умов діяльності аудитора-підприємця. Тому серед організаційних принципів, які ми виділяємо є принципи «адаптування» та принцип «гнучкості». Принцип «адаптування» означає, що стандартне «Положення з контролю якості» може бути успішно адаптовано до умов діяльності конкретного суб'єкта аудиторської діяльності, а під принципом «гнучкості» ми вважаємо можливість коригування положень контролю якості за умов дотримання базових принципів і концепції контролю якості аудиторських послуг загалом. Відповідно, розробляючи такий документ, слід намагатися максимально формалізувати політику та процедури контролю якості для полегшення їх практичного застосування (розробити стандартні таблиці, зразки програм, звітів та інших документів, необхідних для функціонування системи контролю якості).

Література:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – [Видання 2015 р.]. – Київ : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2015. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>.
2. Церетелі Л. Г. Актуальні питання якості аудиту та її зовнішнього контролю / Л. Г. Церетелі, В. Н. Новосолов // Аудитор України. – 2006. – № 10. – С. 20–27.
3. Лубенченко О. Е. Конкурентні переваги аудиторських фірм. Процедури з оцінки якості аудиторських послуг // Держава і регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2008. – № 2. – С. 130–134.
4. Internal Control Quality: The Role of Auditor-Provided Tax Services [Electronic resource] / Lisa De Simone, Matthew S. Ege and Bridget Stomberg. The Accounting Review. – Jul 2015. – Vol. 90, No. 4 (July 2015). – PP. 1469–1496. – Access mode : <http://aaajournals.org/loi/ajpt>.

5. Audit Firm Rotation, Auditor Specialization, and Audit Quality in the Municipal Audit Context [Electronic resource] / Randal J. Elder, Suzanne Lowensohn and Jacqueline L. Reck // Journal of Governmental & Nonprofit Accounting. – Dec 2015, Vol. 4, No. 1 (December 2015), – PP. 73– 100. – Access mode : <http://aaajournals.org/loi/ajpt>.
6. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. Рейлли, М. Б. Хирш ; пер. с англ., под ред. Я. В. Соколова. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
7. Лосева Н. А. Факторы и условия обеспечения качества аудиторских услуг / Н. А. Лосева // Бухгалтерский учёт, статистика. – 2008. – № 3(40). – С. 354–358.
8. Федоренко И. В. Направления и проблемы стандартизации аудита / И. В. Федоренко, Г. И. Золотарёва // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 6. – С. 248–258.
9. Суворова С. П. Основы внутрифирменной стандартизации аудиторской деятельности : [учеб. пособие] / С. П. Суворова, Н. В. Парушина, Е. В. Галкина, А. М. Ковалёва. – Москва : ИД «Форум»: ИНФРА-М, 2007. – 336 с.
10. Бондар В. П. Якість в аудиті та деякі аспекти в управлінні якістю / В. П. Бондар, Ю. В. Бондар // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. – Вип. 1 (31).