

УДК 657.25

М.М. Василюк, канд. екон. наук

Прикарпатський національний університет імені В. Стефаника, м. Івано-Франківськ, Україна

**КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ:
АСПЕКТИ ВІТЧИЗНЯНОЇ ТА ЗАРУБІЖНОЇ ПРАКТИКИ****М.М. Василюк**, канд. екон. наук

Прикарпатский национальный университет имени В. Стефаника, г. Ивано-Франковск, Украина

**КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ:
АСПЕКТЫ ОТЕЧЕСТВЕННОЙ И ЗАРУБЕЖНОЙ ПРАКТИКИ****Mariia Vasyliuk**, PhD in Economics

Vasyl Stefanyk Precarpathian National University, Ivano-Frankivsk, Ukraine

**CONTROL OF QUALITY OF PUBLIC ACCOUNTANT SERVICES:
ASPECTS OF DOMESTIC AND FOREIGN PRACTICE**

Обґрунтовано необхідність підвищення якості аудиторських послуг та розроблено рекомендації щодо організації єдиної системи контролю якості аудиту з урахуванням міжнародного досвіду.

Ключові слова: якість аудиторських послуг, система контролю якості, аудиторська діяльність, аудиторські послуги.

Обоснована необходимость повышения качества аудиторских услуг, разработаны рекомендации по организации единой системы контроля качества аудита с учетом международного опыта.

Ключевые слова: качество аудиторских услуг, система контроля качества, аудиторская деятельность, аудиторские услуги.

Grounded necessity of upgrading public accountant services and recommendations are developed in relation to organization of the unique checking of quality of audit system taking into account international experience.

Key words: quality of audit services, quality control system, auditing, audit services.

Постановка проблеми. Динамічність вітчизняної нормативної бази з питань аудиту, зміни в організації процесу професійної перевірки якості аудиторських послуг, вносять достатньо дискусійних питань в організацію та здійснення контролю якості, що виступають основними напрямками регулювання якості аудиторських послуг. Водночас сучасний стан аудиторської діяльності підтверджує необхідність належної уваги дослідженню теоретичних основ сутності системи контролю якості аудиторських послуг. Вітчизняна практика аудиту оцінює систему контролю якості аудиту як сукупність принципів методів і правил, що застосовуються суб'єктами аудиторської діяльності для здійснення контролю якості аудиторських послуг, а також заходи та дії, які здійснюються ним для впровадження політики контролю якості та моніторингу відповідності системи контролю якості встановленим вимогам.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Суттєвий внесок у вивчення проблем аудиту та дослідження категорії «контроль якості» чимала увага приділялася такими зарубіжними та вітчизняними вченими: Р. Адамс, Е. Аренс, Д. Лоббек, Д. Робертсон, Е. Гутцайт, В. Бурцев, Ю. Данилевський, В. Суйц, М. Білуха, Ф. Бутинець, Я. Гончарук, Г. Давидов, Н. Дорош, Л. Кулаковська, О. Петрик, Ю. Піча, О. Редько, В. Рудницький, Б. Усач, Л. Церетелі. Законом України «Про аудиторську діяльність» визначено одне із повноважень Аудиторської палати України - «здійснення заходів із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг» [5]. АПУ реалізує свої повноваження з контролю якості та професійної етики через Комісію, яка керується у своїй діяльності Положенням №187/5.3. Комісія через Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг організовує:

- проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості;
- моніторинг з питань контролю аудиторської діяльності;
- застосування додаткових процедур щодо забезпечення контролю якості та дисциплінарних заходів за наслідками контролю;
- інформування суспільства про функціонування систем контролю якості аудиторських послуг в Україні [3].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Практичний досвід сьогоденної аудиторської діяльності свідчить, що, зважаючи на актуальність проблеми контролю якості роботи аудиторів, ґрунтовного дослідження потребує визначення видів контролю якості та їх суті, розроблення основних елементів процедур контролю, встановлення об'єктів і суб'єктів та інших елементів контролю якості. Нині чинним законодавством України не врегульовані питання, що відносяться до контролю якості діяльності аудиторів, а саме:

- періодичність проведення перевірок та їх термін;
- принципи відбору аудиторських фірм для контролю їх діяльності;
- регламентація тривалості перевірок;
- вимоги до документування перевірок якості;
- санкції, які можуть застосовуватись до аудиторів у разі встановлення фактів невідповідності якості аудиту;
- фінансування контролю якості;
- розмежування прав та обов'язків перевіряючих та суб'єктів перевірки.

Мета статті. Головною метою цієї статті є дослідження теоретичних проблем контролю якості аудиторських послуг в Україні та напрямів їх вирішення, зарубіжного досвіду розвитку ринку аудиторських послуг і можливості його адаптації до умов вітчизняної економіки та системи контролю якості в сучасних умовах господарювання.

Виклад основного матеріалу. Для виконання норм Положення №187/5.3 Комісією щорічно розробляється, а Аудиторською палатою затверджується План зовнішніх перевірок систем контролю якості, який містить перелік суб'єктів аудиторської діяльності, які підпадають під таку перевірку. Слід врахувати також, що важливою складовою системи контролю є безперервний моніторинг, однак він, на нашу думку, не буде продуктивним за відсутності аналізу ефективності внутрішнього контролю.

Окремі дослідження фахівців акцентують увагу на прикладі світової аудиторської практики, що застосовує декілька відомих моделей побудови системи нагляду за професією аудитора, а саме:

- нагляд здійснює приватна суспільна організація за дорученням держави. Прикладом є Комітет з нагляду за звітністю публічних компаній (РСАОВ), який був створений у США відповідно до Закону Сарбанеса–Окслі від 2002 року. Таку ж систему запроваджено й у Великобританії;
- нагляд здійснює державний орган, який є елементом фінансової інституції, та контролює роботу біржових структур. Таку систему запроваджено в Австралії, Голландії, Італії;
- змішана модель, яку застосовано у Німеччині. Така модель передбачає, що існуюча суспільна організація аудиторів та Аудиторська палата здійснює нагляд за професією, однак Аудиторську палату контролює незалежний державний орган – АПАК [3; 6].

Порівняння умов роботи працівників таких інститутів контролю за якістю аудиту, як CMVM (Португалія), SBPA (Швеція), CONSOB (Італія), Kredittilsynet (Норвегія), FRR (Данія), NIRVA (Нідерланди), IDW і WPK (Німеччина) із можливостями Аудиторської палати та Спільки аудиторів України свідчить про скромний потенціал можливостей вітчизняного аудиту. В АПУ п'ять осіб з Контрольно-реєстраційної комісії, які працюють на громадських засадах, повинні охопити контролем більш як 1700 суб'єктів аудиту по всій Україні. Нині АПУ делегувала право перевірки дотримання стандартів аудиту та Кодексу професійної етики САУ та його територіальним відділенням.

Проведений нами аналіз дає можливість стверджувати, що у питаннях здійснення зовнішнього контролю якості роботи аудиторів вигідно вирізняється практика Російської Федерації в напрямку вдосконалення якості аудиторських послуг. Зокрема, російські стандарти аудиту представляють собою адаптовану версію Міжнародних стандартів аудиту

(МСА). Одним із них є Федеральний стандарт аудиторської діяльності (ФСАД) 4/2010, «Принципи здійснення зовнішнього контролю якості роботи аудиторських організацій, індивідуальних аудиторів та вимоги до організації контролю». Ним передбачено два підходи до складання плану внутрішнього контролю якості роботи, за якими відбираються аудиторські організації та індивідуальні аудитори, що підлягають перевірці у визначений календарний рік. Перший – циклічний, що передбачає здійснення перевірок з певною періодичністю. Другий – ризико-орієнтований, що передбачає відбір суб'єктів контролю на основі аналізу ризиків їх аудиторської діяльності. Крім цього, стандарт регламентує порядок складання, затвердження та реалізацію програми зовнішньої перевірки. Процес здійснення контролю за якістю аудиторських послуг має характерні особливості для кожної країни, що зумовлено відмінностями у розвитку національних економік, ментальністю суспільства, ставленням до аудиту та розумінням його необхідності.

Важливим етапом аналізу зарубіжного досвіду контролю якості аудиту є порівняння систем контролю за якістю аудиторської діяльності у різних країнах. З позиції ефективності, на нашу думку, буде доречним проведення порівняння тих систем, які мають суттєві відмінності, тому для порівняння оберемо США, Німеччину (як країну, що представляє найбільш узагальнену систему контролю якості в європейському просторі) та Україну. В Україні здійснюється контроль Аудиторською палатою України за якістю не лише аудиту, а й супутніх послуг, у тому числі проведення консультацій. Порівняльна характеристика системи контролю за якістю аудиторської діяльності в різних країнах наведена у табл.

Таблиця

Порівняльна характеристика системи контролю за якістю аудиторської діяльності

Критерій порівняння	Україна	Німеччина	США
Контролюючий орган	Комітет з контролю за аудиторською діяльністю на базі Аудиторської палати України (АПУ)	Комісія (Палата) по нагляду за професією аудитора (АРАК)	Палата з нагляду за бухгалтерським обліком та звітністю публічних компаній
Модель побудови системи нагляду за професією аудитора	Нагляд здійснюється АПУ	Змішана модель системи нагляду	Нагляд здійснює приватна суспільна організація
Залежність контролюючих органів від урядових організацій	Комітет з контролю за аудиторською діяльністю є відокремленим структурним підрозділом АПУ та діє від імені і за дорученням АПУ	Безпосереднє управління комітетом здійснюється головою Комітету, проте останній призначається і знімається з посади наказом голови АП	Діяльність РСАОВ залежить від схвалення і знаходиться під наглядом Комісії з цінних паперів - Securities and Exchange Commission (SEC)

Розглядаючи детальніше кожну із порівняльних характеристик, варто зазначити, що основою моделі системи нагляду за професією аудитора в Україні є функціонування Аудиторської палати України. АПУ-незалежна юридична особа, метою якої не є отримання прибутку. В Німеччині діє змішана модель системи нагляду, яка передбачає, що існуюча суспільна організація аудиторів – аудиторська палата (АП), здійснює спостереження за професією, однак АП контролюється незалежним державним органом.

У більшості країн європейської спільноти створено систему, яка здійснює постійний і системний контроль за якістю аудиторських послуг, однак мають місце випадки здійснення контролю лише у разі надходження скарг від клієнта. Нині у США є два типи професійних недержавних аудиторських організацій. Один з них представлений на загальнонаціональному, другий на федеральному рівні – Американський Інститут дипломованих

присяжних бухгалтерів відіграє провідну роль у формуванні аудиторських кадрів, засвідчує кваліфікацію здобувача, який здає відповідні іспити й отримує диплом бухгалтера-аудитора, розробляє і публікує стандарти аудиторської діяльності, на яких базується робота кожної аудиторської фірми.

Виконавці та процедури контролю якості визначаються самою аудиторською фірмою, виходячи з її потреб, поставлених цілей і завдань, а також з урахуванням вимог чинного законодавства. Вітчизняна та міжнародна практика аудиту свідчать, що процедури контролю якості варто розробляти в розрізі об'єктів контролю, суб'єктів (виконавців) перевірки або спостереження, елементів контролю якості. Детальний перелік процедур контролю якості для аудиторських фірм у розрізі елементів контролю наведено у додатках до МСА 220.

Висновки і пропозиції. Врахування зарубіжного досвіду у процесі розроблення єдиного підходу до здійснення зовнішнього контролю якості роботи аудиторських організацій внесе певну визначеність до правил побудови відносин між контролерами й аудиторами. Виходячи з того, що ефективний контроль якості є основою повноцінної реалізації можливостей аудиторської фірми та підвищення її конкурентоспроможності, вважаємо за доцільне фрагментарно запозичити досвід російської практики стандарту ФСАД 4/2010, з урахуванням особливостей національного аудиту. Незважаючи на очевидну потребу додаткових часових і кадрових ресурсів як від контролерів, так від аудиторів, додаткових затрат, це забезпечить формування відносин між контролерами й аудиторами за визначеними правилами. За результатами проведених досліджень можна також стверджувати, що серед основних причин неналежної якості аудиторських послуг слід виділити: невизначеність концептуальної основи, теоретичних та методичних основ контролю якості аудиторських послуг на мікро- та макрорівнях, відсутність теоретичних положень щодо реалізації механізму контролю якості аудиту. Усе перелічене спонукає переосмислити основні принципи забезпечення якості аудиторських послуг.

З метою дотримання питань професійної етики, забезпечення збереження конфіденційності інформації, збільшення відповідальності перевіряючих варто запровадити підписання кожним перевіряючим декларації конфіденційності. АПУ доцільно розробити і затвердити правила конфіденційності для аудиторів, які проводять перевірку якості аудиторської діяльності.

Принципові відмінності українського та європейського законодавства повинні бути також врегульованими. Слід звернути увагу не тільки на рівень відповідності українського законодавства законодавству ЄС за формою та змістом, але й на відповідність українського законодавства європейським нормам і стандартам. Крім цього, вдосконалення базових регламентів необхідно здійснювати, зважаючи на вимоги міжнародних стандартів та директив Європейського Союзу.

Враховуючи положення директиви ЄС, що передбачає формування система громадського нагляду особами, що не є практикуючими аудиторами, але мають достатній рівень обізнаності в питаннях аудиту, доцільно запровадити практику формування громадського нагляду за якістю аудиторських послуг не із представників професії, а з представників замовників аудиторських послуг та користувачів фінансової звітності.

Отже, проведене дослідження показує, що потенціал аудиторської діяльності в Україні та можливості аудиту в напрямку забезпечення економічної безпеки держави та суспільства залишаються не реалізованими. Визначаючи напрямки розвитку аудиту та системи його регулювання, слід враховувати євроінтеграційний курс України. В цьому плані мають місце суттєві проблеми, які полягають у тому, що, по-перше, наявні правові гарантії забезпечення якості аудиту в Україні не є достатніми, оскільки в їх складі відсутня система суспільного нагляду та належний механізм забезпечення прозорості

аудиту, а по-друге, сама система аудиторської діяльності залишилася поза увагою під час розроблення Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського співтовариства.

Список використаних джерел

1. *Коваленко В. П.* Концептуальна основа процесу забезпечення якості аудиторських послуг / В. П. Коваленко // Вісник Запорізького національного університету. – 2009. – № 1(4). – С. 100-102.
2. *Петраков Я. В.* Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг в Україні та світі / Я. В. Петраков, В. В. Короткий // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”. – 2010. – № 38. – С. 189-198.
3. *Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» [Електронний ресурс]* : затверджене рішенням АПУ від 27.09.2007 № 182/4 зі змінами згідно з рішенням АПУ від 30.06.2011 № 232/9. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/files/temp/2077494523.doc>.
4. *Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг [Електронний ресурс]* : затверджене рішенням АПУ від 26.05.2011 № 231/12. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=page.php&id=2>.
5. *Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс]* : Закон України від 22.04.1993 № 3125-ХІІ. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.
6. *Проскуріна Н. М.* Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг: адаптація міжнародного досвіду до умов вітчизняної економіки [Електронний ресурс] / Н. М. Проскуріна, В. П. Коваленко. – Режим доступу : www.economy.nauka.com.