

*М.М. Василюк,
к. е. н, доцент кафедри
обліку та аудиту,
Прикарпатський національний
університет імені Василя Стефаника*

ПРАГМАТИКА КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

Тематика контролю та підвищення якості надання аудиторських послуг за сучасних умов господарювання для вітчизняного аудиту набуває все більшої актуальності. При цьому аудиторська практика засвідчує, що недобросовісність аудиторського персоналу коливається починаючи від формального, поверхового аудиту до злочину у вигляді продажу аудиторських висновків без виконання контрольних процедур. Окрім того, саме з причин недостатньої якості аудиту та аудиторських послуг переважаюча більшість інвестиційних та фінансово-кредитних установ не довіряють аудиторському висновку, наполягаючи на жорстких формах забезпечення зобов'язань, застосовуючи, в першу чергу, застава та поручительство при видачі кредитів. Такий контроль якості аудиту повинна виконувати держава, щонайменше створити та затвердити необхідний механізм, оскільки звичайні замовники аудиторських послуг з об'єктивних причин не мають належної підготовки, досвіду для оцінки діяльності аудиторів та відповідних важелів впливу. Представлення державним та суспільним органам повноважень з контролю якості аудиторської діяльності зумовлено необхідністю підтримання авторитету аудиторської професії.

Проблеми аудиту досліджуються багатьма вченими. Праці таких зарубіжних авторів як Арене А., Лоббек Дж., Адаме Р., Робертстон Дж.К, Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., Орейли В.М., Хірш М.Б., перекладені на російську мову, формують ґрунтовну базу теорії та практики аудиту. Серед вітчизняних вчених вагомий внесок у вдосконалення теоретико-методологічного апарату аудиту зробили Давидов Г.М., Дорош Н.І., Завгородній С.Я., Кузьмінський А.М., Петрик О.А., Редько О.Ю., Шпаковська Т.Л. та

інші. Окрім цього, відзначимо, що й міжнародна практика проведення контролю якості аудиторських послуг має також свої особливості, що зумовлено відмінностями розвитку національних економік, ментальністю суспільства, ставленням до аудиту та розумінням його необхідності.

У практичній діяльності, система контролю якості аудиторських послуг повинна забезпечуватись кожним окремим аудитором та аудиторською фірмою. Оскільки, на практиці аудиту характер, обсяг та процедури контролю залежать від багатьох різних факторів, то відповідно методичні прийоми, які будуть застосовуватись аудитором та аудиторськими фірмами, будуть різними. Усі елементи контролю якості аудиторських послуг взаємопов'язані. Щодо кожного такого елемента застосовується політика та відповідні процедури контролю. Вони повинні бути викладені письмово на паперових носіях або зафіксовані на електронних носіях і відповідати усім вимогам. Кожен із таких документів повинен бути затверджений наказом (розпорядженням) керівника фірми, а усі працівники зобов'язані ознайомитись із змістом цих документів. Відповідно до Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг І «Організація аудиторськими фірмами та аудитором системи контролю якості аудиторських послуг» процедури контролю якості – це заходи та дії, які здійснює аудиторська фірма для впровадження політики контролю якості та моніторингу її відповідності системі контролю якості [4].

Документальне оформлення політики та процедур в залежності від різних факторів, може бути у вигляді посібника з контролю якості, збірки внутрішніх положень з контролю якості або як стандарти та окремі положення аудиторської фірми.

Саме від ефективного контролю якості аудиторських послуг залежить реалізація можливостей аудиторської фірми, підвищення рівня її конкурентоспроможності, а також скорочення часу на боротьбу із наслідками помилок та прорахунків. Забезпечуючи надання якісних аудиторських послуг, аудиторська фірма збільшує довіру до своєї діяльності.

Сучасна аудиторська практика виокремлює два підходи до створення бази регулювання аудиторської діяльності:

- державна законодавча ініціатива та державне регулювання;
- законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою. Перший підхід до регулювання аудиторської діяльності характерний для країн континентальної Європи і Росії. Суть підходу в тому, що держава сама здійснює реєстрацію аудиторів і аудиторських фірм, а також контроль за їх діяльністю. Другого підходу дотримуються Англія, США та деякі інші країни. Особливістю даного підходу є те, що процес регулювання діяльності здійснюється з ініціативи громадських організацій. В Україні регулювання аудиторською діяльністю здійснюється у відповідності до англо-американського підходу.

Система контролю якості аудиторських послуг в Україні формується аудиторською палатою України та містить:

- регулярну звітність суб'єктів аудиторської діяльності затвердженою АПУ формою;
- моніторинг із питань якості аудиторських послуг, додаткові процедури із забезпечення контролю якості та дисциплінарні заходи за наслідками контролю;
- інформування суспільства про функціонування системи контролю якості аудиторських послуг в Україні [2].

На сьогоднішній день у світовій практиці немає стандартизованих методик контролю якості аудиторських послуг. Як засвідчує аудиторська практика, є низькою ймовірність того, що при проведенні аудиту чи наданні супутніх аудиту послуг, аудитори не можуть допустити помилки, що в кінцевому результаті призведе до формування неправдивого аудиторського висновку. А в разі виникнення проблем щодо її використання є можливі випадки оскарження замовником результатів перевірки та відшкодування збитків аудиторською фірмою чи окремим аудитором. Можливість відшкодування збитків підтверджується тенденціями росту вимог до контролю якості аудиторських послуг та прикладами виплат значних штрафів міжнародними аудиторськими компаніями за підтвердження недостовірної інформації.

Корисними та основоположними для вітчизняної практики аудиту є напрацювання й досвід міжнародного аудиту із зазначеного напрямку дослідження. Тут важливим етапом аналізу

зарубіжного досвіду контролю якості аудиту є порівняння систем контролю за якістю аудиторської діяльності в різних країнах. Доречним, з нашої точки зору, виглядає порівняння тих систем контролю якості, які мають суттєві відмінності, тому доцільними для порівняння виділяємо Америку, Німеччину (як країну, що представляє найбільш узагальнену систему контролю якості прибутку у європейському просторі) та Україну.

Порівняльна характеристика системи контролю за якістю аудиторської діяльності в різних країнах наведена у табл. 1.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика системи контролю за якістю аудиторської діяльності в різних країнах [7]

Критерій порівняння	Україна	Німеччина	США
Контролюючий орган	Комітет з контролю за аудиторською діяльністю на базі Аудиторської палати України (АПУ)	Комісія (Палата) з 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, діє від імені і за дорученням АПУ	Безпосереднє управління комітетом здійснюється головою Комітету, проте останній призначається і знімається з посади наказом голови АП	Вся діяльність РСАОВ залежить від схвалення і знаходиться під наглядом Комісії з цінних паперів - Securities and Exchange Commission (SEC)

У світовій практиці відомо декілька моделей побудови зовнішньої системи нагляду за наданням аудиторських послуг:

- нагляд здійснює приватна громадська організація за дорученням держави. Членами Групи є представники відповідних наглядових органів країн членів ЄС. Крім того, Група надає допомогу при імплементації Міжнародних стандартів аудиту та нагляду за звітністю публічних компаній (IAS).

- нагляд здійснює державний орган, який є елементом фінансової інституції та контролює роботу біржових структур. Така система запроваджена в Австралії, Нідерландах, Італії.

- змішана модель, застосовується у Німеччині. Вона передбачає, що існуюча громадська організація аудиторів (Аудиторська палата) здійснює нагляд за професією. Однак, Аудиторську палату контролює незалежний державний орган – АПАК [8].

Впровадження у процес організації та надання аудиторських послуг заходів щодо контролю їх якості передбачає розробку й обґрунтування організаційно-методичного механізму контролю якості роботи аудиторів на різних рівнях управління. Однією зі складових організаційно-методичного механізму контролю якості результатів процесу аудиту є його інформаційна забезпеченість. Встановлено, що найважливішими елементами забезпечення якості аудиторських перевірок є внутрішньофірмові стандарти діяльності аудиторських фірм, робочі документи аудитора та ін. Система контролю якості аудиту представлена, як і будь-яка інша система контролю, такими елементами як суб'єкт контролю, об'єкт контролю та засоби контролю. З точки зору вирішення проблем підвищення якості аудиту важливим є дослідження всіх цих елементів. Сучасна аудиторська практика базується на концепції незалежності аудиторів, що виділяє два вектори, наведені на рис. 1. Очевидно, що об'єктивна потреба у вдосконаленні системи управління якістю аудиторських послуг зумовлює перегляд інструментів підготовки релевантної інформації. На сьогодні доцільним буде спрямування зусиль на вирішення проблеми відповідальності аудиторів не тільки перед реальними замовниками та їхніми діловими партнерами, але й перед тими користувачами інформації про підприємство-замовника, про яких аудитор під час перевірки і формування своєї незалежної думки може не мати уявлення.

Особливо це стосується третіх сторін, що виступають потенційними інвесторами та кредиторами, очікування яких на підставі аудиторських висновків можуть не виправдатися та спричинити матеріальні збитки у результаті прийнятих неефективних рішень.

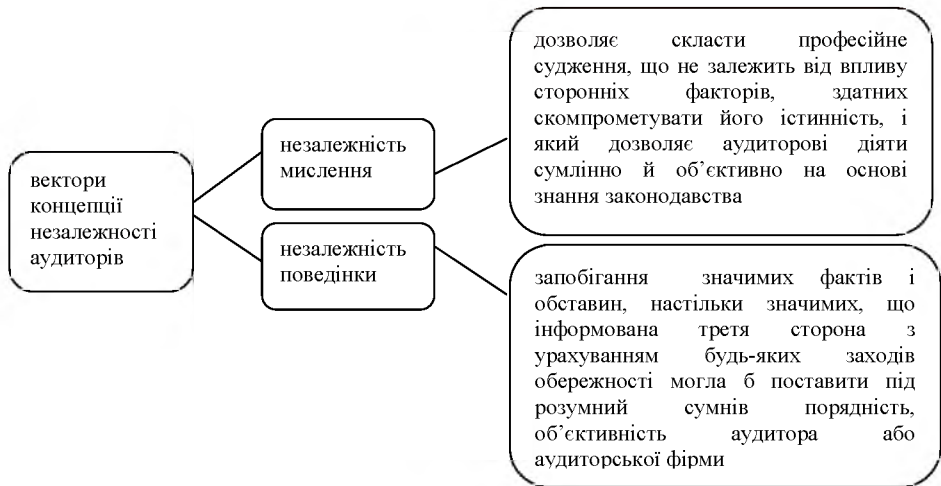


Рис.1. Вектори концепції незалежності аудиторів

У процесі зовнішнього контролю якості доцільно надавати перевагу методологічній базі аудиторської фірми, що перевіряється, наприклад, обґрунтуванню способів розрахунку рівня суттєвості й необхідного обсягу вибірки. Перевіряючи робочу документацію аудитора, особливу увагу варто звертати на:

- розуміння діяльності клієнта; ознайомлення зі системами бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю;

- оцінку аудиторського ризику і розрахунок рівня суттєвості; складання плану й програми аудиту. При цьому як напрямок подальшої роботи контролюючих сторін повинен залишатись процес розробки організаційних засад контролю якості аудиторських послуг та механізму реалізації контрольних заходів.

Таким чином, поєднання професійних та громадських інтересів при проведенні контролю якості аудиторських послуг забезпечують максимальну ефективність процедур контролю. Міжнародна співпраця у напрямку формування ефективної системи контролю якості дозволить уникнути можливих помилок та забезпечить якісну інтеграцію вітчизняних систем аудиту у міжнародну спільноту.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. №3125 (зі змінами та доповненнями) // www.liga.ua;
2. АПУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/>
3. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року. / Пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. – К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС"", 2006. – 1152 с.
4. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затверджене рішенням Аудиторської палати України № 182/4 від 27.09.2007 року // Аудиторська палата України. – Електронний ресурс. – <http://audit.lviv.ua/ua/page104>
5. Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг, створених аудиторськими фірмами та аудиторами, затверджене рішенням Аудиторської палати України № 201/4 від 23.04.2009 року // Аудиторська палата України. – Електронний ресурс – <http://www.apu.com.ua>.
6. Козак В. Є. Контроль якості аудиторських послуг в Україні // Вісник Хмельницького національного університету. - 2010. - № 5. – с. 220 – 223.
7. Кондратєва В. Є., Шевчук В. Р. Організаційні аспекти впровадження аудиторськими фірмами та аудиторами систем контролю якості аудиторських послуг // http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca/Ekon/2009_30/16.pdf
8. Макеєва О. Що чекає український аудит в аспекті контролю якості аудиторських послуг // Журнал для тих, кого перевіряють і для тих, хто перевіряє. – 2009. – №1. – С.46-53.
9. Подолянчук О. А. Контроль якості аудиту: вітчизняна та зарубіжна практика [Електронний ресурс] / О. А. Подолянчук, В. В. Яременко // Вінницький національний аграрний університет. – 2012. – Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12683/1/15_77-86_Vis721menegment.pdf