

О. О. Ільченко,

к.е.н. доцент кафедри бухгалтерського обліку,
*Національна академія статистики,
обліку та аудиту*

М. В. Кузуб,

ст. викладач кафедри обліку та оподаткування,
Київський національний торговельно-економічний університет

ЯКІСТЬ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Анотація. Стаття присвячена необхідності створення ефективної системи суспільного контролю за наданням якісних аудиторських послуг.

Ключові слова: аудит, контроль, якість послуг, довіра до інформації.

Актуальність статті в тому, що створення процедур і механізмів які б дозволяли значною мірою скоротити вірогідність помилкових висновків і істотно підвищити якість аудиторських послуг в світовій практиці, зажадала їх цілеспрямованої впорядкованості або, іншими словами - стандартизації.

Суттєвий внесок у вивчення проблем аудиту, контролю його якості зробили зарубіжні та вітчизняні вчені: Р. Адамс, Д. Лоббек, Д. Робертсон, Е. Гутцайт, В. Бурцев, Я. Гончарук, Ю. Данилевський, Н. Дорош, Т. Каменська, Л. Кулаковська, О. Марчук, Ю. Піча, В. Рудницький, О. Редько, Б. Усач, С. Шульга та ін. Водночас, існує ще багато проблемних питань контролю якості аудиту, вивчення яких потребують подальших досліджень.

Мета написання статті є дослідження організації як внутрішньофірмового так зовнішнього контролю якості аудиторських послуг.

На виконання мети пропонується вирішити ряд завдань, а саме:

- Дослідити новітні світові тенденції напрямків контролю за наданням якісних аудиторських послуг;
- Пошук дієвих механізмів контролю за роботою українських аудиторів для інтегрування до світової професійної спільноти.

Ринок аудиторських послуг, сформований на основі міжнародних стандартів аудиту та надання інших послуг, постійно еволюціонує, виходячи з інформаційних потреб суспільства та користувачів фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Аудит і бухгалтерський облік відіграють життєво важливу роль у створенні більш відкритого суспільства і є передумовою для

вдалого та ефективного державного управління. Разом з тим, висока якість аудиту світового рівня може бути забезпечена лише тоді, коли аудиторська професія буде ефективно регулюватися.

Аудит фінансової звітності компанії кваліфікованими незалежними аудиторами, виконаний у відповідності з міжнародними стандартами, дає користувачам такої звітності впевненість у тому, що на неї можна покластися, і що представлена в ній інформація є достовірною і об'єктивною. Користувачами фінансової звітності є як банківські установи, державні органи, так і саме суспільство, люди, які інвестують в компанії. Наявність аудитованої публічної фінансової звітності в компанії допомагає цілому колу її користувачів ефективно взаємодіяти з компанією, підкріплює її статус і забезпечує високий рівень корпоративного управління. Крім того, аудитована фінансова звітність допомагає компаніям отримати доступ до ринків фінансового капіталу і стимулює інвестиції, як внутрішні, так і зовнішні.

Так, 53% компаній відповіли, що аудиторські звіти допомогли їм отримати зовнішнє фінансування, 87% зазначили, що аудит сприяв поліпшенню внутрішнього контролю в компанії. Аудит є важливим для акціонерів компанії в частині отримання надійних фінансових звітів, відзначили 80% реципієнтів. Також понад 80% опитаних компаній сказали, що аудит допоміг їм удосконалити бухгалтерські системи, сприяв професійному розвитку бухгалтерів компанії, поліпшив податковий облік та звітність, а також фінансовий менеджмент в цілому.

Важливість незалежного аудиту фінансової звітності високо оцінюється в країнах з ринковою економікою, де на законодавчому рівні обов'язковість проведення аудиту фінансової звітності визначена для всіх, крім малого бізнесу.

Методологічну основу контролю якості аудиторських послуг складають системний підхід (в частині оцінки якості організації надання послуг) та концепція незалежності аудитора при наданні суспільно-корисних послуг (в частині оцінки якості конкретної аудиторської перевірки).

Поєднання професійних та громадських інтересів при проведенні контролю якості аудиторських послуг забезпечують максимальну ефективність процедур контролю. Міжнародна співпраця в частині застосування конкретних підходів до формування ефективної системи контролю якості дозволяє уникнути ряду помилок, допущених професійними організаціями аудиторів в розвинених країнах світу та забезпечить якісну інтеграцію вітчизняних систем обліку і аудиту в міжнародну спільноту.

Провідною концепцією формування системи контролю якості аудиторських послуг є незалежність органів контролю, що базується

на принципах компетентності, відповідальності, конфіденційності та суспільної корисності. [4]

З цієї причини був розроблений МСА 220 «Контроль якості роботи в аудиті», метою якого є регламентація і представлення рекомендацій по контролю якості у відношенні :

- політики і процедур аудиторської організації, що застосовуються до аудиторської роботи в цілому;
- процедур, спрямованих на контроль за роботою асистентів аудитора, що виконують окремі аудиторські перевірки.

Таким чином, вимоги стандарту спрямовані не лише на застосування єдиної політики контролю якості аудиторських перевірок, але і на діяльність усіх учасників цих перевірок.

Держфінпослуг України неодноразово оприлюднював інформацію згідно якої державний регулятор сильно сумнівається у достовірності аудиторських висновків (якості аудиторських послуг). Зокрема в інформаційних листах зазначається, що вибіркові перевірки якості фінансової звітності та аудиторських висновків, що надійшли до від учасників ринків небанківських фінансових послуг за 2010-2014 роки, засвідчили недоліки, що мали місце під час складання фінансової звітності та під час підтвердження такої фінансової звітності незалежним аудитором.

Абсолютно не випадково, що банки, фінансова звітність яких аудитувалась міжнародними аудиторами, здійснювали свою діяльність краще і з меншою ймовірністю могли потерпіти невдачу.

Сумніви не безпідставні так як в підтвердження цього є цілий ряд випадків, як в Україні так і за кордоном, про надання не якісних аудиторських послуг великим компаніям і корпораціям, навіть якщо такі звіти підтверджені як українськими аудиторськими компаніями, що пройшли контроль якості так і іноземними великим аудиторськими компаніями.

Велика кількість аудиторських висновків, що підтверджують фінансову звітність не відповідає вимогам Міжнародних стандартів аудиту і що окремі аудитори нехтують етичними нормами та показують під час виконання своїх обов'язків непрофесіоналізм. Такий стан справ має ряд причин, які не завжди залежать від суб'єктів аудиторської діяльності, а зумовлюються, по-перше, недосконалістю законодавчої і нормативної бази, по-друге, низьким рівнем розвитку фондового ринку в Україні, що не дає змоги визначити фактичну вартість капіталу підприємств та здійснювати вільний його перерозподіл. Це породжує нерозуміння важливості аудиту і соціально-економічних переваг інформації, яка підтверджена аудитором та якій можна довіряти. Основну увагу варто приділяти зростанню якості аудиторських послуг, для чого

необхідно налагодити професійний контроль за якістю аудиторських перевірок. [4]

З цієї причини американським інститутом сертифікованих бухгалтерів (AICPA) ще у 1978 р. було створено Комітет контролю якості стандартів, завданням якого є надання допомоги аудиторським фірмам у виконанні та розвитку контролю якості роботи. Комітет визначив п'ять елементів контролю якості, які мають урахувати аудиторські фірми під час встановлення власної політики та процедур: незалежність, чесність та об'єктивність; управління персоналом; підбір нових та продовження обслуговування клієнтів; виконання зобов'язань і моніторинг. [2]

Вдосконалення базових регламентів необхідно здійснювати також зважаючи на вимоги міжнародних стандартів та, зокрема, директив Європейського союзу. Так, в країнах ЄС стали більшу увагу звертати на контроль якості аудиторських послуг з боку державних органів та з боку громадськості (громадський нагляд). Так, особливістю є те, що громадський нагляд організовується з представників замовників аудиторських послуг та користувачів фінансової звітності. Особи, що залучаються до громадського нагляду мають пройти прозору процедуру висування. Система громадського нагляду повинна нести остаточну відповідальність за нагляд за:

А) видачею дозволів і реєстрацією аудиторів та аудиторських фірм для проведення обов'язкового аудиту;

Б) прийняттям стандартів з етики, внутрішнього контролю якості аудиту, а також постійним підвищенням кваліфікації, системою забезпечення якості, професійних розслідувань.

В Австрії існує наглядовий орган, який наділений повноваженнями застосовувати дисциплінарні покарання в разі порушення в аудиторській діяльності норм та законоположень, виконання яких є обов'язковим для усіх без винятку аудиторів. Основний акцент в питаннях контролю якості аудиту в Австрії робиться на поліпшення рівня внутрішнього контролю якості аудиту. Це означає, що внутрішній моніторинг приймає форму зовнішнього контролю, який базується на міжнародних вимогах до аудиторської діяльності.

В Бельгії відповідальність за проведення зовнішнього контролю якості аудиту покладена на інститут "Revisuers d'Entreprises" (RE). Усі аудитори, які займаються зовнішньою перевіркою, є членами інституту RE і їх професійна діяльність підконтрольна Міністру економіки Бельгії.

Зовнішній аудит у Данії здійснюють дві організації: Державні уповноважені бухгалтери (FSR) і Зареєстровані бухгалтери (FRR). Перша із вищезгаданих займає більшу частину аудиторського ринку.

Для того, щоб мати право займатися зовнішнім аудитом, аудитор повинен мати сертифікат і бути зареєстрованим в Агенції торгівлі і компаній Данії, що створена при Міністерстві бізнесу і промисловості Данії.

В Об'єднаному Королівстві Ірландії діє п'ять професійних організацій, які офіційно визнані та схвалені Міністерством торгівлі, підприємництва і зайнятості і які працюють згідно Закону про компанію, прийнятому ще у 1990 р. Це наступні організації:

1. Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії (ICAI);
2. Інститут сертифікованих громадських бухгалтерів в Ірландії (ICPA);
3. Інститут присяжних бухгалтерів в Англії та Уельсі (ICAEW);
4. Інститут присяжних бухгалтерів в Шотландії (ICAS);
5. Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів в Шотландії (ACCA).

Як у Великій Британії, так і в Ірландії професійні організації контролюють роботу всіх аудиторів, які внесені до реєстру. Кожна із вищезгаданих організацій має власну систему нагляду та контролю за дотриманням відповідних законоположень і норм, включаючи проведення аудиту в рамках компанії.

Професійні організації контролюють також процес реєстрації зовнішніх аудиторів, здійснюють моніторинг стосовно дотримання ними у своїй роботі вимог чинних законоположень про аудит. Ці організації мають найвищі повноваження щодо впровадження санкцій проти аудитора в разі потреби, аж до виключення його з реєстру.

В Румунії аудитори, які здійснюють зовнішній аудит, належать до організації Кваліфікованих та сертифікованих бухгалтерів (SECAR). Згідно закону країни аудит є обов'язковим для усіх компаній з обмеженою відповідальністю, акціонерних товариств та державних підприємств. Кожний зовнішній аудитор підлягає перевірці один раз на п'ять років.

Ліцензовані сертифіковані аудитори Словенії є обов'язковими членами Інституту аудиторів Словенії, який був заснований окремою (закритою) Асоціацією бухгалтерів, фінансистів та аудиторів. Проте, починаючи з 1993 р., коли був прийнятий Закон про аудит у Словенії, цей Інститут став автономною, незалежною організацією. Аудиторський комітет, який діє в рамках Інституту аудиторів, наділений відповідальністю за проведення зовнішнього контролю якості, починаючи з 1996 р. впроваджена система зовнішньої перевірки, яка застосовується в процесі контролю як аудиторів, так і фірм.

У Швейцарії зовнішні аудитори, які проводять перевірки великих компаній, мають обов'язково бути членами інституту TKSF. Інститут займається збиранням детальної інформації шляхом анкетного опитування стосовно клієнтури фірм, штату, оплати, освіти, страхування тощо. Формально, підсумки такого опитування підводять один раз на п'ять років.

В той час, коли всі країни Європейського Союзу та всього світу працюють над посиленням нагляду за професією аудитора шляхом удосконалення діючих систем зовнішнього контролю, підвищенню довіри до професії аудитора, визнання аудиторів країни в усьому світі, Україна лише починає будувати свій незалежний зовнішній нагляд за професією, саме тому у світі відсутня довіра до незалежних аудиторів України.

Поєднання професійних та громадських інтересів при проведенні контролю якості аудиторських послуг забезпечують максимальну ефективність процедур контролю. Міжнародна співпраця в частині застосування конкретних підходів до формування ефективної системи контролю якості дозволить уникнути ряду помилок, допущених професійними організаціями аудиторів в розвинених країнах світу та забезпечить якісну інтеграцію вітчизняних систем обліку і аудиту в міжнародну спільноту.

Треба відзначити, що в світі немає єдиної думки та єдиного підходу до вирішення питання до оцінки роботи аудиторів та аудиторських компаній. Тому певні країни чи групи країн використовують, на їх думку найбільш ефективні методи впливу на якість аудиторських послуг:

1. Нагляд здійснює приватна суспільна організація за дорученням держави. Прикладом є Комітет з нагляду за звітністю публічних компаній (РСАОВ), який був створений у США. Таку ж систему запроваджено і у Великобританії.

2. Нагляд здійснює державний орган, який є елементом фінансової інституції, та контролює роботу біржових структур. Таку систему запроваджено в Австралії, Голландії, Італії.

3. 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.

4. У Франції При проведенні перевірки якості застосовуються два підходи:

– «Горизонтальний», відповідно до якого перевіряються всі професійні аудитори та всі види аудиторських завдань;

– «Вертикальний», який передбачає детальне вивчення файлів аудиторських перевірок суспільно значимих компаній; одночасно

здійснюється перевірка застосовуваних аудиторами процедур.

5. В Україні АПУ розробляє процедури щодо забезпечення контролю якості, проводить моніторинг з питань контролю аудиторської діяльності, застосовує дисциплінарні заходи за наслідками контролю.

Зрозуміло, що ні один підхід не дає повної гарантії, що фінансова звітність підприємств не містить суттєвих помилок. Тому періодично вносяться пропозиції, зокрема від «Української асоціації страховиків» про проведення позапланового аудиту для того, щоб очистити ринок від несумлінних гравців в разі, якщо виникають якісь підозри в достовірності представленого аудиторського висновку.

Висновки та пропозиції:

- державним та громадським структурам розробити чіткі, прості та зрозумілі процедури щодо забезпечення контролю якості аудиторської діяльності;
- проводити моніторинг з питань контролю якості та застосовувати дисциплінарні заходи з інформуванням суспільства щодо якості аудиторських послуг в Україні;
- врахувати інтереси всіх суб'єктів аудиторської діяльності, в тому числі і окремих аудиторів які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці, а не тільки великі аудиторські фірми;
- аудиторські фірми та аудитори, мають обов'язково розробити та впровадити в свою практику систему контролю якості.

Список використаних джерел:

1. Закону України “Про аудиторську діяльність” від 22 квітня 1993 р. № 3125-ХІІ (в редакції Закону від 14.09.2006 № 140-V),
2. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародної Федерації Бухгалтерів/ [перекл. з англ. за ред. С. Я.Зубілевич]. – К.: Федерація бухгалтерів і аудиторів України, 2010-ХХ стор.
3. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг». Затверджене рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/4.
4. Положення про Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг. Затверджене рішенням Аудиторської палати України від 25 травня 2010р. №215/9.

А. А. Ильченко,
к.э.н. доцент кафедры бухгалтерского учета,
*Национальная академия статистики,
учета и аудита*
М. В. Кузуб,
ст. преподаватель кафедры
учета и налогообложения,
*Киевский национальный
торгово-экономический университет*

КАЧЕСТВО АУДИТОРСКИХ УСЛУГ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Аннотация. Статья посвящена необходимости создания эффективной системы общественного контроля за предоставлением качественных аудиторских услуг.

Ключевые слова: аудит, контроль, качество услуг, доверие к информации.

О. О. Pchenko,
Ph.D. Associate Professor of Accounting,
*The National Academy of Statistics,
Accounting and Auditing*
М. V. Kuzub,
Art. lecturer in accounting and taxation,
Kyiv National Trade and Economic University

THE QUALITY AUDIT SERVICES: PROBLEMS AND PROSPECTS

Abstract. This article is devoted to the need to establish an effective system of public control over the quality of audit services.

Keywords: audit, control, quality of service, the credibility of the information.