

УДК 657.1.001 (477)

*Н.М. Проскуріна,**к.е.н., доцент**В.П. Коваленко,**аспірант, Запорізький національний університет*

## МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ: АДАПТАЦІЯ МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ ДО УМОВ ВІТЧИЗНЯНОЇ ЕКОНОМІКИ

*В статті досліджено зарубіжний досвід розвитку ринку аудиторських послуг, його позитивні і негативні сторони; можливості його адаптації до умов вітчизняної економіки.*

*Foreign experience of market development of public accountant services, his positive and negative sides, is explored in the article; possibilities of his adaptation to the terms of domestic economy.*

**Ключові слова:** *контроль якості, аудиторські послуги, конфіденційність, оцінка, фінансова інформація*

### ВСТУП

Глобалізація та інтенсифікація економічних відносин, створюючи додаткові переваги для учасників ринку, несуть в собі ряд ризиків. Саме тому все більше людей, які представляють різні сегменти суспільства, приймаючи рішення на основі інформації, яку вони самі не можуть своєчасно і правильно сприймати та контролювати; звертаються до незалежних аудиторів з метою оцінки надійності такої інформації.

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. Аудит не може існувати без якісної незалежної системи зовнішнього контролю за професією, саме тому у світі відсутня довіра до незалежних аудиторів України.

В свою чергу, зростаючий попит на аудиторські послуги зумовлює зростання пропозиції і, як наслідок, збільшення кількості аудиторів та аудиторських фірм, що спричинило нову проблему-проблему забезпечення якості аудиторських послуг.

Питаннями контролю якості аудиторських послуг займається велика кількість вітчизняних та зарубіжних вчених: Р. Адамс, В.Д. Андреев, А. Аренс, Г.Н. Белоглазова, СМ. Бычкова, Л.П. Кроливецка, Дж. Лоббек, В.И. Подольский, Н.А. Ремизова, В.П. Суйц, С.А. Табалина Бондар В. П., Бутинець Ф.Ф., Драч С.В., Дікань Л. В., Малюга Н.М., Марчук О.В., Новосолов В.Н., Петренко Н.І., Редько О.Ю., Суха О.Р., Церетелі Л.Г. та багато інших.

### ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

- вивчення та аналіз зарубіжного досвіду розвитку ринку аудиторських послуг, виявлення його позитивних і негативних сторін, можливості адаптації міжнародного досвіду до умов української економіки.

### РЕЗУЛЬТАТИ

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.

Провідною концепцією формування системи контролю якості аудиторських послуг є незалежність органів контролю, що базується на принципах компетентності, відповідальності, конфіденційності та суспільної корисності.

Методологічну основу контролю якості аудиторських послуг в Україні та світі 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 дозволить уникнути ряду помилок, допущених професійними організаціями аудиторів в розвинених країнах світу та забезпечить якісну інтеграцію вітчизняних систем обліку і аудиту в міжнародну спільноту.

Система контролю якості аудиторських послуг в Україні формується аудиторською палатою України і містить у собі: 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 [5].

Втім, на нашу думку, існуюча система контролю якості аудиторських послуг знаходиться лише в процесі становлення, що не виключає подальшої її трансформації в бік посилення економічної відповідальності аудиторів.

У той час, коли країни Європейського Союзу та всього світу працюють над посиленням нагляду за професією аудитора шляхом удосконалення діючих систем зовнішнього контролю, підвищення довіри до професії аудитора, визнання аудиторів країни в усьому світі, Україна лише починає будувати свій незалежний зовнішній нагляд за професією. Аудит не може існувати без якісної незалежної системи зовнішньої перевірки, саме тому у світі відсутня довіра до незалежних аудиторів України. Мета контролю за якістю аудиту - впевнитися у тому, що аудитори, задовольняючи проблеми суспільства, використовують роботу найвищої якості, та зміцнити у громадськості впевненість у високій професійній майстерності аудитора [3].

У світовій діяльності відомо декілька моделей побудови системи нагляду за професією аудитора, а саме:

1. 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 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.

Американський аудит внаслідок специфіки надшвидких темпів зростання американського бізнесу кінця XIX - початку XX століття потребував швидких темпів проведення перевірок, а отже, в прогресивних технологіях аудиту. Американські аудитори першими почали практикувати застосування «тестового аудиту», збирання свідчень про діяльність фірми у партнерів по бізнесу з метою перевірки операцій, а також збір свідчень про діяльність фірм у партнерів по бізнесу з метою перевірки операцій. З огляду на інтереси інвесторів, вони стали приділяти більшу увагу оцінці активу і пасиву. Всі ці нововведення відображали розширення завдань аудиту, який не обмежувався більше перевіркою канцелярської точності. У Сполучених Штатах Америки розвивався незалежний аудит в сучасному сенсі слова, необхідність його диктувалася значною мірою попитом кредиторів, особливо банків, на надійну фінансову інформацію, на основі якої вони могли приймати рішення про надання кредиту. Попит кредиторів, в основному банків, привів до розширення завдань аудиту та до розробки нових методів аудиту та підходу до стандартизації [2].

На даний момент у США є два типи професійних недержавних аудиторських організацій. Один з них представлений на загальнонаціональному, федеральному рівні і називається Американським Інститутом дипломованих присяжних бухгалтерів.

Цей інститут виник у 1887 р. і з тих пір грає провідну роль у формуванні аудиторських кадрів. Він засвідчує кваліфікацію здобувача, який здає відповідні іспити і отримує диплом бухгалтера-аудитора. Інститут крім того виконує дуже важливу функцію - розробляє і публікує стандарти аудиторської діяльності, на яких базується робота кожної аудиторської фірми.

В даний час в Росії проводиться політика звільнення аудиту від державного контролю на користь саморегулювання. Відповідно до нового законопроекту «Про аудиторську діяльність», тепер сфера аудиту буде повністю підконтрольна громадським організаціям-саморегульованим організаціям або СРО. Членство в СРО буде замінювати ліцензію. Аудиторські фірми будуть підзвітні тільки СРО, які, у свою чергу, стануть володіти великою владою, аж до позбавлення фірми права займатися аудиторською діяльністю шляхом виключення її зі своїх членів. При цьому залишаються непідзвітні.

Тобто від регулювання з боку єдиного центру в особі держави ми намагаємося перейти до громадського регулювання за прикладом США. Наскільки такий шлях реформування актуальний? Адже як було зазначено вище, самі США відмовилися від абсолютного суспільного регулювання і у світлі останніх подій стало видно, що повна свобода у сфері регулювання аудиторської діяльності не призводить у результаті до оптимальних результатів у сфері контролю за якістю аудиторських послуг [4].

При проведенні перевірки якості у Франції 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.

Контроль якості здійснюється на національному або регіональному рівні залежно від виду перевірки. Крім того, на національному рівні діє комітет, який займається веденням списку осіб, допущених до виконання аудиторських обов'язків, дисциплінарна палата і контрольні органи, що здійснюють нагляд за діяльністю Вищої Ради.

Таким чином, систему контролю аудиторської діяльності можна оцінити як досить строгу і чітку саме з боку держави. Французька методика включає визначення цілей і завдань професійної організації, в тому числі її основних характеристик, починаючи з правомочності аудиторської професії і закінчуючи внутрішніми правилами діяльності; загальних положень з розробкою норм і правил контролю якості; ступеня втручання державних влад; організаційної структури; організації регіональних відділень, статусу національної організації; завдань і діяльності регіональних та національних рад до їх повноважень, комітетів і робочих груп; вироблення доктрини; джерел фінансування; організації секретаріату; регламенту страхування та ряду інших, включаючи детальну пропрацьованість інструкцій і запитальників.

Види контролю з нагляду за професією аудитора в Німеччині наступні: контроль за здійсненням професії аудитора; контроль якості аудиторських послуг.

Німецьким Законом про аудиторську діяльність передбачена максимальна професійна відповідальність аудиторів перед третіми особами, яка підлягає обов'язковому страхуванню, в таких розмірах: 1 мільйон євро – для аудиту підприємств, що не є учасниками ринку капіталу, та 4 мільйони євро – для аудиту підприємств, що є учасниками ринку капіталу.

Контроль за здійсненням професії застосовують у випадках, коли існує підозра у тому, що аудитор допустив помилку або є скарга клієнта чи повідомлення у пресі тощо. Тобто є конкретне обвинувачення, і це стає відомим АПАК або WPK. За результатами проведеної перевірки WPK може вживати такі заходи:

- виносити догану;
- призначати штрафи (максимальний розмір – до 50000 євро);
- передавати справу до суду.

На нашу думку, досвід Німеччини може стати одним із прикладів для України.

Забезпечення контролю якості аудиторської діяльності у країнах-учасниках Євросоюзу є також відносно новим явищем. Зважаючи на важливість і перспективи розвитку аудиту було створено Комітет Євросоюзу з питань аудиту, який вважає питання забезпечення контролю пріоритетним у своїй діяльності [7].

У 2009 році в Україні здійснено більше 100 перевірок з контролю якості аудиторської діяльності. Відповідно до Положення АПУ кожний суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний проходити перевірку контролю якості аудиторської діяльності не рідше одного разу на п'ять років.

Регулярному та обов'язковому контролю якості аудиторських послуг мають підлягати всі аудиторські компанії. Такий вид контролю повинен попереджувати імовірні помилки в роботі аудиторських компаній, покращити якість послуг та роботу аудиторської компанії.

Результатом мають бути рекомендації щодо поліпшення системи внутрішнього контролю аудиторської компанії. Вищезазначені види контролю системи нагляду за професією аудитора має здійснювати незалежний орган.

Ключовими аспектами високої якості виконання завдань аудитора мають стати:

- превалювання якості послуг над комерційними міркуваннями;
- суворе дотримання принципів професійної етики бухгалтерів та аудиторів України;
- підвищення кваліфікації співробітників;
- постійна робота із розробки та вдосконалення внутрішніх стандартів, що втілюють собою базу знань, у якій відображено багаторічний досвід аудиторів, бухгалтерів і консультантів аудиторської фірми.

#### ВИСНОВКИ

Аудит потрібний як державі, так і економічним суб'єктам, тому важливо і необхідно виробити політику щодо його удосконалення. Спираючись на досвід інших країн, прийняти необхідні законодавчі акти, щоб більшою мірою контролювати якість аудиторських послуг і допомагати суб'єктам економіки розвиватися і приносити користь країні.

Успіх контролю за якістю аудиторських послуг залежить від системності заходів і відкритості їх результатів у поєднанні з великою просвітницькою роботою професійних аудиторських організацій серед бізнес-кіл та урядових органів виконавчої влади.

В статті досліджено зарубіжний досвід розвитку ринку аудиторських послуг, його позитивні і негативні сторони; можливості його адаптації до умов вітчизняної економіки.

При цьому як напрямок подальших досліджень слід зазначити необхідність розробки організаційних засад контролю якості аудиторських послуг та механізму реалізації контрольних заходів з цього приводу.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. №3125 (зі змінами та доповненнями) // [www.liga.ua](http://www.liga.ua);
2. 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.
3. Дікань Л. В. Аудит. Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л. В. Дікань, Н. Ф. Чететова, Ю. О. Голуб, О. О. Вороніна; [За заг. ред. канд. екон. наук, професора Л. В. Дікань. – Х: ВД «НЖЕК», 2009. – 186 с. ;
5. 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://www.apu.com.ua/>
6. 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/>
7. Редько, О. Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія [Текст] / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. - 2009. - №1. - С. 46-54.
8. Дзюба, А. М. Контроль якості аудиторських послуг - запорука успішного розвитку аудиту в Україні [Текст] / А. М. Дзюба // Збірник наукових статей - Управління розвитком: Харків №1, 2009. - С. 43.

*Стаття надійшла до редакції 12.07.2010 р.*



ТОВ "ДКС Центр"