

УДК 657.6

І. В. Христофорова,
кандидат економічних наук, доцент кафедри «Облік і аудит»,
Донецький інститут залізничного транспорту

ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ЗОВНІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

В статті розглянуто: основна законодавча база з питань організації контролю якості аудиторських послуг в Україні, порядок проведення та наслідки такого контролю для суб'єктів аудиторської діяльності.

I article it is considered: the basic legislative base concerning the organization of quality assurance of auditor services in Ukraine, an order of carrying out and a consequence of such control for subjects of auditor activity.

Ключові слова: контроль якості, зовнішні перевірки, стягнення, аудит, суб'єкт аудиторської діяльності (САД), обов'язковий та ініціативний аудит, Аудиторська палата

Key words: quality control, external checks, collecting, audit, the subject of auditor activity (SAA), obligatory and initiative audit, Auditor chamber of Ukraine, monitoring, the conclusion, the certificate on conformity.

Вступ.

В основі більшості скарг з боку користувачів на аудиторів та аудиторські фірми є невдоволення або результатами аудиторських послуг, або наслідками їх надання; втрата аудиторською фірмою (приватним аудитором) незалежності; низька якість аудиторських послуг (неправильно складені висновки, документи або дії аудитора не відповідають вимогам МСА та Кодексу професійної етики); неетичні висловлювання аудитора в офіційних документах; не встановлення фактів помилок у податковому обліку в ході аудиторської перевірки. Отже, покращання якісної складової аудиторських послуг дасть змогу збільшити довіру користувачів.

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, Н. Малюга, О. Петрик, Ю. Піча, О. Редько, В. Рудницький, Б. Усач, Л. Церетелі.

Постановка задачі.

Законодавство не стоїть на місці, відбуваються зміни в організації процесу професійної перевірки якості аудиторських послуг, що вносить багато проблемних питань, вивчення яких є актуальним, і які потребують подальших досліджень.

Результати дослідження.

Якісною визнається аудиторська послуга, яка надається фірмами з дотриманням Професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, та задовольняє потреби користувачів. Аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці зобов'язані розробити та впровадити в свою практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обгрунтовану впевненість у тому, що сама фірма та її персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються фірмою, відповідають умовам завдання [3].

Ст. 12 Закону України «Про аудиторську діяльність» передбачено таке повноваження Аудиторської палати України як «здійснення заходів із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг» [1].

З метою виконання своїх повноважень Аудиторська палата України за останні роки прийняла ряд надзвичайно важливих нормативних документів з питань контролю якості аудиторських послуг, а саме:

- Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг від 26.05.2011р. №231/12, яке замінило Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості послуг, створених аудиторськими фірмами та аудиторями відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, затверджене рішенням АПУ від 23.04.2009 № 201/4;

- Положення про Комісію Аудиторської палати України з контролю якості та професійної етики, затверджене рішенням АПУ від 14.02.2008р. №187/5.3 зі змінами від 20.05.2010р. № 215/9;

- Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, затверджений рішенням АПУ від 15.11.2007 №184/4;

- Положення з національної практики контролю якості 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторями системи контролю якості аудиторських послуг» (ПНПКЯ 1) затверджене рішенням АПУ від 27.09.2007 №184/4 зі змінами згідно рішення АПУ 30.06.2011 №232/9;

- Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, затверджене рішенням АПУ від 26.05.2005 №149/52.

АПУ реалізує свої повноваження з контролю якості та професійної етики через Комісію, яка керується в 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 [4].

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. До Плану перевірок включаються суб'єкти аудиторської діяльності на підставі значень інтегрального коефіцієнта в порядку зменшення.

Інтегральний коефіцієнт розраховується відповідно до п. 2.2 Положення №231/12 за даними Звіту за формою № 1-аудит за попередній рік як сума добутоків, визначених шляхом множення загальної кількості замовлень з конкретного виду завдання (обов'язковий та ініціативний аудит фінансової звітності) на фактичний обсяг наданих послуг за цим видом завдання та діленням на відповідний нормуючий коефіцієнт для кожного виду завдань:

- для обов'язкового аудиту фінансової звітності – 1000;
- для ініціативного - 1500.

Приклад розрахунку інтегрального коефіцієнта та його сумарного значення надається в Додатку 2 до Положення № 231/12.

Перевірки суб'єкта аудиторської діяльності здійснюються на періодичній основі не рідше одного разу на шість років [2]. Позапланові тематичні перевірки системи якості аудиторських послуг проводяться у випадку отримання АПУ скарги, звернення або іншого документа, що порушує питання якості надання аудиторських послуг окремим суб'єктом аудиторської діяльності. Термін проведення перевірки не може перевищувати 10 днів.

На період до 1 жовтня 2013 р. відбір завдань для перевірки суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється виключно із завдань з обов'язкового та ініціативного аудиту з надання впевненості.

За результатами такого контролю приймається і оприлюднюється рішення АПУ з зазначенням суб'єктів аудиторської діяльності, які отримали:

- 1) позитивний висновок, тобто успішно пройшли зовнішній контроль якості;
- 2) позитивний висновок з окремими зауваженнями;
- 3) умовно-позитивний висновок: встановлюється термін 6 місяців для вжиття заходів з метою усунення недоліків системи контролю якості;
- 4) негативний висновок: встановлюється термін 12 місяців для вжиття заходів з метою усунення суттєвих недоліків.

Оприлюднення результатів контролю за якістю аудиту сприяє підвищенню довіри у громадськості до надійності роботи систем забезпечення якості.

За результатами зовнішньої перевірки системи якості аудиторських послуг суб'єкт аудиторської діяльності отримує позитивний висновок в випадку, якщо система:

- впроваджена та постійно вдосконалюється;

- відповідає вимогам: Міжнародного стандарту контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації», а також інше завдання надання впевненості, та надають супутні послуги», виданого РМСАНВ; МСА 220 «Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації», виданого РМСАНВ; Положення з національної практики контролю аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затвердженого Рішенням АПУ №182/4 від 27.09.2007;

- забезпечує обґрунтовану впевненість у тому, що сама фірма та її персонал діють у відповідності до: Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики; Кодексу етики професійних бухгалтерів; законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність;

- висновки (звіти), що надаються фірмою, відповідають умовам завдання.

Аудиторським фірмам, які успішно пройшли зовнішній контроль якості професійних послуг, видається Свідчення про відповідність систем контролю якості (далі Свідчення про відповідність). Згідно рішення АПУ від 29.09.2011 року за 9 місяців 2011 року за результатами зовнішніх перевірок 139 суб'єктів аудиторської діяльності отримали Свідчення про відповідність.

Згідно цього ж таки рішення визнано такими, що не пройшли перевірку системи контролю якості, 111 суб'єктів аудиторської діяльності, тобто яким за результатами перевірки надано умовно-позитивний та негативний висновок.

При отриманні аудиторськими фірмами (аудиторами) умовно-позитивного та негативного висновку Комітет АПУ з контролю за якістю аудиторських послуг після закінчення шестимісячного або річного терміну повинен перевірити усунення зазначеними суб'єктами аудиторської діяльності недоліків систем контролю якості.

При отриманні негативного висновку вже за результатами перевірки усунення недоліків Комітет передає матеріали зовнішніх перевірок систем контролю якості на розгляд Дисциплінарної комісії АПУ для відкриття дисциплінарного провадження. Таке порушення норм аудиторської практики розцінюється як неналежне виконання професійних обов'язків - порушення аудитором (аудиторською фірмою) вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів та рішень АПУ.

За поданням Дисциплінарної комісії на засіданні АПУ розглядаються питання про застосування стягнень до аудиторських фірм (аудиторів). При виборі стягнення враховується суттєвість порушення професійних обов'язків, їхні наслідки, ступінь вини аудитора (аудиторської фірми) та інші обставини, що впливають на обрання міри відповідальності.

Порушення не суттєвого характеру - це документально доведені (за результатами зовнішнього контролю якості аудиторських послуг) факти неналежного виконання професійних обов'язків аудитором (аудиторською фірмою), які характеризуються неповним (частковим) дотриманням вимог норм професійної етики та стандартів аудиту, рішень АПУ та (або) призвели до скарги на аудитора (аудиторську фірму) із претензіями на низьку (на думку замовника, користувача або третіх осіб, причетних до мети та предмету надання послуг) якість аудиторських послуг.

За порушення не суттєвого характеру до аудитора (аудиторської фірми) АПУ застосовуються стягнення у вигляді:

- попередження;
- зупинення чинності сертифіката аудитора на строк до 6 місяців.

Порушення суттєве - це доведені документально в ході зовнішньої перевірки якості аудиторських послуг або у судовому порядку факти неналежного виконання професійних обов'язків аудитором (аудиторською фірмою), за наслідками чого замовнику (користувачу) аудиторських послуг або третім особам, безпосередньо причетним до мети та предмета надання таких послуг, завдано матеріальної або моральної шкоди [5].

За суттєві порушення до аудитора (аудиторської фірми) АПУ застосовуються такі стягнення:

- зупинення чинності сертифіката на строк від 6 місяців до одного року;
- анулювання сертифіката;
- виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Не може бути одночасно накладено на аудитора (аудиторську фірму) два та більше видів стягнень за одне і те ж порушення.

Аналіз рішень АПУ за 2011 рік, що стосуються стягнень, вказав на основні причини застосування того чи іншого його виду:

1) попередження: недотримання фундаментальних принципів перед прийняттям нового клієнта, некоректне визначення предмету договору до завдання, яке виконувалося, недотримання форми висновку з надання впевненості, зайняття аудитором іншими видами підприємницької діяльності (наприклад, арбітражного керуючого), недотримання Кодексу етики в частині принципів чесності та професійної поведінки, порушення вимог щодо створення системи контролю якості аудиторських послуг (ТОВ АФ «Жерміналь», ТОВ «Гарант - Аудит»). При застосуванні попередження через неналежне виконання вимог щодо організації системи контролю якості послуг керівнику та аудиторам зазначених фірм необхідно додатково пройти курси з удосконалення професійних знань по застосуванню стандартів контролю якості в аудиторській практиці за програмою, затвердженою АПУ.

2) припинення дії сертифіката на 6 місяців: зайняття аудиторською діяльністю без включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;

3) зупинення чинності сертифіката на один рік: порушення обов'язку зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці;

4) анулювання сертифіката: порушення вимог стандартів аудиту в частині дотримання форм висновку з надання впевненості, норм професійної етики в частині надання оцінки діям інших фахівців та недотримання вимог до наявності відповідної компетенції, недотримання стандартів в частині порушення вимог щодо створення системи контролю якості аудиторських послуг (ТОВ АФ «Аудит - НПК», ТОВ «Аудиторська фірма «Столична колегія»).

Висновки.

Зовнішні перевірки АПУ якості аудиторських послуг дають змогу створити у кожного САД ефективну внутрішню систему якості, оскільки для отримання Свідчення про відповідність систем контролю якості необхідно організувати політику та процедури стосовно:

- відповідальності керівництва за якість;
- етичних вимог;
- прийняття завдання, продовження співробітництва з клієнтом та виконання конкретних завдань;
- людських ресурсів;
- виконання завдань;
- моніторинг [6].

Вирішення питання якості аудиторських послуг за цими напрямками дасть можливість досягти САД стратегічної цілі – надання якісних послуг, що підвищить довіру клієнтів до їх діяльності.

Література:

1. Закон України «Про аудиторську діяльність»
2. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг від 26.05.2011р. №231/ 12.
3. Положення з національної практики контролю якості 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»

затверджене рішенням АПУ від 27.09.2007 №184/4.

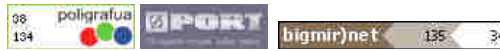
4. Положення про Комісію Аудиторської палати України з контролю якості та професійної етики, затверджене рішенням АПУ від 14.02.2008р. №187/5.3.

5. Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, затверджений рішенням АПУ від 15.11.2007 №184/4.

6. Дорош Н. І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном // Університетські наукові записки. – 2007. – № 3 (23). – С. 264–267.

7. Міжнародний стандарт контролю якості 1 (МСКЯ 1).

Стаття надійшла до редакції 08.11.2011 р.



ТОВ "ДКС Центр"