

*Н. П. Венгерук,
к. е. н., доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ
Н. М. Гоц,
студент, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ*

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТУ В УКРАЇНІ

N. Vengeruk,
associate professor of department of account, analysis and audit,
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine
N. Gots,
Student, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

CONTROL OF QUALITY OF AUDIT IS IN UKRAINE

Здійснено аналіз сучасної системи контролю якості аудиту в Україні, основних нормативних документів, що її регламентують, включаючи рівень відповідності міжнародним вимогам. Визначено проблемні аспекти розвитку та рівня якості аудиту в Україні. Запропоновано можливі шляхи вирішення розглянутих питань, зокрема, в частині організації системи контролю якості на аудиторській фірмі та чіткого документування всіх елементів такої системи.

The analysis of the modern checking of quality of audit system is carried out in Ukraine, basic normative documents, that it is regulated, including the level of accordance international requirements. Certainly problem aspects of development and level of quality of audit in Ukraine. The possible ways of decision of the considered questions are offered, in particular, in part of organization of the system of kontrol quality on an auditing firm and clear documenting of all elements of such system.

Ключові слова: аудит, контроль, якість, міжнародні стандарти, кодекс професійної етики, сучасні інформаційні технології.

Key words: audit, control, quality, international standards, code of professional ethics, modern information technologies.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Процес міжнародної економічної інтеграції України потребує функціонування такої національної системи аудиторської діяльності, яка чітко адаптована до внутрішніх умов та розвивається в контексті всіх міжнародних вимог в сфері обліку і аудиту. У світовій практиці аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни. На сьогоднішньому етапі розвитку загострилась проблема недостатньої якості аудиторських послуг. Зважаючи на те, що із розвитком економіки підвищуються вимоги щодо прозорості фінансової інформації, розширюється круг інформаційних потреб користувачів для прийняття оптимальних управлінських рішень, аудиторам слід виконувати свою роботу все більш точно, чітко, якісно з дотриманням вимог Міжнародних стандартів та Кодексу професійної етики. Ці та інші фактори і зада-

ють вектор подальшого розвитку аудиту в Україні як інструменту, що здатний задовольнити інформаційні потреби суспільства.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питаннями розвитку аудиту та його удосконалення згідно вимог часу займаються як закордонні вчені, так і багато українських теоретиків та практиків аудиторської діяльності. Ґрунтовними є праці таких аудиторів, як Нестеренко І.І., Бондар В.П., Головач В.В., Прилипка С.І., Николаєвої О.О. та ін. В їхніх дослідження вказуються як причини виникнення певних проблем якості аудиту, так і шляхи їх вирішення. Проте ринок вимагає постійного підвищення якості аудиторських послуг. Що і визначає необхідність все стороннього розгляду, дослідження та удосконалення якості аудиту в Україні.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є аналіз проблемних аспектів контролю якості аудиторських послуг, функціональних аспектів як зовнішньої системи контролю якості аудиту, так і внутрішньої фірмової організації якісної роботи аудиторів.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Методологічною основою управління якістю в аудиті є Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг" (далі — ПНПКЯ 1) [3]. Дане Положення розроблено відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність" і Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, прийнятих Аудиторською палатою України (АПУ) в якості Національних стандартів аудиту, насамперед, відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості 1 (МСКЯ 1) та Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ (Кодекс етики) [1, 2]. Метою цього Положення є встановлення єдиних для України вимог до організації аудиторськими фірмами та аудиторами, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи — підприємці, систем контролю якості аудиторських послуг та надання рекомендацій щодо ефективного впровадження таких систем контролю якості в практику аудиторської діяльності.

Аудиторська палата України, враховуючи те, що Україна взяла на себе зобов'язання вжити заходів для забезпечення того, щоб її законодавство поступово було приведено у відповідність до законодавства ЄС, зокрема в такій галузі, як бухгалтерський облік (ст. 51 Угоди про партнерство та співробітництво між Європейськими товариствами (ЄС) та Україною), проводить активну роботу з удосконалення як нормативно-правової бази, так і організації роботи аудиторських фірм. Так, затверджено рішення Аудиторської палати України від 26.09.2013р. №279/7 "Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні" [7]. Цим документом чітко встановлено норми контролю якості аудиторських послуг з боку Аудиторської палати України. На сьогодні створена та функціонує система забезпечення якості аудиторських послуг. Зокрема вона має таку організаційну структуру:

Аудиторська палата України здійснює контроль за системою забезпечення якості, розглядає та приймає (за поданням уповноваженої комісії АПУ) рішення щодо результатів зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів, вживає належних заходів для досягнення відповідності системи забезпечення якості вимогам Закону України "Про аудиторську діяльність", Директиви 43, стандартів аудиту, норм професійної етики.

Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики (далі — Комісія з контролю якості) діє відповідно до Положення про Комісію АПУ з контролю якості та професійної етики, здійснює контроль і координацію роботи Комітету з контролю якості аудиторських послуг, сприяє впровадженню та дотриманню аудиторами норм професійної етики аудиторів, здійснює моніторинг якості аудиту та супутніх послуг, вживає заходів із за-

безпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок і організації контролю якості аудиторських послуг, розглядає скарги, звернення щодо викладених у них фактів з дотримання суб'єктами аудиторської діяльності вимог законодавства, норм та стандартів аудиту і професійної етики, а також інші функції, пов'язані із забезпеченням якості аудиторських послуг.

Комітет з контролю якості аудиторських послуг (далі — Комітет з контролю якості), створюється Аудиторською палатою України, функціонує як юридична особа на основі затвердженого АПУ Статуту, підзвітний Комісії АПУ з контролю якості, забезпечує планування й організацію проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів, проводить перевірку і моніторинг результатів зовнішніх перевірок систем контролю якості, аналіз порушень аудиторськими фірмами й аудиторами професійних вимог щодо якості аудиторських послуг та інші додаткові процедури, спрямовані на забезпечення якості.

Комітет з контролю якості щороку узагальнює результати перевірок та видає загальні рекомендації аудиторам України для запобігання в подальшому виявлених порушень.

Визначено основні принципи та порядок функціонування системи забезпечення якості аудиторських послуг:

— Система забезпечення якості є незалежною від аудиторських фірм і аудиторів, які контролюються.

— Система забезпечення якості є складовою системи суспільного нагляду.

— Для виконання завдань з обов'язкового аудиту за періоди, що починаються з 01.01.2013 р. та/або пізніше та для виконання всіх завдань із надання впевненості за періоди, що починаються з 01.01.2015 р. та/або пізніше, аудиторські фірми та аудитори зобов'язані отримати підтвердження Аудиторською палатою України відповідності системи контролю якості аудиторських послуг вимогам Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг" (далі — ПНПКЯ 1).

— Новостворені аудиторські фірми та аудитори, які розпочинають діяльність фізичної особи — підприємця, а також аудиторські фірми та аудитори, які не надавали до 01.01.2013 р. послуги з обов'язкового аудиту та до 01.01.2015 р. — послуги не виконували завдань з надання впевненості, і мають наміри надавати у періодах, що починаються з 01.01.2013 р., послуги з обов'язкового аудиту, а з 01.01.2015 р. — з виконання завдань із надання впевненості, до початку надання таких послуг мають отримати підтвердження Аудиторською палатою України відповідності системи контролю якості аудиторських послуг вимогам ПНПКЯ 1 за винятком елемента "Виконання завдання". Термін чинності Свідоцтва про відповідність системи контролю якості, отриманих такими аудиторськими фірмами та аудиторами, становить два роки.

— За умови отримання аудиторською фірмою та аудитором за результатами зовнішньої перевірки системи контролю якості підтвердження відповідності його системи вимогам ПНПКЯ 1 йому видається відповідне



Рис. 1. Складові середовища контролю

Свідцтво АПУ, термін чинності якого становить п'ять років.

Узагальнені результати функціонування системи забезпечення якості аудиторських послуг оприлюднюються на сайті АПУ один раз на рік, що забезпечує публічність і доступність інформації.

Аудиторські фірми та аудитори зобов'язані розробити і впровадити в свою практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що сама аудиторська фірма і аудитор та їх персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі — МСА), Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються аудиторською фірмою і аудитором, відповідають умовам завдання.

Відповідно до МСА система контролю якості аудиторських послуг включає:

- а) відповідальність керівництва за організацію контролю якості на фірмі;
- б) етичні вимоги;
- в) прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом і виконання специфічних завдань;
- г) людські ресурси;
- г) виконання завдання;
- д) моніторинг.

Отже, для того, щоб пройти перевірку системи контролю якості аудиторських послуг з боку АПУ та дотримуватись основних вимог Кодексу етики, відповідати високому рівню статусу аудитора в суспільстві, аудиторським фірмам слід приділити значну увагу внутрішній організації роботи в аспекті забезпечення якості послуг, що надаються.

Зважаючи на підвищені вимоги АПУ до аудиторських фірм щодо якості здійснення ними аудиту та надання аудиторських послуг, для них стало актуальним питання розробки внутрішньої досконалої системи контролю якості. Для забезпечення повноцінного її існуван-

ня та отримання ефективного результату необхідно здійснити певне документальне оформлення. На сьогодні в Україні відсутні єдині вимоги та правила в документальному оформленні політики та процедур контролю якості в аудиторській фірмі. Проте вважаємо актуальним та доцільним розробку такого документу аудиторами, який враховував би структуру фірми, обсяг послуг, що надаються, стратегію розвитку та інші внутрішньо фірмові принципи, які забезпечують високий професійний результат діяльності.

Зокрема, погоджуємось з Ніколаєвою О., яка вважає, що структура документального оформлення політики та процедур системи контролю якості повинна розкривати інформацію щодо вимог МСКЯ 1 "Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги [5, с. 41].

А також, для забезпечення комплексності системи необхідно включити задокументовану політику та процедури щодо порядку розгляду скарг та звинувачень, документального оформлення політики та процедур, термінів та визначень.

В якості додатків може надаватися перелік діючих на фірмі стандартів, інструкцій, методик, шаблонів контрольних листів, анкет, запитів та ін., які повинні бути затвердженими керівництвом фірми. В переліку може бути зазначена дата розробки документу та внесення змін. Такий документ може існувати на фірмі у вигляді Положення або у вигляді Наказу. Основними об'єктами контролю якості, вважаємо, повинні бути: дотримання співробітниками фірми всіх вимог Кодексу професійної етики аудитора, відповідність кваліфікації працівників виконуваним функціям, чітке розуміння сучасного українського законодавства та інших критеріїв, що забезпечили якісне та професійне виконання аудиторської роботи. Важливим є використання фірмою сучасних комп'ютерних інформаційних технологій. Вони здатні забезпечити максимальну точність і швидкість виконуваних робіт, надати додаткові можливості у здійсненні поглибленого та розширеного економічного аналізу задля підготовки максимально достовірного аудиторського висновку. Керівництву фірми необхідно сприяти постійному підвищенню кваліфікації своїх співробітників, створювати комфортні умови праці, використовувати елементи мотивації праці. Лише за дотримання таких умов можна забезпечити високий рівень якості професійних послуг аудиторів.

Проте все це повинно бути чітко викладено в окремому документі, доведено до кожного працівника, з повідомленням про особисту відповідальність за якість роботи на робочому місці.

За основу розробки структури системи контролю якості можна взяти схему, запропоновану Ніколаєвою О. (рис. 1). Хоча на практиці доцільно було б вказану схему уніфікувати, удосконалити, пристосувати до існуючої на фірмі організаційної структури та структури робіт, що виконуються задля охоплення всіх ланок діяльності аудиторської діяльності.

Заслужує на увагу думка професора Бондара В.П., який вважає, що серед ключових факторів контролю якості повинні бути професійні вимоги, покращення навичок і компетентності, видача завдань, делегування повноважень, консультування, процедури залучення і збереження клієнтів, моніторинг діяльності аудиторської фірми. Відповідність факторів основним рівням якості аудиторських послуг відображена на рисунку 2 [4, с. 16].

ВИСНОВКИ

Отже, застосовуючи відповідні процедури управління на кожному етапі процесу аудиту і документального підтвердження цих дій, можна досягти високої якості роботи аудиторів. Основою підтримання якості процесу аудиту є документування усіх стадій його проведення. Належне документування можливе за умови введення внутрішньо фірмових стандартів та затвердження форм робочих документів аудитора. Необхідною умовою забезпечення якості аудиторських послуг є функціонування системи контролю якості аудиту з боку Аудиторської палати України, дотримання вимог нормативних документів, міжнародних вимог, що регулюють організацію якісної роботи аудиторів в Україні.

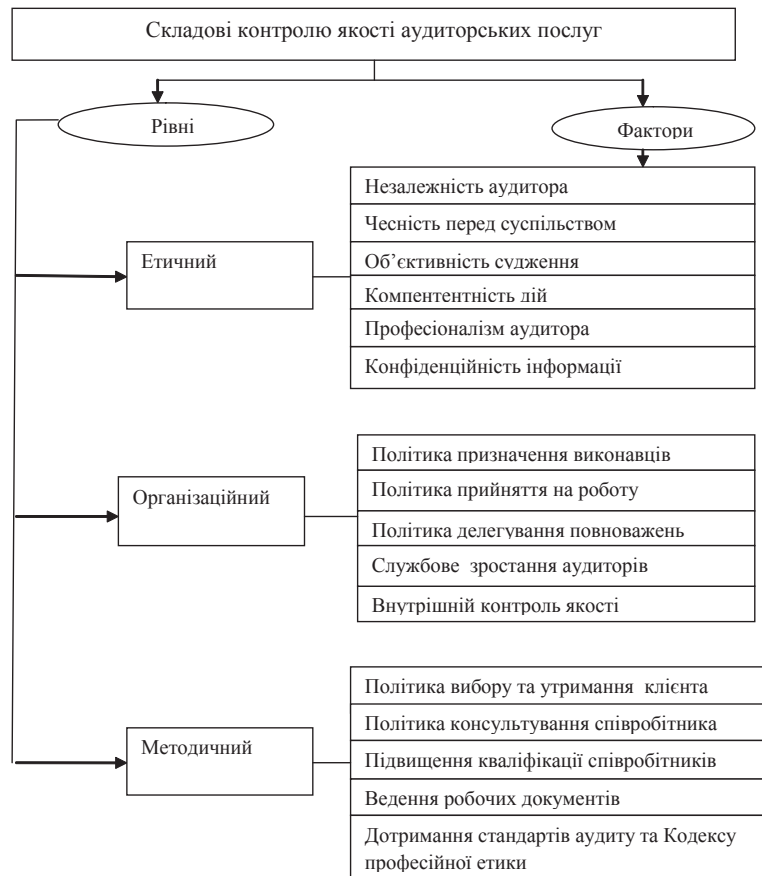


Рис. 2. Складові контролю якості аудиторських послуг

Література:

1. 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.І. Юрківська, С.О. Куліков. — К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2006. — 1152 с.
2. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. №3125 — XII (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/lws/show/3125-12>.
3. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 / [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/kontrol-yakosti>
4. Бондар В.П. Управління якістю та якість в аудиті: шляхи удосконалення / С.І. Прилипко // Аудитор України. — 2012. — №7. — С. 11—25.
5. Ніколаєва О. Документальне оформлення політики та процедур системи контролю якості / О. Ніколаєва // Аудитор України. — 2013. — №10. — С 40—43.
6. Положення про сертифікацію аудиторів: Рішення Аудиторської палати України від 31.05.2007 р. №178/6 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/sertifikatsiya>
7. Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні: рішення Аудиторської палати України від 26.09.2013р. №279/7 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/kontrol-yakosti>

References:

1. Seleznev, O.V. Ol'khovikova, O.L. Hyk, O.V. Sharashydzhe, T. Ts. Yurkivsk'ka, L.I. and Kulikov, S.O. (2006), *Mizhnarodni standarty audytu, nadannia vpevnenosti ta etyky* [International Standards on Auditing, ensuring confidence and ethics], IAMTs AU "STATUS", Kyiv, Ukraine.
2. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), *Law "On Auditing Activity"*, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/lws/show/3125-12> (Accessed 4 Nov 2013).
3. Audit Chamber of Ukraine (2013), *"The provisions of the national practice of quality control audit services 1"*, available at: <http://apu.com.ua/kontrol-yakosti> (Accessed 4 Nov 2013).
4. Bondar, V.P. (2012), *"Quality management and quality in the audit: ways to improve"*, *Audytory Ukrainy*, vol.7, pp.11—25.
5. Nikolaieva, O. (2013), *"The documentation of the policies and procedures system of quality control"*, *Audytory Ukrainy*, vol.10, pp. 40—43.
6. Audit Chamber of Ukraine (2013), *"The provisions on certification auditors"*, available at: <http://apu.com.ua/sertifikatsiya> (Accessed 4 Nov 2013).
7. Audit Chamber of Ukraine (2013), *"The concept of system quality assurance auditing services in Ukraine"*, available at: <http://apu.com.ua/kontrol-yakosti> (Accessed 4 Nov 2013).

Стаття надійшла до редакції 09.11.2013 р.