

Любов ГУЦАЛЕНКОкандидат економічних наук, доцент,
завідувач кафедри аудиту та державного контролю
Вінницький національний аграрний університет**Наталя ПРИШЛЯК**студент,
Вінницький національний аграрний університет**КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТУ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ТА ЗАРУБІЖНІЙ ПРАКТИКАХ**

Проведено аналіз місця і ролі якості аудиторських послуг у системі внутрішнього та зовнішнього господарського контролю вітчизняних суб'єктів господарювання, здійснено оцінку аналогічної системи в зарубіжній аудиторській практиці.

Ключові слова: аудит, контроль якості, Аудиторська Палата України, Міжнародні стандарти аудиту.

Інтеграція України в європейське співтовариство супроводжується впровадженням загальноприйнятих міжнародних норм і стандартів. Не є винятком і вітчизняна аудиторська діяльність, яка з 2003 року керується Міжнародними стандартами аудиту. Однак, поряд із позитивною практикою наявні недоліки, які потребують детального вивчення, зокрема контроль якості наданих аудиторських послуг.

Дослідженню розвитку аудиту та аудиторської діяльності присвячено праці провідних вчених, зокрема Ф. Ф. Бутинця, Н. І. Дорош, В. С. Рудницького, О. А. Петрик та інших. Однак практично відсутні дослідження щодо контролю якості аудиторських послуг.

Метою статті є визначення місця і ролі якості аудиторських послуг у системі внутрішнього та зовнішнього господарського контролю вітчизняних суб'єктів господарювання та оцінка аналогічної системи в зарубіжній аудиторській практиці.

Аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішні

положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів. Звідси випливає, що головною метою аудиту є вираження думки про достовірність фінансової звітності і відповідність порядку ведення бухгалтерського обліку законодавству України [1, с. 18]. Саме аудит сприяє запобіганню фінансових порушень на підприємстві, підробок, випадкових помилок, недоліків в організації обліку.

МФБ через прийняті стандарти аудиту, насамперед МСА 220, для аудиторської фірми вказує на певні складові якості аудиторських послуг (рис. 1).

З огляду на вимоги стандарту деякі вчені формулюють наступне визначення. Якість аудиторських послуг – це системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, дотримання Кодексу професійної етики і професійна діяльність в сфері аудиту [2, с. 48].

Формування основних напрямів реалізації контролю якості аудиторських послуг потребує чіткого визначення самого поняття «контролю якості», під яким варто розуміти систему контролю зовнішніх і внутрішніх органів управління з метою недопущення аудиторами та аудиторськими фірмами порушень чинного законодавства та аудиторської етики [3, с. 430].

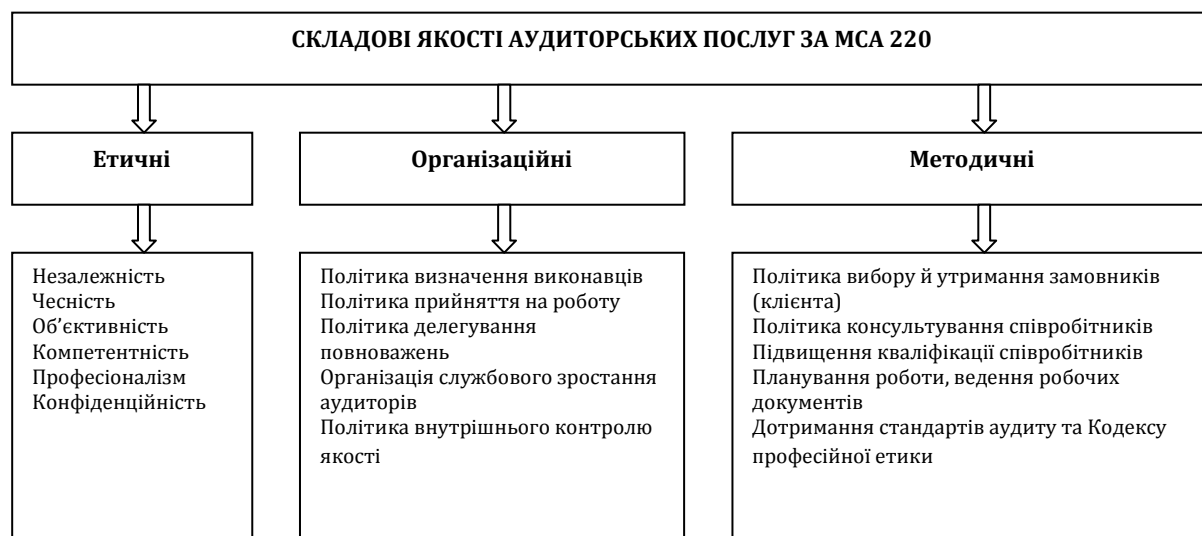


Рис. 1. Критерії та чинники якості аудиторських послуг [2, с. 48]

Деякі автори виділяють такі напрями контролю якості аудиторських послуг:

- зовнішній контроль, що забезпечується шляхом проведення відповідними контролюючими організаціями (АПУ, САУ) постійного моніторингу діяльності аудиторських фірм та приватних аудиторів.
- внутрішній контроль, що проводиться безпосередньо самими суб'єктами аудиторської діяльності та включає контроль якості розробленої внутрішньої фірмової політики та контроль якості виконання відповідних процедур при проведенні аудиту конкретного замовника [4, с. 43].

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].

Звернення та скарги щодо роботи аудиторів приймає Секретаріат АПУ і в той же день подає на розгляд Голові АПУ. Залежно від характеру та суті звернення за резолюцією Голови АПУ в дводенний строк його передають через Секретаріат АПУ на розгляд відповідної комісії АПУ. Звернення мають бути розглянуті у місячний термін.

Безпосередньо організацію та забезпечення проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів здійснює Комітет з контролю за аудиторською діяльністю. До участі у проведенні зовнішніх перевірок Комітет з контролю має право залучати як своїх штатних працівників, так і аудиторів-контролерів із складу групи уповноважених контролерів [6].

Група уповноважених контролерів формується з аудиторів, які:

- мають досвід практичної аудиторської діяльності не менше 3-х років;
- пройшли відповідну професійну підготовку з питань контролю якості аудиторських послуг;
- склали відповідний екзамен шляхом виконання тестових та ситуативних завдань;
- не мали стягнень з боку Аудиторської палати України за порушення професійних стандартів та норм професійної етики.

Контроль якості аудиторських послуг охоплює дві складові: контроль організації аудиторської компанії та контроль виконання замовлення.

Контроль організації аудиторської компанії передбачає наявність певної структури, що відповідає встановленим вимогам. Політика контролю якості в аудиторській фірмі передбачає певні напрями організації процесу надання послуг і контролю за їх якістю (рис. 2).

Контроль виконання замовлення передбачає контроль конкретної аудиторської перевірки, здійсненої аудиторською компанією. Зазвичай, здійснюється вибіркова перевірка, оскільки її здійснюють фахівці – аудитори, які знають, де можна допустити помилки у тому чи іншому випадках та акцентують увагу під час перевірки саме на таких ділянках.

Після проходження контролю видається сертифікат, без наявності якого аудиторська компанія не має права проводити законодавчо передбачені обов'язкові аудиторські перевірки – вона може здійснювати винятково добровільний аудит, податкове консультування тощо.

У той час, коли 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 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.

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.

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



Рис. 2. Мета і напрями політики контролю якості аудиторських послуг [2, с. 49]

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

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:

1. Вносити догану;
2. Призначати штрафи (максимальний розмір – до 50000 євро);
3. Передавати справу до суду.

Забезпечення контролю якості аудиторської діяльності у країнах-учасниках Євросоюзу є також відносно новим явищем. Деякі з цих країн упровадили його в життя тільки нещодавно, а інші країни Євросоюзу станом на 1 січня 1999 року ще не мали такої системи. Зважаючи на важливість і перспективи розвитку аудиту було створено Комітет Євросоюзу з питань аудиту, який вважає питання забезпечення контролю пріоритетним у своїй діяльності [7].

Якщо порівняти умови роботи працівників закордонних інститутів контролю за якістю аудиту з можливостями аудиторської палати та Спілки аудиторів України, то порівняння, на жаль, не на користь останніх. В АПУ 5 осіб з Контрольно-реєстраційної комісії (що працюють на громадських засадах) повинні охопити контролем більш як 2000 суб'єктів аудиту в усій країні.

Крім того, контроль якості та ціна аудиторських послуг – категорії взаємопов'язані. Створення наглядової системи вимагає значних фінансових витрат, що сприятиме збільшенню вартості на аудиторські послуги. Нині одним із факторів зниження якості аудиторських послуг є зниження їх вартості, що спричинене боротьбою за клієнта.

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. У разі негативних результатів проведення зовнішньої перевірки Комітет АПУ має право:

Порушити питання про виключення суб'єкта аудиторської діяльності із Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноосібно надають послуги.

Додатково можуть бути застосовані такі стягнення, як: попередження; зупинення чинності сертифіката аудитора на певний строк; анулювання сертифіката.

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.

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

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.

Список літератури

1. Шишкін, В. Ю. Аудит и финансовый контроль [Текст] / В. Ю. Шишкін // Главбух. – 2008. – №3. – С. 17-24.
2. Редько, О. Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія [Текст] / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №1. – С. 46-54.
3. Бутинець, Ф. Ф. Аудит [Текст] : підручник для студентів спеціальності «Облік та аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2006. – 512 с.
4. 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.
5. Національна концептуальна основа забезпечення якості аудиторських послуг в Україні [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.sau-aru.org.ua>.
6. Аудиторська палата України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://uazakon.com/documents>.
7. Петрик, О. А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності [Текст] : навч. пос. / О. А. Петрик, В. Я. Савченко, Д. Є. Свідерський ; за заг. ред. О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2008. – 472 с.

РЕЗЮМЕ

Гуцаленко Любов, Пришляк Наталія

Контроль качества аудита в отечественной и зарубежной практиках

Проведен анализ места и роли качества аудиторских услуг в системе внутреннего и внешнего хозяйственного контроля отечественных субъектов ведения хозяйства, осуществлена оценка аналогичной системы в зарубежной аудиторской практике.

RESUME

Gutsalenko Lyubov, Pryshlyak Natalia

Control of audit quality in Ukrainian and foreign practices

The analysis of place and role of quality of public accountant services in the internal and external economic checking of domestic subjects of manage system is conducted. The estimation of the analogical system in foreign public accountant practice is carried out.