

СЕКЦІЯ 9
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6

Антонюк О.Р.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту**Національного університету водного господарства та природокористування*ВЕКТОРИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ
НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

THE WAYS OF QUALITY SYSTEM OF AUDIT SERVICES DEVELOPMENT

АНОТАЦІЯ

У статті розглядаються теоретичні та практичні питання оцінки якості аудиторських послуг, що відрізняються від аудиту, з метою визначення шляхів удосконалення методичного забезпечення якості надання цих послуг. Піднімається проблематика моніторингу якості надання аудиторських послуг, які не є аудиторськими чи завданнями з надання впевненості. Проаналізовано практичні результати моніторингу якості аудиту, що здійснює Аудиторська палата України. Визначено організаційно-методичні етапи виконання аудиту, щодо яких трапляються відхилення у забезпеченні якості, як передумова визначення шляхів розвитку системи забезпечення та контролю якості інших аудиторських послуг.

Ключові слова: аудиторські послуги, контроль якості аудиту, аудит, аудиторська діяльність.

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются теоретические и практические вопросы оценки качества аудиторских услуг, которые отличаются от аудита, с целью определения путей совершенствования методического обеспечения качества оказания этих услуг. Поднимается проблематика мониторинга качества оказания аудиторских услуг, которые не являются аудитом или заданиями по предоставлению уверенности. Проанализированы практические результаты мониторинга качества аудита, который осуществляет Аудиторская палата Украины. Определены организационно-методические этапы выполнения аудита финансовой отчетности, относительно которых имеют место отклонения в обеспечении качества, как основа совершенствования оказания аудиторских услуг.

Ключевые слова: аудиторские услуги, контроль качества аудита, аудит, аудиторская деятельность, система контроля качества аудиторских услуг.

ANNOTATION

The article considers theoretical and practical ways of the evaluation of quality control of non-auditing services in order to improve the quality of these services. Issues are raised in regard to the monitoring of quality of non-auditing services as well as provision of assurances. The practical results of outside monitoring of quality control of auditing made by the Chamber of Auditors of Ukraine were analyzed. The author identified the stages of auditing which are problematic in ensuring the quality according to the practical results. The ways to increase the quality of non-auditing services in the practice of Ukrainian auditors where outlined.

Keywords: auditing services, audit quality control, audit, auditing activity, audit quality control system.

Постановка проблеми. Аналіз вимог до впровадження та функціонування системи контролю якості аудиту в Україні вказує на необхідність її створення суб'єктами аудиторської діяльності

щодо аудиту, завдань з надання впевненості, огляду та супутніх послуг, а інші аудиторські послуги не є обов'язковими елементами такої системи контролю якості.

Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні [1] враховує необхідність адаптації до законодавства ЄС, що полягає у поетапному прийнятті та впровадженні нормативно-правових актів України, розроблених з урахуванням законодавства Європейського Союзу, зокрема директив ЄС. В.П. Бондар В.П. та Ю.В. Бондар також вказують на суперечливість інтересів сторін аудиту, які одночасно є взаємопов'язаними. «Між аудитором і замовником існує зв'язок, що зумовлюється фінансовим інтересом аудитора та зацікавленістю замовника у позитивному висновку. Зв'язок між аудитором та третіми сторонами (користувачами аудиторського висновку) опосередковується відповідальністю аудитора перед суспільством та можливими втратами користувачів внаслідок прийняття неефективних інвестиційних рішень» [2]. Взнявши за основу це твердження, вважаємо, що якість надання аудиторських послуг є одним із ключових факторів довіри замовників аудиторських послуг до аудитора та стимулом замовляти актуальні для підприємства аудиторські послуги. Одна з переваг компаній «Великої четвірки» полягає у наявності політики управління якістю аудиту та інших аудиторських послуг, що знаходить свій прояв у межах внутрішньофірмової стандартизації та підтримання високого рівня якості виконання робіт за дотримання етичних принципів та вимог суспільства до контролю якості цих послуг. Отже, підтримувати довіру та інтерес до інших аудиторських послуг можна на основі їх високої якості.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Слід відзначити, що у чітко структурованій та ідентифікованій формі принципи функціонування системи забезпечення якості аудиторських послуг не встановлено, адже ознайомлення з текстом концеп-

ції [1] дало змогу виявити, що до принципів функціонування системи забезпечення якості віднесено: незалежність системи забезпечення якості від аудиторських фірм і аудиторів, які контролюються; приналежність до системи суспільного нагляду; принципи фінансування, що базуються на оплаті аудиторськими фірмами й аудиторами вартості проведення зовнішніх перевірок їх систем якості. Оцінка якості аудиту має за мету досягнення заданих параметрів якості його елементів, окремих етапів і всього процесу загалом, що також становить проблему в частині конкретизації параметрів якості аудиторських послуг, відмінних від аудиту та завдань з надання впевненості. Вирішення проблеми відсутності належного методичного забезпечення процесу оцінювання якості аудиту має бути розроблення кількісних параметрів та рівнів оцінки якості аудиту. У складі Міжнародних стандартів аудиту є лише МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» [3]. Аналіз вітчизняних публікацій свідчить, що ця проблема досить обмежено висвітлюється як науковцями, так і практиками, а відсутність методичних рекомендацій з боку професійних організацій ускладнює цю роботу. Питання якості надання аудиторських послуг в Україні розглядалося переважно на рівні якості аудиту фінансової звітності у працях багатьох українських учених, зокрема В.П. Бондаря, І.М. Дмитренко, О.А. Петрик, Н.М. Проскуріної, О.Ю. Редько, Н.С. Шалімової.

Закордонні науковці також віддають належне проблемі якості аудиторських послуг, що простежується у працях Lisa De Simone, Matthew S. Ege and Bridget Stomberg, Randal J. Elder, Suzanne Lowensohn and Jacqueline L. Reck [4, 5].

Мета статті полягає в аналізі практичного досвіду суб'єктів аудиторської діяльності в Україні в забезпеченні якості надання аудиторських послуг, виявленні проблем та визначенні шляхів забезпечення якості надання аудиторських послуг, відмінних від аудиту.

Виклад основного матеріалу. Ключовими документами з регламентації контролю якості аудиту в Україні, що були розроблені АПУ, є:

– Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні (рішення АПУ від 27.09.2007 року № 182/3) [6];

– Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні (рішення АПУ від 26.09.2013 року № 279/7) [1];

– Положення національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» (рішення АПУ від 27.09.2007 року № 182/4) [7].

В.П. Бондар зазначає, «що серед вітчизняних науковців, а особливо аудиторів-практиків, існує позиція, що критерії якості аудиту мають

визначатися залежно від умов укладеного договору на аудит відповідно до висунутих вимог замовника аудиту» [2]. Певною мірою так і є, оскільки умови договору на проведення аудиту враховують вимоги Закону України «Про аудиторську діяльність» [8] та вимоги МСА та Кодексу етики до якості аудиту в тому числі. На відміну від аудиторської перевірки, характер договірних відносин щодо інших аудиторських послуг, особливо тих, які не пов'язані з наданням впевненості, відіграє визначальну роль. Згідно з договором надання аудиторських послуг аудитор виконує певну роботу в межах послуги, а замовник оцінює якість її виконання, що означає для аудитора виконання завдання у такий спосіб, щоб у замовника не виникало претензій до аудитора. Отже, якщо клієнт – замовник конкретної послуги – задоволений результатами роботи, тоді надання послуги можна вважати якісним.

Аудиторська палата України визначає складники системи контролю якості аудиторських послуг в Україні, ключовими з яких є моніторинг із питань якості аудиторських послуг та перевірки якості аудиторських послуг, що реалізується через регулярну звітність суб'єктів аудиторської діяльності за затвердженою АПУ формою, додаткові процедури із забезпечення контролю якості та дисциплінарні заходи за наслідками контролю та інформування суспільства про функціонування системи контролю якості аудиторських послуг в Україні. Натепер вказані практичні заходи реалізації системи контролю якості аудиторських послуг реалізуються стосовно забезпечення якості аудиту, поза увагою залишається контроль якості інших аудиторських послуг.

Виникає питання, чи потрібен моніторинг із питань якості аудиторських послуг, відмінних від аудиту, а саме моніторинг та контроль якості завдань з надання впевненості, відмінних від аудиту, супутніх послуг та інших послуг (консультації, відновлення обліку, ведення обліку, розроблення документів для клієнта та інших). Відповідь на питання, на нашу думку, лежить у площині аналізу користувачів цих аудиторських послуг та їх суспільного значення, оскільки одна із ознак якісного надання послуг полягає у забезпеченні вимог зацікавлених користувачів. Коло цих користувачів є обмеженим порівняно з аудитом та для більшості аудиторських послуг визначається винятково одним користувачем – замовником. У ситуації з аудиторськими послугами саме задоволення інтересів замовника є основним мірилом якості та забезпечує конкурентоспроможність аудиторської фірми, створює її ділову репутацію, стимулює наявних та потенційних клієнтів до нових замовлень. Водночас клієнт не може професійно оцінити, наскільки якісно аудитор виконав замовлення, тобто можна говорити про «видиму якість» та «максимально можливу якість» (на погляд клієнта) виконання аудитор-

Таблиця 1

**Узагальнення зауважень щодо оцінки систем контролю якості аудиторських послуг
заорганізаційними етапами та змістовим навантаженням**

№	Організаційно-методичний етап виконання завдання	Зауваження, характерні для систем контролю якості перевірених суб'єктів аудиторської діяльності *	Нормативні документи, щодо яких є зауваження
	<i>Кадрові (людські) ресурси</i>	1. Внутрішнє Положення з контролю якості не містить задокументованої політики та процедур щодо оцінки потреб у персоналі та оцінки досягнутих результатів. 2. Відсутні процедури забезпечення конфіденційності, безпечного зберігання, цілісності, доступності та відновлюваності документації із завдання.	ПНПКЯ 1 [7]
	<i>Етичні питання</i>	1. Відсутність шаблону документу щодо підтвердження незалежності групи з перевірки від клієнта з аудиту. 2. Не надані задокументовані процедури визначення необхідного часу та ресурсів, розгляду питань чесності клієнта для прийняття завдання, продовження стосунків із клієнтами і виконання конкретних завдань.	МСКЯ 1 [3], ПНПКЯ 1 [7]
<i>Організація виконання аудиторських послуг</i>	Прийняття та продовження стосунків із клієнтами і конкретних завдань	1. Відсутні шаблони графіка призначення співробітників на виконання завдання; зразки документів для визначення компетентності, достатності часу та ресурсів під час прийняття завдання з аудиту; зразки документів щодо періодичної оцінки існуючих клієнтів. 2. У предметі договору не визначена концептуальна основа фінансової звітності. 3. Відсутні посилання на очікувану форму і зміст будь-яких звітів, що їх надавав аудитор, і констатацію того, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнитися від очікуваної форми та змісту (МСА 210).	МСА 210 [3]
	Формування робочої документації замовника	1. Відсутні: – зразки робочих документів для оформлення альтернативних процедур у разі не отримання відповіді на запит про зовнішні підтвердження; – стандартизовані шаблони звітних аудиторських документів (аудиторських висновків, звітів незалежного аудитора, інших). 2. Не встановлений стандартизований формат індексації аудиторської документації. 3. Неналежна якість оформлення робочих документів аудитора за змістовим наповненням.	МСА 230 [3]
<i>Методика виконання аудиторських послуг</i>	Оцінка та документування ризиків аудиту та суттєвих відхилень	1. Не надано до перевірки документи з визначення загальної стратегії аудиту, яка повинна встановлювати обсяг, час і напрям аудиту, а також спрямовувати розроблення плану аудиту. 2. Не проводиться належне документування ідентифікації рівня суттєвості відхилень, відсутня оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту.	МСА 230, 315, 450 [3]
	Виконання та належне документування аудиторських процедур	1. Не надано документального підтвердження виконання аудиторських процедур стосовно: наявності (інвентаризація, альтернативні процедури) та стану (аналіз оборотності, фізичне обстеження тощо) запасів; – аудиторських процедур по суті щодо облікових оцінок; – аудиторських процедур за умови неотримання відповідей на запити про зовнішні підтвердження. 2. Відсутній розгляд питання щодо виявлення судових справ і претензій, які стосуються суб'єкта господарювання та можуть привести до виникнення ризику суттєвого викривлення.	МСА 501, 510, 505, 530 [3]
	Виконання та належне документування аудиторських процедур	1. Не задокументовано процедури перевірки інформації від управлінського персоналу щодо переліку пов'язаних сторін, характеру та змісту операцій з ними. Відсутнє документальне підтвердження виконання процедур щодо виявлення та аналізу подальших подій. Відсутнє документальне підтвердження аналізу прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності	МСА 550, 560, 570 [3]
	Порушення вимог до написання аудиторському висновку	Відхилення структури та ознак модифікації аудиторського висновку через невідповідність вимогам професійних стандартів.	МСА 700, 705 [3]
	<i>Методологічні питання виконання аудиторських послуг</i>	Відсутні політики та невстановлені процедури: – використання аудиторської вибірки під час виконання аудиторських процедур; – розгляду та вирішення питань розбіжності у думках членів аудиторської групи із завдання, процесу використання роботи експерта-аудитора; – ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень для класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації; – виконання процедур оцінки ризиків для забезпечення основи для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та тверджень	МСА 540 [3]

* Графа 3 заповнена на підставі джерела: Узагальнені результати зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності за 2015,2016 рр. Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>. Дата звернення: 24.07.2017 р.

Джерело: складено автором

ської послуги, адже з позиції замовника клієнт може бути задоволений послугою, водночас аудитор у межах виконання завдання міг зробити більше. Проте «видима якість» не означає достатню та максимально реалізовану, зважаючи на компетентність та професійні здатності аудитора, професійну етику. З такого погляду, виникають підстави для контролю якості інших аудиторських послуг (відмінних від аудиту).

Слід зазначити, що зовнішній контроль якості проводиться стосовно завдань з аудиту, проте певні зауваження, зазначені АПУ у звітах за 2015–2016 роки [9, 10], стосуються загальних засад організації системи контролю якості в аудиторській фірмі та можуть впливати на виконання інших завдань, відмінних від аудиту та завдань із надання впевненості. На підставі опрацювання звітів ми узагальнили зауваження, характерні для систем контролю якості перевірених суб'єктів аудиторської діяльності у розрізі методичних та методологічних етапів виконання робіт (таблиця 1). Такий підхід дасть змогу виявити ті етапи виконання аудиторських послуг, які є найбільш складними для реалізації суб'єктами аудиторської діяльності на практиці. Подальше встановлення причин таких явищ визначає напрями теоретичних та практичних спрямувань у вдосконаленні нормативних документів та практичних рекомендацій.

Крім цього, слід зазначити, що до зауваження стосовно усіх послуг можна віднести відсутність перегляду політики та процедури системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності, які не переглядалися у зв'язку із прийняттям нових редакцій МСА. «Важливе зауваження комісії з контролю якості стосується і підвищення ефективності підготовки та перевірки робочих документів, для чого пропонується включити в систему контролю якості стандартизовані форми документації (наприклад, стандартну індексацію робочих документів, типові бланки, контрольні листи, анкети, запити тощо), що полегшує роботу персоналу та одночасно дає змогу надійно контролювати результати її виконання» [10]. В.П. Бондар вказує, що «якість аудиторських послуг є категорією, що постійно змінюється залежно від рівня суспільного розвитку та господарської практики країни. Між рівнем якості послуг та рівнем розвитку економіки країни існує пряма залежність. Рівень економічного та суспільного розвитку визначає ступінь сприйняття, розуміння та висунення вимог суспільством до послуг, що пропонуються на ринку. Якість послуг гарантує довіру громадськості до результатів роботи аудиторів, які, в свою чергу, мають демонструвати перед спостережними органами відповідальність за виконання своїх обов'язків.

А підвищення якісного рівня аудиторських послуг сприятиме селекції еліти» [2].

Висновки. Узагальнений аналіз виявлених відхилень у системі контролю якості дає змогу виявити напрями подальших теоретичних доробок для забезпечення та підвищення якості виконання аудиторських послуг, до яких ми відносимо:

1) вирішення методологічних питань виконання аудиторських послуг;

2) розроблення внутрішньофірмових стандартів аудиту з регламентації виконання у межах окремого завдання методологічних та методичних питань їх виконання (критерії, процедури виконання, стратегії, склад та зміст типової робочої документації);

3) методичне та організаційне забезпечення виконання етапів окремого завдання та методики його реалізації.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні. URL: <http://apu.com.ua/files/temp/567121052.doc>
2. Бондар В.П., Бондар Ю.В. Якість в аудиті та деякі аспекти в управлінні якістю // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2015. Вип. 1 (31).
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Видання 2015 р.]. – Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2015. URL: <http://www.apu.com.ua>
4. Internal Control Quality: The Role of Auditor-Provided Tax Services. Lisa De Simone, Matthew S. Ege and Bridget Stomberg. The Accounting Review. Jul 2015, Vol. 90, No. 4 (July 2015) pp. 1469–1496. URL: <http://aaajournals.org/loi/ajpt>
5. Audit Firm Rotation, Auditor Specialization, and Audit Quality in the Municipal Audit Context. Randal J. Elder, Suzanne Lowensohn and Jacqueline L. Reck. Journal of Governmental & Nonprofit Accounting. Dec 2015, Vol. 4, No. 1 (December 2015), pp. 73–100. URL: <http://aaajournals.org/loi/ajpt>
6. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні. Затв. рішенням АПУ 27.09.2007 р., № 182/3/ URL: <http://www.apu.com.ua>
7. Положення національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» (рішення АПУ від 27.09. 2007 року № 182/4). URL: <http://apu.com.ua/files>
8. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-XP (в редакції змін від 14.09.2006 р.). URL: <http://www.apu.com.ua>
9. Узагальнені результати зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності за 2015 рік. URL: <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>. Дата звернення: 24.07.2017 р.
10. Узагальнені результати зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності за 2016 рік. URL: <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>. Дата звернення: 24.07.2017 р.