

ОБҐРУНТУВАННЯ НЕОБХІДНОСТІ РОЗРОБКИ ТА ВПРОВАДЖЕННЯ СУБ'ЕКТАМИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ

Розглядаються законодавчі та теоретичні основи, що викликають необхідність розробки та впровадження суб'єктами аудиторської діяльності систем контролю якості, аналізується зіставність положень Міжнародного стандарту контролю якості 1 (МСКЯ 1) та Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг" (ПНПКЯ 1) в контексті їх застосування в практичній роботі суб'єктами аудиторської діяльності

Ключові слова: аудит, аудиторські послуги, контроль якості аудиторських послуг, система контролю якості аудиторських послуг

Постановка проблеми. З 15 червня 2006 року вступив в дію Міжнародний стандарт контролю якості 1 (МСКЯ 1), а 27 вересня 2007 року в Україні прийнято Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг" (ПНПКЯ 1). Рішенням Аудиторської палати України (АПУ) від 21.05.2012 р. № 250/1 затверджена "Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні", в якій ключовим напрямком забезпечення якості аудиторських послуг в Україні визначено контроль якості аудиторських послуг. Крім того, АПУ наполегливо прямує тим курсом, що для можливості проведення обов'язкового аудиту та аудиту державних підприємств необхідно пройти зовнішній контроль якості та отримати Свідоцтво про відповідність системи контролю якості. При цьому дані АПУ щодо переліку суб'єктів аудиторської діяльності (САД), які отримали таке свідоцтво та пройшли контроль якості свідчать, що більшість діючих САД поки ще реально не готові відповідати вимогам чинного законодавства в питаннях відповідності високим стандартам якості аудиторських послуг. А це, в свою чергу, свідчить про те, що не всім САД "якість аудиторських послуг" та "контроль якості" – поняття зрозумілі. Не всі з них вважають, що без глибокого вивчення та застосування цих понять та пов'язаних з ними процедур неможлива сама аудиторська діяльність. А знання, розуміння та, перш за все, практика дотримання усіх відповідних та обов'язкових процедур задля забезпечення високої якості – це речі необхідні. Особливо зараз, в умовах ринкової економіки, коли результати діяльності незалежних аудиторів можуть стати запорукою громадської довіри до бізнесу взагалі.

Метою дослідження, відповідно, є аналіз нормативно-правових та професійних аудиторських документів, які регулюють аудиторську діяльність на предмет обґрунтування необхідності розробки та впровадження систем внутрішнього контролю якості САД; аналіз окремих ключових положень МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1, їх зіставність та визначення місця і ролі контролю якості аудиторських послуг у загальній системі внутрішнього і зовнішнього господарського контролю в Україні для розуміння порядку його застосування на практиці суб'єктами аудиторської діяльності.

Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій. Проблеми контролю якості аудиторських послуг розглядалися в роботах вітчизняних науковців: М.Т. Білухи, В.П. Бондара, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Г.М. Давидова, Н.І. Дорош, С.Я. Зубілевич, О.А. Петрик, І.І. Пилипенка, В.П. Пантелєєва, В.С. Рудницького, Б.Ф. Усача та ін.; зарубіжних науковців: В.Д. Андрєєва, С.М. Бичкової, Я.В. Соколова, Р. Адамса, А. Аренса, М. Деніса, Дж. Лоббека, Р. Доджа, Д. Кармайкла, Дж. К. Робертсона, Ф. Дефліза та ін.; в роботах практикуючих аудиторів та аналітиків: О.Ю. Редько, О.І. Міронової, Н.С. Шалімової, Т.Л. Шаповської.

Викладення основного матеріалу. Пункт 4 ПНПКЯ 1 говорить: "Аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці зобов'язані розробити та

впровадити в свою практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану 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" [2]. Відповідна норма в п.11 МСКЯ 1 звучить дещо інакше, але зміст викладеного та ідея зберігаються такими ж: "Метою фірми є створення та такої системи контролю якості, яка надала б їй достатню впевненість у тому, що а) сама фірма та її персонал діють відповідно до професійних стандартів, законодавчих та регуляторних вимог, та б) звіти, що надаються фірмою або партнерами із завдання, відповідають обставинам". Політика та процедури контролю якості встановлюються Фірмою для підвищення внутрішньої культури й розуміння персоналом того, що "якість – це основне питання при виконанні завдань" (п. 18) [1].

Крім того, що рубіжна дата, визначена ПНПКЯ 1, вже настала (а значить, з 1 жовтня 2010 р. в усіх аудиторів – САД та на усіх аудиторських фірмах такі системи вже повинні бути не тільки розроблені, але й функціонувати), важливими є ще декілька моментів:

1. АПУ щорічно, починаючи з 2009 року, розробляє, затверджує, публікує перелік аудиторських фірм та аудиторів – САД, та, що головне, з 2010 року здійснює перевірку спеціальною комісією АПУ цих аудиторських фірм та аудиторів – САД на предмет оцінки ефективного функціонування систем внутрішнього контролю якості;

2. АПУ в Рішенні № 182/4 від 27.09.2007 року встановила, що згідно з Положенням про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, також затвердженого АПУ, починаючи з **1 січня 2013 року** для виконання завдань з обов'язкового аудиту, а також завдань з аудиту фінансової звітності державних підприємств і установ аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці, зобов'язані отримати підтвердження АПУ відповідності системи контролю якості аудиторських послуг вимогам ПНПКЯ 1.

Таким чином, виходячи з норм діючого законодавства України, що регулює аудиторську діяльність в країні, можна сформулювати таке припущення: в усіх аудиторських фірмах та у всіх аудиторів – САД сьогодні вже повинні бути розроблені та функціонувати системи внутрішнього контролю якості. Інша справа, як до створення таких систем поставилися САД, яким чином вони побудували свою роботу в цьому напрямку і як на виконання цього завдання відбилися особисте незалежне судження кожного такого САД та окремого аудитора. На сьогодні вже оприлюднені дані відносно того, які фактичні результати проведених зовнішніх перевірок ефективного функціонування систем внутрішнього контролю якості, проведених спеціальною комісією АПУ в 2010, 2011 та 2012 році. Представимо ці дані в Таблиці 1 та проаналізуємо їх.

Таблиця 1. Результати зовнішніх перевірок контролю якості аудиторських послуг у регіональному аспекті в Україні станом на 26.12.2012 р.*

Регіон	Загальна кількість САД, внесених до Реєстру		Кількість САД, які пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг		Кількість САД, які не пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг		Кількість САД, які не пройшли повторну перевірку системи контролю якості аудиторських послуг	
	од.	%	од.	%	од.	%	од.	%
Автономна Республіка Крим	34	2,03	11	3,40	4	3,17	-	0,00
Вінницька область	22	1,32	4	1,23	1	0,79	-	0,00
Волинська область	14	0,84	2	0,62	2	1,59	-	0,00
Дніпропетровська область	111	6,64	25	7,72	6	4,76	2	6,45
Донецька область	98	5,86	21	6,48	9	7,14	-	0,00
Житомирська область	25	1,50	2	0,62	1	0,79	-	0,00
Закарпатська область	20	1,20	3	0,93	3	2,38	2	6,45
Запорізька область	59	3,53	15	4,63	10	7,94	1	3,23
Івано-Франківська область	19	1,14	7	2,16	2	1,59	2	6,45
Київська область	44	2,63	4	1,23	2	1,59	1	3,23
Кіровоградська область	14	0,84	3	0,93	3	2,38	1	3,23
Луганська область	38	2,27	8	2,47	3	2,38	3	9,68
Львівська область	65	3,89	12	3,70	8	6,35	-	0,00
Миколаївська область	30	1,79	8	2,47	1	0,79	-	0,00
Одеська область	75	4,49	16	4,94	4	3,17	4	12,90
Полтавська область	38	2,27	7	2,16	3	2,38	2	6,45
Рівненська область	28	1,67	3	0,93	1	0,79	-	0,00
Сумська область	31	1,85	5	1,54	5	3,97	1	3,23
Тернопільська область	13	0,78	4	1,23	4	3,17	-	0,00
Харківська область	124	7,42	27	8,33	8	6,35	1	3,23
Херсонська область	20	1,20	2	0,62	2	1,59	1	3,23
Хмельницька область	22	1,32	5	1,54	2	1,59	1	3,23
Черкаська область	38	2,27	6	1,85	2	1,59	-	0,00
Чернівецька область	11	0,66	-	0,00	2	1,59	-	0,00
Чернігівська область	16	0,96	4	1,23	1	0,79	2	6,45
Місто Київ	649	38,82	114	35,19	36	28,57	6	19,35
Місто Севастополь	14	0,84	6	1,85	1	0,79	1	3,23
Разом	1672	100,00	324	100,00	126	100,00	31	100,00

* Складено за даними [5].

Як показують дані Таблиці 1, із загальної кількості САД (1672 осіб) лише 324 пройшли перевірку системи контролю якості та отримали відповідне свідоцтво. Це складає лише 19,4 % від загальної кількості САД, внесених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Крім того, слід зазначити, що значна кількість таких САД зосереджена у м. Києві (35,2 %). Чи достатньо цих САД для того, щоб задовольнити весь ринок обов'язкового аудиту в Україні?

Вочевидь, ринок аудиторських послуг взагалі значно більший, ніж лише ринок обов'язкового аудиту: дійсно, існує ще багато аудиторських послуг згідно з встановленим АПУ Переліком, які можуть та надають аудитори та аудиторські фірми крім обов'язкового аудиту. Але турбує як раз не це. Турбує той факт, що 126 САД, які не пройшли цю перевірку та 31 САД, які не пройшли її двічі, – це саме ті САД, які працюють як раз на ринку обов'язкового аудиту. Та не просто працюють, а протягом достатньо тривалого часу, залишаючись в числі тих, до чийої думки прислухаються як до думки дійсно авторитетної та такої, яка повинна необхідну впевненість надавати, фактично такого результату не давали, бо їх думка, скоріш за все, такою не була. Бо якщо є сумніви відносно якості та повного виконання усіх необхідних процедур, то є й сумніви відносно отриманого у результаті цього виконання висновку. Саме це підтвердження – у вигляді зовнішньої перевірки, яка була проведена АПУ та не була успішною, а тем більше – двічі. Як свідчать фактичні дані Таблиці 1, розроблені та впроваджені такими САД системи внутрішнього контролю якості не є такими, які надають обґрунтовану впевненість, що сама фірма та її персонал діють у відповідності до професійних стандартів, регуляторних та законодавчих вимог, а звіти, що надаються фірмою або партнерами по завданню, відповідають обставинам. Але ж саме цього вимагають МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1.

Тоді дуже актуальним є питання: якщо не можна очікувати обґрунтованої впевненості від результатів роботи аудиторів – таких незалежних та високопрофесійних (апріорі), то на кого можна перекласти виконання цієї функції? Міжнародна практика показує: ні на кого. Тільки аудитори повинні виконувати ці функції. А це значить, що саме вони повинні "підтягнутися" до того високого рівня, який визначено в усіх Міжнародних стандартах аудиту, Кодексі етики професійних бухгалтерів, МСКЯ 1, ПНПКЯ 1 та інших документах діючого законодавства України, регулюючого аудиторську діяльність.

Нагадаємо: згідно з п. Д5 МСКЯ 1 "стратегія бізнесу фірми дотримується **найголовнішої вимоги – досягненню фірмою якості в усіх завданнях, які виконує фірма**". А це означає, що цей шлях – шлях не тільки розробки, але ж і впровадження та постійного використання на практиці усіх необхідних аудиторських процедур взагалі, та процедур, передбачених системою контролю якості в тому числі, – слід пройти.

Крім того, можна сказати, що "не створення" та невикористання системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг чреватиме своєрідною штрафною санкцією. Ця санкція – в потенційній втраті частини клієнтів в особі підприємств, для яких щорічний аудит обов'язковий, а також в особі державних підприємств і установ, з усіма наслідками, що випливають звідси.

Більше того, рішенням АПУ від 15.11.2007р. № 184/4 затверджено та є чинним Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків. Цим документом передбачено наступне: п 1.Розділу II: "Дисциплінарне провадження здійснюється відповідно до Положення про Дисциплінарну комісію АПУ. До кола питань дисциплінарного провадження в контексті його предмета входять: – процедури отримання замовлення на аудиторські послуги, – офіційні результати надання

аудиторських послуг, – позиціонування суб'єкта аудиту на ринку професійних послуг в Україні (цінова та рекламна політика, аудиторська звітність), – професійна незалежність аудитора, – професійні етичні норми та правила, їх застосування в аудиторській практиці; – практика застосування стандартів аудиту.”

Як бачимо, коло питань, підпадаючих під юрисдикцію Дисциплінарної комісії АПУ багато в чому співпадає з колом питань, що пов'язані з контролем якості аудиторських послуг.

А в “силах” Дисциплінарної комісії АПУ застосовувати такі стягнення, як попередження; зупинення чинності сертифіката на строк до одного року; анулювання сертифіката; виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Також за поданням Дисциплінарної комісії АПУ як профілактичний захід може рекомендуватися аудитору, який допустив певні порушення, проходження відповідних курсів підвищення кваліфікації з метою недопущення таких порушень в майбутньому.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Забезпечення якості – це основний професійний принцип. Саме він дає гарантію громадськості, наглядовим органам та всьому суспільству у тому, що аудитори та аудиторські фірми у своїй роботі дотримуються встановлених стандартів аудиту та етичних норм. А розробка та впровадження систем внутрішнього контролю якості суб'єктами аудиторської діяльності – це одна з таких обов'язкових до виконання норм. Виконання цієї норми допоможе підняти рівень якості аудиторських послуг у окремих суб'єктів господарювання та, відповідно, в Україні в цілому.

Список використаних літературних джерел:

1. *МСКЯ 1* – Міжнародний стандарт контролю якості 1 “Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги” (видання 2010 року).
2. *ПНПКЯ 1* – Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 “Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг”, затверджене Рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/4.
3. *Міронова О.* “Аудиторська діяльність: організація системи внутрішнього контролю якості” – Х.: Фактор, 2009. – 352 с.
4. *Практичний аудит: анфАС та ПРОФІЛЬ / А. Клімов, О. Міронова, В. Пантелєєв, К. Утенкова.* – Х.: Фактор, 2010. – 720 с.
5. *Аудиторська палата України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/index.php>.

ПОНОМАРЬОВА Тетяна Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри статистики, обліку та аудиту Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна.

Наукові інтереси:

- облікове забезпечення податкових розрахунків та формування бухгалтерської звітності підприємств;
- аудиторська діяльність.

ЦАРЕНКО Михайло Михайлович – студент 3 курсу спеціальності “Облік і аудит” Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна.

Стаття надійшла до редакції: 28.02.2013 р.