



Н. І. Дорош\*

## КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ ТА ЗА КОРДОНОМ

Аудит у нашій країні вже пройшов певний етап розвитку. І зараз центр уваги має бути перенесений з питань становлення аудиту на типові завдання галузі, що вже сформувалась: підвищення якості послуг, зниження їх собівартості, вихід вітчизняного аудиту на міжнародний рівень.

На сьогодні в Україні немає достатнього законодавчого фундаменту і досвіду судових розглядів позовів щодо аудиторських фірм (аудиторів), відпрацьованих методик оцінювання розмірів збитку користувачів від неякісного аудиту, тому головним шляхом підвищення якості аудиту в сучасних умовах поки що лишається професійний контроль за якістю аудиторських перевірок.

Дослідженню проблем аудиторської діяльності присвятили праці такі вітчизняні вчені: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, О. А. Петрик, В. С. Рудницький, В. Я. Савченко, Б. Ф. Усач, В. О. Шевчук. Але контролю якості ринку аудиторських послуг в Україні ще не приділена належна увага.

Згідно з МСА 220 “Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації” аудиторська фірма зобов’язана впровадити систему контролю якості, яка надавала б їй достатню впевненість, що фірма в цілому та її персонал дотримуються вимог професійних стандартів та нормативних і законодавчих вимог, а висновки аудиторів, надані фірмою або партнерами з завдання, відповідають наявним обставинам<sup>1</sup>. Політику та процедури контролю якості слід застосовувати на рівні аудиторської фірми і для окремих аудиторських перевірок.

Контроль якості значно пов’язаний, але відрізняється від дотримання міжнародних чи національних стандартів аудиту. Аудиторські фірми (аудитори) повинні дотримуватись загальноприйнятих стандартів аудиту при кожному проведенні аудиторської перевірки. Контроль якості — це процедури, що використовуються аудиторськими фірмами, щоб задовольнити повноту дотримання аудиторських стандартів при кожному зобов’язанні. Контроль якості створюється для всієї аудиторської фірми, стандарти застосовуються щодо індивідуального зобов’язання.

Організація контролю якості аудиторських послуг в зарубіжних країнах вже має певний напрацьований досвід. Так, у 1978 році Американським інститутом сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA) був створений Комітет контролю якості стандартів (*Quality Control Standards Committee*), наділений відповідальністю у наданні допомоги аудиторським фірмам виконувати та розвивати контроль якості роботи<sup>2</sup>. Для аудиторських фірм контроль якості включає політику та процедури, які використовуються для забезпечення гарантії того, що вони якісно виконують обов’язки перед клієнтами та інше. Ці процедури включають контроль організаційної структури та її функціонування. Наприклад, аудиторські фірми можуть мати організаційну структуру, що забезпечує спеціальне ознайомлення з кожною справою партнером, який має досвід у галузі клієнта. При цьому система контролю якості може забезпечувати розумну впевненість, а не гарантію того, що аудиторські стандарти виконуються.

© Дорош Н. І., 2007

\* професор кафедри обліку та аудиту Київського національного університету імені Тараса Шевченка, доктор економічних наук, професор

<sup>1</sup> 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. Й. Юрківська, С. О. Куликов. — К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “Статус”, 2006. — С. 344.

<sup>2</sup> Auditing and assurance services: an integrated approach / Alvin A. Arens, Randal J. Eldez, Mark S. Beasley — 10 ed. — Pearson Prentice Hall, 2005. — P. 37.



АІСПА не встановлює спеціальних процедур контролю якості для аудиторських фірм. Процедури залежать від розміру фірми, кількості офісів, характеру діяльності. Наприклад, процедури контролю якості на міжнародній аудиторській фірмі, що обслуговує транснаціональні корпорації, мають значно відрізнятися від таких процедур на аудиторській фірмі, яка обслуговує тільки великі підприємства однієї чи двох галузей.

Комітет контролю якості стандартів визначив п'ять елементів контролю якості, які мають враховувати аудиторські фірми при встановленні власної політики та процедур<sup>3</sup>. У таблиці 1 наведено п'ять елементів з вимогами щодо кожного з них та прикладами процедур контролю, котрі фірми мають використовувати для виконання цих вимог.

АІСПА створила два підрозділи контролю якості роботи аудиторських фірм: підрозділ аудиту компаній, підзвітний Комісії з цінних паперів та бірж (*SEC Practice Section*) та підрозділ аудиту приватних компаній (*Private Companies Practice Section*). Аудиторські фірми можуть обирати приналежність до певного підрозділу або до двох одночасно. Як правило, один раз на три роки кожна аудиторська фірма підлягає перевірці системи контролю якості на відповідність стандартам контролю якості АІСПА. Метою контролю є визначення та звітування, чи аудиторська фірма розробила адекватну політику та процедури щодо п'яти елементів контролю якості та чи слідує їм на практиці. За результатами перевірок відповідні підрозділи Комітету контролю якості стандартів можуть застосовувати санкції до недобросовісних аудиторських фірм.

В Україні рішенням Аудиторської палати України від 26 травня 2005 року затверджено Національну концептуальну основу забезпечення якості аудиторських послуг<sup>4</sup>. У ній підкреслюється, що всі суб'єкти аудиторської діяльності повинні мати політику і процедури контролю якості усіх професійних послуг, а АПУ повинна забезпечити можливість зовнішнього аналізу цієї політики і процедур.

З метою реалізації зазначеної концепції затверджено Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні рішенням Аудиторської палати України від 26 травня 2005 року<sup>5</sup>. Згідно з зазначеним положенням Аудиторська палата України не пізніше листопаду поточного року затверджує план перевірок системи контролю якості аудиторських послуг в Україні, який містить перелік суб'єктів аудиторської діяльності, система контролю якості яких підлягає перевірці в наступному році.

Перша перевірка системи контролю якості всіх суб'єктів аудиторської діяльності має бути організована і проведена АПУ впродовж п'яти років з 1 січня 2006 року по 31 грудня 2010 року. Надалі перевірки будуть здійснюватись на постійній основі відповідно до плану перевірок не рідше одного разу на п'ять років. Позапланові тематичні перевірки системи контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності проводяться у випадку отримання АПУ скарги, звернення або іншого документа, що порушує питання якості надання аудиторських послуг окремим суб'єктом аудиторської діяльності.

Перевірки систем контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності здійснюються членами Комісії Аудиторської палати України з контролю якості<sup>6</sup>. Крім того, АПУ створює групу з контролю якості аудиторських послуг, до складу якої входять наймані

<sup>3</sup> Auditing and assurance services: an integrated approach / Alvin A. Arens, Randal J. Eldez, Mark S. Beasley — 10 ed. — Pearson Prentice Hall, 2005. — P. 38.

<sup>4</sup> Національна концептуальна основа забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, затверджена рішенням Аудиторської палати України від 26.05.2005 р. // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. — 2006. — № 4.

<sup>5</sup> Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26.05.2005 р. // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. — 2006. — № 4.

<sup>6</sup> Положення про Комісію Аудиторської палати України з контролю якості, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 27.05.2004 р. // Аудитор України. — 2004. — № 12.



Таблиця 1.

## Основні елементи контролю якості

Елемент	Загальні вимоги	Приклад процедури
Незалежність, чесність та об'єктивність	Весь персонал повинен дотримуватись фактичної та зовнішньої незалежності, виконувати всі професійні обов'язки чесно та об'єктивно	Кожний партнер та працівник повинні щорічно відповідати на запитання анкети про незалежність стосовно права власності (володіння акціями) та членства у раді директорів
Управління персоналом	Політика та процедури мають запроваджуватись в аудиторській фірмі для досягнення розумної впевненості, що: <ul style="list-style-type: none"> <li>- весь новий персонал має бути кваліфікованим для виконання робіт компетентно;</li> <li>- робота доручається персоналу, який має адекватні технічні навички та професіоналізм (професійні вміння);</li> <li>- весь персонал повинен здійснювати постійну професійну підготовку та розвиток професійної майстерності, що дає можливість виконувати покладені на нього обов'язки;</li> <li>- для підвищення обирається персонал, який має необхідні характеристики для виконання передбачених обов'язків</li> </ul>	Кожний професіонал (працівник) повинен бути оцінений щодо виконуваних обов'язків, використовуючи вимоги посадових інструкцій
Підбір нових та продовження обслуговування клієнтів	Політика та процедури повинні встановлюватись для вирішення, чи приймати та продовжувати відносини з клієнтом. Така політика та процедури повинні мінімізувати ризик відносин з клієнтами, адміністрація яких втратила чесність. Фірма також має брати на себе лише ті зобов'язання, які може виконати з професійною майстерністю	Перед прийняттям нового клієнта необхідно провести оцінку клієнта, його поведінки разом із коментарями та оцінкою адміністрації аудитором — попередником
Виконання зобов'язань	Політика та процедури мають існувати, щоб робота виконувалась відповідальним персоналом згідно з прийнятими професійними стандартами, загальноновизнаними вимогами та внутрішніми стандартами якості	Керівник фірми є здатним для консультування та повинен санкціонувати всі справи до їх завершення
Моніторинг	Політика та процедури повинні забезпечувати впевненість того, що інші чотири елементи контролю якості ефективно застосовуються	Партнер з контролю якості повинен тестувати, перевіряти процедури контролю якості щорічно, щоб підтвердити, що фірма їм відповідає та дотримується їх



аудитори — контролери. Перевірки систем контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності також можуть здійснюватися окремими аудиторськими фірмами, які мають намір проводити такі перевірки та отримали акредитацію в АПУ.

Положенням про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні визначено перелік обов'язкових питань перевірки, а саме: історія фірми; загальний огляд політики і процедур контролю якості фірми, у тому числі наявність внутрішніх положень з процедур контролю якості; дотримання етичних вимог; професійна кваліфікація персоналу та її удосконалення; прийняття та продовження роботи з клієнтами; виконання завдання; моніторинг системи внутрішнього контролю.

Але доцільно виділити програмні питання перевірки системи контролю якості на рівні аудиторської організації та на рівні окремої аудиторської перевірки.

Так, програма перевірки якості роботи аудиторської організації може включати:

- перевірку дотримання реєстраційних вимог та умов;
- вивчення системи управління персоналом аудиторської організації;
- перевірку наявності розроблених та затверджених внутрішньофірмових стандартів аудиту;
- дослідження внутрішньофірмової системи контролю якості та висловлення думки щодо її ефективності;
- вивчення політики підбору нових та продовження обслуговування клієнтів;

— оцінювання практичного здійснення всіх етапів аудиторської перевірки (від прийняття клієнта до завершення аудиторської перевірки і видачі аудиторського висновку при належному оформленні робочої документації з дотриманням вимог (положень) міжнародних стандартів аудиту);

— оцінювання системи підбору кадрів та програми підвищення кваліфікації співробітників;

— вивчення інших факторів, що забезпечують необхідний рівень якості роботи аудиторської організації та виконання окремих завдань з аудиту.

Особливу увагу слід звернути на наявність та подальшу розробку системи внутрішніх стандартів аудиту, в складі якої доцільно виділяти окремий внутрішній стандарт з контролю якості.

Відбір окремих проведених аудиторських перевірок для вивчення повинен базуватись на комплексній оцінці ризику аудиторської практики та аналізі роботи, яка була виконана персоналом аудиторської організації. При цьому до уваги доцільно брати наступні фактори ризику: а) перевірки в галузях, які потребують залучення спеціалістів — експертів; б) великі і складні аудиторські перевірки, які пов'язані з високим ризиком; в) перевірки, які викликають великий суспільний інтерес; г) перевірки, які виконуються вперше; д) перевірки у сферах, які раніше не підлягали перевіркам та не аналізувалися; е) перевірки, за якими надавались модифіковані аудиторські висновки.

При дослідженні кожної окремої аудиторської перевірки, вибраної для перевірки якості її проведення, доцільно керуватись вимогами МСА 220 "Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації". Метою зазначеного стандарту є встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо відповідальності персоналу щодо процедур контролю якості під час аудиту історичної фінансової інформації, в тому числі аудиту фінансової звітності. Визначено такі елементи контролю якості: а) відповідальність керівництва за якість аудиту; б) етичні вимоги; незалежність; в) прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань; г) призначення груп з завдання; д) виконання завдання; е) консультації; є) вирішення питань розбіжності у думках; ж) перевірка контролю якості виконання завдання; з) моніторинг<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> 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. Й. Юрківська, С. О. Куликов. — К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "Статус", 2006. — С. 344-354.