

УДК 657

О.Г. Михайленко, асп.

Кіровоградський національний технічний університет

Зарубіжний досвід формування системи контролю якості аудиторських послуг

В статті розглядається зарубіжний досвід формування системи контролю якості аудиторських послуг. В процесі дослідження виділено три моделі організації контролю за аудиторською діяльністю та проаналізовано кожну з них. Найбільш оптимальною визнано систему суспільного (громадського) нагляду, перевагами якої є повна незалежність, в тому числі і від державних органів, прозорість та компетентність.

аудит, якість аудиту, система контролю якості аудиторських послуг

Актуальність проблеми. В свій час ринкові відносини та конкурентна боротьба призвели до появи нової форми незалежного контролю – аудиту. Саме він став основою у забезпеченні користувачів різного рівня об'єктивною та достовірною інформацією про фінансово-господарський стан окремо взятих суб'єктів господарювання. Сьогодні, беручи до уваги той факт, що аудит набуває все більшого значення в економіці, все гостріше постає питання про контроль його якості. Це перш за все пов'язано з розвитком незалежного аудиту в Україні та введенням в дію нових Міжнародних стандартів аудиту.

Аналіз останніх наукових досліджень. Проблемні аспекти аудиту досліджувалися як зарубіжними так і вітчизняними вченими. Серед них Адамс Р., Аренс А., Лоббек Дж., Робертсон Дж.К., Бутинець Ф.Ф., Гончарук Я.А., Давидов Г.М., Дорош Н.І., Кулаковська Л.П., Рудницький В.С., Сопко В.В., Усач Б.Ф. та інші. Однак їхні дослідження стосувалися переважно методики та організації аудиту, але на сьогоднішній день виникла ціла низка питань пов'язаних з контролем якості аудиту, які, на нашу думку, досліджені недостатньо і потребують додаткового вивчення.

Метою даної статті є дослідження практичного досвіду зарубіжних країн у розвитку аудиту в частині формування системи контролю якості аудиторських послуг в сучасних умовах.

Викладення основного матеріалу дослідження. В Україні виникнення аудиту асоціюється з прийняттям у 1993 році Закону України «Про аудиторську діяльність». 18 років – це досить незначний термін для формування та розвитку наукових досліджень, створення практичної бази та накопичення відповідного досвіду. На відміну від України, в розвинених країнах Західної Європи, Америки та Канади аудит виник набагато раніше. Він завоював ринок завдяки своїй гарній репутації, яка ґрунтується на його чесності, незалежності, компетентності та об'єктивності. Зарубіжні країни мають більш значний досвід і у організації контролю якості аудиторських послуг.

Контроль якості роботи аудиторів та аудиторських фірм має на меті забезпечити довіру до аудиторської діяльності в суспільстві та перевірити виконання роботи щодо відповідності стандартам аудиту та нормам професійної етики.

Відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості 1 (МСКЯ 1) «Контроль

якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» [9] система контролю якості складається з політик, розроблених для досягнення мети аудиторської фірми, і процедур, необхідних для впровадження та моніторингу дотримання вимог цих політик.

В Україні контроль за якістю роботи аудиторів здійснюється на двох рінях: зовнішньому та внутрішньому. Зовнішня система контролю якості аудиторських послуг формується Аудиторською палатою України, що регламентується Законом України «Про аудиторську діяльність» [7]. Також АПУ затверджує положення, накази та рішення якими встановлюються порядок здійснення контролю якості аудиту. До таких можна віднести Концептуальні основи контролю аудиторською діяльністю [8], в яких наводяться його напрямки та заходи за допомогою яких він здійснюється і Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг [11], де вказується порядок організації і проведення перевірки та оформлення її результатів.

Основними документами, що регулюють формування внутрішньої системи контролю є Міжнародний стандарт контролю якості 1 (МСКЯ 1) «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» [9], Міжнародні стандарти аудиту [9], прийняті на рівні національних, та Положенням з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» [10].

Система контролю якості аудиту України містить в собі: регулярну звітність суб'єктів аудиторської діяльності за формою затвердженою АПУ; моніторинг з питань якості аудиторських послуг, додаткові процедури із забезпечення контролю якості та дисциплінарні заходи за наслідками контролю; інформування суспільства про функціонування такої системи в Україні.

У світовій практиці більшість авторів виділяє три основні моделі формування контролю за аудиторською діяльністю. Це:

- здійснення нагляду приватними суспільними організаціями за дорученням держави;
- здійснення нагляду державним органом;
- змішана модель нагляду.

Перша модель формування контролю, в якій нагляд здійснюють приватні суспільні організації за дорученням держави характерна для США та Великобританії. Перше підґрунтя її розвитку було закладено у 1978 році, коли Американським інститутом сертифікованих громадських бухгалтерів (АІСРА) був створений Комітет контролю якості стандартів, завданням якого було допомагати аудиторським фірмам у здійсненні та вдосконаленні контролю якості їхньої роботи [5]. В процесі своєї діяльності даний комітет визначив п'ять основних елементів контролю якості, які мали братися до уваги при розробці аудиторськими фірмами власної внутрішньої політики та процедур. До цих елементів відносяться:

- незалежність, чесність та об'єктивність;
- управління персоналом;
- підбір нових та продовження обслуговування клієнтів;
- виконання зобов'язань;
- моніторинг.

Всі ці елементи враховувалися при здійсненні перевірок системи контролю якості на відповідність стандартам АІСРІ, які проходили не частіше одного разу на три роки. Як бачимо дані елементи майже ідентичні до сучасних, регламентованих МСКЯ

1. Важливою відмінністю є відсутність у їх складі такого елемента як людські ресурси [9]. Його наявність говорить, що на фірмі встановлені такі політики і процедури, які надають їй достатню впевненість в тому, що вона має достатньо персоналу, компетентність, здібності та відданість етичним принципам, які необхідні для виконання роботи.

Також Американським інститутом присяжних бухгалтерів (АІСРА) затверджено Стандарт контролю якості «Система контролю якості для фірм присяжних бухгалтерів», відповідно до якого проводяться так звані колегіальні перевірки членами Комітету колегіальної перевірки чи Комітету громадського нагляду. Такі перевірки часто називають перевірками рівних. Аудиторська фірма, що перевіряється, має право вибору між призначенням перевіряючої групи Комітетом колегіальної перевірки і залученням іншої фірми – члена АІСРА для проведення перевірки. При цьому спільні перевірки одночасно не допускаються.

В процесі розвитку аудиту все більше почали обговорювати питання пов'язане із суспільним (громадським) наглядом. В 1985 році його вперше було розглянуто у Звіті Організації економічного співробітництва та розвитку. А в 2000 році новим поштовхом у його розвитку став скандал серед аудиторських фірм пов'язаний із приховуванням збитків збанкрутілого підприємства [6]. Саме після гучних корпоративних скандалів у 2002 році у США було прийнято Закон Сарбейнса-Оксли, який встановив підвищені вимоги в області системи корпоративного управління і внутрішнього контролю за фінансовою звітністю компаній, акції яких котируються на фондовому ринку США. Також даний закон містить вимоги щодо документування і проведення щорічної оцінки системи внутрішнього контролю та зобов'язує керівництво подавати звіти про її стан.

Важливу роль у формуванні системи контролю, в якій нагляд здійснюють приватні суспільні організації, відіграли й такі документи як: Рекомендації про гарантії якості для обов'язкового аудиту – мінімальні вимоги (схвалені Європейським Союзом у 2000 році) [12]; принципи нагляду за аудиторською діяльністю видані IOSCO у 2002 році; Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язків аудит річної звітності та консолідованої звітності (прийнята Європейським Союзом у 2006 році) [4], до складу якої входить окрема глава присвячена суспільному (громадському) нагляду.

Так, в главі VII Директиви 2006/43/ЄС розглянуто систему забезпечення якості та вказано, що вона організовується таким чином, щоб забезпечити її незалежність від аудиторів і аудиторських фірм, що контролюються, з урахуванням суспільного нагляду [4]. Тобто, передбачено контроль якості аудиторських послуг, який здійснюється через суспільний (громадський) нагляд. Причому вказано, що перевірки з метою забезпечення якості проводяться один раз на шість років та щороку оприлюднюються їх результати. Вони здійснюються в трьох напрямках:

- нагляд за допуском та реєстрацією аудиторів та аудиторських фірм;
- нагляд за впровадженням стандартів професійної етики, внутрішнього контролю якості аудиторських фірм та аудиту;
- нагляд за системами безперервного навчання, забезпечення якості, розслідувань і санкцій.

Крім цього в Директиві 2006/43/ЄС розглянуто основні принципи за якими має функціонувати ефективна система суспільного нагляду. До них відносяться: прозорість; адекватне фінансування; обов'язковість суспільного нагляду для всіх без винятку суб'єктів аудиту; право проводити, за потреби, розслідування стосовно діяльності аудиторів та аудиторських фірм і застосовувати відповідні заходи за їх наслідками;

здійснення керівництва системою непрактикуючими особами, які мають знання у сферах обов'язкового аудиту.

Саме вказаний документ є одним із основних для країн, в яких нагляд за якістю аудиторських послуг здійснюють суспільні організації. До нього також звертаються і різні міжнародні організації, в основі діяльності яких лежить нагляд за діяльністю суб'єктів аудиту.

Основними міжнародними організаціями, які здійснюють нагляд за роботою аудиторів є:

- **PIOB (Public Interest Oversight Board)** – Рада з нагляду за дотриманням суспільних інтересів. Створена в лютому 2005 року з метою нагляду за розробками IFAC (International Federation of Accounting – Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ)) в сфері аудиту, надання впевненості, етики і освітніх програм. Основна ціль функціонування PIOB – підвищення впевненості у інвесторів та інших осіб, що діяльність IFAC відповідає, в першу чергу, суспільним інтересам.

- **EGAОВ (European Group of Auditors Oversight Bodies)** – Європейська група органів нагляду за аудиторами. Створена 14 грудня 2005 року з метою надання рекомендацій Європейській Комісії з питань аудиту, а також координації дій нової системи суспільного нагляду за роботою аудиторів та аудиторських фірм в межах Європейського Співтовариства.

- **РСАОВ (Public Company Accounting Oversight Board)** – Рада з нагляду за діяльністю публічних бухгалтерів (аудиторів). Створена в США в 2003 році у відповідності з вимогам Закону Сарбейнса-Оксли (2002 рік) з метою захисту інвесторів та суспільних інтересів шляхом забезпечення інформативності, достовірності та незалежності аудиторських звітів [13].

Для того щоб система суспільного (громадського) нагляду за аудиторами та аудиторськими фірмами діяла ефективно вона має бути незалежною, прозорою, компетентною та нести відповідальність за свої дії. Крім того вона обов'язково повинна бути не просто незалежною, а «фінансово незалежною», щоб при виконанні своїх обов'язків на перше місце не виходила комерційна зацікавленість.

Другою моделлю формування контролю є модель в якій нагляд здійснюється державним органом. Вона характерна для Австралії, Голландії, Італії. На наш погляд, до цієї категорії варто віднести і Україну, але існує один суперечливий момент.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» лише Аудиторська палата України (АПУ) може бути суб'єктом контролю якості аудиту в нашій державі. Саме до її повноважень входить здійснення контролю якості аудиту та встановлення порядку його проведення. Але відповідно до ст.13 вищевказаного закону АПУ не є державним органом, вона функціонує як «незалежний орган». Аудиторська палата України формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів. Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб [7]. Враховуючи те, що половина представників АПУ (10 осіб) делегується із державних органів та аналізуючи саму систему контролю якості аудиторських послуг, яка сформувалася в нашій державі, віднесення України до даної групи є очевидним. Цей момент також підтверджується тим, що лише АПУ надані права здійснювати контроль та регулювання аудиторською діяльністю і у її складі практично відсутні представники широких суспільних кіл, які мали б значний вплив на процес встановлення вимог до аудиту. А це не відповідає вимогам Директиви 2006/43/ЄС щодо формування системи суспільного нагляду.

Третьою і останньою є змішана модель формування контролю. Вона застосовується у Німеччині. Характерним для даної країни є те, що нагляд за професією

здійснює суспільна організація аудиторів та Аудиторська палата, яка в той же час контролюється незалежним державним органом.

В Німеччині виділяють два види контролю за професією аудитора. Це контроль за здійсненням професії аудитора, та безпосередньо контроль якості аудиторських послуг.

Поширеним явищем в цій країні є страхування відповідальності аудиторів перед третіми особами. Відповідно до Німецького закону «Про аудиторську діяльність» таке страхування є обов'язковим у тому випадку, якщо максимальна професійна відповідальність становить 1 мільйон євро – для аудиту підприємств, що не є учасниками ринку капіталу та 4 мільйони євро – для аудиту підприємств, що є учасниками ринку капіталу.

Досвід Німеччини у страхуванні відповідальності аудиторів є досить позитивним і було б доцільно впровадити таку практику і в нашій державі. Це дозволило б підвищити якість аудиторських послуг та убезпечити аудиторів від їхніх помилок.

До змішаної моделі контролю якості аудиторських послуг відноситься і Росія.

Як і в Україні в Росії виділяють два рівні контролю якості аудиту: зовнішній і внутрішній. На кожному рівні здійснюється попередній, поточний і наступний контроль.

Відповідно до ст. 10 Закону Російської Федерації «Про аудиторську діяльність» [14] зовнішній контроль якості роботи аудиторських організацій та індивідуальних аудиторів здійснюють саморегулюючі організації. Другим суб'єктом контролю якості є державний орган, який здійснює контроль якості роботи тих аудиторських організацій, які здійснюють обов'язковий аудит підприємств у складі капіталу яких частка державного майна становить не менше 25%.

Планові зовнішні перевірки якості роботи аудиторських організацій та індивідуальних аудиторів відбуваються не рідше одного разу на п'ять років, але не частіше одного разу на рік. При цьому планові перевірки аудиторських організацій, які проводять обов'язковий аудит, здійснюються:

- саморегулюючими організаціями, членом якої є аудиторська фірма, не рідше одного разу на три роки, але не частіше одного разу на рік;
- уповноваженим державним органом не частіше одного разу на два роки.

Важливим моментом є і те, що в ст.17 вищезгаданого закону вказується, що саморегулюючі організації є некомерційними і в їх складі мають бути створені спеціалізовані органи, які б здійснювали контроль за дотриманням членами такої організації вимог існуючого законодавства Росії, стандартів аудиторської діяльності, правил незалежних аудиторів та аудиторських фірм, кодексу професійної етики аудиторів [14]. Крім того до повноважень такого органу входить також розгляд справ та застосування до членів саморегулюючої організації аудиторів дисциплінарних заходів.

На ряду з іншими функціями саморегулюючі організації розробляють і затверджують власні стандарти, приймають кодекс професійної етики аудиторів, розробляють проекти федеральних стандартів аудиторської діяльності, беруть участь у розробці проектів стандартів бухгалтерського обліку та бухгалтерської (фінансової) звітності.

Членами саморегулюючої організації аудиторів можуть бути незалежні аудитори, аудиторські організації, фізичні особи та організації не пов'язані з аудиторською діяльністю [14]. При цьому існує умова, що в такій саморегулюючій організації аудиторів має бути забезпечена незалежність аудиторів та аудиторських фірм при здійсненні ними функцій безпосередньо пов'язаних з аудиторською діяльністю.

Враховуючи всі особливості формування саморегулюючих організацій варто зазначити, що вони підпадають під значну частину вимог Директиви 2006/43/ЄС стосовно системи суспільного (громадського) нагляду.

Прийняття у 2008 році Росією нового Закону «Про аудиторську діяльність» та перехід до нової системи формування контролю якості аудиторських послуг стало значним кроком у розвитку російського аудиту. На наш погляд, це все лише сприятиме покращенню якості самого аудиту. Звичайно організована Росією система контролю якості не є досконалою, але в процесі практичних напрацювань завжди виникає можливість виявлення та усунення недоліків.

Висновки. Найбільш оптимальною ми вважаємо систему суспільного нагляду, до переваг якої можна віднести повну незалежність, в тому числі і від державних органів, прозорість, компетентність та повну відповідальність за свої дії. Але також варто сказати, що кожна з наведених моделей формування контролю за аудиторською діяльністю має свої як переваги так і недоліки. Саме тому при обрані однієї з таких моделей необхідно об'єктивно оцінити та проаналізувати всі «за» і «проти». Звичайно, такий вибір є індивідуальним для кожної країни, оскільки завжди необхідно враховувати як її внутрішнє так і зовнішнє середовище.

Існуюча в Україні система контролю якості аудиторських послуг знаходиться лише на шляху свого розвитку. І, на наш погляд, доцільним є поєднання в ній професійних і громадських інтересів при проведенні контролю якості, що забезпечить більшу ефективність самого контролю. Крім того, позитивним є функціонування зарубіжних аудиторських фірм в нашій державі, що сприяє розвитку вітчизняного аудиту, використанню світового досвіду і вдосконаленню діяльності власних фірм, становленню їх як високоорганізованих, компетентних, професійних аудиторських фірм відповідно до вимог міжнародних стандартів з аудиту.

Аудит потрібний як державі, так і економічним суб'єктам, тому і необхідно розробити політику його вдосконалення. Перспективним напрямком такого вдосконалення є покращення якості аудиту в Україні, що підвищить ступінь довіри до нього та дозволить вийти на міжнародний рівень.

Список літератури

1. Войнаренко М.П., Пономарьова Н.А., Замазій О.В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488с.
2. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит: вид.2-ге, перероблене та доповнене. – Львів: Оріяна-Нова, 2004. – 292с.
3. Давидов Г.М., Давидов І.Г., Давидов Ю.Г. та ін. Аудит: Підручник / за ред. Г.М.Давидова, М.В. Кужельного. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2009. – 495с.
4. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844.
5. Дорош Н.І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном / Університетські наукові записи. – 2007. - №3(23). – С. 264-267.
6. Єременко Д.В. Якість аудиторських послуг в Україні / Облік і фінанси АПК. – 2010. - №2. – С.94-96.
7. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 07 липня 2011 року № 3610-VI). - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.
8. Концептуальні основи контролю аудиторською діяльністю в Україні, затверджена рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. N 182/3 . - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/temp/2099327807.doc>

9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: «Видавництво «Фенікс», 2010. – 871с.
10. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затверджене рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 №182/4 зі змінами згідно рішення АПУ від 30.06.2011 № 232/9. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/temp/2077494523.doc>.
11. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26.05.2011 № 231/12. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=page.php&id=2>.
12. Рекомендації Комісії Європейського Співтовариства щодо мінімальних вимог до якості аудиту офіційним аудитором від 15 листопада 2000 року 2001/256/ЄС - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_176.
13. Шалімова Н.С. Системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю: світовий досвід та шляхи його використання в Україні / Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. - №2,Т.2. – С.173-177.
14. Федеральный Закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года N 307-ФЗ. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc&base=LAW&n=83311>.

О. Михайленко

Международный опыт формирования системы контроля качества аудиторских услуг

В статье рассматривается международный опыт формирования системы контроля качества аудиторских услуг. В процессе исследования выделяется три модели организации контроля аудиторской деятельности и анализируется каждая из них. Наиболее оптимальной признана система общественного надзора, преимуществами которой есть ее полная независимость, в том числе и от государственных органов, прозрачность и компетентность.

O. Mihaylenko

International experience of forming a system of quality control of audit services

Article seen international experience of forming a system of quality control of audit services. In the process of research are three models of organization of audit activity and analyzed each of them. The most optimal recognized the system of public oversight, the benefits of which have full independence, transparency and competence.

Одержано 11.10.11