

С.О. Левицька, д.е.н., проф.

*Національний університет водного господарства
та природокористування*

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ПОСЛУГ, ЯКІ МОЖУТЬ НАДАВАТИ АУДИТОРСЬКІ ФІРМИ

Досліджено методичні та практичні підходи до контролю якості послуг, які можуть надавати аудиторські фірми. Запропоновано: заходи документального та організаційного забезпечення результативності контролю якості таких послуг; перелік питань, що потребують розкриття у внутрішньофірмовому Стандарті контролю якості. Наведено приклади внутрішніх документів для аудиторської фірми, які на даний час в цілому формують систему документального забезпечення положень контролю якості послуг, що можуть надавати аудитори (аудиторські фірми). Підтверджено, що обов'язки професійного бухгалтера (аудитора) не зводяться виключно до оцінки фінансової звітності, а також охоплюють цілий спектр консультаційної діяльності, перевірок облікових та організаційних питань (визначених управлінським персоналом замовника). Обґрунтовано, що важливим критерієм довіри клієнтів до результатів їх співпраці з аудиторськими фірмами є впевненість у тому, що залучені до виконання аудиторських послуг фахівці дотримуються Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Ключові слова: міжнародні стандарти аудиту; контроль якості; аудит; огляд; перевірка; внутрішні документи; документальне забезпечення; аудиторська фірма; Кодекс етики.

Постановка проблеми. Якість господарювання суб'єкта як комплексна оцінка його конкурентоспроможності – невід'ємна складова менеджменту організації діяльності в умовах формування збалансованого національного розвитку. Сьогодні цей показник покликаний ідентифікувати як безпосередньо економічні аспекти діяльності, так і екологічну безпеку та соціальне забезпечення на рівні суб'єкта (насамперед, в контексті використання його виробничих ресурсів), а також на макрорівні, тобто через вплив результатів діяльності на регіональний економічний розвиток за місцем розташування такого суб'єкта.

По відношенню до аудиторських фірм (АФ) якість послуг, які вони можуть надавати, не тільки визначає рівень організації роботи фірми, але і © С.О. Левицька, 2015 ння – формує ступінь довіри до бізнесу

юридичних осіб-замовників аудиторських послуг з боку держави (зовнішніх контролюючих органів) та контрагентів таких суб'єктів.

За визначенням Аудиторської палати України, якісною послугою є та, що виконана з дотриманням професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, і задовольняє потреби користувачів. За змістом поняття «якість» значно глибше, ніж просто узагальнення показників фінансово-господарської діяльності.

Якість – філософське поняття з термінології гуманітарних наук. Це – побічна обставина, за допомогою якої річ є якогось *типу чи виду*; побічна обставина, що вказує, якою є річ (*її змістовні якості та форми*) і як річ діє (*її здатності та навички*); побічна обставина, що є *зовнішньою оцінювальною формою* [10].

Відтак оцінка якості інформаційних послуг (у т. ч. тих, що можуть надавати аудиторські фірми) враховує:

- досягнення: мети надання послуг, розкриття об'єкта та предмета аудиторських послуг;
- виконання завдань функціонального призначення аудиторських послуг;
- раціональність структурно-методичної основи формування послуг та її відповідність нормативним документам;
- дотримання погоджених з користувачами базових параметрів: джерел вихідної інформації, періоду дослідження, форми узагальнення та передачі результатів користувачам;
- розкриття оцінки корисності послуг через показники достовірності, повноти, точності наведених даних тощо.

Закономірним є застосування таких визначень якості, як «відповідність стандарту», «відповідність світовому рівню», «відповідність міжнародній практиці» тощо.

На даний час до переліку послуг у сфері аудиту належать:

- послуги у сфері аудиту: завдання з надання впевненості та супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг;
- інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю, визначені Законом України «Про аудиторську діяльність»;
- організаційне та методичне забезпечення аудиту [5] .

Відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСКЯ) 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги», в цілому система контролю якості послуг, які можуть надавати аудиторські фірми, має складатися з таких елементів:

відповідальність керівництва за організацію контролю якості на фірмі; дотримання етичних вимог залучених до виконання послуг фахівців; прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом, виконання специфічних завдань на підготовчих етапах; забезпеченість трудовими ресурсами та їх фахова відповідність; завершення виконання завдання; моніторинг одержаних результатів [3].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми імплементації Міжнародних стандартів аудиту, Міжнародних стандартів контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг у нормативне поле діяльності аудиторських фірм, їх практичне застосування досліджувались такими вітчизняними вченими, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, С.Я. Зубілевич, Г.М. Давидов, В.М. Костюченко, Є.В. Мних, О.А. Петрик, В.В. Сопко, О.Р. Суха, Б.Ф. Усач та ін.

Разом з тим, впровадження контролю якості аудиторських послуг, результати якого ідентифікують рівень довіри замовників до обліково-аналітичного відображення результатів функціонування суб'єктів і є базовою основою для прийняття управлінських рішень, потребує методичних та організаційних уточнень за видами послуг, їх цільовим спрямуванням в умовах сучасних економічних трансформацій.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження: визначення особливостей організації контролю якості послуг, які можуть надавати аудиторські фірми в Україні; об'рунтування заходів його практичного впровадження та альтернатив забезпечення раціональної системи контролю якості, її відповідності міжнародній практиці аудиту з урахуванням вимог національного суспільно-економічного розвитку.

Викладення основного матеріалу. Вітчизняні науковці додають до визначення різних видів та форм контролю елементи, що, з одного боку, конкретизують, з іншого – суттєво розширяють сферу застосування контрольних заходів. Контроль забезпечує:

- встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт через виявлення відхилень, допущених у результаті виконання таких управлінських рішень;

- якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених об'єктом контролю;

- встановлення причин і винних осіб у відхиленнях;

- усунення та попередження негативних явищ і тенденцій у майбутньому [2, с. 380; 9].

Міжнародні стандарти щодо контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСКЯ), видані в 2012 р., мають суттєві відмінності проти раніше виданих за структурою, а

також характеризуються достатньо високим науково-методичним обґрунтуванням. Це новітнє покоління стандартів аудиту, в яких основна увага приділена забезпеченню належного рівня впевненості користувачів у висновках та звітах за результатами аудиту (огляду, погоджених процедур, інших послуг).

Серед базових нормативних документів, що детально регламентують проведення контролю якості:

- Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»;

- Міжнародний стандарт супутніх послуг 4400 (раніше МСА 920) «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації» [3];

- Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» [6];

- Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг [7] та ін.

У свою чергу, аудиторська фірма розробляє цілу низку внутрішніх документів контролю якості своїх послуг, серед яких: підхід керівництва фірми до питань контролю якості; політика та методи менеджменту організації діяльності фірми; відповідальність керівництва; формалізована організаційна структура фірми; внутрішня система комунікацій між персоналом, внутрішня культура ділових відносин; внутрішньофірмові професійні стандарти; положення про структурні підрозділи; посадові інструкції; кадрова політика; компетентність персоналу, який здійснює контроль; система заохочення підвищення якості та ін.

Тому, в матеріалах внутрішньофірмового Стандарту контролю якості послуг, що може надавати фірма, доцільно розкрити принципово важливі положення в розрізі всіх МСКЯ щодо послуг, характерних для такої фірми. Якщо ж кількість стандартів виявилась значною – доцільно розробляти (адаптувати) кожен з них окремо.

Важливим критерієм довіри клієнтів до результатів їх співпраці з аудиторською фірмою є впевненість у тому, що залучені до виконання послуг фахівці з працівників фірми дотримуються Кодексу етики професійних бухгалтерів, розробленого та виданого Міжнародною Радою з Етичних Стандартів для Бухгалтерів МФБ (IESBA) [4].

Кодекс визначає для професії бухгалтера (аудитора) такі риси: володіння відповідними інтелектуальними навичками, надбаними шляхом освіти і підвищення кваліфікації; прихильність представників професії

загальному кодексу цінностей і правил поведінки (прийнятого відповідним стоячим вище адміністративним органом), ідеям об'єктивного підходу до виконання своїх обов'язків; розуміння своєї ролі та належного виконання своїх обов'язків перед суспільством у цілому.

Обов'язки професійного бухгалтера не зводяться виключно до задоволення потреб окремого клієнта-роботодавця:

- незалежні аудитори допомагають забезпечити цілісність та ефективність фінансової звітності суб'єкта господарювання, наданої банківським установам як допоміжна документація для отримання кредитів, а акціонерам – для отримання капіталу;

- фінансові директори використовують звіти за результатами роботи аудиторів, виконуючи різні управлінські функції з метою забезпечення ефективного використання виробничих ресурсів;

- внутрішні аудитори забезпечують впевненість у системі внутрішнього контролю суб'єкта;

- податкові експерти допомагають забезпечити ефективне використання податкової системи, застосовуючи на практиці принципи оптимізації системи оподаткування на умовах беззаперечного виконання правил та принципів податкового законодавства.

Кодекс визнає, що цілі бухгалтерської професії полягають у забезпеченні найкращих результатів роботи, дотриманні чотирьох основних критеріїв оцінки послуг:

- *достовірності* – у суспільстві в цілому існує потреба у достовірній інформації, надійних інформаційних системах;

- *професіоналізму* – існує потреба в людях, які можуть бути, без сумніву, визнані клієнтами, роботодавцями та іншими зацікавленими сторонами як спеціалісти в сфері бухгалтерського обліку (аудиту);

- *якості послуг* – необхідна впевненість у тому, що всі послуги, які надає професійний бухгалтер (аудитором), відповідають вищим стандартам якості;

- *довіри* – користувачі послуг професійних бухгалтерів (аудиторів) мають бути впевнені в існуванні основ професійної етики, в урегульованому наданні таких послуг.

Відповідно до Кодексу, для досягнення цілей бухгалтерської (аудиторської) професії професійні бухгалтери (аудитори) мають дотримуватися таких фундаментальних принципів: порядності, об'єктивності, професійної компетентності, наполегливості, конфіденційності, професійної поведінки, технічних стандартів.

Хоча Міжнародний стандарт супутніх послуг (МССП) 4400 зазначає, що незалежність не є вимогою для зобов'язань з погоджених

процедур, згідно з умовами фінансування, визначених грантонадавачами (благодійниками, «фінансовими донорами» тощо), на практиці аудитор (помічник аудитора) зобов'язаний відповідати принципам незалежності відповідно до етичного кодексу професійних бухгалтерів.

Враховуючи вимоги ЄС, до правил професійної етики, на думку Д.В. Єременко, необхідно додати такі положення в питаннях забезпечення незалежності: аудитор має дотримуватися незалежності як під час аудиту, так і під час надання інших послуг; аудитор має передбачати всі можливі загрози втрати незалежності та вживати необхідних заходів щодо зниження її ризику [8].

На нашу думку, зазначені вище концептуальні правила забезпечення якісних результатів діяльності мають бути визначені внутрішньофірмовим Стандартом якості послуг, що може надавати АФ.

Аудитор (або працівник аудиторської фірми) зобов'язаний переконатись у тому, що замовник, якому буде надано звіт про фактичні результати надання послуг, чітко розуміє призначення, зміст процедур аудиту (огляду, перевірки тощо), їх ролі в прийнятті керівництвом суб'єкта-замовника ефективних оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Сьогодні залишаються невирішеними питання уніфікації підходів до формування робочих документів системи контролю якості послуг, що можуть надавати аудиторські фірми. На нашу думку, з урахуванням вимог Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» документування системи контролю якості аудиторських послуг можна систематизувати таким чином (табл. 1).

Результати контролю – не тільки статистика відхилень, а й обґрунтований їх причинно-наслідковий зв'язок, пропозиції щодо заходів законодавчо-розпорядчого характеру на рівні суб'єкта (в окремих випадках – на рівні органів нормативно-правового регулювання та зовнішнього контролю).

Бажає кращого організація Аудиторською палатою України курсів підвищення кваліфікації аудиторів (зокрема, щорічне удосконалення системних знань аудиторів). Тематика, форми проведення, залучені викладачі-тренери не завжди забезпечують досягнення належного рівня якості таких заходів, що, беззаперечно, впливає на їх оцінку.

№ з/п	Управління контролю якості послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)	Документальне забезпечення положень контролю якості послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)
1	2	3
Регламентований перелік Положенням 1 [6]		
1	Підхід Керівництва Фірми до питань контролю якості	Положення «Політика та процедури забезпечення незалежності та функціонування внутрішньої системи контролю якості», Свідоцтво про здійснення моніторингу контролю якості на АФ
2	Політики й методи Керівництва на Фірмі, відповідальність керівництва	Положення «Політика та процедури забезпечення незалежності та функціонування внутрішньої системи контролю якості». Внутрішньофірмові Положення щодо методів контролю якості
3	Формалізована організаційна структура Фірми	Положення щодо організаційної структури (в т. ч. по структурних підрозділах АФ)
4	Внутрішня система комунікацій між персоналом	Положення «Політика та процедури забезпечення незалежності та функціонування внутрішньої системи контролю якості» (розд. «Людські ресурси»). Посадові інструкції
5	Внутрішня культура на Фірмі	Положення «Політика та процедури забезпечення незалежності та функціонування внутрішньої системи контролю якості» (розд. «Людські ресурси»). Положення про забезпечення захисту інформації, що становить комерційну таємницю та конфіденційну інформацію
6	Внутрішньофірмові професійні стандарти	Внутрішньофірмові Положення щодо методів контролю якості

Продовження табл. 1

1	2	3
7	Положення про структурні підрозділи	Положення щодо організаційної структури (в т. ч. структурних підрозділів АФ)
8	Посадові інструкції	Посадові інструкції, особові справи аудиторів
9	Кадрова політика	Положення «Політика та процедури забезпечення незалежності та

		функціонування внутрішньої системи контролю якості» (розд. «Людські ресурси»). Посадові інструкції. Штатний розклад. Особові справи
10	Компетентність персоналу, який здійснює контроль	Положення «Політика та процедури забезпечення незалежності та функціонування внутрішньої системи контролю якості» (розд. «Людські ресурси»). Посадові інструкції
11	Система заохочення підвищення якості	Положення «Політика та процедури забезпечення незалежності та функціонування внутрішньої системи контролю якості» (розд. «Людські ресурси», підрозд. «Мотивація»). Посадові інструкції
Додатково до регламентованого Положенням 1 переліку (альтернативні пропозиції)		
12	Організація співпраці з клієнтом	Положення «Політика та процедури забезпечення незалежності та функціонування внутрішньої системи контролю якості» (розд. 3 «Прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань»): 1. Накази: Про прийняття замовлення клієнта та характер його обслуговування (мета, термін, очікувані результати); Про призначення групи виконавців. 2. Договір на прийняття замовлення. Лист-замовлення. Лист-зобов'язання. 3. Робочі документи за результатами виконання замовлення. 4. Звіт про фактичне виконання завдання. 5. Протокол про перевірку завершеного завдання. 6. Контрольний лист перевірки якості під час виконання завдання

Закінчення табл. 1

1	2	3
13	Організація моніторингу результатів у розрізі видів/стапів послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)*	Положення «Політика та процедури забезпечення незалежності та функціонування внутрішньої системи контролю якості» (розд. 6 «Моніторинг»): 1. Наказ про призначення особи, відповідальної за моніторинг. 2. Протокол про перевірку завершення завдання. 3. Протокол щодо системи вжиття заходів за

		<p>результатами оцінки кожного із завершених завдань.</p> <p>4. Звіт за результатами моніторингу відповідності політики практичному дотриманню Стандартів контролю якості послуг</p>
--	--	--

*практикується у випадку підготовки проміжних Звітів, визначених умовами Грантового контракту

Проблемним питанням залишається розробка навчальних матеріалів, навчальних програм для аудиторської фірми, вимог до відбору та підготовки викладачів для проведення навчання (підвищення кваліфікації) аудиторів. Потребує організаційного та методичного удосконалення профілактична підготовка аудиторської фірми до проведення перевірок Аудиторською палатою України з питань ефективності системи внутрішнього контролю якості.

Завдання зовнішньої перевірки на даний час досить деталізовано Аудиторською палатою України, однак методичне забезпечення для аудиторських фірм – не стандартизовано. Як наслідок, актуалізується потреба в регламентації підготовки відповідної документації.

Питання про інформаційне наповнення переліку робочих документів внутрішньої системи контролю якості вирішується аудиторською фірмою індивідуально. До основних критеріїв достатності обсягу робочої документації, на наш погляд, можна зарахувати:

- наявність документів, що підтверджують виконання аудиторських процедур відповідно до стратегії та плану контролю якості;
- доказовість та повноту документів, що підтверджують обґрунтування виявлених результатів (відхилень, зауважень тощо) та висновків у розрізі наданих аудиторською фірмою послуг.

Як засвідчує практика, вітчизняні аудитори не завжди складають робочі документи, або їх підготовка має формальний характер. Перш за все, це обумовлено браком часу, який аудитор відводить на перевірку, та ціною політикою, що склалася на ринку аудиторських послуг.

Підготовці та проведенню перевірки внутрішнього контролю якості аудиту з використанням інформаційних технологій приділяється сьогодні особлива увага. Враховуючи обмеженість у виборі програмних продуктів, деякі з них дозволяють аудитору автоматизувати окремі етапи аудиту (зокрема, планування перевірки, отримання аудиторських доказів, підготовка звітності).

Труднощі також викликає застосування процедур контролю якості в питаннях планування діяльності фірми: спланувати потреби фірми в працівниках на основі кількості клієнтів, очікуваного збільшення фірми, виходу працівників на пенсію тощо практично неможливо, оскільки на вказані показники впливає ціла низка практично непередбачливих факторів (невизначеність зовнішньоекономічного розвитку, мінливість законодавчого поля, негативні тенденції в динаміці ВВП тощо).

Висновки. Якість виконання своїх зобов'язань – актуальне питання для будь-якого суб'єкта, що на етапах формування збалансованості економічних, соціальних та екологічних підходів його господарської діяльності потребує галузевої стандартизації як на рівні безпосередньо юридичної особи, так і на рівні державних та професійних громадських організацій.

Серед першочергових завдань АФ щодо формування системної методичної та організаційної бази контролю якості послуг, що може надавати аудиторська фірма (за статусом – оцінювач, консультант, аналітик фінансово-господарської діяльності своїх замовників): забезпечення високого рівня професійної освіти та досвіду роботи спеціалістів аудиторської фірми; розробка адаптованих до потреб національного суспільно-економічного розвитку стандартів аудиту; дотримання етичних норм професійної поведінки; створення дієвої системи довіри до результатів виконання своїх зобов'язань тощо.

На нашу думку, запропоновані альтернативні рішення в питаннях формування внутрішньофірмової системи контролю якості послуг, що можуть надавати аудиторські фірми, є одними з таких результативних кроків досягнення зазначених цілей.

Список використаної літератури:

1. *Бариніна М.В.* Внутрішній аудит – другий стовп державного внутрішнього фінансового контролю / *М.В. Бариніна* // *Фінансовий контроль*. – 2007. – № 4. – С. 50–51.
2. *Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні* : у 4 т. Т. 2. / Редкол. *М.Я. Азаров* (голова та ін.). – Удосконалення бухгалтерського обліку та фінансового аудиту у державному секторі / *Л.Г. Ловінська, І.Б. Стефанюк, О.О. Чечуліна та ін.* – К. : НДФІ, 2007. – 536 с.

3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. – Ч. 1 та 2, 2012.
4. Міжнародні стандарти аудиту. Кодекс етики Міжнародної федерації бухгалтерів. ICAR. – М., 2000. – 699 с.
5. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) : Рішення АПУ від 22.12.2011 р. № 244/14 зі змінами, внесеними рішенням Аудиторської палати України від 19.12.2013 р. № 286/9.
6. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» ; затверджено Рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 за № 182/4 (з чинними доповненнями та змінами).
7. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг ; затверджено рішенням Аудиторської палати України від 30.10.2014 № 302/9.
8. *Єременко Д.В.* Розвиток аудиторських послуг в Україні / *Д.В. Єременко, Д.В. Кацевський* ; зб. наук. пр. Таврійського державного агротехнологічного університету (Економічні науки). – 2012. – № 2 (18), Т. 4. – С. 181–186.
9. Контроль [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki>.
10. Якість [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki>.
11. Co-operation between internal and external auditors: a good practice guide [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.hm-treasury.gov.uk/psr_governance_gia_guidance.htm.

ЛЕВИЦЬКА Світлана Олексіївна – доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства і природокористування, м. Рівне.

Наукові інтереси:

- облікове забезпечення фінансових результатів суб'єктів підприємницької та непідприємницької діяльності;
- облік і звітність в оподаткуванні;
- бухгалтерський облік в управлінні підприємством.

Тел.: (067) 718–10–14.

E-mail: levitska1@yandex.ru.

