

І. М. Сисоєва,
к. е. н., доцент, доцент кафедри економіки, обліку та оподаткування,
Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Західноукраїнського національного університету, м. Вінниця, Україна
ORCID ID: 0000-0003-0567-1658

DOI: 10.32702/2306-6806.2021.1.104

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

I. Sysoieva,
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Economics, Accounting and Taxation,
Vinnytsia Educational and Scientific Institute of Economics of West Ukrainian National University

QUALITY CONTROL OF AUDIT SERVICES PROVISION

У статті здійснено оглядовий аналіз системи контролю якості аудиторських послуг в Україні та зовнішні перевірки діяльності аудиторських фірм. Встановлено, що впровадження системи зовнішнього та внутрішнього контролю якості аудиторських послуг є найактуальнішим завданням сучасного незалежного аудиту в Україні. І такий контроль повинен охоплювати всі аспекти процесу аудиту.

У статті наведено огляд матеріалів із правових та практичних засад регулювання аудиту, контролю якості аудиторських послуг та органів суспільного нагляду за аудитом у провідних країнах Європейського Союзу. Вказано тенденції щодо організації та регулювання аудиторської діяльності, варіанти впливу на якість аудиторських послуг, а також застосування державних та недержавних важелів формування органів суспільного нагляду. Обґрунтовано критичне ставлення до регулювання аудиту, організації та методики аудиту в Україні. Зроблено висновки та окреслено перспективи подальших досліджень.

The article provides an overview analysis of the quality control system of audit services in Ukraine and external inspections of audit firms. It is established that the introduction of the system of external and internal quality control of audit services is the most urgent task of modern independent audit in Ukraine. And such control should cover all aspects of the audit process. The purpose of the study is to determine the essence of the quality control system of audit services in countries that are members of the European Union, non-EU countries, as well as quality control levels, methodological principles of quality control and quality criteria for audit services in Ukraine. Quality control of audit services involves testing of internal procedures, verification of working documents, audit reports and other reports, contracts for the provision of audit services, internal regulations of the audit entity, which determine the policies and procedures to be applied in the provision of audit services. It has been confirmed that the requirements for external control are also increasing in non-EU European countries. The article provides an overview of materials on the legal and practical principles of audit regulation, quality control of audit services and public audit oversight bodies in all EU countries. The tendencies concerning the organization and regulation of audit activity, variants of influence on quality of audit services, and also application of the state and non-state levers of formation of bodies of public supervision are specified. The critical attitude to the regulation of audit, organization and methods of audit in Ukraine is substantiated. It is studied that the implementation of the requirements of the Association Agreement between Ukraine and the European Union presupposes the fulfillment by Ukraine of the obligation to agree on the main provisions on political association and economic integration. It has been proved that audit issues belong to the main objects of economic integration between Ukraine and the EU, so it is natural to generalize the regulatory framework and best practices and procedures of the main aspects of audit based on data on the EU and Ukraine. The functions of the subjects of quality control of audit services in Ukraine are studied.

Ключові слова: контроль, аудиторські послуги, аудит, якість аудиторських послуг, суб'єкти контролю, країни Європейського Союзу, інспекція, Аудиторська Палата України.

Key words: control, audit services, audit, quality of audit services, control subjects, countries of the European Union, inspection, Audit Chamber of Ukraine.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сучасних умовах розвитку економіки України зростає значення якості аудиту та аудиторських послуг, а також її контролю через те, що саме об'єктивна аудиторська оцінка фінансової звітності суб'єктів господарювання надає можливість користувачам цієї звітності (стейкхолдерам) приймати відповідні управлінські

рішення. Для ефективного забезпечення якості аудиторських послуг, що надаються аудиторськими фірмами, актуальною проблемою є управління оцінкою та контролем їх якості, в якому ключову роль відіграє не лише фіксація невідповідності якості послуг стандартам чи очікуванням клієнтів, але й виявлення внутрішніх причин, що обумовили дану невідповідність, формуван-

ня способів підвищення якості послуг до необхідного рівня та контроль утримання даного рівня.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням якості та контролю якості аудиту присвячено багато наукових праць таких авторів: Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Єременко Д.В., Козак В.Є., Кузуб О.А., Лісіна В.Ю., Пантелеєв В.П., Пономарьов А.А., Проскуріна Н.М., Редько О.Ю. та ін. [1; 3; 4; 6]. Вітчизняні науковці по-різному визначають поняття якості та контролю якості аудиторських послуг. Проте, детального узагальнення регулювання аудиту, контролю якості аудиту та органів суспільного нагляду за аудиторськими послугами в Україні не проведено.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є визначення сутності системи контролю якості аудиторських послуг в країнах, що входять до Європейського Союзу, країн, що не входять до складу ЄС, а також рівнів контролю якості, методологічних засад контролю якості та критеріїв якості аудиторських послуг в Україні.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

В Україні сьогодні формуються передумови для переходу до нової філософії аудиту — публічного аудиту, який проводиться в інтересах суспільства для забезпечення законної, результативної, ефективної та прозорої діяльності органів публічної влади. Такий підхід дає змогу відійти від радянських стереотипів, які обмежують поняття "аудит" виключно підприємницькою діяльністю у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів господарювання [1]. У результаті аудит розглядається не лише як інструмент виявлення фінансових порушень, а і як функція щодо вдосконалення системи управління в цілому, у тому числі й державного. У цьому контексті слід пригадати Міжнародну організацію вищих органів аудиту (INTOSAI), яка функціонує з 1953 р. і є незалежним керівним органом для вищих органів аудиту державних фінансів. Як відомо, фундаментальні принципи аудиту INTOSAI складаються з чотирьох керівних вказівок [2]: ISSAI 100 "Основні принципи аудиту державного сектору"; ISSAI 200 "Основні принципи фінансового аудиту"; ISSAI 300 "Основні принципи аудиту ефективності"; ISSAI 400 "Основні принципи аудиту відповідності" [9; 10]. Інакше кажучи, в контексті публічних фінансів аудит бухгалтерського обліку і фінансової звітності (фінансовий аудит) є лише одним із чотирьох основних видів (або напрямів) аудиту.

Як доводить світова практика, рівень розвитку публічного аудиту є показником розвинутості громадянського суспільства та демократичності публічного управління, його здатності оперативно й адекватно реагувати на виклики сьогодення, тобто публічний аудит — це нова філософія сприяння забезпеченню якості публічного управління справами суспільства на основі оцінювання результативності та ефективності діяльності органів публічної влади із застосуванням ідеології та принципів громадянського суспільства.

В умовах формаційної та цивілізаційної модернізації суспільства в Україні назріла необхідність створення повноцінного інституту публічного аудиту. Однак ідея створення цього інституту поки що має концептуальний характер, оскільки сама необхідність практичної участі виборців у прямому чи непрямому управлінні публічними фінансами, власністю, інтелектуальними та іншими ресурсами країни ще не стала невід'ємною складовою системи суспільних цінностей в Україні і, відповідно, законодавчо не закріплена.

Основні положення щодо стану регулювання аудиту в Україні передбачено Законом України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" [2],

ст. 3 якого визначає правову основу аудиторської діяльності в Україні. Згідно зі ст. 3 Закону, "аудиторська діяльність — незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг" [2]. Крім цього, аудиторська діяльність регулюється цим Законом, іншими нормативно-правовими актами та міжнародними стандартами аудиту. В разі, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, застосовуються правила міжнародного договору.

Для держав — членів Європейського Союзу, наприклад, Директива з обов'язкового аудиту вимагає від фірм, які виконують аудит суб'єктів суспільного інтересу, щороку розкривати конкретну інформацію стосовно правової структури аудиторської фірми, мережі, частини якої вона є, систем корпоративного управління та контролю якості, фінансову інформацію й інформацію щодо основи визначення винагороди партнерів.

Влучно зазначає Пантелеєв В.П., стверджуючи, що "головною відповіддю на виклики та претензії з боку бізнес-середовища щодо достовірності аудиту є рішуче та системне підвищення і підтримка високого рівня якості аудиту" [3]. Належна якість аудиту та засоби забезпечення якості аудиторських послуг залишаються ґрунтовними положеннями регулювання аудиту в ЄС. Директива 2006/43/ЄС зазначає, що на якість роботи аудитора покладаються широкі кола людей та установ. Висока якість аудиту гарантує впорядкованість функціонування ринків, добросовісність та ефективність фінансової звітності (параграф 9 Директиви 2006/43/ЄС). Вважається важливим постійне забезпечення високої якості всіх обов'язкових аудиторських перевірок, яких вимагає законодавство Співтовариства. Через це всі обов'язкові аудиторські перевірки мають виконуватися на основі міжнародних стандартів аудиту (параграф 13 Директиви) [3].

Країни ЄС і всього світу працюють над посиленням нагляду за професією аудитора шляхом удосконалення чинних систем внутрішнього контролю, підвищення довіри до професії аудитора, визнання аудиторів країни у всьому світі. Вдосконалення базових регламентів необхідно здійснювати також зважаючи на вимоги міжнародних стандартів та, зокрема, директив ЄС. Різні умови ведення бізнесу в різних країнах світу обумовили відсутність єдиної думки та єдиного підходу до вирішення питання оцінки роботи аудиторів та аудиторських компаній. Тому певні країни чи групи країн використовують найбільш ефективні для них методи впливу на якість аудиторських послуг.

Суб'єкти здійснення контролю якості аудиторських послуг у країнах Європейського Союзу різняться (табл. 1). У Великій Британії (31 січня 2020 року Велика Британія перестала бути членом Європейського Союзу) та у Ірландії діють п'ять професійних організацій, які офіційно визнані та схвалені Міністерством торгівлі. Як у Великій Британії, так і в Ірландії професійні організації контролюють роботу всіх аудиторів, які внесені до реєстру. Існує змішана модель, яку застосовано, наприклад, у Німеччині, передбачає, що існуюча суспільна організація аудиторів та Аудиторська палата здійснюють нагляд за професією, однак Аудиторську палату контролює незалежний державний орган — Комісія нагляду за аудиторською діяльністю (нім. Abschlussprüferaufsichtskommission, АРАК). Аналогічні інституції утворені у Бельгії, Франції та інших країнах.

Слід зазначити, що у європейських країнах, які не входять до ЄС, також посилюються вимоги до зовнішнього контролю. У Норвегії існує дві категорії аудиторів, яких ліцензує Комісія з питань банківської справи, страхування та цінних паперів. Ця комісія виступає наглядовим органом для аудиторів, які підконтрольні

Таблиця 1. Суб'єкти здійснення контролю якості аудиторських послуг в країнах ЄС

№ з/п	Країна	Суб'єкт здійснення контролю якості аудиторських послуг
1.	Німеччина	У Німеччині існують дві професійні аудиторські організації: Аудиторська палата та Інститут аудиторів. З 1961 р. під керівництвом Міністерства економіки діє Аудиторська палата (Wirtschaftsprüferkammer) – офіційний орган контролю за діяльністю всіх аудиторів країни. Членство в Аудиторській палаті є обов'язковим для кожного аудитора і кожної аудиторської фірми. Крім того, є добровільна асоціація кваліфікованих аудиторів – Інститут аудиторів (Institut der Wirtschaftsprüfer), до якої входять 84% з 6680 аудиторів цього рівня підготовки [8]
2.	Італія	Загальний контроль здійснює Міністерство юстиції. Палата аудиторів, яка складається з окремих зареєстрованих аудиторів, є незалежною наглядовою організацією, має дотримуватися професійних вимог, визначених 4-ю Директивою ЄС. Вимоги, передбачені в «Принципах професійної поведінки Палати Аудиторів», обов'язкові для виконання всіма членами національних професійних органів [7]
3.	Нідерланди	Комісія з питань перевірки якості аудиту, яка займається зовнішнім контролем якості аудиторської діяльності. Комісія діє в рамках моніторингової організації NIRVA [1]
4.	Франція	Питання бухгалтерського обліку і звітності знаходяться у веденні Міністерства фінансів, а аудиту – Міністерства юстиції. При проведенні перевірки якості застосовуються два підходи: «горизонтальний», відповідно до якого перевіряються всі професійні аудитори і всі види аудиторських завдань; «вертикальний», який передбачає детальне вивчення документів аудиторських перевірок компаній, що становлять суспільний інтерес; одночасно здійснюється перевірка застосовуваних аудиторами процедур [7]
5.	Ірландія	Процедури зовнішнього контролю якості ґрунтуються на системі моніторингу за участю штатних співробітників моніторингових організацій [7]

Міністерству фінансів. Інституції Норвегії запроваджують систему зовнішнього контролю якості аудиту через моніторинг державних та зареєстрованих аудиторів [7].

В Україні відповідно до ст. 40 "Контроль якості аудиторських послуг" розділу VII "Забезпечення якості аудиторських послуг" Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" [2] зазначено, що "контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється шляхом проведення перевірки якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг".

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, проводиться Інспекцією (табл. 2).

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'яз-

кового аудиту фінансової звітності (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес), проводиться Аудиторською палатою України.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які не надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, здійснюється за їхньою власною ініціативою Аудиторською палатою України.

Безпосередньо перевірки з контролю якості здійснюються інспекторами, які є посадовими особами Інспекції та працівниками Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України. Інспектором може бути призначено особу, яка відповідає таким критеріям:

- 1) має досвід роботи аудитором не менше п'яти років;
- 2) припинила діяльність із надання аудиторських послуг одноосібно або у складі суб'єкта аудиторської діяльності;

Таблиця 2. Суб'єкти здійснення контролю якості аудиторських послуг в Україні

Суб'єкти здійснення контролю якості надання аудиторських послуг		
ІНСПЕКЦІЯ	Функції контролюючого органу	Функції контролюючого органу
	Аудиторська палата України	<ol style="list-style-type: none"> 1) розробляє та подає на розгляд Ради нагляду Порядок проведення перевірок з контролю якості; 2) розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості; 3) затверджує щорічні плани-графіки проведення перевірок з контролю якості; 4) призначає інспекторів для проведення перевірок з контролю якості; 5) ухвалює звіти за результатами перевірок з контролю якості; 6) затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок; 7) готує подання Раді нагляду щодо застосування стягнень за результатами перевірок з контролю якості

3) підвищила кваліфікацію за відповідною програмою, затвердженою комісією з атестації.

Контроль якості аудиторських послуг передбачає тестування внутрішніх процедур, здійснення перевірки робочих документів, аудиторських звітів та інших звітів, договорів про надання аудиторських послуг, внутрішніх розпорядчих актів суб'єкта аудиторської діяльності, якими визначаються політика і процедури, які мають застосовуватися при наданні аудиторських послуг, щодо:

1) дотримання застосованих міжнародних стандартів аудиту, вимог щодо незалежності та інших вимог цього Закону, у тому числі забезпечення достовірності інформації, поданої для включення до Реєстру;

2) кількості та якості використаних ресурсів, у тому числі дотримання вимог щодо безперервного навчання аудиторів;

3) дотримання вимог стосовно винагороди за аудиторські послуги, якщо вони встановлені;

4) ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності;

5) достовірності інформації у звіті про прозорість, якщо його оприлюднення передбачається цим Законом, щодо оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності.

ВИСНОВКИ

Реалізація вимог Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом передбачає виконання Україною зобов'язання узгодити основні положення із політичної асоціації та економічної інтеграції. Питання аудиту належать до головних об'єктів економічної інтеграції між Україною та ЄС. Тому законодавчо постає завдання узагальнити нормативну базу та кращі практики і процедури головних аспектів аудиту на основі даних щодо країн ЄС та України.

Поряд із продовженням дослідження досвіду країн ЄС на основі запровадження Директив ЄС потрібно вивчати власне досвід аудиторів України з функціонування аудиту на новій законодавчій базі, використання професійного самоврядування аудиторів (розділ IX Закону України), підвищення якості аудиту та виконання програми повернення українському аудиту заслуженої слави "еліти сучасного бізнесу" [3].

Література:

1. Лукашенко О. Ринок аудиторських послуг Нідерландів: основні відмінності та особливості функціонування. Аудитор України. 2016. № 7—8 (248—249). С. 24—27.

2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. Відомості Верховної Ради (ВВР). 2018. № 9. Ст. 50.

3. Пантелеєв В.П. Узагальнення інформації з регулювання, організації та методики аудиту в країнах ЄС. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр. 2019. № 4. С. 39—65. doi: 10.31767/nasoa.4.2019.5

4. Проскуріна Н. М., Коваленко В.П. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи. Економічний часопис XXI. 2010. № 9. С. 20—27.

5. Редько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 1. С. 46—53.

6. Сисоєва І.М. Особливості аудиту облікової політики підприємств. Галицький економічний вісник. 2007. Вип. 4 (15). С. 188—192.

7. Скаско О.І. Організація системи аудиту в європейських країнах. Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики: зб. наук. праць [Електронний ресурс]. URL: <http://fkd.org.ua/article/viewFile/28851/25843>

8. Institut Osterreichischer Wirtschaftsprufer [Electronic resource]. URL: http://www.iwp.or.at/fileadmin/user_upload/dokumente/wp-infobroschuere_englisch.pdf

9. ISSAI 100. Fundamental Principles of Public Sector Auditing / INTOSAI Professional Standards Committee (2013): Adopted by XXI INCOSAI 2013, Beijing, China. — 16 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.issai.org/media/69909/issai_100-english.pdf

10. ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines: Key Principles: Approved at XXth Congress of INTOSAI, Johannesburg 2010/ — 9 p. URL: http://www.issai.org/media/13220/issai_3100_e.pdf

References:

1. Lukashenko, O. (2016), "The market of audit services in the Netherlands: the main differences and features of functioning", *Audytory Ukrainy*, vol. 7—8 (248—249), pp. 24—27.

2. Verkhovna Rada of Ukraine (2017), "The Law of Ukraine "On the audit of financial statements and auditing activities", *Vidomosti Verkhovnoi Rady (VVR)*, vol. 9.

3. Panteleiev, V.P. (2019), "Generalization of information on the regulation, organization and methods of audit in the EU", *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu: zb. nauk. pr.*, vol. 4, pp. 39—65. doi: 10.31767/nasoa.4.2019.5.

4. Proskurina, N.M. and Kovalenko, V.P. (2010), "Quality of audit services in Ukraine: realities and prospects", *Ekonomichnyi chasopys XXI*, vol. 9, pp. 20—27.

5. Redko, O. (2009), "Quality of audit services: philosophy and mythology", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, vol. 1, pp. 46—53.

6. Sysoieva, I.M. (2007), "Features of the audit of accounting policies of enterprises", *Halytskyi ekonomichnyi visnyk*, vol. 4 (15), pp. 188—192.

7. Skasko, O.I. (2012), "Organization of the audit system in European countries", available at: <http://fkd.org.ua/article/viewFile/28851/25843> (Accessed 04 January 2021).

8. Institut Osterreichischer Wirtschaftsprufer (2020), available at: http://www.iwp.or.at/fileadmin/user_upload/dokumente/wp-infobroschuere_englisch.pdf (Accessed 04 January 2021).

9. INTOSAI Professional Standards Committee (2013), "ISSAI 100. Fundamental Principles of Public Sector Auditing", available at: http://www.issai.org/media/69909/issai_100-english.pdf (Accessed 04 January 2021).

10. INTOSAI (2010), "ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines: Key Principles Approved at XXth Congress of INTOSAI", available at: http://www.issai.org/media/13220/issai_3100_e.pdf (Accessed 04 January 2021).

Стаття надійшла до редакції 08.01.2021 р.

www.economy.nayka.com.ua

Електронне фахове видання

Ефективна
ЕКОНОМІКА

Виходить 12 разів на рік

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)

Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292

e-mail: economy_2008@ukr.net

тел.: (044) 223-26-28

(044) 458-10-73