

О. В. Щирська,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту,
E-mail: olga.audit71@gmail.com;

Є. О. Кушнір,
викладач кафедри аудиту,
E-mail: yeokushnir@gmail.com;
Національна академія статистики, обліку та аудиту

Контроль якості надання аудиторських послуг у контексті зовнішніх перевірок

Розглянуто положення основних нормативно-правових актів, які регулюють контроль якості аудиторських послуг в Україні. Вказано органи та окреслено їх повноваження щодо контролю якості надання аудиторських послуг. Визначено організаційно-методологічні засади розробки та впровадження системи контролю якості для аудиту та огляду фінансової звітності. Проведено аналіз діяльності контролюючих органів у розрізі обсягу проведених перевірок з питань контролю системи якості. За результатами дослідження сформульовано висновки щодо стану забезпечення зовнішнього контролю за функціонуванням системи якості у суб'єктів аудиторської діяльності в Україні.

Ключові слова: *аудит, аудиторська послуга, контроль якості, система контролю, зовнішня перевірка, фінансова звітність.*

Контроль якості надання аудиторських послуг – важливий елемент підвищення довіри користувачів (третьох осіб) до фінансової звітності та аудиторської думки, яка висловлюється в аудиторському висновку (звіті незалежного аудитора). Аудит – це вид незалежного контролю, водночас аудитор не є гарантом надійності фінансової звітності, що перевіряється. З іншого боку, користувачі фінансової звітності, зокрема інвестори, повинні бути впевненими, що аудит проводиться на належному професійному рівні, а надана послуга була перш за все якісною. Це все залежить від власне аудитора (аудиторської фірми), а точніше, від того, яким чином проводився аудит фінансової звітності та / або надавались інші супутні послуги. І саме тут постає питання якості наданих аудитором (аудиторською фірмою) послуг. Зазначену проблему покликана вирішити перевірка системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності з боку контролюючих органів, зокрема Аудиторської палати України (далі – АПУ).

Питання контролю якості досліджували у своїх наукових працях вітчизняні вчені В. Бондар, Ф. Бутинець, В. Драч, Д. Єременко, В. Козак, О. Кузуб, О. Макеєва, Н. Проскуріна, О. Редько та ін.

Метою дослідження є опрацювання нормативно-правової бази, що стосується контролю якості, та аналіз перевірок систем контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності України.

На сьогодні в Україні основним нормативно-правовим актом, який регулює аудиторську діяльність, є Закон України “Про аудиторську діяльність” 1993 року, безпосередньо у преамбулі якого вказано на необхідність створення системи незалежного фі-

нансового контролю [1]. З огляду на значні зміни, що відбулись у країні впродовж майже чверті віку, 21 грудня 2017 року Верховною Радою України був прийнятий Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” [2], введення в дію якого відбудеться 01.10.2018 року. У цьому законі набагато змістовніше викладена процедура контролю якості аудиторських послуг, однак не прописані методичні аспекти його проведення.

Для забезпечення методологічних засад аудиторської діяльності Рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 року № 122/2 за національні стандарти аудиту прийняті Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів 2003 року, які підлягають обов'язковому застосуванню суб'єктами аудиторської діяльності [3].

На сучасному етапі Рішенням АПУ від 08.06.2017 року № 361 прийняті для обов'язкового застосування Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2016–2017 року, перекладені українською мовою [4]. У зазначених стандартах прописана відповідальність аудиторської фірми за розроблену та впроваджену систему контролю якості для аудиту й огляду фінансової звітності, а також іншого надання впевненості та супутніх послуг (це, зокрема, Міжнародний стандарт контролю якості 1 (МСКЯ 1) [4]), особлива відповідальність аудитора щодо процедур із контролю якості аудиту фінансової звітності, а також, де це доречно, – відповідальність особи, яка здійснює огляд контролю якості завдання (прописана у Міжнародному стандарті аудиту (МСА) 220 “Контроль

якості аудиту фінансової звітності” [4]). Ще одним важливим етапом стала розробка Положення з національної практики контролю якості 1 “Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг”, прийняте Рішенням АПУ від 27.09.2007 року № 182/4 [5]. Вказаними стандартами й положенням визначаються політика та процедури контролю якості, які повинен упровадити керівник аудиторської фірми безпосередньо на фірмі та під час проведення аудиторської перевірки задля підвищення якості аудиторських послуг. Варто також зазначити, що АПУ тою чи іншою мірою забезпечила аудиторські фірми та аудиторів певними інструментами для того, щоб аудиторські послуги надавались якісно.

У цих стандартах також окреслені вимоги до аудиторської фірми та аудиторів, які працюють одноосібно. Зокрема, зазначені суб’єкти повинні розробити й упровадити у свою практичну діяльність таку систему контролю якості надання аудиторських послуг, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що їх діяльність здійснюється з дотриманням Міжнародних стандартів аудиту, Кодексу етики професійних бухгалтерів та інших нормативно-правових актів, які регулюють аудиторську діяльність, а думка, висловлена в аудиторському висновку, є достовірною та правдивою.

Відповідно до МСКЯ 1, аудиторська фірма повинна встановити й підтримувати систему контролю якості, яка б включала політики та процедури щодо кожного з наведених нижче елементів [4]:

- відповідальність керівництва за якість на фірмі;
- відповідні етичні вимоги;
- прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань;
- людські ресурси;
- виконання завдання;
- моніторинг.

Відповідальність за упровадження та підтримання системи контролю якості на належному рівні покладена на керівника аудиторської фірми, а при виконанні завдання – на керівника аудиторської групи або безпосередньо на аудитора, який працює індивідуально.

Згідно з Законом України “Про аудиторську діяльність”, основним органом, який здійснює контроль за діяльністю аудиторів та аудиторських фірм, є Аудиторська палата України. Стаття 12 “Повноваження аудиторської палати України” зазначеного закону декларує, що цей орган “...здійснює заходи

із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг” [1]. На вимогу виконання цієї статті закону у 2007 році при АПУ був створений Комітет з контролю якості аудиторських послуг. Однак тільки у 2013 році Рішенням АПУ від 31.01.2013 року № 264/6 було прописано вимогу, згідно з якою аудиторські фірми та аудитори для виконання завдань з обов’язкового аудиту, починаючи з фінансової звітності за звітний період з 1 січня 2013 року, зобов’язані пройти перевірку системи контролю якості аудиторських послуг [6].

Для визначення Порядку проведення зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиторських послуг, який є обов’язковим для всіх суб’єктів аудиторської діяльності в Україні, Рішенням АПУ від 30.10.2014 року № 302/9 було затверджено Положення “Про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг” [7]. У цьому документі фактично розкрита методика, за якою уповноважені контролери від АПУ здійснюють перевірку системи контролю якості всіх суб’єктів аудиторської діяльності в Україні. Зокрема, у ньому міститься інформація щодо:

- 1) організаційних аспектів проведення перевірки;
- 2) вимог до уповноважених контролерів;
- 3) вимог до уповноважених з контролю якості організації;
- 4) прав та обов’язків контролерів при організації та проведенні перевірки;
- 5) порядку проведення перевірок та оформлення результатів;
- 6) затвердження результатів проведених перевірок та ін.

Відповідно до вимог Положення про зовнішні перевірки, з метою дотримання вимог Директиви 2006/43/ЄС [8] АПУ запроваджена обов’язкова зовнішня перевірка системи контролю якості аудиторських послуг усіх суб’єктів господарювання, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Зазначені перевірки проводяться відповідно до Плану зовнішніх перевірок системи контролю якості не рідше одного разу на п’ять років. Так, у 2016 році Комітетом з контролю якості було перевірено 103 суб’єкта аудиторської діяльності з 229, які були включені до Плану зовнішніх перевірок системи контролю якості на 2016 рік [9]. Інформацію щодо результатів проведених перевірок наведено в табл. 1 (узагальнено авторами за даними [10]).

Таблиця 1

**Результати проведених перевірок системи контролю якості,
2016 рік**

Кількість суб’єктів, які пройшли перевірку	Кількість суб’єктів, які не пройшли перевірку	Кількість суб’єктів, які повторно не пройшли перевірку	Разом
82	20	1	103

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

За даними таблиці робимо висновок, що майже 20% від усіх перевірених суб'єктів аудиторської діяльності не пройшли перевірку системи контролю якості, що ставить під сумнів якість послуг, які надавали ці суб'єкти.

Розглянемо результати перевірок системи контролю якості в розрізі регіонів України (табл. 2, за даними [10]).

Із таблиці видно, що за регіонами більше половини всіх суб'єктів аудиторської діяльності про-

Таблиця 2

Результати перевірок системи контролю якості у розрізі регіонів України, 2016 рік

Область, регіон	Фактична кількість перевірок, од.	Суб'єкти, які пройшли перевірку		Суб'єкти, які не пройшли перевірку		Суб'єкти, які повторно не пройшли перевірку	
		Кількість, од.	Частка, %	Кількість, од.	Частка, %	Кількість, од.	Частка, %
Вінницька обл.	3	3	100	–	–	–	–
Дніпропетровська обл.	13	9	69,4	3	23,1	1	7,7
Донецька обл.	1	–	–	1	100,0	–	–
Житомирська обл.	2	2	100,0	–	–	–	–
Закарпатська обл.	2	1	50,0	1	50,0	–	–
Запорізька обл.	3	3	100,0	–	–	–	–
Івано-Франківська обл.	2	2	100,0	–	–	–	–
Київ, Київська обл.	45	33	73,3	12	26,7	–	–
Львівська обл.	6	5	83,3	1	16,7	–	–
Одеська обл.	5	5	100,0	–	–	–	–
Полтавська обл.	4	4	100,0	–	–	–	–
Рівненська обл.	1	1	100,0	–	–	–	–
Тернопільська обл.	1	1	100,0	–	–	–	–
Харківська обл.	10	8	80,0	2	20,0	–	–
Хмельницька обл.	1	1	100,0	–	–	–	–
Черкаська обл.	4	4	100,0	–	–	–	–
Разом	103	82	79,6	20	19,4	1	1,0

йшли перевірку системи контролю якості. Однак, як зазначалося раніше, згідно з Планом зовнішніх перевірок на 2016 рік, Комітет з контролю якості повинен був перевірити 229 суб'єктів, а фактично перевірив тільки 103. При цьому рівень виконання Плану зовнішніх перевірок на 2016 рік за регіона-

ми варіює від нуля (у Кіровоградській, Луганській, Миколаївській, Сумській, Херсонській, Чернівецькій і Чернігівській областях) до 100% (у Вінницькій, Житомирській, Тернопільській областях), табл. 3 (за даними [10]).

Таблиця 3

Виконання Комітетом з контролю якості надання аудиторських послуг Плану зовнішніх перевірок системи контролю якості, 2016 рік

Область, регіон	Заплановано перевірок на 2016 рік	Перевірено упродовж 2016 р., у т. ч. додатково позапланово	Частка виконання плану по регіону, %	Виключено із Реєстру / перенесено на 2017 рік
1	2	3	4	5
Вінницька	3	3	100	0
Дніпропетровська	21	13	62	4
Донецька	8	1	13	1
Житомирська	2	2	100	0
Закарпатська	3	2	67	1
Запорізька	8	3	38	0
Івано-Франківська	3	2	67	0
Київська, м. Київ.	103	45	44	11
Кіровоградська	2	0	0	0

1	2	3	4	5
Луганська	1	0	0	1
Львівська	10	6	60	1
Миколаївська	7	0	0	1
Одеська	9	5	56	0
Полтавська	5	4	80	0
Рівненська	3	1	33	0
Сумська	5	0	0	0
Тернопільська	1	1	100	0
Харківська	18	10	56	2
Херсонська	2	0	0	0
Хмельницька	2	1	50	0
Черкаська	8	4	50	0
Чернівецька	3	0	0	0
Чернігівська	2	0	0	0
Разом	229	103	45	22

Як видно з цієї таблиці, середній рівень виконання плану становить лише 45%. Це доволі низький показник і його необхідно підвищувати, оскільки від цього залежатиме, наскільки якісними є послуги, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності в Україні.

В аудиторській діяльності якість наданих аудиторських послуг завжди буде відігравати ключову роль, оскільки є важливим важелем підвищення довіри користувачів, зокрема інвесторів, до перевіреної фінансової інформації. Отже, саме питання здійснення контролю за тим, щоб послуги надавались якісно, постає у центр уваги органів, уповноважених його забезпечити. Показник виконання плану перевірок у 45% досить низький, до того ж

суб'єкти аудиторської діяльності, які не пройшли перевірку системи контролю якості, продовжують свою діяльність, що викликає питання щодо якості їх послуг. Це зумовлює потребу в розробці низки практичних заходів щодо організації та проведення найближчим часом перевірок систем контролю якості Комітетом з контролю якості, а також підвищенні рівня та якісного поліпшенні виконання плану перевірок задля зростання довіри користувачів до аудиторської професії у цілому.

У розвиток цієї статті вкажемо на необхідність подальших досліджень у розрізі поглиблення розуміння дефініції "якість надання аудиторських послуг" і деталізації поняття "гарантії упевненості".

Список використаних джерел

1. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII, станом на 06.01.2018 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/2258-19>
3. Про порядок застосування в Україні Міжнародних стандартів аудиту: Рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 року № 122/2. URL: <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016–2017 років. URL: <http://apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolu-yakosti-2016-2017>
5. Про затвердження Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг": Рішення Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. № 182/4. URL: <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu/5-2007>
6. Про внесення змін до рішення Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. № 182/4: Рішення Аудиторської палати України від 31.01.2013 р. № 264/6. URL: <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu/505-2013>
7. Про затвердження Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг: Рішення Аудиторської палати України від 30.10.2014 р. № 302/9. URL: <http://apu.com.ua/kontrol-yakosti>
8. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і

припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС: Міжнародний документ від 17.05.2006 р. № 2006/43/ЄС. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994_844/page

9. План зовнішніх перевірок системи контролю якості на 2016 рік. URL: <http://apu.com.ua/plani-zovnishnikh-perevirok-sistem-kontrolyu-yakosti/879-plan-zovnishnikh-perevirok-sistemi-kontrolyu-yakosti-na-2016-rik>

10. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні за 2016 рік. URL: <http://www.apu.com.ua/1064-zvit-do-kmu-2016>

References

1. Pro audytorську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII, станом на 06.01.2018 р. [About the audit activity: Law of Ukraine of April 22, 1993 No. 3125-XII, as of January 6, 2018]. (1993). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> [in Ukrainian].

2. Pro poriadok zastosuvannya v Ukraini Mizhnarodnykh standartiv audytu: Rishennia Audytorskoi palaty Ukrainy від 18.04.2003 року № 122/2 [On the Procedure for the Application of International Standards on Auditing in Ukraine: Decision of the Audit Chamber of Ukraine of 18.04.2003 No. 122/2]. (2003). *apu.com.ua*. Retrieved from <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti> [in Ukrainian].

3. Pro zastosuvannya standartiv audytu: Rishennia Audytorskoi palaty Ukrainy від 04.05.2017 року № 344 [On the Application of Audit Standards: Decision of the Audit Chamber of Ukraine of May 4, 2017 No. 344]. (2017). *apu.com.ua*. Retrieved from <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu/985-2017> [in Ukrainian].

4. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh: vydannia 2016–2017 rokiv [International standards for quality control, audit, review, other assurance and related services: Edition 2016–2017]. (2016). *apu.com.ua*. Retrieved from <http://apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017> [in Ukrainian].

5. Pro zatverdzhennia Polozhennia z natsionalnoi praktyky kontroliu yakosti audytorskykh posluh 1 “Orhanizatsiia audytorskymy firmamy ta audytoramy systemy kontroliu yakosti audytorskykh posluh”: Rishennia Audytorskoi palaty Ukrainy від 27.09.2007 р. № 182/4 [On Approval of the Regulations on the National Quality Audit Services Audit Practice 1 “Organization of Audit Services by the Audit Firms and Auditors”: Decision of the Audit Chamber of Ukraine of September 27, 2007 No. 182/4]. (2007). *apu.com.ua*. Retrieved from <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu/5-2007> [in Ukrainian].

6. Pro vnesennia zmin do rishennia Audytorskoi palaty Ukrainy від 27.09.2007 р. № 182/4: Rishennia Audytorskoi palaty Ukrainy від 31.01.2013 року № 264/6 [On Amendments to the Decision of the Audit Chamber of Ukraine of September 27, 2007 No. 182/4: Decision of the Audit Chamber of Ukraine dated of January 31, 2013 No. 264/6]. (2013). *apu.com.ua*. Retrieved from <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu/505-2013> [in Ukrainian].

7. Pro zatverdzhennia Polozhennia pro zovnishni perevirky systemy kontroliu yakosti audytorskykh posluh: Rishennia Audytorskoi palaty Ukrainy від 30.10.2014 р. № 302/9 [On approval of the Regulation on external audits of the quality control system of audit services: the decision of the Chamber of Auditors of Ukraine of 30.10.2014 № 302/9]. (2014). *apu.com.ua*. Retrieved from <http://apu.com.ua/kontrol-yakosti> [in Ukrainian].

8. Dyrektyva 2006/43/IeS Yevropeiskoho Parlamentu ta Rady pro oboviazkovyi audyt richnoi zvitnosti ta konsolidovanoi zvitnosti, shcho vnosyt zminy do Dyrektyv Rady 78/660/IeES ta 83/349/IeES i pryypyniaie diiu Dyrektyvy Rady 84/253/IeES: Mizhnarodnyi dokument від 17.05.2006 р. № 2006/43/IeS. [Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and terminating the validity of Council Directive 84/253/EEC: International document of May 17, 2006 No. 2006/43/EC]. (2006). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> [in Ukrainian].

9. Plan zovnishnikh perevirok systemy kontroliu yakosti na 2016 rik. [Plan of external inspections of the quality control system for 2016]. (2015). *apu.com.ua*. Retrieved from <http://apu.com.ua/plani-zovnishnikh-perevirok-sistem-kontrolyu-yakosti/879-plan-zovnishnikh-perevirok-sistemi-kontrolyu-yakosti-na-2016-rik> [in Ukrainian].

10. Uzahalnena informatsiia pro stan audytorskoi diialnosti v Ukraini za 2016 rik [Generalized information on the state of audit activity in Ukraine for 2016]. (2017). *apu.com.ua*. Retrieved from <http://www.apu.com.ua/1064-zvit-do-kmu-2016> [in Ukrainian].

О. В. Щирская,

*кандидат экономических наук,
доцент кафедры аудита;*

Е. О. Кушнір,

*преподаватель кафедры аудита;
Национальная академия статистики, учета и аудита*

Контроль качества оказания аудиторских услуг в контексте внешних проверок

Рассмотрены положения основных нормативно-правовых актов, регулирующих контроль качества аудиторских услуг в Украине. Указаны органы и обозначены их полномочия по контролю качества оказания аудиторских услуг. Определены организационно-методологические основы разработки и внедрения системы контроля качества аудита и обзора финансовой отчетности. Проведен анализ деятельности контролирующих органов в разрезе объема проведенных проверок контроля системы качества. По результатам исследования сформулированы выводы о состоянии обеспечения внешнего контроля за функционированием системы качества у субъектов аудиторской деятельности в Украине.

Ключевые слова: *аудит, аудиторская услуга, контроль качества, система контроля, внешняя проверка, финансовая отчетность.*

O. V. Shchyrskya,

*PhD in Economics,
Associate Professor of the Audit Department;*

Ye. O. Kushnir,

*Lecturer of the Audit Department;
National Academy of Statistics, Accounting and Audit*

Quality Control of Audit Services Rendering in the Context of External Inspections

Statements of the key legal acts regulating quality control of audit services in Ukraine are studied. A review of studies on quality control, conducted by distinguished national scientists, is made. It enables to highlight controversial and problematic aspects crucial for elaborating methodological and organizational support to high quality external control over the operation of the quality control system at audit entities in Ukraine. It is shown that the auditing practice in Ukraine is subject to a series of normative and legal acts laying methodological grounds for the quality control system in audit firms and determining its operational norms. Main documents (provisions, resolutions etc.) issued by the Audit Chamber of Ukraine, setting the regulatory framework for quality control of audit services and binding for audit entities in Ukraine are highlighted. Bodies charged with quality control of audit services in Ukraine and their authorities are shown. The organizational and methodological framework for the elaboration and implementation of the quality control system in audit and financial reporting reviews are highlighted. It is emphasized that the International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements specify the responsibility of an audit firm for the elaborated and implemented quality control system for audit and financial reporting review, and other assurance and related services. From the perspective of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements it is substantiated that an audit firm needs to set and maintain the quality control system that has to include the policies and procedures studied in this article. An overview of inspections of the quality control system in 2016 and their results in Ukraine is made by Ukrainian region. An analysis of the controlling bodies' performance is made by number of inspections devoted to quality control system. The results of the study allow for making conclusions about the performance of the external control over the operation of the quality system in audit entities inspected. Propositions on the fields of further studies aimed to clarify theoretical definitions and formulate practical recommendations on organization and performance of inspections are given.

Key words: *audit, audit service, quality control, control system, external inspection, financial reporting.*

Бібліографічний опис для цитування:

Щирська О. В., Кушнір Є. О. Контроль якості надання аудиторських послуг у контексті зовнішніх перевірок // Статистика України. 2018. № 2. С. 101–106.