

УДК 657.471

Михайленко О. Г.

Кіровоградський національний технічний університет

КРИТЕРІЇ ОЦІНКИ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

У статті досліджено вимоги до формування та функціонування системи контролю якості аудиту і встановлено основні групи критеріїв оцінки якості аудиторських послуг.

Ключові слова: аудит, контроль якості аудиту, система контролю якості аудиту, критерії якості аудиторських послуг.

Постановка 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 та формування критеріїв які б дозволяли об'єктивно визначити її ступінь. Зрозуміло, що в сучасних ринкових умовах економіки аудиторським послугам недостатньо відповідати законодавству України та Міжнародним стандартам аудиту, прийнятим на рівні національних. Виникає потреба застосування нового системного підходу у вирішенні питань щодо підвищення якості аудиту, що забезпечив би формування системи якості, яка враховує всі зовнішні і внутрішні фактори впливу на якість аудиторської діяльності, та дозволив би виділити критерії оцінки такої системи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. 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. 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. Одним з таких моментів є необхідність виділення та групування ряду критеріїв, які мають визначати ступінь якості здійснення аудиторських послуг.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є дослідження аудиту та системи контролю його якості в сучасних умовах в частині формування критеріїв якісного аудиту.

Виклад основного матеріалу. Перші кроки у напрямку розробки механізму контролю якості аудиторських послуг було зроблено в США, коли Американським інститутом присяжних бухгалтерів (АІСРА) створено Комітет стандартів контролю якості. Саме ним визначено 9 основних елементів контролю якості (незалежність, призначення персоналу на конкретну роботу, консультації, контроль, прийом на роботу, підвищення професійної кваліфікації, ріст по службі, прийняття і ведення клієнтів, інспекція) та основні вимоги до них, які мали враховуватися фірмою при розробці власних політик і процедур. Аналогічні елементи якості розглядали у своїх роботах Аренс Є. А. і Лоббек Дж., Монтгомері [1,2]. Перелік цих елементів був практично ідентичним і зводився до наступного:

- прийом і продовження обслуговування клієнта;
- наймання на роботу, призначення співробітників на завдання;
- професійне зростання, просування по службі;
- консультації, незалежність, перевірка (передбачає загальні напрямки і методи перевірки для забезпечення достатнього ступеня упевненості фірми у тому, що ефективно застосовуються методи, пов'язані з іншими елементами контролю якості);
- керівництво (розробка методів керівництва для забезпечення достатнього ступеня упевненості у тому, що фірма працює якісно).

Основними передумовами якісних результатів за наслідками аудиту, перш за все, є дотримання законодавства України, Міжнародних стандартів аудиту та професійно-етичних норм при формуванні незалежної думки в аудиторському висновку. В Міжнародному стандарті 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» [3] та розробленому відповідно до нього і Закону України «Про аудиторську діяльність» [4] Положенні з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» [5], наведені елементи системи контролю якості, стосовно кожного з яких мають бути сформовані політики і процедури. До таких елементів відносять: відповідальність керівництва за якість на фірмі; відповідні етичні вимоги; прийняття та продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань; людські ресурси; виконання завдання; моніторинг [3]. Крім того, вказується, що система контролю якості має надавати впевненість, що фірма і її персонал діють відповідно до професійних стандартів, законодавчих і регуляторних вимог [3]. Звідси якість аудиту можна визначити як дотримання фірмою та її персоналом професійних стандартів, законодавчих і регуляторних вимог стосовно відповідальності керівництва за якість на фірмі, етичних вимог, прийняття та продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань, людських ресурсів, виконання завдання, моніторингу. І оскільки дані елементи відповідно до нашого законодавства є обов'язковими, то їх можна взяти за основу формування критеріїв якісного аудиту.

Також для логічного обґрунтування критеріїв якісного аудиту та їх структури варто звернутися до системного підходу та розглянути систему контролю за якістю аудиторських послуг (рис. 1) та її складові елементи, адже від високоякісного рівня функціонування кожної структурної частини системи залежить і якісний рівень єдиного цілого.

Враховуючи структуру системи контролю якості аудиторських послуг, всі критерії варто сфор-

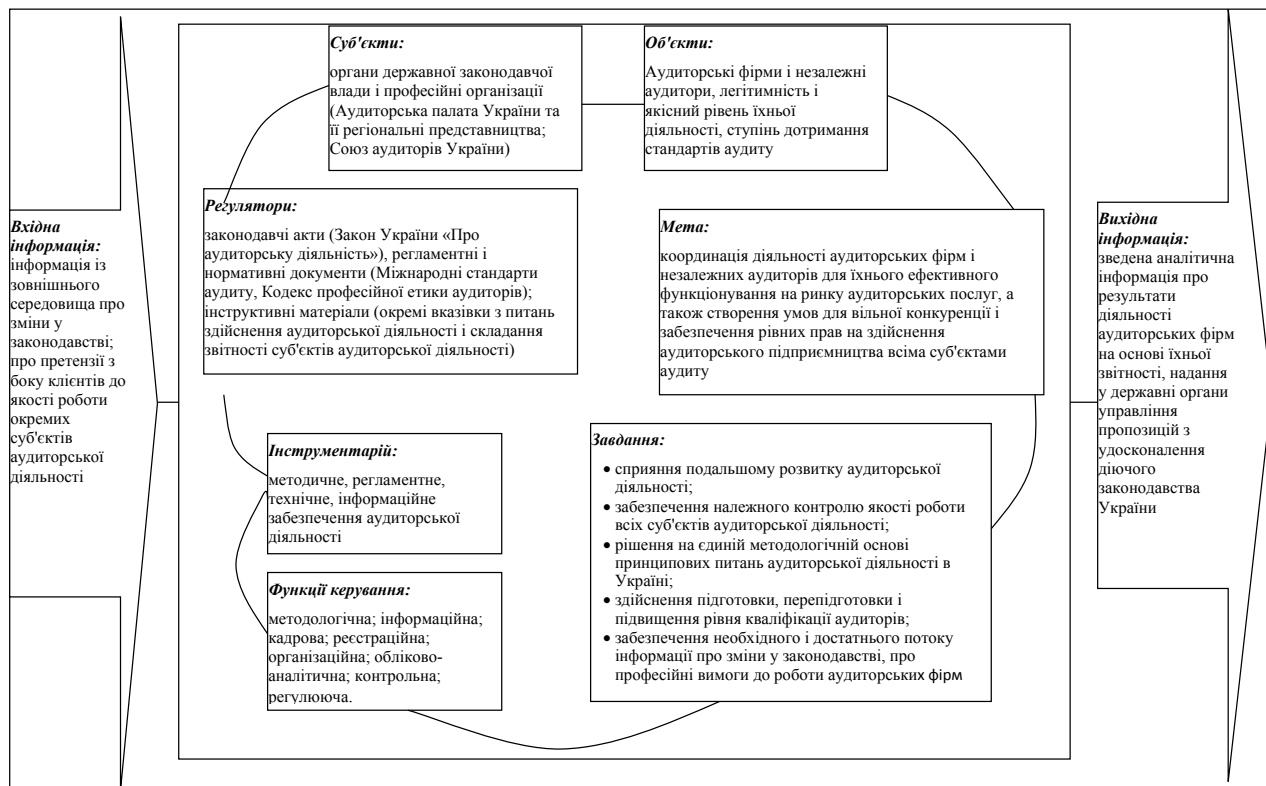


Рис. 1. Система контролю за якість аудиту (макрорівень)

мувати по декільком групам. Так, відповідно до регуляторів (законодавчих актів, регламентних і нормативних документів, інструктивних матеріалів) та вказаних у них вимог до створення та функціонування аудиторських фірм, доцільно виділити організаційні критерії якості, які б визначали рівень дотримання законодавства в частині заснування та організації контролю в сфері аудиторської діяльності.

Наступною групою варто виділити професійно-етичні критерії, оскільки кожен об'єкт зовнішнього контролю має власне кадрове забезпечення, яке є основою високого рівня наданих послуг. В першу чергу, необхідно підібрати персонал і організувати його роботу. Для цього необхідно оцінити здатність і готовність кожного співробітника до виконання тих чи інших функцій, його схильність до аналізу і синтезу, прагнення до пізнання, кваліфікацію і психологічну стійкість, стан здоров'я та інші фактори, що впливають на ефективність праці, розробити мотиваційний інструментарій впливу на співробітників фірми, спрямований на підвищення якості праці фірми загалом. Саме до людських ресурсів сформовано значний перелік вимог, які представлені в Законі України «Про аудиторську діяльність», МСА, Кодексі професійної етики аудиторів, Положенні з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг». Дотримання вимог, зазначених в цих документах, говорить, що в аудиторській фірмі встановлено всі необхідні 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. Крім того, досліджуючи виконання професійно-етичних критеріїв, варто враховувати рядових працівників, оскільки не весь персонал

аудиторської фірми є сертифікованими аудиторами. До них також повинні встановлюватися високі критерії, яким вони мають відповідати.

Не менш важливими є методичні критерії, пов'язані з рівнем методичного забезпечення аудиту, наявністю розроблених та затверджених внутрішніх стандартів, нормативів контролю, методик проведення аудиту, робочих та інших документів.

Останньою групою є матеріально-технічні критерії, до яких відноситься забезпечення матеріально-технічними і фінансовими ресурсами, наявність інфраструктури комунікацій та каналів зв'язку, інформаційних ресурсів.

Всі вищевказані критерії якісного аудиту розглянемо більш детально на рис. 2.

Оснвою для надання якісних послуг створює кваліфікований персонал та матеріальна база. Саме тому значну увагу варто приділити таким двом групам критеріїв, як професійно-етичним та матеріально-технічним. Їх дотримання можна назвати фундаментом високої якості аудиту.

Формуючи ряд професійно-етичних критеріїв до кадрової складової, варто виділити мотивацію. Оскільки незацікавлений спеціаліст не буде працювати максимально ефективно навіть з гарною матеріальною базою, а зацікавлений, крім повної робочої віддачі, шукатиме можливі шляхи досягнення високого рівня надання послуг та його подальшого підвищення. Таким чином, інтерес, підкріплений матеріальною базою, здатен стати фундаментом для формування якісних послуг та реального їх підвищення.

Критерії матеріально-технічної групи спрямовані на оцінку наявності та стану матеріальних, фінансових та інформаційних ресурсів, а також інфраструктури підприємства. Матеріальними є: будівлі, споруди, транспортні засоби, робочі матеріали, наявність окремого робочого місця. Відпо-

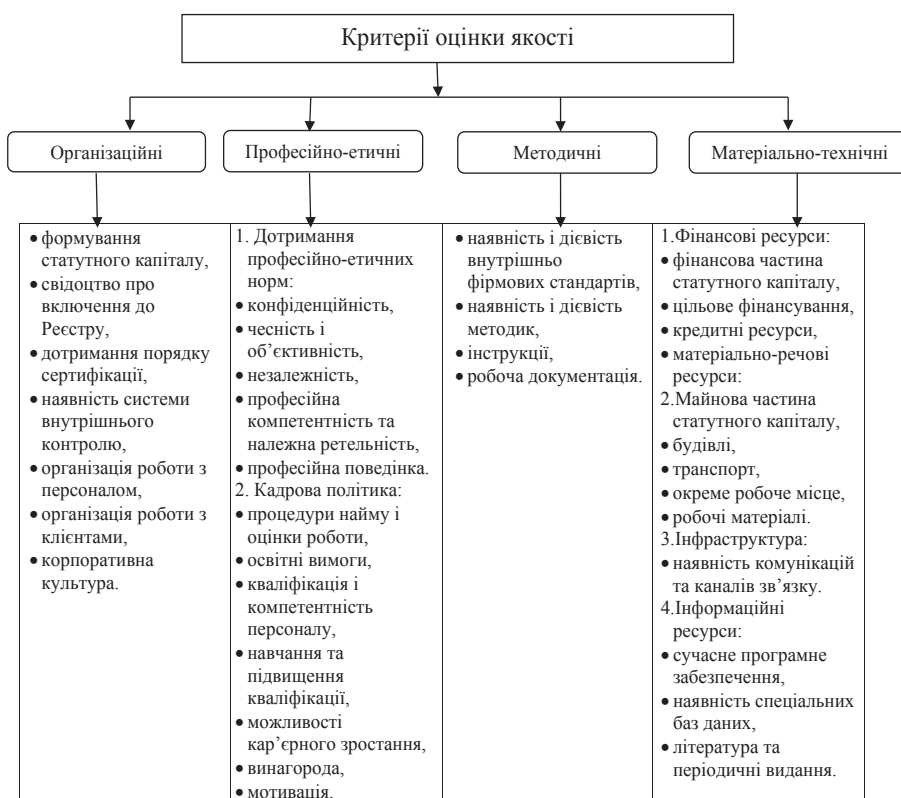


Рис. 2. Критерії оцінки якості аудиту.

відно до фінансових відносно наявність власних і запозичених коштів (як в національній, так і в іноземній валюті; як на поточних рахунках, так і фінансові вкладення). Значна увага має приділятися інформаційним ресурсам, серед яких наявність сучасного програмного забезпечення, поповнення нормативної бази, бази даних і спеціальна бібліотека. Всі вони не мають бути морально застарілими та доступними для працівників всіх рівнів.

Інфраструктура, в свою чергу, включає в себе комплекс елементів і зв'язків, що забезпечують умови життєдіяльності колективу аудиторської фірми та обслуговування основних процесів роботи персоналу та керівництва. Свій вплив на якість аудиту мають такі елементи інфраструктури, як форма передачі повідомлень і даних та канали зв'язку.

Критерії організаційної групи спрямовані на оцінку функціонування аудиторської фірми. Основним завданням для них є визначення рівня якості управління та безпосередньо роботи керівництва. Сюди відносно додержання законодавства у частині створення та функціонування суб'єкта аудиторської діяльності, організацію роботи з персоналом та клієнтами, наявність системи внутрішнього контролю та корпоративну культуру.

Розглянуті та вказані на рис. 2 критерії є об'єктивними і базуються на нормативній базі, але не варто забувати і про суб'єктивну сторону.

Результати аудиту надаються різними групами користувачів, зацікавлених у думці аудитора. І кожен з них має свої власні суб'єктивні інтереси та вимоги до аудиторських висновків. Так зовнішні користувачі, представлені кредиторами, потенційними інвесторами, власниками капіталу та ін., сприймають результати аудиту як рівень довіри чи недовіри до фінансової звітності. Внутрішні користувачі, у вигляді керівництва підприємства-замовника, персоналу бухгалтерії, керівни-

ків структурних підрозділів апарата керування підприємства й інших уповноважених керівництвом особами, зацікавлені в усіх аспектах аудиту передбачених відповідно до предмету підписаного договору. Не дивлячись на те, що інформація, яку зацікавлені отримати користувачі, відрізняється за метою складання та змістовими характеристиками, вона має відповідати якісним характеристикам в яких зацікавлені всі користувачі. Це: надійність, доказовість, неупередженість, релевантність, старанність, своєчасність, доступність для сприйняття, придатність для прийняття рішень. Всі вони передбачені МСА, а значить є критеріями, які базуються на нормативній базі.

Варто враховувати і той момент, що значна частина замовників, бажаючи обрати якісні аудиторські послуги, орієнтується на уже визначені рейтинги аудиторських фірм, при формуванні яких враховуються конкурентні переваги, показники фінансової діяльності, термін роботи фірми на ринку аудиторських послуг. Але даний рейтинг лише показуватиме нам стан на ринку аудиторських послуг в країні та «авторитетність» окремо взятих фірм. А лідерство у таких рейтингах зовсім не свідчить, що дана фірма надає найбільш якісні аудиторські послуги.

Не останню роль відіграє і вартість наданих послуг. Адже дійсна вартість аудиторської послуги має відповідати її якісним характеристикам (вища якість – вища ціна), тобто застосовується принцип «максимум користі, мінімум затрат». Замовнику аудиту високоякісна послуга за розумною ціною буде більш прийнятною, ніж повністю аналогічна послуга, але за більш високою ціною, через різницю в їх вартості, яка позитивно вплине на витрати. Хоча аудиторські послуги, вартість яких нижча від ринкової, є сумнівними стосовно їх високого ступеня якості. Такі підходи не дають цілісного уявлення про поняття якість аудиту. Кожен з них розкриває його частково, спрямовуючись і опираючись на окремі вимоги до нього.

Висновки і пропозиції. Дослідивши вимоги до формування та функціонування системи контролю якості аудиту, було встановлено відсутність критеріїв, які б допомагали визначити рівень якості наданих аудиторських послуг. Враховуючи об'єктивну та суб'єктивну сторони, встановлено основні групи критеріїв оцінки якості аудиту. Це:

- організаційні;
- професійно-етичні;
- методичні;
- матеріально-технічні.

Крім того, суб'єктивний інтерес породжує власні критерії оцінки. Кожен із замовників чи користувачів інформації, наданої за результатами аудиторської перевірки, сам визначає критерії, за умови додержання яких аудит вважається якісним, і ці критерії можуть значно різнитися між собою.

Параметри якості аудиту розкриті у чотирьох групах оціночних критеріїв, однак слід зазначити, що кожний елемент із загальної сукупності критеріїв має свої властивості, тобто його можна деталізувати до розуміння того, що саме варто вважати

відповідністю тому чи іншому критерію якості аудиту. Це орієнтує продовження дослідження у напрямку моделювання механізму контролю якості результатів процесу аудиту і роботи суб'єктів аудиторської діяльності загалом.

Список літератури:

1. Арнс А. Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ. / Гл. редактор проф. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
2. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. Рейлли, М. Б. Хирш; Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
3. 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. – 871 с.
4. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 07 липня 2011 року № 3610-VІ). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.
5. 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>.
6. 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.

Михайленко О. Г.

Кировоградский национальный технический университет

КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Резюме

В статье изучено требования к формированию и функционированию системы контроля качества аудита и указано основные группы критериев оценки качества аудиторских услуг.

Ключевые слова: аудит, контроль качества аудита, система контроля качества аудита, критерии оценки качества аудиторских услуг.

Mihaylenko O. G.

Kirovohrad National Technical University

EVALUATION CRITERIA FOR QUALITY ASSURANCE

Summary

The requirements for the formation and operation of quality control system audit and found the main groups of criteria of quality assessment audit services.

Key words: audit, quality control audit, quality control system audit, criteria the quality audit services.