

УДК 657.471

Н.С. Шалімова, доц., канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Суб'єкти контролю якості аудиту в Україні

В статті досліджені основні групи суб'єктів контролю якості аудиту в Україні. Проаналізовані їх функції, повноваження та можливості впливу на якість аудиту. Виділені недоліки системи контролю якості аудиту з урахуванням вимог європейського законодавства, вирішення яких є важливим чинником підвищення якості аудиту.

аудит, якість аудиту, система контролю якості аудиту, суб'єкти контролю якості аудиту

В сучасних умовах тема контролю та підвищення якості проведення аудиторських перевірок для українського аудиту стає все більш актуальною. При цьому недобросовісність коливається від просто поверхового аудиту до злочину у вигляді продажу аудиторських висновків без проведення контрольних процедур. Саме завдяки такому аудиту багато з інвестиційних та фінансово-кредитних установ не довіряють аудиторському висновку, наполягаючи на жорстких формах забезпечення зобов'язань, застосовуючи, в першу чергу, заставу та поручительство при видачі кредитів. Такий контроль якості аудиту повинна виконувати держава, щонайменше створити та затвердити необхідний механізм, оскільки звичайні замовники аудиторських послуг з об'єктивних причин не мають належних знань, досвіду для оцінки діяльності аудиторів, крім того вони не мають відповідних важелів впливу. Представлення державним та суспільним органам повноважень з контролю якості аудиторської діяльності зумовлено необхідністю підтримання авторитету аудиторської професії [1, С.53].

Проблеми аудиту досліджуються багатьма вченими. Праці таких зарубіжних авторів як Аренс А., Лоббек Дж., Адамс Р., Робертстон Дж.К., Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейли В.М., Хірш М.Б., перекладені на російську мову, формують ґрунтовну базу теорії та практики аудиту. Серед вітчизняних вчених вагомих внесок в удосконалення теоретико-методологічного апарату аудиту зробили Бутинець Ф.Ф., Давидов Г.М., Дорош Н.І., Завгородній С.Я., Кузьмінський А.М., Петрик О.А., Редько О.Ю., Рудницький В.С., Савченко В.Я., Сопко В.В., Усач Б.Ф. та багато інших. Але більшість публікацій та досліджень присвячені в основному методології аудиту та практичним аспектам методики перевірки окремих об'єктів і саме з цих позицій розглядаються проблеми підвищення якості аудиту, що, на наш погляд, є вузькоспрямованим підходом.

На даний момент в системі нормативного регулювання аудиторської діяльності закладені певні механізми контролю якості аудиту. Бичкова С.М. та Ітиглова О.Ю. під контролем якості аудиту розглядають сукупність методик та процедур, які застосовуються для визначення відповідності діяльності аудиторських фірм та аудиторів встановленим критеріям якості, а відповідно метою контролю якості аудиту вважають забезпечення відповідності діяльності аудиторських фірм та аудиторів встановленим критеріям якості [1, С.51].

Система контролю якості аудиту представлена, як і будь-яка інша система контролю, такими елементами як суб'єкт контролю, об'єкт контролю та засоби контролю. З точки зору вирішення проблем підвищення якості аудиту важливим є дослідження всіх цих елементів. Цільовою спрямованістю представленої роботи є оцінка ефективності та цілісності існуючої системи суб'єктів контролю якості аудиту

на Україні та її відповідності міжнародним вимогам, в першу чергу, вимогам європейського законодавства в сфері аудиту.

Суб'єкт контролю – це особа або інституція, яка здійснює контрольні дії щодо власної діяльності або діяльності іншої фізичної чи юридичної особи, які перебувають у економічному середовищі [3, С.26-27], суб'єкт, наділений повноваженнями (активністю), та спрямовує свою діяльність на підконтрольні об'єкти або на інші суб'єкти управління [19, С.15]. Як підкреслює С.М. Бичкова та О.Ю. Итиглова, склад суб'єктів контролю якості аудиту різноманітний, але об'єднує всі ці групи суб'єктів потреба в якісному аудиту, а отже, в оцінці якості аудиту [1, С.54], тобто вони так чи інакше зацікавлені в оцінці якості аудиту.

Розглянемо, якими групами представлені суб'єкти контролю якості аудиту на Україні.

У відповідності із Законом України «Про аудиторську діяльність» [4] лише *Аудиторська палата України (АПУ)* (офіційний сайт – <http://www.apu.com.ua>) виступає в ролі суб'єкту, в компетенцію якого входить безпосереднє здійснення контролю якості аудиту та встановлення порядку його проведення, що підтверджується її повноваженнями, викладеними в статті 12 вищезгаданого закону. Питання організації та проведення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг знаходяться в сфері повноважень саме АПУ, що закріплено в Концептуальній основі контролю аудиторської діяльності в Україні (рішення АПУ від 27 вересня 2007 року №182/3 [8]) та в Положенні про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог (рішення АПУ від 23.04.2009 р. №201/4 [12]).

Інші суб'єкти, в першу чергу *користувачі професійної думки аудитора*, зацікавлені в якісному проведенні аудиту та в оцінці його якості для того, щоб бути впевненим в об'єктивності та незалежності думки аудитора про достовірність фінансової звітності. З точки зору наявності (відсутності) юридично оформлених правових взаємовідносин з аудиторською фірмою (аудитором) група таких суб'єктів представлена безпосередньо клієнтами та третіми особами. Але такі суб'єкти в дійсності не мають права встановлювати порядок проведення контролю якості, а також здійснювати контроль за якістю аудиторської діяльності. Фактично вони можуть вплинути на процес оцінки якості аудиту, подаючи скарги та звернення до Аудиторської палати України та цивільно-правові позови до суду.

Отже, таких суб'єктів можна виділити в групу суб'єктів, які мають право ініціювати проведення контрольних процедур діяльності аудиторів (аудиторських фірм) з метою оцінки їх якості шляхом подання звернень та скарг до АПУ, та в групу суб'єктів, які мають право висувати позовні вимоги до аудиторів (аудиторських фірм) у випадку неякісного (на їх думку) проведення аудиту. Такі суб'єкти повинні ознайомитися з Інструкцією про порядок розгляду звернень, що надходять до Аудиторської палати України (рішення Аудиторської палати України від 15 листопада 2007 року №184/2 [7]), та з Порядком проведення перевірок матеріалів скарг, які надходять до Аудиторської палати України (рішення Аудиторської палати України від 27 листопада 2008 року №196/7 [15]). В цих документах викладені вимоги щодо документів, які можуть бути прийняті Аудиторською палатою України до розгляду.

Окремо слід виділити групу суб'єктів в складі *органів державної влади, а саме: Національний банк України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку України та Державна комісія з регулювання ринку фінансових послуг*. Ці установи не згадуються в Законі України «Про аудиторську діяльність» як суб'єкти, які можуть здійснювати контроль за аудиторською діяльністю, такі повноваження не закріплені за ними і у інших законах України, які безпосередньо визначають їх функції та завдання,

зокрема: Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні», ст. 7 «Завдання Державної комісії України з цінних паперів та фондового ринку» [5], Закон України «Про Національний банк України», ст. 7 «Інші функції» [6].

Але до повноважень Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку включено визначення порядку ведення та безпосередньо ведення реєстру аудиторів і аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринку цінних паперів та їх похідних. До функцій Національного банку України віднесено здійснення сертифікації аудиторів, які провадитимуть аудиторську перевірку банків, тимчасових адміністраторів та ліквідаторів банку. Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України визначає порядок ведення та веде реєстр аудиторів, яким надається право на проведення аудиторських перевірок фінансових установ, причому ця функція віднесена до виключної компетенції Комісії як колегіального органу (ст. 4, 6 Положення про Державну комісію з регулювання ринків фінансових послуг України, затверджена Указом Президента України від 04.04.2003 р. №292/2003 [11]).

Надання таких повноважень фактично дозволяє цим органам державної влади здійснювати певний контроль якості аудиту, оскільки ними встановлюються підстави для виключення аудиторів з Реєстру, що фактично не дає останнім права здійснювати аудиторську перевірку відповідних суб'єктів. Що стосується ведення додаткових реєстрів аудиторів, то, на наш погляд, такі процедури є абсолютно зайвими, оскільки ці додаткові реєстри не містять ніякої додаткової інформації у порівнянні з реєстром Аудиторської палати України. Краще було б звернути увагу на те, що наповнення реєстру аудиторів та аудиторських фірм, який розміщений на сайті АПУ [16] не відповідає вимогам Директиви 2006/43/ЄС від 17 травня 2006 року Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [2], яка містить основні вимоги до діяльності аудиторів держав – членів Європейського Співтовариства. В Реєстрі Аудиторської палати України міститься лише така інформація, згрупована за регіонами: найменування аудиторів та аудиторських фірм, номер свідоцтва про внесення до реєстру, код ЄДРПОУ для аудиторських фірм та індивідуальний податковий номер для аудиторів – приватних підприємців, телефон. Вимоги Директиви щодо складу інформації про аудиторів та аудиторських фірм значно ширше. Зокрема, до державного реєстру повинна включатися, наприклад, така інформація щодо аудиторських фірм: повні імена й реєстраційні номери всіх аудиторів, які працюють на аудиторську фірму або з якими вона пов'язана як з партнерами або в інший спосіб; повні імена та юридичні адреси всіх власників та акціонерів; повні імена та юридичні адреси всіх членів адміністративного або керівного органу тощо.

Крім того, цими органами розроблені за погодженням з Аудиторською палатою України методичні рекомендації щодо формату аудиторських висновків, які складаються за результатами аудиту певних суб'єктів. Порушення цих вимог є підставою неприйняття аудиторського висновку, а, відповідно і певного комплексу документу від економічного суб'єкту. Що стосується розробки додаткових вимог до формату аудиторського висновку, то в цьому немає суттєвої суперечності вимогам європейського законодавства. Так, в п. 13 Передмови до Директиви 2006/43/ЄС зазначено, що для досягнення максимального рівня гармонізації державам-членам необхідно дозволити встановлювати додаткові національні процедури або вимоги щодо аудиту лише тоді, коли необхідність цього випливає зі специфічних національних юридичних вимог, що стосуються обсягу обов'язкового аудиту річної чи консолідованої звітності, якщо такі вимоги не були охоплені впровадженими міжнародними стандартами аудиту. Але в статті 26 «Аудиторські стандарти» цієї

Директиви встановлені часові обмеження щодо запровадження додаткових вимог до обов'язкового аудиту річної та консолідованої звітності - до 29 червня 2010 року.

До таких же органів можна віднести і інші органи державної влади, якими також встановлюється обов'язковість та окремі вимоги щодо подання аудиторських висновків, рекомендації щодо проведення тендерів при укладанні угод з аудиторами, але не передбачений обов'язок вести реєстр аудиторів та аудиторських фірм, зокрема: *Фонд державного майна України*. Тимчасовим положенням про Фонд державного майна України, затвердженим постановою Верховної Ради України від 7 липня 1992 року №2558-ХІІ [20], Фонду надано право здійснювати аудиторські перевірки ефективності використання загальнодержавного майна, що відповідно до державної програми підлягає приватизації (п.6).

Отже, відмінністю згаданих органів державної влади є таке:

- до їх компетенції обов'язки здійснювати контроль якості аудиту та встановлювати порядок здійснення такого контролю не включені ані Законом України «Про аудиторську діяльність», ані іншими законами України;
- контроль якості аудиторських послуг ними здійснюється фактично опосередковано через обов'язковість ведення відповідних реєстрів аудиторів, встановлення вимог до форматів аудиторських висновків, розробки рекомендації щодо відбору аудиторів або проведення тендерів при укладанні угод з аудиторами;
- санкції, які можуть бути застосовані такими органами, фактично зведені до можливості виключення аудитора (аудиторських фірм) з Реєстру, що позбавить їх права здійснювати аудиторські перевірки певних установ, та до неприйняття аудиторського висновку, що, відповідно, зачепить інтереси і економічного суб'єкту, який скористався послугами такого аудитора (аудиторської фірми).

Також до суб'єктів контролю якості можна віднести *професійні організації аудиторів*. Згідно Закону України «Про аудиторську діяльність» аудитори мають право об'єднуватись в громадські організації за професійними ознаками, дотримуючись вимог цього Закону та інших законів (ст. 18 «Права аудиторів і аудиторських фірм»). Професійні організації аудиторів України повинні сприяти підвищенню професійного рівня аудиторів, захищати соціальні та професійні права аудиторів, вносити пропозиції щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності та інше. Отже, фактично професійні організації аудиторів можуть здійснювати вплив на якість аудиту, розробляючи пропозиції щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності, надсилаючи звернення та скарги до Аудиторської палати України. Крім того, вони можуть виключати зі свого складу певних членів, але така «санкція», на жаль не має значного впливу, оскільки дозволяє продовжувати займатися аудиторською діяльністю. До таких організацій на Україні можна віднести Спілку аудиторів України (САУ) та Федерацію професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ) (офіційний сайт – <http://www.ufpaa.org>), Українську асоціацію сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА) (офіційний сайт – <http://www.uacaa.org>) та Асоціацію українських аудиторських фірм.

Важливість ФПБАУ та УАСБА підкреслюється тим, що вони є членами міжнародних організацій з питань бухгалтерського обліку і аудиту. УАСБА є дійсним членом Євразійської ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів і асоційованим членом Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) (International Federation of Accounting (IFAC), офіційний сайт – <http://www.ifac.org>). ФПБАУ є повним членом Міжнародної федерації бухгалтерів, повне членство ця організація набула в листопаді 2008 року. З іншого боку не можна не стверджувати, що основна увага в діяльності УАСБА та ФПБАУ приділяється саме обліковим проблемам, аудиторська діяльність фактично

залишається осторонь, але це не можна вважати негативним явищем, оскільки цими питаннями займається (і доволі ефективно) Аудиторська палата України.

Але тут постає така проблема. Як зазначено в Положенні про зобов'язання організацій – членів IFAC 1 «Забезпечення якості» (Statement of membership obligations (SMO) 1 «Quality assurance») [9], яке було введено в дію з 31 грудня 2005 року, ФПБАУ як член IFAC повинна впроваджувати та наслідувати усі розробки IFAC або ж прикладати максимальні зусилля, щоб змусити державні органи використовувати їх в практичній діяльності, та надавати їм відповідну допомогу і сприяння. В принципі було б все добре, якби АПУ усвідомила свої суспільні обов'язки та взяла б на себе обов'язок використовувати всі рекомендації, видані IFAC та IAASB (Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (PMCAHB) - International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), офіційний сайт – <http://www.ifac.org/IAASB>) в сфері аудиту. Але ж АПУ лише видала рішення щодо застосування Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики і в усіх власних документах робить посилання на Закон України «Про аудиторську діяльність» та вищезгадані міжнародні стандарти, залишаючи осторонь інші важливі рекомендації IFAC та IAASB. На погляд автора, не можна фрагментарно, відірвано від інших документів, підготовлених IFAC, використовувати Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, тим більше, що інтеграція української економіки до європейської є складовою стратегічної мети України щодо входження до ЄС.

Крім описаних вище недоліків, така структуризація суб'єктів контролю якості не відповідає сучасним вимогам до організації системи контролю якості з декількох причин, які узагальнені в таблиці 1. Розглянемо ці причини більше детально.

В існуючій на Україні системі контролю якості аудиту бракує такого важливого елементу як система суспільного (громадського) нагляду.

Обговорення питання громадського нагляду не нове, вперше воно розглядалося у Звіті Організації економічного співробітництва та розвитку за 1985 рік, проте, отримало новий стимул внаслідок скандалів у великих компаніях, що мали місце у 2000 році, та прийняття Акту Сарбейнса-Оксли в США у 2002 році. Основні документи, в яких розглядаються питання суспільного (громадського) нагляду, наступні:

- у 2000 році Європейський Союз схвалив Рекомендацію про гарантії якості для обов'язкового аудиту – мінімальні вимоги [17];
- у 2002 році IOSCO (International Organization of Securities Commissions) надрукувала принципи нагляду за аудиторською діяльністю [22];
- у 2006 році Європейський Союз прийняв Директиву 2006/43/ЄС від 17 травня 2006 року 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, в якій окрема глава VIII «Суспільний нагляд та регуляторні домовленості між державами – членами» присвячена суспільному нагляду і містить принципи суспільного нагляду (стаття 32), вимоги щодо співпраці між системами суспільного нагляду на рівні Співтовариства (стаття 33), порядок взаємного визнання заходів з регулювання між державами-членами (стаття 34), порядок призначення компетентних органів (стаття 35), обов'язки в сфері професійної таємниці та регуляторної співпраці між державами-членами (стаття 36) [2].

До основних принципів, на яких має бути побудована система суспільного нагляду віднесено наступне:

1. **Обов'язковість системи суспільного нагляду.** Держави-члени повинні організувати ефективну систему суспільного нагляду над аудиторами та аудиторськими фірмами, а аудитори та аудиторські фірми повинні підлягати суспільному нагляду.

Таблиця 1 - Суб'єкти контролю якості аудиту

Суб'єкти контролю якості аудиту	Їх функції, повноваження та можливості впливу на якість аудиту	Недоліки
Аудиторська палата України	У відповідності із Законом України «Про аудиторську діяльність» лише Аудиторська палата України виступає в ролі суб'єкту, в компетенцію якого входить безпосереднє здійснення контролю якості аудиту та встановлення його порядку. Питання організації та проведення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг знаходяться в сфері повноважень саме Аудиторської палати України.	Принципи створення та повноваження даного органу не відповідають вимогам Директиви щодо необхідності запровадження системи суспільного нагляду та незалежності системи забезпечення якості. Не всі рекомендації, видані IFAC та IAASB в сфері аудиту, використовуються АПУ, яка лише видала рішення щодо застосування Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики і в усіх власних документах робить посилання на Закон України «Про аудиторську діяльність» та вищезгадані міжнародні стандарти, залишаючи осторонь інші важливі рекомендації IFAC та IAASB.
Користувачі професійної думки аудитора (клієнти та треті особи)	Мають право ініціювати проведення контрольних процедур діяльності аудиторів (аудиторських фірм) з метою оцінки їх якості шляхом подання звернень та скарг до АПУ та мають право висувати позовні вимоги до аудиторів (аудиторських фірм) у випадку неякісного (на їх думку) проведення аудиту.	Їх інтереси фактично не враховуються. В Порядку застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, затвердженому рішенням Аудиторської палати України від 15 листопада 2007 р. №184/4 [], зазначається, що якість аудиторських послуг може визначити лише професійна спільнота (в особі АПУ), а судові рішення щодо якості аудиторських послуг не є виключною підставою для накладення стягнення на аудитора (аудиторських фірм) – вони потребують перевірки з боку АПУ. Отже, фактично такі дії лише привертають увагу до діяльності окремих аудиторів та аудиторських фірм, але не можуть трактуватися аудиторською спільнотою як неякісність аудиту.
Органи державної влади: Національний банк України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку України, Державна комісія з регулювання ринку фінансових послуг, Фонд державного майна України	Суб'єкти, які не наділені повноваженнями безпосередньо здійснювати контроль за якістю аудиту та встановлювати його порядок, але висувають вимоги щодо якості аудиту у вигляді ведення додаткових реєстрів аудиторів та розробці вимог щодо форматів аудиторських висновків, що дозволяє їм опосередковано здійснювати контроль якості аудиту.	Суттєвих недоліків в цьому немає, але простежуються дублюючі функції, спричинені недовірою до системи аудиту в цілому.
Професійні організації аудиторів	Професійні організації аудиторів України повинні сприяти підвищенню професійного рівня аудиторів, захищати соціальні та професійні права аудиторів, вносити пропозиції щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності та інше. Отже, фактично професійні організації аудиторів можуть здійснювати вплив на якість аудиту, розробляючи пропозиції щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності, надсилаючи звернення та скарги до Аудиторської палати України.	Основна увага в діяльності Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України, яка є найвпливовішою професійною організацією, приділяється обліковим проблемам, а аудиторська діяльність фактично залишається осторонь. ФПБАУ як член IFAC повинна прикладати максимальні зусилля, щоб змусити органи з питань регулювання аудиторської діяльності використовувати їх в практичній діяльності, та надавати їм відповідну допомогу та сприяння, але такі функції не виконуються.

2. Системами суспільного нагляду повинні керувати непрактикуючі особи, які мають знання у сферах, що стосуються обов'язкового аудиту. Такі непрактикуючі особи можуть бути фахівцями, які ніколи не були пов'язані з аудиторською професією, або колишніми аудиторами – практиками, які залишили професію. У статті 2 «Визначення» Директиви наводиться така характеристика непрактикуючих осіб - це будь-яка фізична особа, котра протягом принаймні трьох років до свого залучення до

управління системою суспільного нагляду не проводила обов'язкових аудитів, не мала прав голосу в аудиторській фірмі та не була членом адміністративного або керівного органу аудиторської фірми, а також не була найнятою аудиторською фірмою та не пов'язана з нею в інший спосіб. Поряд з цим підкреслюється, що непрактикуюча особа для залучення до системи суспільного нагляду повинна мати знання у сферах, які пов'язані з обов'язковим аудитом, або завдяки своїм колишнім професійним навичкам, або, як альтернатива, завдяки наявним знанням принаймні в одній зі сфер, які повинні бути включені до складу іспиту. Разом з тим держави – члени можуть дозволити меншості фахівців – практиків брати участь у керуванні системою суспільного нагляду.

3. Система суспільного нагляду повинна бути прозорою. Особи, залучені до керування системою суспільного нагляду, повинні добиратися згідно з належною та прозорою процедурою висування. Необхідність забезпечення прозорості повинна передбачати оприлюднення річних програм робіт та звітів про проведену діяльність.

4. Система суспільного нагляду повинна нести основну відповідальність за нагляд над допуском та реєстрацією аудиторів та аудиторських фірм, впровадженням стандартів професійної етики, внутрішнього контролю якості аудиторських фірм та аудиту, системами безперервного навчання, забезпечення якості, розслідувань і санкцій.

5. Система суспільного нагляду повинна мати право проводити, за потреби, розслідування діяльності аудиторів та аудиторських фірм, а також право вживати відповідні заходи.

6. Система суспільного нагляду має адекватно фінансуватися. Фінансування системи суспільного нагляду має бути гарантованим і вільним від будь-якого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм.

Серед міжнародних організацій, які фактично здійснюють суспільний нагляд за роботою аудиторів, можна виділити такі організації:

1. РІОВ (Public Interest Oversight Board, офіційний сайт – <http://www.ipiob.org>) – Рада з нагляду за дотриманням суспільних інтересів. Створена в лютому 2005 року з метою нагляду за розробками IFAC в сфері аудиту, надання впевненості, етики і освітніх програм. Основна ціль функціонування РІОВ – підвищення впевненості у інвесторів та інших осіб, що діяльність IFAC відповідає в першу чергу суспільним інтересам.

2. ЕГАОВ (European Group of Auditors` Oversight Bodies, офіційний сайт – http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/gaob/index_en.htm) – 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.

3. РСАОВ (Public Company Accounting Oversight Board, офіційний сайт – <http://www.pcaobus.org>) - Рада з нагляду за діяльністю публічних бухгалтерів (аудиторів). Створена 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.

В Директиві застосовується вислів «система суспільного (громадського) нагляду», отже, фактично форми функціонування такої системи суспільного нагляду не передбачені і можуть обиратися довільно з урахуванням вищезазначених принципів. На даний час більшість країн мають офіційний орган, який існує для безпосереднього нагляду за аудиторами, проте, характеристики цих органів значно відрізняються, якщо говорити про повноваження, обов'язки, джерела фінансування, рівень активності, ступінь незалежності від професії та ступінь залучення держави. Крім того, стосовно

інструментів для реалізації всіх принципів системи суспільного нагляду у директиві немає детальних інструкцій і ці питання є, на погляд автора, найбільш складними у всій концепції нагляду.

Для прикладу вибору такої форми можна навести зміни, які відбулися в практиці державного регулювання аудиторської діяльності в Російській Федерації з прийняттям нового Федерального Закону «Про аудиторську діяльність», який вступив в силу з 1 січня 2009 року [21]. Тепер функції державного регулювання аудиторської діяльності здійснює вповноважений федеральний орган (Міністерство фінансів), а з метою забезпечення суспільних інтересів в ході здійснення аудиторської діяльності при вповноваженому федеральному органі створюється Рада з аудиторської діяльності.

До складу Ради з аудиторської діяльності включаються: 10 представників користувачів фінансової звітності, 2 представники вповноваженого федерального органу, 1 представник від федерального органу виконавчої влади, який здійснює функції по розробці державної політики та нормативно-правовому регулюванню в сфері розвитку підприємницької діяльності, 1 представник від федерального органу виконавчої влади, який здійснює функції по прийняттю нормативних правових актів, контролю, нагляду в сфері фінансових ринків, 1 представник від Центрального банку Російської Федерації, 2 представника від саморегульованих організацій аудиторів, кандидатури яких висувуються сумісно всіма саморегульованими організаціями аудиторів. Отже, більшість (58,8% або 10 представників з 17) належить не практикуючим особам.

Системи забезпечення якості, які введені АПУ, не відповідають принципам незалежності.

В травні 2008 року були видані Рекомендації щодо зовнішнього забезпечення якості для аудиторів та аудиторських фірм, які виконують аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес (Commission Recommendation of 6 May 2008 on external quality assurance for statutory auditors and audit firms auditing public interest entities (notified under document C (2008) 1721 (2008/362EC)) [18]. В цих рекомендаціях підкреслюється, що зовнішнє забезпечення якості є основною гарантією високої якості аудиту, оскільки підвищує довіру до оприлюднених фінансових звітів і рівень захисту для акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін. Тому будь-яка зовнішня система забезпечення якості повинна бути об'єктивною і незалежною від аудиторської професії. Особливо підкреслюється, що особи, які є практикуючими аудиторами, або працюють в аудиторських фірмах, або іншим чином пов'язані з аудиторами та аудиторськими фірмами, не повинні допускатися до роботи в якості інспекторів системи забезпечення якості. Якщо особа була аудитором, партнером або працівником аудиторської фірми або була іншим чином пов'язана з ними, повинно пройти не менше двох років, аніж цій особі буде дозволено працювати в якості інспектора.

Ці вимоги не враховуються при регламентуванні порядку проведення перевірок забезпечення якості аудиту на Україні. Згідно Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог (рішення АПУ від 23.04.2009 р. №201/4 [12]) група уповноважених контролерів формується лише з числа сертифікованих аудиторів, які відповідають таким вимогам: мають не менше 5-ти років чинності сертифіката аудитора; рекомендовані до складу контролерів регіональними відділеннями громадських професійних об'єднань аудиторів або за письмовою рекомендацією не менше ніж 5 сертифікованих аудиторів, стаж роботи яких за фахом не менше 10-ти років; пройшли відповідну професійну підготовку з питань контролю якості аудиторських послуг; склали відповідний екзамен шляхом виконання тестових і

ситуаційних завдань.

Представлене дослідження показує, що потенціал аудиторської діяльності в Україні та можливості аудиту в забезпеченні економічної безпеки держави та суспільства, на жаль, залишаються реалізованими не повністю, оскільки існуюча система суб'єктів контролю якості аудиту є невпорядкованою та неузгодженою. Відповідні органи (державні та інші) або не виконують в повному обсязі свої функції (наприклад, Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України) або наділяються функціями, які в певній мірі свідчать про недовіру до системи контролю якості аудиту в цілому та до Аудиторської палати України, зокрема. Визначаючи напрямки розвитку аудиту та системи його регулювання треба враховувати євроінтеграційний курс України. В цьому плані існують суттєві проблеми, які полягають в тому, що, по-перше, існуючі правові гарантії забезпечення якості аудиту в Україні не є повноцінними, оскільки в їх складі бракує системи суспільного нагляду і, що гірше, розвиток системи контролю якості йде без дотримання важливого принципу незалежності. Врегулювання цих питань є важливим чинником підвищення якості аудиту на Україні.

Список літератури

1. Бычкова С.М. Контроль качества аудита. / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыглова – М.: Эксмо, 2008. – 208 с.
2. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts). [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844.
3. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль. / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук. Навчальний посібник. – К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. – 304с.
4. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.
5. Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» від 30.10.1996 р. №448/96-ВР зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=448%2F96-%E2%F0>.
6. Закон України «Про Національний банк України» від 20.05.1999 р. №679-XIV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=679-14>.
7. Інструкції про порядок розгляду звернень, що надходять до Аудиторської палати України, затверджена рішенням Аудиторської палати України від 15 листопада 2007 року №184/2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1425360214.doc>.
8. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджена рішенням АПУ від 27 вересня 2007 року №182/3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1818624331.pdf>.
9. Положення про зобов'язання організацій – членів IFAC 1 «Забезпечення якості» (Statement of membership obligations (SMO) 1 «Quality assurance») Statement. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ifac.org/Members/Downloads/Statements_of_membership_obligations_NOV2006.pdf.
10. Положення про ведення реєстру аудиторів банків Національного банку України, затверджене постановою Правління Національного банку України від 9 липня 2007 року №251. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0856-07>.
11. Положення про Державну комісію з регулювання ринків фінансових послуг України, затверджена Указом Президента України від 04.04.2003 р. №292/2003 зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=292%2F2003>.
12. Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 23 квітня 2009 року №201/4. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1338733872.doc>.
13. Порядок ведення реєстру аудиторів та аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські

- перевірки фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринку цінних паперів, затверджений рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 9 листопада 2006 року №1271 зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1239-06>.
14. Порядок ведення реєстру аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, затверджений розпорядженням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19 лютого 2004 року №86 зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0489-04>.
 15. Порядок проведення перевірок матеріалів скарг, які надходять до Аудиторської палати України щодо недотримання аудиторськими фірмами та аудиторами законодавства України, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів, рішень Аудиторської палати України при наданні ними аудиторських послуг, затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 листопада 2008 року №196/7. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1579225187.doc>.
 16. Реєстр аудиторів та аудиторських фірм [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://apu.com.ua/files/reestr_af/142779768.xls.
 17. 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.
 18. Рекомендації щодо зовнішнього забезпечення якості для аудиторів та аудиторських фірм, які виконують аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес (Commission Recommendation of 6 May 2008 on external quality assurance for statutory auditors and audit firms auditing public interest entities (notified under document C(2008) 1721 (2008/362EC)). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/lexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:120:0020:0024:EN:PDF>.
 19. Тарасов А.М. Государственный контроль в России. Монография. / Тарасов Анатолий Михайлович. – М.: ЗАО «Издательство «КОНТИНЕНТ», 2008. – 672с.
 20. Тимчасове положення про Фонд державного майна України, затверджене постановою Верховної Ради України від 7 липня 1992 року №2558-ХІІ зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2558-12>.
 21. Федеральний Закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/fz307fzot301208.doc>.
 22. Principles for Auditor Oversight. A Statement of the Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions. October 2002. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/iosco/iosco3.pdf>.

Н. Шалимова

Субъекты контроля качества аудита на Украине

В статье рассмотрены основные группы субъектов контроля качества аудита на Украине. Проанализированы их функции, полномочия та возможности влияния на качество аудита. Выделены недостатки системы контроля качества аудита с учетом требований европейского законодательства, урегулирование которых является важным фактором повышения качества аудита.

N. Shalimova

Subjects of audit quality control in Ukraine

The principal groups of subjects of audit quality control in Ukraine have been considered in the article. Their functions, authority and means of influence on audit quality have been analyzed. The shortcomings of audit quality control system settlement of which is a significant factor of increasing the audit quality taking into account the euro-integrating course of Ukraine were singled out.

Одержано 01.10.09