

**В.П. Бондар, д.е.н., проф.**

*Національна академія статистики обліку та аудиту*

**Ю.В. Бондар, аудитор**

*м. Київ*

## **ЯКІСТЬ В АУДИТІ ТА ДЕЯКІ АСПЕКТИ В УПРАВЛІННІ ЯКІСТЮ**

*Провівши ретроперспективний аналіз, нами було встановлено, що проблема якості аудиторських послуг становить актуальний напрям наукових досліджень як в Україні, так і в країнах світу. Ключовим фактором довіри користувачів інформації до керівництва підприємств та аудиторів є проблема якості фінансової звітності та її підтвердження. Інвестори мають бути впевнені у тому, що фінансова інформація, на основі якої приймаються економічні рішення щодо розміщення капіталу, є достовірною та надійною. Пропозиції з розробки типових стандартів викликають різку критику ряду фахівців, які стверджують, що внутрішньофірмові стандарти аудиту мають бути індивідуальними і враховувати особливості конкретної фірми. Розробка зразків дозволить суттєво пришвидшити впровадження стандартів на невеликих аудиторських фірмах шляхом опрацювання типових стандартів з урахуванням власних особливостей діяльності. Використання внутрішньо фірмових стандартів у роботі аудиторської фірми забезпечує підвищення якості аудиту та аудиторських послуг.*

**Ключові слова:** *аудит; якість аудиту; контроль якості аудиту фінансової звітності; управління якістю.*

### **Актуальність дослідження та постановка проблеми.**

На сучасному етапі, коли розвиток України обумовлюється інтеграцією економіки у світовий економічний простір, залученням у країну іноземного капіталу та проблемами конкурентоспроможності окремих галузей економіки, особливої важливості набувають питання достовірності та якості інформації про діяльність українських компаній. Аудиторська діяльність має забезпечувати гарантії надійності, прозорості та достовірності фінансової інформації, що надається бізнесом. Структура і функціонування системи українського аудиту продовжує розвиватися в межах підвищення ролі аудиту в забезпеченні автономності та саморегулювання економіки, проте стве © В.П. Бондар, Ю.В. Бондар, 2015 аудиторських послуг повною мірсь... ще рано.

Міжнародна конференція «Аудит: сьогодні і майбутнє», що відбулася 14–15 жовтня 2011 року в м. Ірпінь, підтвердила необхідність подальшого вдосконалення процесів регулювання аудиторської діяльності в Україні, ґрунтуючись на Директивах Євросоюзу, принципах і стандартах Міжнародної федерації бухгалтерів, принципах Міжнародного форуму незалежних регулювальників аудиторської діяльності (IFIAR), практики регулювання аудиторської діяльності європейських країн.

Участь у конференції взяли Аудиторські палати Чеської республіки, Угорщини та Австрії, а також представники Всесвітнього Банку, Національного банку України та ін. Заслухали ряд доповідей представників професійного співтовариства аудиторів країн Європи, регуляторних органів України, української професійної громадськості, які суттєво розширюють розуміння процесів, що відбуваються в регулюванні аудиторської діяльності в деяких країнах Євросоюзу.

Розвиток і становлення вітчизняного аудиту показали формування тенденцій його функціонування:

1. Значний розрив між регіонами за показниками активності діяльності аудиторських фірм, їх прибутковості та оплати праці аудиторів.

2. Збільшення обсягу супутніх аудиторських послуг.

3. Значне розшарування аудиторських фірм по різних регіонах. Регіоном-лідером за концентрацією аудиторських фірм вважається Київський (зосереджено 39 % від їх загальної кількості); до представників «реального сектору» необхідно зарахувати Харківський, Донецький і Дніпропетровський регіони.

4. Присутність іноземних компаній на вітчизняному ринку, найвідомішими з яких є компанії «Великої Четвірки», які за офіційними даними обслуговують більше 50 % вітчизняного ринку аудиторських послуг.

5. Демпінг цін на аудиторські послуги серед вітчизняних фірм в умовах залучення клієнтів.

Проводячи ретроспективний аналіз, можна сказати, що проблема якості аудиторських послуг становить актуальний напрям наукових досліджень як в Україні, так і в країнах світу. Якість аудиту проявляється відповідно до результатів перевірки, наведених у аудиторському висновку, реального фінансово-майнового стану діяльності підприємства, на якому проводився аудит. Складаючи аудиторський висновок за результатами перевірки, аудитор має враховувати інтереси власників підприємства, його керівництва, а також зовнішніх користувачів – державних органів, кредиторів, інвесторів

тощо. Інтереси наведених користувачів економічної інформації не лише не співпадають, але й часто бувають протилежними.

Недостатній рівень розвитку в Україні фінансового ринку, неналежний контроль з боку держави за етапом економічної інформації, що подається зовнішнім групам користувачів, зумовлюють можливість впливу керівника підприємства, що перевіряється, на підготовку аудиторського висновку.

Керівники підприємств використовують залежність українських аудиторів від оплати їх послуг з метою підготовки і подання позитивних висновків. Якщо аудитором готується негативний висновок, керівництво може відмовитися його приймати та оплачувати й звертається до іншого аудитора. В таких випадках вітчизняні аудитори змінюють думку на позитивну, навіть за умов наявності суттєвих відхилень у звітності, що перевіряється.

Натомість фінансова звітність, підтверджена аудитором, має задовольняти потреби багатьох суб'єктів економічних відносин. Зовнішні користувачі мають потребу не просто в інформації, а в достовірній інформації, яка міститься у фінансовій звітності та інших даних.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми якості в аудиті становлять науковий інтерес багатьох дослідників та науковців. Зокрема, проблеми етики, якості, вимог суспільства до аудиторської професії розглядаються в працях Ф.Ф. Бутинця, С.Я. Зубілевича, О.А. Петрик, О.Ю. Редька, Л.І. Савченка, В.В. Сопка та ін. Серед документів, якими здійснюється нормативне регулювання, основне місце займають Кодекс етики професійних бухгалтерів, а також МСА 220 «Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації».

**Формулювання мети статті.** Основною метою статті є дослідження якості в аудиті та деяких аспектів в управлінні якістю.

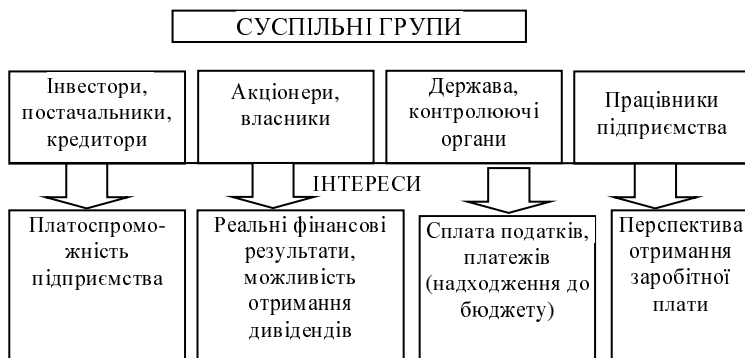
**Викладення основного матеріалу дослідження.** Аналіз особливостей практики обов'язкового аудиту фінансової звітності в Україні свідчить про переважно формальне ставлення вітчизняних аудиторів до цього виду аудиту. Такий підхід до аудиту фінансової звітності різко знижує якість звітної інформації, а також ще більше спонукає керівництво підприємств, яке заручається позитивними висновками аудиторів, до подальшого викривлення показників фінансової звітності.

Проблема залежності аудитора від замовника, зокрема в питанні фінансової винагороди, набула в Україні значного поширення. Так в країні склалася ситуація, коли багато українських суб'єктів із

зрозумілих причин не можуть дозволити собі відмовлятися від таких вигідних замовників, а відповідно, і від таких критеріїв якості аудиту. Основним мотивом проведення аудиту сьогодні залишається висока оплата праці аудиторів.

Не дивлячись на суперечливість інтересів сторін аудиту, вони одночасно є взаємопов'язаними. Між аудитором та замовником існує зв'язок, що зумовлюється фінансовим інтересом аудитора та зацікавленістю замовника у позитивному висновку. Зв'язок між аудитором і третіми сторонами (користувачами аудиторського висновку) опосередковується відповідальністю аудитора перед суспільством та можливими втратами користувачів внаслідок прийняття неефективних інвестиційних рішень.

Зацікавленими у якісному підтвердженні достовірності фінансової звітності можуть бути не лише інвестори. З урахуванням суспільних груп користувачів інформації, що представлена у фінансовій звітності, інтереси користувачів можна представити таким чином (рис. 1).



*Рис. 1. Користувачі фінансової інформації та їх інтереси*

Проблема якості фінансової звітності та її підтвердження є ключовим фактором довіри користувачів інформації до керівництва підприємств та аудиторів. Кожен користувач має намір отримати достовірну інформацію про фінансову звітність, її господарську діяльність, функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства. Індивідуальні інтереси основних користувачів фінансової звітності представлені в таблиці 1.

*Таблиця 1*

*Потреби користувачів фінансової звітності*

№ з/п	Користувачі	Потреба в інформації
1	2	3
1	Менеджери	– фінансовий результат діяльності; – аналіз діяльності; планування діяльності; контроль і оцінка діяльності
2	Власники, акціонери	– прибуток підприємства і його використання; – дивіденди
3	Інвестори	– економічна стабільність; – довгострокова перспектива
4	Кредитори	– повернення засобів; – ризик і наслідки несплати заборгованості
5	Постачальники	– фінансовий стан; – платоспроможність
6	Покупці	– фінансова стабільність; – обсяг реалізації
7	Працівники	– надійність робочого місця; – заробітна плата та умови праці
8	Податкові органи	– сплата податків відповідно до законодавства
9	Фінансові установи	– своєчасність повернення кредитів та отримання відсотків; – розвиток бізнесу
10	Біржі	– розмір статутного капіталу; – емісія акцій
11	Міжнародні організації	– відповідність якості робіт (послуг, товарів) вітчизняних підприємств, які споживають міжнародні співтовариства, стандартизованим вимогам
12	Держава	– економічні дані (статистика); – платіжний баланс; – оподаткування, дотримання законів
13	Суспільство	– збільшення зайнятості; – вплив на навколишнє середовище; – користування ресурсами і фондами

Як свідчать дані таблиці 1, найбільш значимими для користувачів є показники платоспроможності суб'єкта господарювання, оскільки всі зацікавлені у поверненні вкладених коштів, послуг та оплаті праці.

В Україні залишається проблемним питанням контроль якості аудиту та аудиторських послуг, особливо тих, що надаються

фізичними особами-підприємцями, які становлять 50 % від загалу суб'єктів аудиторської діяльності, що не є позитивним трендом в аудиті. Це питання частково вирішене заборонаю у Податковому кодексі України надавати послуги з аудиту фізичним особам – суб'єктам підприємницької діяльності, які є платниками єдиного податку.

За статистичними даними на кінець 2011 року в Україні основна частина аудиторських послуг надавалася «Великою Четвіркою» – 52 % (від загального обсягу послуг), до якої входять PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG, Deloitte Touche Tohmatsu Limited. Фірми «Великої Четвірки» поступово охоплюють більшість сфер проведення аудиту та надання аудиторських послуг.

На вітчизняному ринку аудиторських послуг виділяють групу «реального сектору», до складу якої входять фірми, які здійснюють перевірки загальним обсягом більше 10 000,0 тис. грн. (містить п'ять підприємств – більш ніж 174 480,0 тис. грн. (14 %) та фірми з доходом від 1 500,0 до 10 000,0 тис. грн. (21 підприємство – 92 520,0 тис. грн. (7,0 %)).

Захоплення вітчизняного ринку аудиторських послуг великими аудиторськими компаніями підсилюється важливістю формування політики управління якістю аудиту та аудиторських послуг, яка розробляється і реалізується в межах внутрішнього фірмового управління великими компаніями. Великі аудиторські фірми підтримують високий рівень якості виконання робіт, дотримуються етичних принципів та вимог суспільства, застосовують новітні методи підвищення репутації та ефективного розподілу обов'язків між фахівцями.

За неналежне виконання своїх обов'язків аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу відповідальність відповідно до чинного законодавства. Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини. Всі претензії майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником вирішуються у судовому порядку з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність».

Рівень якості аудиту впливає не на одного замовника, а на ряд інших користувачів. Аудитор має бути дуже уважним та ретельним при виконанні своїх обов'язків, оскільки від нього та результатів його роботи залежить доля не однієї особи, а, можливо, навіть і сотень, і тисяч людей.

Хоча основна відповідальність щодо якості фінансової звітності і лягає на плечі управлінського персоналу, який готує таку звітність, саме незалежні зовнішні аудитори забезпечують впевненість стосовно її якості.

Інвестори мають бути впевнені у тому, що фінансова інформація, на основі якої приймаються економічні рішення щодо розміщення капіталу, є достовірною та надійною. Досягнення якісних характеристик звітності забезпечують аудиторські перевірки фінансової звітності. Незалежні аудитори відіграють ключову роль у забезпеченні надійності фінансової інформації, що готується і подається підприємствами зовнішнім користувачам. Аудиторська перевірка гарантує ступінь точності даних, який би дозволяв користувачам звітності робити обґрунтовані висновки за результатами фінансово-господарської діяльності підприємства і приймати виважені рішення.

Підтримувати довіру суспільства до аудиту можна лише за умови високої якості аудиторських послуг. Серед документів, якими здійснюється нормативне регулювання, основне місце посідають Кодекс етики професійних бухгалтерів, а також МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги», МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності».

Аналіз вітчизняних наукових праць і публікацій свідчить, що проблема якості аудиту досить обмежено розкривається як науковцями, так і практиками. Відсутні ґрунтовні методичні рекомендації з контролю якості та її підтримання, що ускладнює роботу практикуючих аудиторів.

Оцінка якості аудиту має за мету досягнення заданих параметрів якості його елементів, окремих етапів і всього процесу в цілому. Критеріїв якості аудиту на сьогодні не розроблено, тому визначити наскільки якісно проведено аудит досить складно.

Вирішенням проблеми відсутності належного методичного забезпечення процесу оцінювання якості аудиту має бути розробка кількісних параметрів та рівнів оцінки якості аудиту.

Критерієм якості під час проведення аудиту вважається, насамперед, виконання аудиторами вимог МСА та Кодексу етики. Суворе дотримання вимог нормативних документів з аудиту пов'язане зі збільшенням трудовитрат аудиторів, необхідністю збору додаткової інформації, документуванням процесу перевірки, здійсненням аналітичних розрахунків. Такі витрати неохоче відшкодовуються замовниками.

У західній практиці якісним визнається аудит, який відповідає прийнятим стандартам і принципам аудиторської діяльності. Такий підхід офіційно затверджений і в Україні. Разом з тим, серед вітчизняних науковців, а особливо аудиторів-практиків, існує точка зору, що критерії якості аудиту мають визначатися залежно від умов укладеного договору на аудиторську перевірку відповідно до висунутих вимог замовника аудиту.

Згідно з договором, аудитори виконують передбачену роботу, а представники замовника оцінюють її якість. З цієї точки зору, аудитору варто виконати роботу так, щоб у замовника, виходячи з умов договору на проведення аудиту, не виникало зауважень чи заперечень щодо її результатів. Якщо замовник задоволений результатами роботи, тоді аудит можна вважати якісним.

Для визначення критеріїв оцінки якості проведеного аудиту або наданих аудиторських послуг необхідно врахувати тлумачення цього поняття.

Велика кількість авторів та практикуючих аудиторів зазначає, що під якістю в аудиторській практиці необхідно розуміти максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів результатами виконаних аудитором робіт, послуг та супутніх аудиту робіт відповідно до інтересів власника, суспільства та конкретного замовника, а науковці доповнюють, що якість аудиторських послуг є системним дотриманням реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, дотримання кодексу професійної етики. А також якість аудиторських послуг є категорією, що постійно змінюється залежно від рівня суспільного розвитку та господарської практики країни.

Між рівнем якості послуг та рівнем розвитку економіки країни існує пряма залежність. Рівень економічного та суспільного розвитку визначає ступінь сприйняття, розуміння та висунення вимог суспільством до послуг, що пропонуються на ринку. Якість послуг гарантує довіру громадськості до результатів роботи аудиторів, які, в свою чергу, мають демонструвати перед спостережними органами відповідальність за виконання своїх обов'язків. А підвищення якісного рівня аудиторських послуг сприятиме селекції еліти, а не випадкових людей, які не ставлять прибутковість понад професійні стандарти.

Регламентация контролю якості МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги», МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності». Тут розглядаються два напрями оцінки якості:



– якість внутрішньофірмової політики та її реалізація на рівні управління діяльністю аудиторської фірми (регулюється МСКЯ 1, МСА 220);

– якість роботи з аудиту фінансово-господарської діяльності конкретного підприємства-замовника (визначається Законом України «Про аудиторську діяльність»).

МСКЯ 1, МСА 220 містять вимоги щодо виконання процедур контролю якості. Деякі з них здаються нездійсненними для невеликих аудиторських фірм. Особливі труднощі може викликати застосування процедур контролю якості, викладених у Матеріалах для застосування та інших пояснювальних матеріалах до МСКЯ 1, МСА 220.

Наприклад, спланувати потреби фірми в працівниках на основі кількості клієнтів, очікуваного збільшення фірми і виходу працівників на пенсію неможливо, оскільки на вказані показники впливає ряд імовірнісних факторів. Також проблемною є розробка навчальних матеріалів, програм для аудиторської фірми, вимог до відбору та підготовки викладачів. Методичні розробки становлять трудомісткий процес, який вимагає значного досвіду та витрат часу, залучення досвідчених фахівців методичного спрямування. Не кожна аудиторська фірма може дозволити собі утримувати окремий відділ або одного працівника, який має спеціальні знання і час для такого роду діяльності.

З відповідними труднощами та успіхами контроль якості організовується і на рівні Аудиторської палати України.

Для організації дієвого зовнішнього контролю необхідним є визначення і затвердження мінімального рівня процедур, що забезпечить досягнення мети контролю якості. Серед ключових факторів контролю якості мають бути професійні вимоги, покращання навичок і компетентності, видача завдань, делегування повноважень, консультування, процедури залучення і збереження клієнтів, моніторинг діяльності аудиторської фірми. Відповідність факторів основним рівням якості аудиторських послуг відображена на рисунку 2.

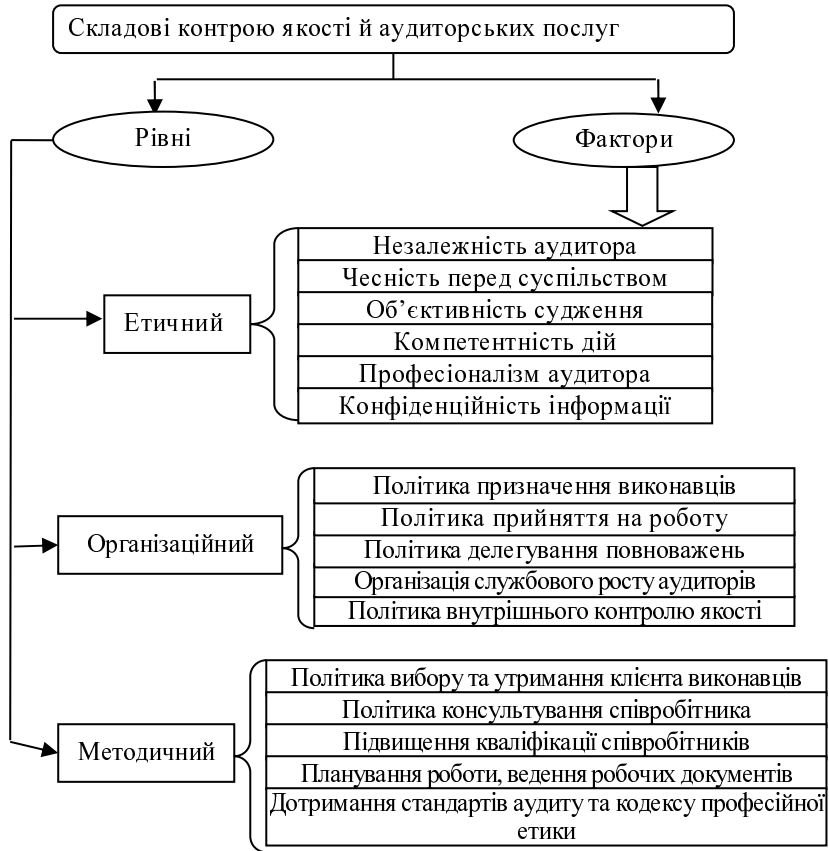


Рис. 2. Складові контролю якості аудиторських послуг

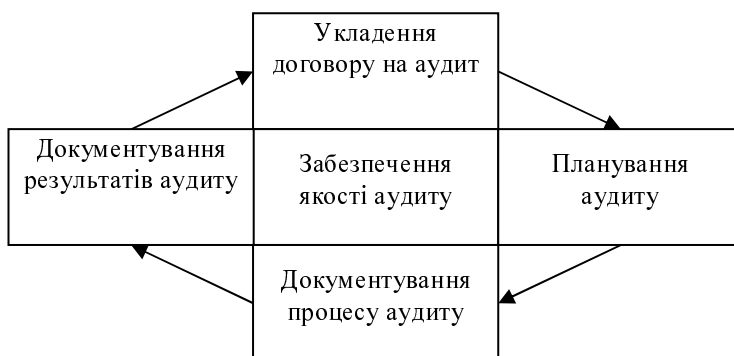
Процедури оцінки якості аудиту, проведеного на конкретному підприємстві, у міжнародних стандартах не розкриваються, відсутні конкретні критерії такого контролю.

Застосовуючи відповідні процедури управління на кожному етапі процесу аудиту і документального підтвердження цих дій, можна досягти високої якості роботи аудиторів взагалі. Відсутність певних форм роботи в аудиторській фірмі, незабезпечення їх документування не завжди буде свідченням неякісного проведення аудиту. Причинами низької якості можуть бути незначна кількість персоналу аудиторської фірми, короткий період її функціонування, недостатній рівень

кваліфікації співробітників. З огляду на це, особливу увагу варто приділити розробці критеріїв оцінки в межах зовнішнього контролю.

З метою посилення контролю якості аудиторської діяльності та окремих аудиторських перевірок необхідно формалізувати критерії якості та змістити акцент на аналіз чинників, що забезпечують якість аудиту.

Ключові фактори оцінки якості можуть розглядатись у розрізі етапів процесу аудиту таким чином (рис. 3).



*Рис. 3. Фактори якості аудиту за процесним підходом*

Основою підтримання якості процесу аудиту є документування всіх стадій його проведення. Документування процесу створює умови для контролю своєчасності і повноти виконання аудиторських процедур, дозволяє своєчасно виявляти недоліки в контрольних діях аудитора (нелогічна послідовність планування аудиторських процедур, порушення порядку застосування запланованих методів перевірки, використання неадекватних процедур контролю тощо).

В аудиторській діяльності документування дозволяє підтвердити рівень якості процесу аудиту та отриманих результатів. Належне документування можливе за умови введення внутрішньофірмових стандартів та затвердження форм робочих документів аудитора.

Основні процеси в діяльності аудиторської фірми, які можуть передбачати стандартизацію їх документального оформлення, наведені на рисунку 4.

Процес розробки внутрішньофірмових стандартів є трудомістким і тривалим, тому не кожна аудиторська фірма може забезпечити його реалізацію. Процес розробки стандартів вимагає значних затрат часу,

знань і досвіду висококваліфікованих спеціалістів, використання практично наукових методів досліджень.

Розроблені стандарти формують основу теоретичної та практичної бази для проведення аудиторських перевірок на високому науковому і професійному рівні. Оскільки розробка стандартів здійснюється самою фірмою, стандарти використовуються лише фахівцями фірми і становлять інтелектуальну власність аудиторської фірми, якою вони розроблені.

Серед вітчизняних аудиторських фірм внутрішньофірмові стандарти розробляють одиниці, оскільки навіть усвідомлюючи необхідність підготовки власних стандартів, мало хто володіє достатньою кваліфікацією та знаннями.

Розробка внутрішньофірмових стандартів характеризується розкриттям конкретних дій аудитора в процесі надання послуг, при цьому не вживаються загальні фрази і вимоги, закріплені в законодавстві або міжнародних стандартах.

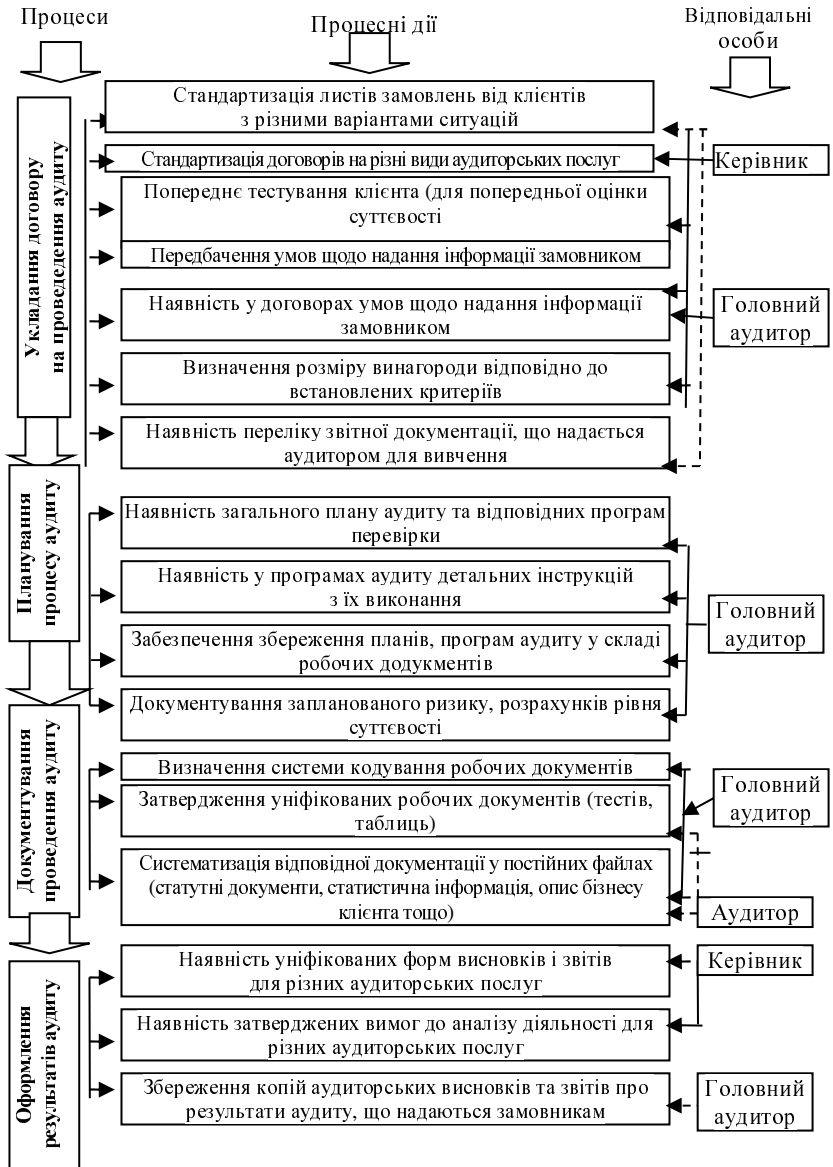


Рис. 4. Стандартизація документального оформлення процесу аудиту

Сприяти підтриманню високої якості аудиту можуть ті стандарти, в яких конкретно визначено елементи методичного забезпечення аудиту:

- нормативно-правова база, що регулює питання обліку та відображення конкретних операцій;
- склад облікових реєстрів, які мають бути досліджені, та альтернативні джерела інформації за нестандартної організації обліку;
- перелік обов'язкових аудиторських процедур із зазначенням джерел інформації для їх здійснення;
- робоча документація, стандартизовані тести, анкети, форми переліків, відомостей, розрахунків, аналітичних довідок тощо;
- класифікатор можливих порушень та процедури для їх виявлення;
- критерії оцінки отриманих результатів та послідовність дій з їх оцінювання;
- зразки документації, що формується за результатами виконаних аудиторських процедур.

Організація зовнішнього контролю якості є гарантією підвищення відповідальності аудиторів, проте не може забезпечити відповідної якості аудиту та аудиторських послуг. Дієвим засобом безпосереднього підвищення якості аудиту є внутрішній контроль. Його організація відбувається за допомогою стандартизації діяльності аудиторської фірми.

Пропозиції з розробки типових стандартів викликають різку критику ряду фахівців, які стверджують, що внутрішньо фірмові стандарти аудиту мають бути індивідуальними і враховувати особливості конкретної фірми.

Разом з тим, розробка зразків дозволила б суттєво пришвидшити впровадження стандартів на невеликих аудиторських фірмах шляхом опрацювання типових стандартів з урахуванням власних особливостей діяльності. Перелік стандартів кожна аудиторська фірма може визначати індивідуально.

Для розробки власних або адаптації універсальних внутрішньофірмових стандартів необхідно визначити, які процедури будуть стандартизуватись.

Загальна класифікація внутрішньофірмових стандартів аудиту дозволяє окреслити підходи до їх розробки (табл. 2).

*Таблиця 2*

*Класифікація внутрішньо фірмових стандартів аудиту*

№ з/п	Вид стандарту	Характеристика
1. За ступенем спеціалізації		
1.1	Універсальні	Забезпечують типові процеси аудиту
1.2	Індивідуальні	Розробляються для стандартизації діяльності в межах аудиторської фірми
2. За призначенням		
2.1	Етичні	Розкривають вимоги етичної поведінки аудиторів
2.2	Технічні	Сприяють удосконаленню організації та здійснення процесу аудиту й аудиторських послуг

Внутрішньофірмові стандарти можуть мати універсальний та індивідуальний характер. Універсальні стандарти мають бути розроблені науковцями, індивідуальні можуть розроблятися аудиторськими фірмами на основі універсальних.

Типові стандарти можуть бути покладені в основу розробки контрольних процедур у межах виконання процедур зовнішнього моніторингу за діяльністю аудиторських фірм.

За призначенням стандарти можуть бути умовно класифіковані на етичні та технічні. Етичні впроваджуються для дотримання Кодексу професійної етики, технічні – для удосконалення організації та здійснення процесу надання аудиторських послуг.

Етичні стандарти мають бути затверджені і доведені до відома всіх працівників, їх дотримання має систематично контролюватися. Підвищити якість надання послуг можна також шляхом впровадження технічних стандартів, які регулюють здійснення ключових етапів аудиту.

Використання внутрішньофірмових стандартів у роботі аудиторської фірми забезпечує підвищення якості аудиту та аудиторських послуг. Їх дотримання фахівцями фірми забезпечує виконання таких заходів (рис. 5).

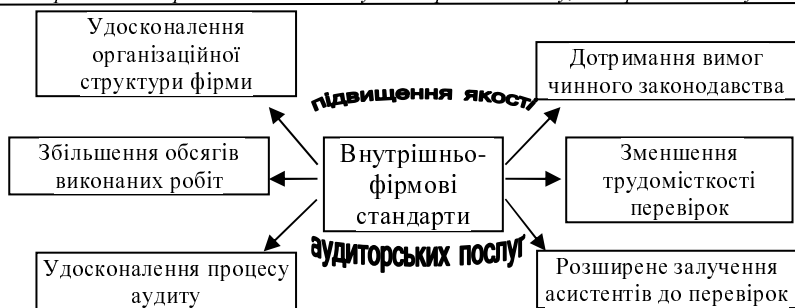


Рис. 5. Напрями впливу внутрішніх стандартів на діяльність аудиторської фірми

Розробка стандартів здійснюється в межах формування внутрішньофірмової політики, створенням якої займаються переважно на великих аудиторських фірмах.

Однією зі складових внутрішньофірмової політики є розробка графіків роботи аудиторів з метою забезпечення належного і безперервного контролю за ходом виконання їх робіт.

Графік роботи асистента аудитора є вичерпним організаційним документом, що містить: структурні елементи контрольованих об'єктів, аудиторські процедури щодо кожного клієнта, масштаб процедур (прийоми контролю і розміри вибірки під час дослідження), критерії істотності помилок і терміни виконання робіт.

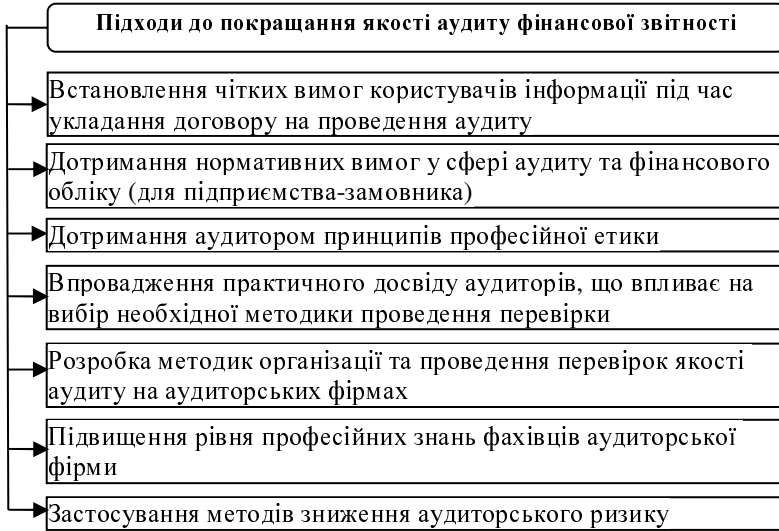
Підвищити рівень якості аудиту можна з використанням таких заходів у межах діяльності аудиторської фірми (рис. 6).

Встановлення чітких вимог до аудиторської перевірки здійснюється для забезпечення потреб зовнішніх користувачів інформації. Під час укладання договору на проведення аудиту мають бути чітко визначені характер і мета перевірки, об'єкти, які найбільше цікавлять замовника аудиту, встановлюється ціна відповідно до запланованого обсягу робіт, також необхідно передбачити суму відшкодування за невиконання або неналежне виконання сторонами договірних умов.

Аудитор зобов'язаний дотримуватися Закону України «Про аудиторську діяльність» та принципів МСА. Аудитору не рекомендується при проведенні аудиту або у попередні роки надавати тому самому суб'єкту господарювання послуги, які не визнаються



супутніми аудиту. Для якісного проведення аудиту важливо знати галузеву специфіку діяльності підприємства. Аудитор має вміння застосовувати знання і відповідні нормативні акти, що регулюють відповідну галузь діяльності.



*Рис. 6. Підходи до підвищення якості аудиту фінансової звітності*

Необхідність дотримання аудитором принципів професійної етики визначається міжнародними стандартами. Якість аудиторських послуг залежить від свідомого виконання аудитором професійної етики в процесі проведення перевірки. В основу принципів професійної етики закладені вимоги зовнішніх користувачів щодо забезпечення високої якості аудиту та адекватного формування думки про достовірність аудиторського висновку.

Вимоги суспільства забезпечуються визначенням правил професійної поведінки та принципів належного виконання робіт. Дотримання аудитором норм професійної етики укріплює професійні позиції та моральні якості.

Мораль аудиторської професії базується на неможливості збагачення аудиторів нечесним способом, а виключно на основі своїх знань та вмінь, знижуючи інформаційний ризик зовнішніх користувачів, зберігаючи конфіденційність інформації, гарантуючи

об'єктивність оцінки стану підприємства та чесність перед суспільством у висловленні думки щодо достовірності та повноти фінансової звітності.

Впровадження практичного досвіду аудиторів, що впливає на вибір необхідної методики проведення перевірки, передбачає використання в роботі фахівців аудиторської фірми накопиченого досвіду провідних аудиторів. На ефективність аудиту вирішально впливають принципи, методи його організації і способи проведення. Для підвищення якості аудиторських перевірок необхідно проводити підвищення кваліфікації молодих співробітників аудиторської фірми досвідченими аудиторами.

Під час проведення таких навчань варто розглядати порядок підбору методів, процедур, прийомів і способів для вивчення конкретних об'єктів. Аудитор-методолог має звертати увагу на невдалий підбір методик, які не дозволяють проводити аудит на високому якісному рівні. Чим більший досвід має аудитор, тим краще у нього розвинута інтуїція щодо вибору методичних прийомів проведення перевірки з урахуванням рівня ризику.

При створенні методик організації та проведення перевірок якості аудиту, насамперед, мають вивчатися такі питання:

- чи виконуються роботи відповідно до програми аудиту;
- чи документуються належним чином виконані роботи та їх результати;
- чи всі суттєві зауваження, які виникають під час перевірки, враховуються і належним чином оформлюються в аудиторських висновках;
- чи досягається мета перевірки з використанням відповідних аудиторських процедур;
- чи відповідають аудиторські висновки одержаним результатам і чи слугують результати роботи основою для формування обґрунтованої думки аудитора.

Висловлюючи загальну думку аудиторів, контроль якості аудиту має бути перманентним, має містити перевірку правильності тих чи інших висновків і рекомендацій аудитора. В оцінці аудитора викладається чи були правильно під час конкретного аудиту зроблені зауваження за окремими питаннями бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності, як треба було б трактувати ці питання з погляду контролерів.

Аудиторами-практиками Т.А. Бернатович, М.М. Кондратьєвим, О.Макеєвою, М.Д. Коріньком, І.І. Пилипенком, О.Ю. Редьком, В.М.

Жуком звертається увага на те, що підтвердити якість аудиту можна лише завдяки проведенню повторної перевірки того самого замовника, але іншим суб'єктом аудиторської діяльності. Проведення повторного повноцінного контролю потребує додаткового часу, праці та коштів. Такий підхід є цікавим і він даватиме інший результат перевірки, оскільки під час проведення повторного аудиту буде формуватись інша вибірка документів чи операцій, за результатами якої можна отримати інший висновок аудитора.

Відповідно до п. 1.1 Розділу 1, п. 4.1 Розділу 4 Положення «Про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України», аудитори здійснюють постійне удосконалення професійних знань, починаючи з року, наступного за роком отримання сертифіката аудитора. Протягом терміну чинності сертифіката аудитор має щороку здійснювати удосконалення своїх професійних знань за різними програмами та проходити контрольне тестування. Обов'язковими питаннями в межах затверджених АПУ програм є застосування Міжнародних стандартів аудиту у вітчизняній практиці.

Світовий досвід підготовки кадрів у сфері аудиту свідчить про висування жорстких умов до претендентів на отримання сертифіката аудитора. Так у США іспити на дипломованого бухгалтера проводяться два рази на рік. Письмовий іспит за чотирма напрямками: аудит, бухгалтерська практика, теорія бухгалтерського обліку та господарське право. Тривалість іспиту становить 2,5 дні. Лише 10 % претендентів, що екзамнуються, складають іспит з першої спроби.

В країнах Європейського Союзу обов'язковими умовами для претендента на отримання сертифіката аудитора є наявність громадянства країни, у якій складається іспит, диплома про вищу освіту або стажу роботи як асистента аудитора чи бухгалтера не менше 10 років (у Франції – 15 років). До іспитів не допускаються особи, які не мають права займати громадську посаду за постановою суду, за наявності психічних захворювань, а також які знаходяться у невизначеному фінансовому становищі.

У Польщі особа, яка бажає бути аудитором повинна мати відповідну вищу освіту, трирічний стаж роботи за спеціальністю. Після цього проходить навчання в інституті аудиту, що триває сім років, і два роки практики в галузі аудиту після його закінчення. Лише за наявності вказаних вимог претендент має право брати участь у складанні іспитів на сертифікат аудитора.

Українські правила проведення сертифікації аудиторів, порівняно з західними вимогами, відрізняються більшою лояльністю. Право на отримання сертифіката мають фізичні особи, які отримали вищу освіту з

економічного або юридичного напрямку, знання з питань аудиту та мають стаж роботи не менше трьох років за спеціальністю. Термін дії сертифіката становить п'ять років. Вимоги щодо громадянства претендента на сертифікат аудитора не висуваються. Видача сертифіката здійснюється за результатами проведення іспиту на підтвердження рівня знань у сфері аудиту за міжнародними стандартами.

Знання аудиторами вимог міжнародних стандартів вимагається не лише в сфері аудиту, але й у сфері бухгалтерського обліку. Міжнародні стандарти аудиту прийняті АПУ як базові регулюючі документи у вітчизняній практиці аудиту. Міжнародні стандарти фінансової звітності застосовуються при підготовці річних звітів підприємствами, які мають іноземні інвестиції, оприлюднюють свою звітність перед міжнародною спільнотою.

Знання МСА та МСФЗ вимагає необхідного рівня кваліфікації аудиторів і є вагомим чинником, що підвищує рівень підготовки спеціалістів у межах професії.

Проблема володіння вимогами міжнародних стандартів вирішується проведенням додаткової підготовки аудиторів за спеціально розробленими програмами, що базуються на вивченні теоретичних основ і специфіки практичного застосування МСФЗ та МСА.

Застосування методів зниження аудиторського ризику. Аудиторський ризик зумовлює можливість підготовки неналежного аудиторського висновку. Для уникнення таких ситуацій аудиторі необхідно володіти вмінням застосувати професійні знання і навички для зменшення ризику невідповідної оцінки стану діяльності суб'єкта господарювання. Методи зниження аудиторського ризику дозволяють аудиторам захищати себе від імовірної втрати репутації та виплати відшкодувань унаслідок нанесених збитків користувачам, що прийняли неефективні економічні рішення на основі аудиторських висновків.

До показників визначення якості аудиторських послуг можна зарахувати такі категорії, як досвідчене керівництво та репутація аудиторської фірми. Вказані показники узагальнюють перераховані вище заходи досягнення високої якості аудиту.

Досвідчене керівництво означає, що очолює та здійснює прийняття управлінських рішень на аудиторській фірмі управлінець – висококваліфікований сертифікований аудитор. Досвідчений аудитор – керівник залучає до штату фірми працівників – досвідчених професійних бухгалтерів і забезпечує високу якість аудиторських послуг. До фірми з високим рівнем управління формується висока

довіра клієнтів та суспільства, результатом цієї довіри є високий рівень доходів фірми.

Аудиторська компанія з бездоганною репутацією може мати широке коло постійних клієнтів, які, в свою чергу, надають позитивні відгуки і рекомендації компанії, сприяючи залученню нових клієнтів. Репутація аудиторської компанії формується поступово на основі виконання робіт професійним складом її співробітників. Від того наскільки компанія може задовольнити вимоги і потреби своїх клієнтів залежить її дохідність.

Практика показує, що сьогодні функціонує чимало аудиторських фірм, які не мають достатньо досвіду роботи в галузі аудиту. До штату цих аудиторських фірм залучаються спеціалісти з недостатньою кваліфікацією. Висококваліфіковані спеціалісти у таких фірмах не затримуються, адже вони не хочуть працювати на керівника, який має низький фах. Як результат така фірма не є успішною та прибутковою, оскільки задовольнити потреби своїх клієнтів у повному обсязі вони не в змозі. Тому така фірма не буде мати належної репутації та не зможе довго працювати в даній сфері.

Таким чином, ділова репутація аудитора залежить також і від особистих якостей спеціалістів, які присвятили себе аудиторській діяльності. Якісний аудит потрібен і клієнтові, і інвестору, і суспільству.

Питання визначення змісту поняття репутації та вивчення напрямів її впливу на діяльність фірми становить актуальний напрям науково-практичних досліджень у галузі аудиту.

До визначення поняття «репутація» автори підходять по-різному (табл. 3). Як правило, розглядається репутація окремої людини або певного товару. Проте в кожному випадку є позитивні або негативні якості, якими володіє їх носій, і які сприймаються іншими особами при спілкуванні носієм репутації або при споживанні товару.

*Таблиця 3*  
*Визначення поняття «репутація» у довідкових джерелах*

№ з/п	Автор	Визначення
1	В.І. Даль	Репутація – слава людини, загальна думка про когось
2	Н.Уолт, Я.Маркузе, Д.Лайз, Б.Мартин	Репутація марки – показник (а на практиці контроль) того місця, яке займає у свідомості споживачів марка виробника по відношенню до конкуруючих продуктів

За даними таблиці 3 можна зробити висновок, що репутація визначає загальне сприйняття суспільством певного суб'єкта (об'єкта) та характер відношення до нього.

Відносно аудитора поняття репутації має доволі жорсткий характер. Аудитор не має права на помилку, адже це може стати вирішальним для діяльності підприємства і, як наслідок, для втрати репутації аудиторської фірми чи аудитора. Якщо аудитор один раз припустився помилки, порушив принципи етики, тоді немає жодних гарантій, що це не повториться знову. Користувачі аудиту не матимуть довіри до аудитора з зіпсованою репутацією, внаслідок цього низьку репутацію матиме аудиторська фірма, що призведе до втрати клієнтів.

Репутація аудиторської компанії та практикуючих аудиторів залежить від якості аудиторських послуг та професійного судження аудитора.

Значну роль у формуванні репутації аудиторської фірми відіграє загальний склад її фахівців та її керівництво (партнер, що керує фірмою, або власник фірми). Керівник аудиторської фірми має володіти рядом якостей, які дозволяють йому ефективно організовувати та координувати діяльність. Серед управлінських якостей основними є професіоналізм, компетентність, харизма керівника, повага співробітників та колег. Керівник аудиторської фірми має бати участь у житті аудиторського співтовариства та мати великий досвід роботи в цій галузі.

Подальший розвиток і підвищення якості послуг, що надаються вітчизняними фірмами, залежить від вирішення таких проблемних питань в аудиті (рис. 7).

Першочерговим є ліквідація дефіциту кваліфікованих сертифікованих аудиторів, у тому числі кваліфікованих фахівців зі знанням англійської мови.

Кваліфікованих аудиторів, як правило, «перекупує» великий бізнес (пропонуючи місця фінансових директорів і внутрішніх аудиторів, де за менші зусилля, але більшу відповідальність, вони отримують вищу оплату праці).

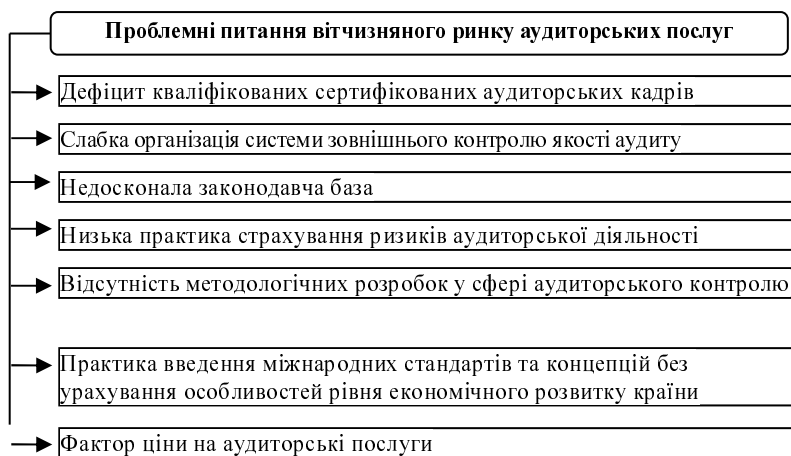


Рис. 7. Проблемні питання вітчизняного ринку аудиторських послуг

Побудова системи зовнішнього контролю якості має базуватися на вивченні міжнародного досвіду щодо вибору методології забезпечення якості аудиту, дотримання суб'єктами контролю правил професійної поведінки і етичних норм.

У липні 2008 року Єврокомісією було прийнято рішення № 2008/627/ЄС про «Перехідний період», згідно з яким аудитор або аудиторська фірма «третьої» країни для реєстрації має надати органу держави-члена ЄС опис системи внутрішнього контролю якості аудиторської фірми, інформацію щодо зовнішньої перевірки якості, результати такої перевірки тощо. На жаль, згідно з Рішенням Єврокомісії № 2011/30/ЄС, яке було прийнято в січні 2011 року, Україна не скористалася перехідним періодом і не надала інформацію про свої регуляторні органи й органи громадського нагляду. Іншими словами, Україна не сформула систему ефективного нагляду згідно з вимогами Директиви 2006/43/ЄС.

У процесі побудови системи нагляду за професією аудитора Україні необхідно було б звернутися до міжнародної практики. Наприклад, в США у 2002 році на підставі акта Сарбейнса–Окслі («SOX») був створений Комітет з нагляду за звітністю публічних компаній (РСаОВ<sup>\*</sup>), який є приватною, неприбутковою корпорацією. РСаОВ була створена з метою захисту інвесторів та громадських інтересів шляхом забезпечення інформативності, об'єктивності та

\* РСаОВ – Public Company Accounting Oversight Board

незалежності аудиторських звітів, дислокується у м. Вашингтоні, штат Колумбія, США, та має право виносити вирoki і штрафи, що вимірюються мільйонами доларів США.

14 грудня 2005 року з метою організації співпраці між системами публічного нагляду за аудиторськими компаніями Європейською комісією в Брюсселі була створена Європейська група органів з нагляду за аудиторами – European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB).

У Німеччині система нагляду за професією аудитора ґрунтується на державному регулюванні. У грудні 2004 року створена Комісія з нагляду за професією аудитора (АПАК). Нагляд за якістю аудиторських послуг здійснюється через Аудиторську Палату Німеччини (WPK). У 2007 році створена нова контрольна структура – інспекція, що контролює діяльність аудиторських компаній, які підтверджують фінансову звітність підприємств, які працюють на ринку капіталу. За результатами перевірки якості аудиторських послуг WPK має право виносити вирoki, призначати штрафи розміром до 500 тис. євро, а також передавати справу до суду.

Дотепер залишається нерозвинутою практика страхування ризиків аудиторської діяльності, відсутній механізм формування та фактичне нарахування відповідних страхових резервів аудиторськими фірмами. Недосконалою також є методологія здійснення аудиторської діяльності, при впровадженні міжнародних стандартів і концепцій не враховуються особливості рівня економічного розвитку нашої країни.

Таким чином, національний український ринок аудиторських послуг, а зокрема рівень якості аудиторських послуг, на жаль, не задовольняє вимоги споживачів. Такий стан справ викликаний причинами, які в більшості випадків не залежать від суб'єктів аудиторської діяльності.

Фактичними рішеннями розглянутих вище питань якості аудиторських послуг є такі (рис. 8).



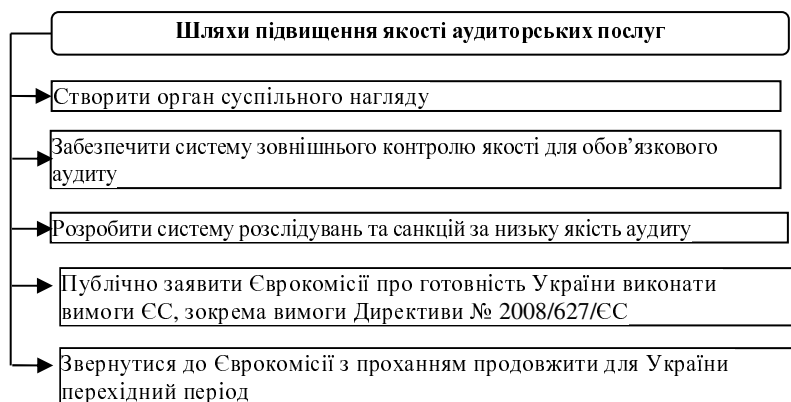


Рис. 8. Шляхи підвищення якості аудиторських послуг в Україні

Отже, потрібне удосконалення і перегляд законодавчої бази у сфері аудиту й у сферах, з якими він пов'язаний.

Також необхідно прикласти зусилля для розширення співпраці національних аудиторських компаній з міжнародними організаціями професійних аудиторів і бухгалтерів. Така співпраця допоможе налагодити обмін досвідом з організації аудиту і сприятиме підвищенню якості аудиторських послуг.

Однією з таких міжнародних організацій є міжнародна мережа незалежних аудиторських та бухгалтерських компаній HLB International (HLBI).

HLB International – всесвітня мережа професійних аудиторських, бухгалтерських і консалтингових компаній. Заснована в м. Лондоні 1969 року HLB International налічує у своєму складі більше 1 900 партнерів, що мають більше 500 офісів у 100 країнах світу з персоналом, що становить понад 14 тис. спеціалістів – аудиторів, бухгалтерів та експертів.

Згідно з даними світового рейтингу «Міжнародного Бухгалтерського Бюлетеня», HLB International входить до складу 10 кращих аудиторських компаній і організацій світу.

HLB International є повноправним членом Forum of Firms (FoF) – асоціації міжнародних мереж аудиторських фірм, метою якої є сприяння послідовному і високоякісному дотриманню стандартів фінансової звітності і аудиту та їх гармонізації у всьому світі.

Членство в Американській торговельній палаті (ACC) та Київській торгово-промисловій палаті забезпечує ділові перспективні зв'язки і комунікації, доступ та обмін актуальною інформацією, використання досвіду і співпрацю зі світовою бізнес-спільнотою.

**HLB International:**

1. Два-три рази на рік організовує і проводить обов'язкові конференції та тренінги з питань аудиту і оподаткування з метою професійного розвитку і підвищення якості надання аудиторських послуг.

2. Регулярно проводить цільові тренінги для аудиторів, навчальні вебінари (в режимі онлайн) з метою підвищення їх кваліфікації.

Членство в HLB International надає можливість доступу до власне створеної глобальної системи GCS, обміну досвідом та інформацією, проходження професійної практики в економічно розвинених країнах світу.

HLB International регулярно (з періодичністю раз на три роки) проводить перевірку якості аудиторської практики (Peer Review), яка містить повну перевірку робочих документів і системи внутрішнього контролю. На основі проведеної перевірки HLB International класифікує аудиторську компанію відповідно до п'ятирівневої системи якості (табл. 4).

Самостійні кроки окремих вітчизняних аудиторських компаній з організації контролю якості мають підкріплюватися посиленням державного контролю за якістю аудиторських послуг. Система зовнішнього нагляду має забезпечувати виконання процедури видачі дозволів та реєстрації аудиторів і аудиторських фірм для проведення обов'язкового аудиту, прийняття стандартів етики, внутрішнього контролю якості як для аудиторських фірм, так і аудиторської діяльності в цілому, на постійній основі забезпечувати підвищення кваліфікації аудиторів, проводити професійні розслідування і дисциплінарні стягнення.

*Таблиця 4*

*Класифікація аудиторських компаній за рівнем якості послуг*

Рівень якості	Ознака якості аудиторських послуг якості
Перший	Належать компанії, під час перевірки яких не виявлено будь-яких негативних фактів, за винятком незначних питань
Другий	Належать компанії, під час перевірки яких були виявлені суттєві питання, за якими Контролер HLBI

	має отримати протягом шести місяців таке: – підтвердження того, що питання були вирішені; – пояснення того, як це було досягнуто
Третій	Належать компанії, під час перевірки яких були виявлені суттєві питання, за якими Контролер HLBI має отримати протягом 12 місяців таке: – підтвердження того, що питання були вирішені; – пояснення того, як це було досягнуто
Четвертий	Належать компанії, під час перевірки яких були виявлені суттєві питання, за якими Контролер вважає, що ця компанія має пройти подальшу HLBI перевірку якості аудиту, який проводиться протягом 12 місяців після першого огляду з метою визначення рівня прогресу у виправленні виявлених питань
П'ятий	Належать компанії, під час перевірки яких були виявлені питання, з яких Контролер вважає, що вони не будуть або не можуть бути якісно вирішені протягом 12 місяців, таким чином, продовження членства в компанії HLB International має бути переглянуто

**Висновок та перспективи подальших досліджень.** Отже, вітчизняний аудит за 20 років пройшов значний шлях свого становлення і розвитку, внаслідок чого був накопичений відповідний досвід практичного аудиту. Але, зважаючи на досить нетривалу історію свого функціонування, разом з певними надбаннями у сфері аудиторської діяльності залишається досить великий обсяг невирішених питань, пов'язаних з подальшим розвитком і становленням аудиту на одному рівні зі світовими лідерами цієї сфери.

#### Список використаної літератури:

1. Аудит системи управління якістю продукції та послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.vlasnasprava.info/ua/business\\_az/how\\_to\\_grow/quality\\_management.html?\\_m=publications&\\_t=rec&id=747](http://www.vlasnasprava.info/ua/business_az/how_to_grow/quality_management.html?_m=publications&_t=rec&id=747).
2. Дмитренко І.Н. Контроль якості аудиту: від стандартів до практики / І.Н. Дмитренко // Теорія і практика непокладу аудиту в Україні : зб. тез і текстів на Всеукр. науково-практ. конф. – К., 2001. – 186 с. – С. 132–135.

3. *Драч С.В.* Якість роботи аудитора – основне питання сьогодення / *С.В. Драч* // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні : зб. тез і текстів виступів на Всеукр. науково-практ. конф. – К., 2001. – С. 36–37.
4. *Этика : учеб. пособие / Т.В. Мишаткина, З.В. Бражникова, Н.И. Мушинский и др. ; под ред. Т.В. Мишаткиной, Я.С. Яскевич.* – 3-е изд., стереотип. – Мн. : Новое знание, 2004. – 509 с.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : вид. 2007 р. / пер. з англ. мови *О.В. Селезньова, О.Л. Ольховікова, О.В. Гук, Т.Ц. Шарашизе, Л.Й. Юркіської, С.О. Кулікова.* – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ» «СТАТУС», 2007. – 1172 с.
6. *Озеран В.О.* Якість аудиту фінансової звітності та методичні аспекти її перевірки / *В.О. Озеран, М.В. Корягін* // Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід : зб. тез і текстів доповідей на міжнародно-практ. конф. з аудиту. – К., 2003 – 185 с.
7. *Петренко Н.І.* Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні : монографія / *Н.І. Петренко* ; за ред. проф. *Ф.Ф. Бутинця.* – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 564 с.
8. *Редько О.Ю.* Аудит в Україні. Морфологія : монографія / *О.Ю. Редько.* – К. : ДП «Інформ–аналіт. агенство». – 2008. – 493 с.
9. *Редько О.Ю.* Деякі методологічні аспекти суттєвості в аудиті звітності господарських товариств / *О.Ю. Редько, К.О. Редько* // Науково-виробничий журнал / Серія : Економіка та підприємництво. – 2002. – № 4 // Міжнар. науково-практ. конф. «Держава та регіони», «Актуальні проблеми теорії та практики аудиту в Україні» 25–26.04.2002. – 286 с.
10. *Суха О.Р.* Проблеми і перспективи контролю якості аудиту в Україні / *О.Р. Суха, О.В. Марчук* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rstu.rv.ua/methods/asp/vd/v39ek39.doc](http://www.rstu.rv.ua/methods/asp/vd/v39ek39.doc).
11. *Шалімова Н.* Концептуальні підходи до визначення якості аудиту / *Н.Шалімова* // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 5 (95). – С. 237–248.

БОНДАР Валерій Петрович – доктор економічних наук, професор Національної академії статистики обліку та аудиту.

Наукові інтереси:

- методологія та методи аудиторської діяльності;
- теорія бухгалтерського обліку.

БОНДАР Юлія Валеріївна – аудитор, м. Київ.

Наукові інтереси:

– організація аудиторської діяльності.

Стаття надійшла до редакції 04.02.2015.