

Облік і оподаткування

УДК 657.631.2

Бугай Надія Олександрівна

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри аудиту*

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

Бугай Надежда Александровна

*кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры аудита*

Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана

Bugay Nadia

PhD in Economics, Associate Professor,

Associate Professor at the Department of Auditing

Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman

ORCID: 0000-0003-4670-935X

**СУЧАСНІ АСПЕКТИ ТА ОБ'ЄКТИВНІ КРИТЕРІЇ КОНТРОЛЮ
ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
СОВРЕМЕННЫЕ АСПЕКТЫ И ОБЪЕКТИВНЫЕ КРИТЕРИИ
КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
MODERN ASPECTS AND OBJECTIVE CRITERIA OF AUDIT
QUALITY CONTROL**

Анотація. Серед економічних інститутів, що регулюють взаємовідношення суб'єктів підприємницької діяльності, важливе місце займає інститут аудиту, головною метою якого є забезпечення контролю над достовірністю інформації, відображеної в бухгалтерській та податковій звітності. Інформація з використання господарських ресурсів, грошових коштів, порядок здійснення господарських операцій

господарюючими суб'єктами можуть бути об'єктивно підтверджені незалежною особою – аудитором. В сучасних умовах аудиторська діяльність перетерплює певну трансформацію: сповільнюється зростання прибутку від надання аудиторських послуг, змінюється їх структура, відбувається диференціація ринку. Перспектива розвитку самого аудиту як науки й практики укладається в наближенні до принципів, закріплених у міжнародних стандартах аудиту. Однак цього недостатньо. У вітчизняній науці необхідні нові наукові підходи до теорії й практики розвитку аудиту, а також потреба їх інтеграції в певну його комплексність, спрямовану на підвищення якості аудиту.

Однією з найважливіших функцій інституту аудиту є контроль якості фінансової інформації для публічного доступу суспільно значимих господарюючих суб'єктів, а однією з можливих дисфункцій – підтвердження неякісної фінансової інформації про результати діяльності тих самих господарюючих суб'єктів. Усунення та запобігання в майбутньому цієї дисфункції можливо тільки при введенні ефективного механізму контролю якості аудиту. Такий механізм дозволяє знизити інформаційні ризики та забезпечити довіру не тільки до професійної думки аудитора про достовірність фінансової інформації, але й довіру серед учасників економічного співтовариства. Найважливішим інструментом забезпечення якості роботи аудиторів є діючий контроль якості аудиторських послуг. У даній статті викладено певні сучасні аспекти та об'єктивні критерії контролю якості проведення аудиту, висвітлені основні проблемні питання теоретичного і практичного характеру. Все це зумовлює актуальність обраної теми, викладення матеріалу статті, висновки і пропозиції ґрунтуються на міжнародному досвіді, аналітичних дослідженнях вітчизняних і зарубіжних науковців.

Ключові слова: аудит, контроль якості, аудиторська діяльність, оцінка, зовнішній і внутрішній контроль якості.

Аннотация. Среди экономических институтов, регулирующих взаимоотношения субъектов предпринимательской деятельности, важное место занимает институт аудита, главной целью которого является обеспечение контроля над достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской и налоговой отчетности. Информация по использованию хозяйственных ресурсов, денежных средств, порядок осуществления хозяйственных операций хозяйствующими субъектами могут быть объективно подтверждены независимым лицом – аудитором. В современных условиях аудиторская деятельность претерпевает определенную трансформацию: замедляется рост прибыли от предоставления аудиторских услуг, меняется их структура, происходит дифференциация рынка. Перспектива развития самого аудита как науки и практики заключается в приближении к принципам, закрепленным в международных стандартах аудита. Однако этого недостаточно. В отечественной науке необходимы новые научные подходы к теории и практики развития аудита, а также необходимость их интеграции в определенную его комплексность, направленную на повышение качества аудита.

Одной из важнейших функций института аудита является контроль качества финансовой информации для публичного доступа общественно значимых хозяйствующих субъектов, а одной из возможных дисфункций – подтверждение некачественной финансовой информации о результатах деятельности самих хозяйствующих субъектов. Устранения и предотвращения в будущем этой дисфункции возможно только при введении эффективного механизма контроля качества аудита. Такой механизм позволяет снизить информационные риски и обеспечить доверие не только к профессиональному мнению аудитора о достоверности финансовой информации, но и доверие среди участников экономического сообщества. Важнейшим инструментом обеспечения качества работы

аудиторов является действенный контроль качества аудиторских услуг. В данной статье изложены некоторые современные аспекты и объективные критерии контроля качества проведения аудита, освещены основные проблемные вопросы теоретического и практического характера. Все это обуславливает актуальность выбранной темы, изложение материала статьи, выводы и предложения основываются на международном опыте, аналитических исследованиях отечественных и зарубежных ученых.

Ключевые слова: *аудит, контроль качества, аудиторская деятельность, оценка, внешний и внутренний контроль качества.*

Summary. *Among the economic institutions that regulate the relationship of business entities, an important place is occupied by the Institute of audit, the main purpose of which is to ensure control over the reliability of information reflected in accounting and tax reporting. Information on the use of economic resources, funds, the procedure for carrying out economic operations by economic entities can be objectively confirmed by an independent auditor. In modern conditions, audit activity undergoes a certain transformation: the growth of profit from the provision of audit services slows down, their structure changes, market differentiation occurs. The perspective of development of audit as a science and practice is to approach the principles enshrined in the international standards of audit. However, this is not enough. In domestic science, new scientific approaches to the theory and practice of audit development are needed, as well as the need to integrate them into a certain complexity aimed at improving the quality of audit.*

One of the major functions of the audit institution is the quality control of financial information for public access to public interest entities, and one of the possible dysfunctions confirmation of poor financial information about the results of activities of business entities themselves. The elimination and

prevention of this dysfunction in the future is possible only with the introduction of an effective audit quality control mechanism. Such mechanism allows to reduce information risks and to provide trust not only to professional opinion of the auditor about reliability of financial information, but also trust among participants of economic community. The most important tool to ensure the quality of auditors is effective quality control of audit services. This article describes some modern aspects and objective criteria for quality control of audit, highlights the main problematic issues of theoretical and practical nature. All this determines the relevance of the chosen topic, the presentation of the article, conclusions and proposals are based on international experience, analytical studies of domestic and foreign scientists.

Key words: *audit, quality control, audit activity, evaluation, external and internal quality control.*

Постановка проблеми. Проблеми, що існують в області контролю якості аудиторської діяльності, носять організаційний і методичний характер та обумовлені тим, що розвиток системи контролю якості аудиту відбувається поряд із становленням інститутів державного та суспільного нагляду за аудиторською діяльністю і саморегулювання аудиторської професії. Тому закономірно виникають питання погодженості роботи цих інститутів у забезпеченні якості роботи аудиторів, проведення контрольних заходів і моніторингу контрольної діяльності. Такі питання повинні вирішуватися з урахуванням інтересів користувачів аудиторських послуг та інтересів професійного співтовариства рівною мірою. Нормативно-правове вдосконалювання системи контролю якості аудиту не може обійтися без визначення наукових основ контрольної діяльності в області забезпечення якості аудиту, а це означає, що поставлені питання вимагають свого науково-методичного вирішення. До них відносяться питання визначення поняття якості аудиту; співвідношення цілей,

предмету й критеріїв контролю якості; взаємозв'язок суб'єктів і об'єктів контролю якості; методичного забезпечення контрольних заходів, розробка організаційних, методичних і технічних заходів контролю якості аудиту в державній саморегульованій сфері аудиторської діяльності, визначення проблем і перспектив розвитку контролю якості аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Суттєвий внесок у вивченні проблем аудиту, питань його організації та методики, контролю якості тощо зробили зарубіжні та вітчизняні вчені: Р. Адамс, Е. Аренс, Д. Лоббек, Ю. Данилевський, М. Білуха, Ф. Бутинець, Л. Кулаковська, О. Петрик [4], Ю. Піча, та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на досить певне опрацювання даної теми, слід зазначити, що на даний момент в сфері контролю якості аудиту існують найбільш спірні та дискусійні питання і на їх обговоренні слід серйозно зосередитись. Проте єдиної думки про найбільш доцільний та оптимальний спосіб контролю якості аудиторської діяльності на даний момент не сформувалось. Розвиток аудиту в нашій державі та в інших країнах свідчить про те, що до аудиторів з боку користувачів висуваються досить високі вимоги. Зв'язано це з тим, що зниження інформаційного ризику можливо тільки при довірі до професіоналізму аудитора і якості його роботи. Тому, підвищення вимог до аудиту з боку користувачів і посилення конкуренції на ринку аудиторських послуг ставлять перед інститутом аудиту в Україні основне завдання – підвищення якості аудиту як інструменту забезпечення довіри серед учасників економічного співтовариства. Найважливішим елементом забезпечення якості роботи аудиторів є діючий контроль за якістю аудиторських послуг.

Постановка завдання. Метою даної наукової статті є висвітлення теоретичних, практичних аспектів та об'єктивних критеріїв контролю якості праці аудиторів на основі вивчення та узагальнення міжнародних й

вітчизняних норм, стандартів, а також проблемних питань в даній сфері на сучасному етапі.

Результати дослідження. Процеси міжнародної інтеграції створення єдиного світового простору для користувачів фінансової звітності підприємств висувають нові вимоги до розвитку аудиту в Україні. Аудит як область практичної діяльності обумовлений наступними діями: певними взаємовідносинами суб'єктів; впливом чинного законодавства, що виконується в рамках державної політики регулювання аудиторської діяльності, Міжнародних стандартів аудиту (МСА) та зарубіжного досвіду; наявністю різних видів аудиторської діяльності та їх трансформації. На теперішній час питання, які виникають в аудиторській діяльності будь-де в світі, носять інституційний характер і пов'язані з неефективністю функціонування інституту аудиту в цілому. Однією з найважливіших складових функціонування інституту аудиту є контроль якості фінансової інформації, яка має публічний формат, суспільно значних господарюючих суб'єктів, а однією з можливих порушень даної складової – підтвердження неякісної фінансової інформації про результати діяльності вищевказаних суб'єктів. Усунення і запобігання в майбутньому цих порушень можливо тільки при введенні в дію ефективного механізму контролю якості аудиту, який дозволить знизити інформаційні ризики і забезпечити довіру не тільки до професійної думки аудитора про достовірність фінансової інформації, а й довіру серед учасників економічного співтовариства.

Регулювання аудиторської діяльності в Україні взагалі, а також регулювання контролю якості роботи аудиторів зокрема, забезпечується певними нормативно-законодавчими актами, які мають нескладну ієрархічну структуру. А саме, на концептуальному рівні – Конституція України, Господарський кодекс України, Цивільний процесуальний кодекс, Податковий кодекс, Закон України «Про акціонерні товариства», Закон України «Про господарські товариства» тощо, де визначається реалізація

економічної діяльності, зокрема, і діяльність аудиторів, основні умови та принципи відносин власності суб'єктів. На фундаментальному (спеціалізованому) рівні – Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Міжнародні стандарти аудиту. Зокрема, Міжнародний стандарт 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» (International standard on quality control 1 Quality control for firms that perform audits and reviews of historical financial information, and other assurance and related services engagements) встановлює основні принципи і процедури організації системи контролю якості аудиту, оглядових перевірок звітної фінансової інформації та інших завдань щодо забезпечення впевненості та супутніх послуг, стверджує основні вимоги до системи внутрішньфірмового контролю якості організацій, що надають аудиторські послуги. Міжнародний стандарт аудиту «Контроль якості аудиту фінансової звітності» (International standard on auditing 220R Quality control for audits of historical financial information) упорядковує питання організації контролю якості на рівні аудиторського завдання [2]. Також Кодекс етики професійних бухгалтерів МФБ, де регламентуються певні норми виконання аудиторських послуг, дії всіх суб'єктів аудиторської діяльності, їх тісна взаємодія з іншими економічними агентами, тощо. Третій рівень нормативно-правового забезпечення – це низка підзаконних регламентуючих документів, які забезпечують безпосередній контроль якості діяльності самих аудиторів, тобто визначають основні засади контролю якості аудиторських послуг, регламентують процедури їх забезпечення, узгоджують дії основних учасників зазначеного процесу та здійснюють постійний внутрішній моніторинг.

Отже, якість аудиторської діяльності – це ступінь необхідного і достатнього рівня проведення перевірки діяльності економічного суб'єкту у відповідності з дотриманням всіх законодавчих вимог в галузі аудиту, а

також у відповідності з нормативно-правовими актами України, раціональністю організації процесу, застосуванням наукових, провідних методів і способів аудиту, швидкістю і повнотою інформаційного обслуговування. Вслід цього, об'єктом якості аудиту являється аудиторська перевірка, де її складовими є контакти з перевіряємим суб'єктом, іншими організаціями (перевірка документів, збір доказів і т. д.). Що стосується характеристик якості аудиту, це можна назвати властивостями аудиту як виду послуги, який відрізняється індивідуальністю, що ґрунтується на інтелектуальних здібностях осіб, які її надають. Характеристики якості аудиту виражаються такими суттєвими показниками як професіоналізм самих аудиторів, їх незалежність та сумлінність; повнота і деталізація внутрішньої документації, яка складається аудиторами, та стандартів внутрішнього регламенту, професіоналізм керівництва тощо. Головною метою управління якістю аудиту є забезпечення додержання його регламентованого рівня при застосуванні ключових методів аудиту. Підвищення якості відбувається за рахунок поліпшення методики та організації аудиторської перевірки та раціонального використання наявних ресурсів.

До основних завдань контролю якості аудиторської діяльності відносяться: упередження невірної оцінки аудиторського ризику, дотримання критеріїв якості аудиту, а також інтересів аудуємої особи та інших користувачів професійної думки аудитора. Якість в аудиті є узагальненим контентом – результатом аудиторської перевірки. Думка аудитора, яка виражена в звіті незалежного аудитора, має відповідати наступним вимогам: повнота – кількість інформації в аудиторському звіті має бути лаконічною і, водночас, повною для оцінки стану суб'єкта; точність – думка аудитора повинна об'єктивно відображати дійсну ступінь відповідності звітності фактичної наявності активів, пасивів та фінансових результатів; корисність – аудиторський звіт стосується тільки питань по суті фінансово-господарської

діяльності клієнта; оперативність – до встановленого терміну звіт має бути складено; доступність – думка аудитора надається в такому вигляді, який не потребує зайвої розгорнутості.

Першим кроком до забезпечення якості праці аудиторів є розробка та впровадження в аудиторську перевірку політики та процедур щодо контролю якості з боку аудиторської організації, тобто створення системи контролю якості. Взагалі, системний контроль якості аудиторської діяльності має бути спрямований на досягнення релятивної впевненості в тому, що проведений аудит задовольняє вимогам якості, які висувуються користувачами професійної думки аудитора. При цьому законодавчі й нормативно-правові акти України, які регулюють аудиторську діяльність, визначають обов'язковість функціонування системи внутрішнього та зовнішнього контролю якості аудиторських послуг незалежно від характеристики діяльності аудиторських організацій та індивідуальних аудиторів. Створення системи забезпечення якості аудиту здійснюється на підніжжі детального перспективного аналізу, прогнозування змін зовнішніх і внутрішніх умов. Розробка даної системи в аудиторській організації пов'язана з питанням оцінки необхідних критеріїв і факторів, що впливають на якість самого аудиту. Ця система повинна створювати впевненість в тому, що деяка аудиторська організація і її співробітники проводять аудит і надають професійні послуги відповідно до вимог законодавства України. Як вже зазначалось вище, система контролю якості аудиту включає в себе політику і процедури контролю якості аудиту, характер яких залежить від різних факторів, а саме: повноваження керівника аудиторської організації щодо забезпечення якості її роботи; етичні норми; прийняття нового клієнта та співробітництво з ним; кадрова робота; виконання завдання; моніторинг тощо. Керівництво аудиторської організації несе повну відповідальність за систему контролю якості аудиторських послуг, які надаються згідно вимог законодавчих та нормативно-правових актів, гарантує своєчасну видачу

звіту незалежного аудитора.

Потрібно відзначити, що, проводячи оцінку контролю якості, дуже важливо виділити основні стратегічні і тактичні аспекти оцінки контролю якості аудиторської діяльності. Що стосується стратегічного підходу, то тут важливо досягти максимальної відповідності потреб користувачів аудиторських послуг при мінімальному рівні їх собівартості та досягнення оптимально високого рівня рентабельності самої аудиторської діяльності. А досягнення мети тактичного підходу повинно бути реалізовано за рахунок виконання певних заходів, що вживаються для вирішення стратегічних завдань, а також забезпечення відповідності якості наданих аудиторських послуг їх затвердженим критеріям. Питання оцінки якості в будь-якій сфері діяльності є неоднозначним. Можна говорити про деякі загальні підходи до оцінки якості різних об'єктів. Як правило, якість якого-небудь об'єкту оцінюють з точки зору відповідності його властивостей певним умовам, які вміщують: визначення поняття якості стосовно досліджуваного об'єкту; вибір критеріїв і показників якості; вибір методів оцінки якості. Стосовно аудиту фінансової звітності якість аудиту можна розділити на якість проведення аудиту та якість результатів аудиту. З вищевикладеного окреслюються наступні показники якості: дотримання вимог у сфері аудиту законодавства України; дотримання аудитором етичних норм; наявність достатніх професійних знань, практичних навичок аудитора, зайнятого в перевірці певної сфери діяльності суб'єкта господарювання; наявність достатніх та відповідних аудиторських доказів для виведення основної думки про достовірність/недостовірність інформації про діяльність економічного суб'єкта; економічна доцільність, тобто дотримання співвідношення «ціна-якість». Що стосується методів аудиторської перевірки, то спектр їх різноманітний і широко відомий в сфері аудиторської діяльності, але можна виділити такі, як: опитування – метод отримання первинної інформації про об'єкт аудиту у вигляді відповідей на запитання; спостереження –

констатація факту, заснована на об'єктивному свідочстві; доказ – дані, що підтверджують наявність або правдивість інформації; оцінювання – визначення ступеню виконання об'єктом аудиту всіх правил і вимог; аналіз – метод детальної перевірки об'єкту аудиту; фактичний і документальний контроль, експертна оцінка та ін.

В Україні питання оцінки контролю якості аудиторських послуг розглядаються на різних рівнях державою, професійними організаціями аудиторів і, безпосередньо, самою аудиторською організацією. Зовнішній контроль є державним та професійним, який регулюється законодавчо-нормативними актами, МСА, Кодексом етики професійних бухгалтерів МФБ, етичними нормами та здійснюється: на державному рівні – через уповноважені органи; на професійному рівні – через професійні організації аудиторів України. Що стосується внутрішнього (внутрішньофірмового) контролю, то він регулюється законодавчо-нормативними актами, МСА, Кодексом етики професійних бухгалтерів МФБ, етичними нормами й внутрішньофірмовими стандартами з аудиту та здійснюється керівництвом та співробітниками аудиторської фірми (індивідуальним аудитором).

Отже, згідно ст. 15 р. III Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», можна виокремити наступне: 1) усі аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду; 2) відповідальним за здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні є Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю (далі – Рада нагляду) та Інспекції із забезпечення якості (далі – Інспекція). Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в порядку, визначеному цим Законом, здійснює нагляд за виконанням Аудиторською палатою України делегованих їй повноважень [1]. Рада нагляду затверджує графік перевірок з контролю якості, що плануються до проведення Інспекцією разом з

Аудиторською палатою України. Очевидно, що система контролю якості аудиторських послуг складається з політики та процедур, розроблених та впроваджених суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, проводиться Інспекцією. Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес), проводиться Аудиторською палатою України, яка, в свою чергу, створює у своєму складі Комітет з контролю якості аудиторських послуг. Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які не надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, здійснюється за їх власною ініціативою Аудиторською палатою України. Безпосередньо перевірки з контролю якості здійснюються інспекторами, які є посадовими особами Інспекції та працівниками Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України.

Також, згідно ст. 52 р. IX в порядку, визначеному цим Законом, професійні організації аудиторів України мають право здійснювати незалежне оцінювання внутрішньої системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності.

Проблема вдосконалення і розвитку зовнішнього й внутрішнього контролю пов'язана з об'єктивною необхідністю підвищення якості аудиту в цілях задоволення потреб суспільства в достовірній інформації про фінансовий стан організацій. Базуючись на вивченні наукових і практичних дослідженнях даної тематики можна сказати, що зовнішній контроль якості аудиту має більший пріоритет, ніж внутрішній. По-перше, він є незалежним по відношенню до керівництва аудиторської організації, а, значить, і є більш

дієвим; по-друге, від якості проведення зовнішніх перевірок безпосередньо залежить і ефективність здійснення всередині фірми контролю самих аудиторських організацій. Зовнішній контроль являє собою систему організаційних заходів, методик, політики і процедур, що здійснюються державними органами і громадськими професійними об'єднаннями аудиторів для перевірки виконання аудиторськими організаціями законодавчих та нормативно-правових актів, Міжнародних стандартів аудиту, Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ, що регулюють аудиторську діяльність в Україні. Будь-яка аудиторська організація (індивідуальний аудитор) зобов'язані проходити зовнішній контроль якості своєї роботи, в тому числі надавати всю необхідну для перевірки інформацію та документацію, а також брати участь у здійсненні професійною організацією аудиторів, членами якої вони є, зовнішнього контролю якості роботи інших членів цієї організації.

Але і внутрішньофірмовий контроль є важливою і, певною мірою, основоположною категорією в загальній структурі контролю якості аудиту, повноваження якого покладено на самих співробітників аудиторських організацій. Він залежить від рівня професійної підготовки окремо взятого аудитора, а також від функціонуючої на фірмі системи контролю роботи самих аудиторів. Внутрішній контроль якості являє собою систему організаційних заходів, методик, політики і процедур, що здійснюються аудиторською організацією для перевірки її співробітниками виконання вимог, передбачених нормативними документами, що регулюють аудиторську діяльність в Україні, а також вимог правил та стандартів внутрішньофірмового регламенту. Також, згідно вимог Міжнародного стандарту контролю якості 1 (МСКЯ) «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» у аудиторської фірми мають бути наступні елементи системи контролю якості: відповідальність керівництва

за забезпечення контролю якості всередині фірми, етичні вимоги, прийняття клієнта і продовження співпраці з ним, а також прийняття конкретних завдань, трудові ресурси, виконання завдання та моніторинг. Ефективне функціонування системи контролю якості всередині самої аудиторської фірми є необхідною передумовою ефективної роботи аудиторської організації.

Найбільш суттєвими недоліками в роботі аудиторських організацій та індивідуальних аудиторів, виявленими проведеними за досліджуваний період перевітками та відзначаються експертами з питань аудиторської діяльності, виступають помилки в наступних областях: проведення аудиту фінансової звітності, складання аудиторського звіту, незалежність і професійна етика. За останній час виявлені порушення, більшою мірою, відносяться до звіту незалежного аудиту та інформації, що розкривається в цьому офіційному документі. Такими порушеннями є: недотримання вимог до форми, змісту, порядку підписання і подання аудиторського звіту; щодо використання в ході аудиту підтверджуючої інформації з зовнішніх джерел (зовнішніх підтверджень), яка використовується аудитором для отримання аудиторських доказів; до обов'язків аудитора з розгляду дотримання аудуємою особою вимог законодавчих та нормативно-правових актів у ході аудиту; стосовно вивчення інформації про пов'язані сторони; щодо дій аудитора з перевірки правомірності застосування аудуємою особою допущення про безперервність її діяльності при складанні фінансової звітності. Такі аудиторські перевірки є неспроможними, тобто аудитор приходить до неточного висновку в результаті аудиторської перевірки і надає помилковий звіт. Виникнення даної ситуації пов'язано з невірною оцінкою величини аудиторського ризику у аудуємої особи. А це тягне за собою певні порушення, які закінчуються штрафами і, внаслідок цього, притягнення до різних видів відповідальності.

У Кодексі професійної етики бухгалтерів виділяється такий вагомий

принцип як професійна компетентність, який прямо пов'язаний з якістю роботи самих аудиторів. Останнім часом претензії до аудиторів помітно вирости в якості збільшення письмових звернень зі скаргами на несумлінних аудиторів. А підстава може бути такою: діє певна кількість невеликих організацій, які надають свої послуги по досить занижених цінах, іншими словами – демпінг, і при цьому якість даних послуг залишає бажати кращого. Не менш активно поводяться і новостворені аудиторські фірми. А для таких фірм, які нещодавно отримали ліцензію і які ще не мають ні авторитету на цьому ринку діяльності, ні професійного досвіду, то єдиним доводом у переговорах із клієнтом для них може бути лише суттєво низька ціна. На фоні цього демпінгу продовжують своє існування на ринку аудиторських послуг так звані «чорні аудитори» – фірми, які одержують ліцензії на здійснення аудиторської діяльності, складають звіти, а потім зникають. Результат – завдання шкоди клієнту, вслід цього – підрив довіри до аудиторської діяльності, тобто відбувається її компрометація. А це недопустимо в правовій державі з розвинутою економікою.

Висновки. Таким чином, згідно викладеної вище інформації можна свідчити – питання контролю якості аудиту на сьогоднішній день досить актуальне. Вчені не можуть дати однозначного визначення цього поняття, виділити критерії якості аудиту; дотримання вимог законодавчих та нормативно-правових актів пов'язане з труднощами методичної та організаційної властивості в даній сфері; відсутність наскрізного жорсткого контролю за дотриманням обов'язкових вимог професійної аудиторської діяльності; відсутність єдиних показників оцінки результатів контрольних заходів; відсутність неформального підходу до проведення зовнішніх перевірок якості; порушення вимог до системи контролю якості в аудиторських організаціях, зокрема недостатня інформованість співробітників будь-якої аудиторської фірми про встановлені процедури внутрішнього контролю якості роботи і відсутність факту або

документального підтвердження їх виконання; незначна опрацьованість реагування на скарги відносно діяльності аудиторів та аудиторських організацій, що ускладнює процес проведення позапланових перевірок якості аудиту. Стосовно висококваліфікованості кадрів необхідно посилення законодавчих вимог до порядку сертифікації аудиторів, рівня знань і професійної підготовки; переліку дисциплін, знаннями з яких повинен володіти аудитор; вимог до безперервної освіти, оскільки підвищення норм до рівня знань, компетенцій та кваліфікації аудиторів створює необхідні передумови для їх якісної роботи [4].

Також треба зазначити, що фактично, на даний момент, законодавчі акти західних країн, Міжнародні стандарти аудиту є своєрідним джерелом правового регулювання професійної аудиторської діяльності на Україні, так як відбувається запозичення західних методів та механізмів проведення аудиту. Але це запозичення чиниться з деяким запізненням, внаслідок чого виникає певна невідповідність реально діючих правил і норм аудиторської діяльності в Україні міжнародним вимогам. У зв'язку з цим необхідно розробити вітчизняні стандарти аудиторської діяльності та вимоги до них, їх співвіднесення з існуючою вітчизняною системою бухгалтерського і податкового обліку, з урахуванням економічної і політичної ситуації в країні, вітчизняної професійної ментальності в даній сфері і, згодом, привести їх до міжнародного рівня. Однак, при всіх виявлених мінусах, необхідність проведення контролю якості аудиту залишається очевидною. Будь-який користувач фінансової звітності як всередині підприємства, так і за його межами, має бути впевнений в її достовірності, що багато в чому підтверджується звітом незалежного аудитора. Контроль якості аудиту, в свою чергу, дозволяє досягти вимог достовірності результатів професійної аудиторської перевірки та відповідності виконаних процедур чинному законодавству [3].

Література

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 18.12.2019).
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 рр. Ч. 1. – 1142 с. URL:https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf (дата звернення: 18.12.2019).
3. Бугай Н.О. Контроль якості праці аудиторів: теоретичний та практичний аспект. Економічний дискурс. 2018. № 3. С. 70-76.
4. Петрик О.А. Розвиток системи контролю якості аудиту в Україні. Тенденції розвитку обліку і аналізу як складових інформаційної системи менеджменту підприємства: Матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 29-30 лист. 2012). Тернопіль, 2012. С. 231-233.

References

1. Pro audyt finansovoji zvitnosti ta audytorsjku dijajlnistj: Zakon Ukrajinjy vid 21.12.2017 # 2258-VIII // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrajinjy» / VR Ukrajinjy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (data zvernennja: 18.12.2019).
2. Mizhnarodni standarty kontrolju jakosti, audytu, oghljadu, inshogho nadannja vpevnenosti ta suputnikh poslugh: vydannja 2016-2017 rr. Ch. 1. – 1142 s. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf (data zvernennja: 18.12.2019).
3. Bughaj N.O. Kontrolj jakosti praci audytoriv: teoretychnyj ta praktychnyj aspekt. Ekonomichnyj dyskurs. 2018. – # 3. S. 70-76.
4. Petryk O.A. Rozvytok systemy kontrolju jakosti audytu v Ukrajinjy.

Tendenciji rozvytku obliku i analizu jak skladovykh informacijnoji systemy menedzhmentu pidpryjemstva: Materialy II Mizhnar. nauk.-prakt. konf. (Ternopilj, 29-30 lyst. 2012). Ternopilj, 2012. S. 231-233.