

## ЯКІСТЬ АУДИТУ ТА ФАКТОРИ ЇЇ ПІДВИЩЕННЯ

*Визначено складові контролю якості аудиторських послуг з урахуванням інтересів основних груп користувачів фінансової звітності*

**Постановка проблеми.** Проблема якості аудиторських послуг становить актуальний напрям наукових досліджень як в Україні, так і в країнах світу. Якість аудиту проявляється у відповідності результатів перевірки наведених у аудиторському висновку реальному стану діяльності підприємства, на якому проводився аудит. Готуючи аудиторський висновок за результатами перевірки, аудитор повинен враховувати інтереси власників підприємства, його керівництва, а також зовнішніх користувачів – державних органів, кредиторів, інвесторів тощо. Інтереси наведених користувачів економічної інформації не тільки не співпадають, але й часто бувають протилежними.

Недостатній рівень розвитку в Україні фінансового ринку, неналежний контроль з боку держави за станом 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 в цілях підготовки і подання позитивних висновків. Якщо аудитором готується негативний висновок, керівництво може відмовитися його приймати та оплачувати й звертається до іншого аудитора. В таких умовах вітчизняні аудиторів вимушені змінювати думку на позитивну навіть за умови наявності відхилень у звітності, що перевіряється.

Натомість фінансова звітність, підтверджена аудитором повинна задовольняти потреби багатьох суб'єктів економічних відносин. Зовнішні користувачі

потребують не просто інформацію, а достовірну інформацію, яка міститься у фінансовій звітності та інших даних.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** 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.

Підтримувати довіру суспільства до аудиту можна тільки за умови високої якості аудиторських послуг. 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 інші. 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”.

Проблема залежності аудитора від замовника, зокрема в питанні фінансової винагороди набула в Україні значного поширення. Як вказує В.О. Озеран, в країні склалася ситуація, коли багато українських суб'єктів із зрозумілих причин не можуть дозволити собі розкіш відмовлятися від таких замовників, а, відповідно, і від таких критеріїв якості аудиту [6, с. 18]. Основним мотивом проведення аудиту сьогодні залишається висока оплата праці аудиторів.

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.

**Мета дослідження.** Визначити складові контролю якості аудиторських послуг з урахуванням інтересів основних груп користувачів фінансової звітності.

**Викладення основного матеріалу.** 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 тільки інвестори. З урахуванням суспільних груп користувачів інформації, що представлена у фінансовій звітності, інтереси користувачів можна представити наступним чином (рис. 1).

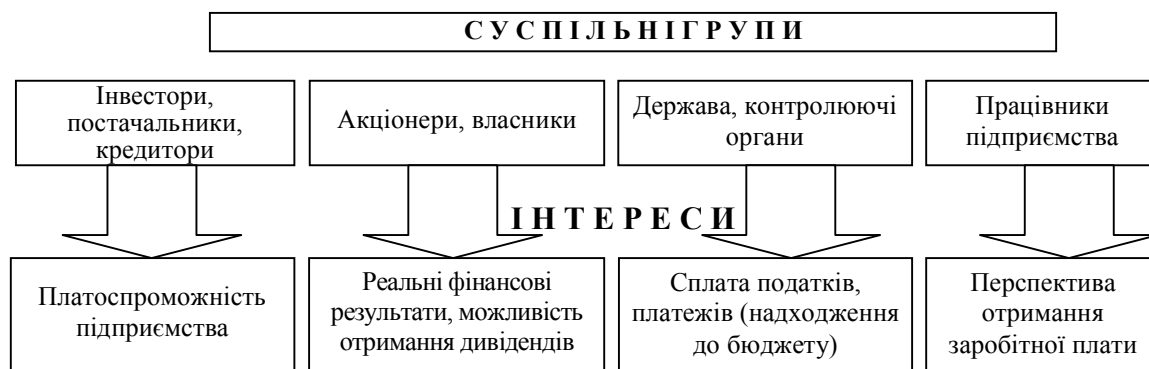


Рис. 1. Користувачі фінансової інформації та їх інтереси

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.

В Україні залишається проблемним питанням контроль якості аудиту та аудиторських послуг, особливо тих, що надаються приватними аудиторами. Як зауважує О.Ю. Редько, проблему становить питання, як прослідкувати за порушеннями якості наданих послуг, якщо кількість приватно практикуючих аудиторів перевищує половину загальної кількості суб'єктів, що є негативним фактором [7, с. 176].

За статистичними даними на кінець 2006 р. по Україні було надано аудиторських послуг на загальну суму 630872,3 тис. грн. Основна частина цієї суми припадає на групу “великої четвірки” – 32 % (203978,9 тис. грн.), до якої входять PricewaterhouseCoopers (американська), Ernst & Young (шотландська), KPMG (американська), Deloitte & Touche (американо-японська). Фірми “великої четвірки” отримали вільний вихід на вітчизняний ринок і поступово охоплюють більшість сфер проведення аудиту та надання аудиторських послуг.

На вітчизняному ринку аудиторських послуг виділяють групу “реального сектора” до якої входять фірми, що здійснюють перевірки загальним обсягом більше 10000,0 тис. грн. (включає два

підприємства – 23011,9 тис. грн. (3,6 %) та фірми з доходом від 1000,1 до 10000,0 тис. грн. (43 підприємства – 121760,6 тис. грн. (19,3 %).

Захоплення вітчизняного ринку аудиторських послуг великими аудиторськими компаніями підсилюється важливість 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 повинен бути дуже уважним та старанним при виконанні своїх обов'язків, оскільки від нього та результатів його роботи залежить доля не однієї особи, а можливо, навіть і сотні 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.

Оцінка якості аудиту має на меті 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 важко.

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

Критерієм якості при проведенні аудиту вважається, насамперед, виконання аудиторами нормативних вимог. Суворе дотримання нормативних актів пов'язане зі збільшенням трудовитрат аудиторів, необхідністю збору додаткової інформації, документуванням процесу перевірки, здійсненням аналітичних розрахунків. Такі затрати неохоче відшкодовуються замовниками.

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

Як зауважують В.О. Озеран та М.В. Корягін, згідно з договором аудитори виконують передбачену роботу, а представники замовника оцінюють її якість [6, с. 17]. 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 у наукових та науково-методичних працях.

Так, Ф.Ф. Бутинець зазначає, що під якістю в аудиторській практиці слід розуміти максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів результатами виконаних аудитором робіт, послуг та супутніх аудиту робіт відповідно до інтересів власника, суспільства та конкретного замовника в межах вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту та “Кодексу професійної етики аудиторів” [1, с. 479]. Вчений зосереджує увагу на таких факторах оцінки якості аудиту, як дотримання законодавства, стандартів аудиту та Кодексу професійної етики аудитора.

Подібного підходу дотримується О.Ю. Редько, зазначаючи, що якість аудиторських послуг є системним дотриманням реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та вимог стандартів аудиту, дотримання кодексу професійної етики [8, с. 182]. Автор звертає увагу на те, що якість аудиторських послуг є категорією, що перманентно змінюється, в залежності від рівня суспільних відносин та господарської практики країни [8, с. 181].

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. Так О.Р. Суха та О.В. Марчук звертають увагу на те, що якість послуг гарантує довіру громадськості до результатів роботи аудиторів, які, в свою чергу, мають демонструвати перед спостережними органами адекватність виконання своїх обов'язків [9]. Драч С.В. зауважує, що підвищення якісного рівня аудиторських послуг сприятиме очищенню аудиторів від випадкових людей, які ставлять прибутковість понад професійні стандарти [3, с. 36].

Регламентация контролю якості визначена МСА 220 “Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації”. Авторами розглядається два напрями оцінки якості [4]:

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

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

МСА 220 містить конкретні вимоги щодо виконання процедур контролю якості. Деякі з них здаються нездійсненними для невеликих аудиторських фірм. Особливі труднощі може викликати застосування процедур контролю якості, викладених в Додатку до стандарту.

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, навчальних 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 контроль якості організується і на рівні Аудиторської палати України.

Для організації дієвого зовнішнього контролю необхідним є визначення і затвердження мінімального рівня процедур, що забезпечить досягнення цілей контролю якості. Серед ключових факторів контролю якості повинні 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 рис. 2.

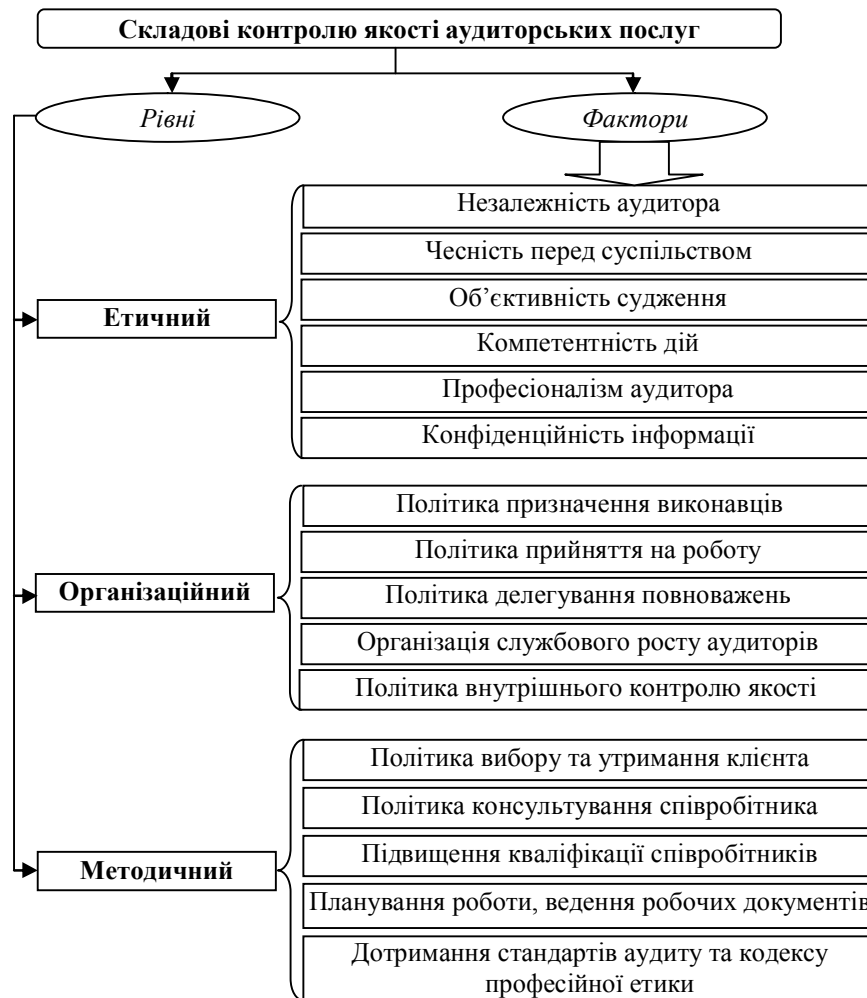


Рис. 2. Складові контролю якості аудиторських послуг

Процедури оцінки якості аудиту, проведеного на конкретному підприємстві у міжнародних стандартах не розкриваються, відсутні конкретні критерії такого контролю [5]. Так, І.Н. Дмитренко зауважує, що лише застосовуючи відповідні процедури управління на кожному етапі процесу аудиту і документального підтвердження цих дій, можна розраховувати на високу якість роботи аудиторів загалом [2, с. 132-133]. Відсутність певних форм роботи в аудиторській фірмі, незабезпечення їх документування не завжди буде свідченням неякісного проведення аудиту. Причинами низької якості можуть бути невелика кількість персоналу аудиторської фірми, короткий період її функціонування, недостатній рівень кваліфікації асистентів аудиторів. З огляду на це особливу увагу варто приділити розробці критеріїв оцінки в межах зовнішнього контролю.

В цілях посилення контролю якості аудиторської діяльності та окремих аудиторських перевірок слід формалізувати критерії якості та змістити акцент на аналіз чинників, які забезпечують якість аудиту.

Ключові фактори оцінки якості можуть розглядатись у розрізі етапів процесу аудиту наступним чином: 1) укладення договору на проведення аудиту; 2) планування аудиту; 3) документування процесу аудиту; 4) документування результатів аудиту.

Основою підтримання якості процесу аудиту є документування усіх 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).

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Проведене дослідження інтересів основних груп користувачів фінансової звітності дозволило виділити складові контролю якості аудиторських послуг. Так, показано рівні контролю: 1) етичний; 2) організаційний; 3) методичний.

В межах кожного рівня виділено фактори якості, серед яких наступні. Етичні фактори: незалежність аудитора, чесність перед суспільством, об'єктивність судження, компетентність дій, професіоналізм аудитора, конфіденційність інформації.

Організаційні фактори: політика призначення виконавців, політика прийняття на роботу, політика делегування повноважень, організація службового росту аудиторів, політика внутрішнього контролю якості.

Методичні фактори: політика вибору та утримання клієнта, політика консультування співробітника, підвищення кваліфікації співробітників, планування роботи, ведення робочих документів, дотримання стандартів аудиту та кодексу професійної етики.

#### Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І.* Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні: Монографія / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.

2. *Дмитренко І.Н.* Контроль якості аудиту: від стандартів до практик // Теорія і практика непокладу аудиту в Україні. Збірник тез і текстів на Всеукраїнській науково-практичній конференції. – Київ, 2001. – 186 с. – С. 132-135.

3. *Драч С.В.* Якість роботи аудитора – основне питання сьогодення // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні. Збірник тез і текстів виступів на Всеукраїнській науково-практичній конференції. – Київ, 2001. – С. 36-37.

4. *Мишаткина Т.В., Бражникова З.В., Мушинский Н.И. и др.* Этика: Учебное пособие // 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. Видання 2007 р. / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашизе, Л.Й. Юркіська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ” “СТАТУС”, 2007. – 1172 с.

6. *Озеран В.О., Корягін М.В.* Якість аудиту фінансової звітності та методичні аспекти її перевірки / Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід. Збірник тез і текстів доповідей на міжнародно-практичній конференції з аудиту. – Київ, 2003 – 185 с.

7. *Редько О.Ю., Редько К.О.* Деякі методологічні аспекти суттєвості в аудиті звітності господарських товариств. Науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво № 4, 2002. Міжнародна науково-практична конференція “Держава та регіони”, “Актуальні проблеми теорії та практики аудиту в Україні” 25-26.04.2002. – 286 с.

8. *Редько О.Ю.* Аудит в Україні. Морфологія / Монографія. – К.: ДП “Інформаналіт. агенство”. – 2008. – 493 с.

9. *Суха О.Р., Марчук О.В.* Проблеми і перспективи контролю якості аудиту в Україні // [www.rstu.lv.ua/metods/asp/vd/v39ek39.doc](http://www.rstu.lv.ua/metods/asp/vd/v39ek39.doc).

БОНДАР Валерій Петрович – кандидат економічних наук, професор Державної академії статистики обліку та аудиту

Наукові інтереси:

– теорія, організація і методологія аудиту в Україні;

– комплексна комп'ютеризація процесу аудиторської перевірки.