

**Крот Ю. М.**

*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку, аналізу і оподаткування  
Черкаського державного технологічного університету*

**Бразілій Н. М.**

*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку, аналізу і оподаткування  
Черкаського державного технологічного університету*

**Krot Yliya**

*PhD in Economics  
Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Taxation  
Cherkassy Technological University, Cherkassy*

**Braziliy Natali**

*PhD in Economics  
Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Taxation  
Cherkassy Technological University, Cherkassy*

## СУЧАСНА СИСТЕМА НАГЛЯДУ ТА КОНТРОЛЮ НАД ЯКІСТЮ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

**Анотація.** У статті розглянуто проблемні питання нагляду та контролю над аудиторською діяльністю, передусім над якістю послуг та рівнем відповідальності аудитора за належне виконання своєї роботи, що гостро пронизує весь процес становлення професії незалежного аудитора. Питання необхідності врегулювання якості аудиту розглядається не як окреме питання, а як цілісна система, що має охоплювати ринок аудиту у цілому, стосовно необхідності забезпечення належних правових гарантій якості аудиту, стан яких нині є незадовільним в Україні й потребує глибшого дослідження проблеми. Також проведено аналіз законодавчого регулювання вітчизняного забезпечення якості аудиту та його відповідності європейському законодавству. Виявлено відмінності, врегулювання яких стимулюватиме підвищення якості аудиторських послуг.

**Ключові слова:** аудит, аудиторські послуги, аудиторська діяльність, якість аудиту, контроль якості аудиторських послуг, незалежність аудитора, відповідальність аудитора.

**Вступ та постановка проблеми.** До аудиту, враховуючи його публічність і відкритість, висуваються підвищені вимоги в усьому світі. Процес формування аудиторської діяльності можна було б уважати завершеним, якби не складні питання підвищення якості аудиту, які мають велике економічне та соціальне значення і набувають усе більшої актуальності в сучасних умовах.

Серйозну стурбованість нині викликає якість роботи більшості вітчизняних й зарубіжних аудиторських фірм і корпорацій. Це питання піднімається не лише користувачами аудиторських послуг і державними органами, а й самими аудиторами, які зацікавлені в стабільному розвитку ринку аудиторських послуг, підвищенні престижу аудиторської професії, що на даному етапі є рушієм позитивних зрушень щодо поліпшення якості послуг. І тому за сучасних умов розвитку аудиторської діяльності питання вдосконалення, розвитку та контролю якості таких послуг набувають актуальності, адже це, передусім, пов'язано з розвитком системи незалежного аудиту, прийняттям нового Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [1], застосуванням Міжнародних стандартів аудиту [4], а також із пошуком поліпшення способів забезпечення контролю якості, що має істотне значення для аудиторських компаній, державних органів та користувачів результатів роботи аудиторів. Ураховуючи перелічене, існує нагальна потреба у створенні методів забезпечення якості, прийомів і способів контролю над якістю аудиторських послуг.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми аудиту досліджуються багатьма вченими, але біль-

шість праць присвячено переважно методології аудиту та практичним аспектам методики перевірки окремих об'єктів, і саме із цих позицій розглядаються проблеми підвищення якості аудиту, що є вузькоорієнтованим підходом. Значний внесок у вивчення проблеми аудиту, прийомів і способів контролю його якості зробили як зарубіжні, так і вітчизняні вчені-економісти й науковці, серед них зарубіжні – Р. Адамс, Е. Аренс, Д. Лоббек, Д. Робертсон, праці яких формують ґрунтовну базу теорії та практики аудиту, та вітчизняні науковці: В. Бурцев, Ю. Данилевський, М. Білуха, Я. Гончарук, Ю. Піча, Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Дорош, І.К. Дрозд, Г.М. Давидов, А.Г. Завгородній, Б.Ф. Усач, Л.П. Кулаковська, А.М. Кузьмінський, О.А. Петрик, В.І. Подольський, В.С. Рудницький, О.О. Савіна, Л.В. Сотнікова та ін., які зробили вагомий внесок у вдосконалення теоретико-методологічного апарату аудиту. У працях зазначених авторів приділено достатньо уваги дослідженню контролю над якістю послуг суб'єктів аудиторської діяльності. Дослідженню стану контролю якості аудиторських послуг в Україні присвячено також праці С.Ф. Голова, Є.В. Мниха, О.Ю. Редька. Більшість публікацій носить оглядовий характер та спрямована на виділення проблемних питань, пов'язаних із формуванням системи контролю якості аудиторських послуг в Україні. Серед останніх досліджень слід відзначити дисертацію О.Ю. Редька «Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку» [7], де розглянуто елементи підвищення якості аудиторських послуг. Дослідженням проблем підвищення якості аудиторських послуг займалися ще такі вітчизняні

дослідники, як В.Ф. Палій та Я.В. Соколов. Проте, незважаючи на велику кількість досліджень, існує ще багато проблемних питань контролю якості аудиторських послуг. Усе ще малодослідженими залишаються питання необхідності врегулювання якості аудиту не як окремого питання, а як цілісної системи, що має охоплювати ринок аудиту у цілому стосовно необхідності забезпечення належних правових гарантій якості аудиту, стан яких нині є незадовільним в Україні і потребує глибшого дослідження проблеми. Також особливу увагу, на нашу думку, варто звернути на ступінь власної незадоволеності роботою аудитора, оскільки це залишається недослідженим аспектом в аудиторській практиці. А також слід ґрунтовніше дослідити сутність поняття «якість аудиторських послуг», оскільки чітке його пояснення відсутнє у нормативній базі.

**Метою** даної роботи є визначення проблем та поглиблення теоретико-методологічних підходів до вдосконалення організації контролю якості аудиторських послуг в Україні.

#### Результати дослідження.

Питання нагляду та контролю над аудиторською діяльністю не є новим, адже воно виникло ще на початку 90-х років під час підготовки та прийняття першої редакції Закону України «Про аудиторську діяльність» [2]. Нині українському аудиту вже більше чверть століття. На перший погляд, цього має бути достатньо, але ще замало напрацьовано досвіду надання послуг, наукового розвитку та дослідження проблемних питань аудиту взагалі. Незважаючи на те що нині в Україні професія аудитора все ще перебуває на стадії становлення, впродовж останніх десятиліть у країні спостерігаються позитивні тенденції у напрямі розширення ринку аудиторських послуг. Із моменту прийняття редакції Закону України «Про аудиторську діяльність», коли аудит став легалізованим і обов'язковим, кількість послуг, які може надавати клієнтові суб'єкт аудиту в Україні, неспинно зростає. Наприклад, у 2000 р. їхня кількість зросла з чотирьох до 47 у 2007 р., тобто майже в 12 разів. Аналіз за період 2006–2010 рр. свідчить, що майже однією й тією ж самою чисельністю суб'єктів аудиту виконується все більша кількість замовлень. Отже, навантаження на аудиторів зростає і, відповідно, збільшується дохід. У зв'язку із цим посилюється відповідальність аудиторських фірм та приватних аудиторів щодо забезпечення високої якості наданих ними послуг.

Єдиного й чіткого визначення терміна «якість аудиторських послуг» немає. Для його розуміння застосовують такі визначення якості, як «відповідність стандарту», «відповідність світовому рівню», «відповідність міжнародній практиці» тощо. Якість аудиторських послуг із погляду аудиторської діяльності можна розглядати як їхню здатність задовольняти потреби замовника та суспільства в отриманні достатнього рівня впевненості у фінансовій інформації. Олександр Редько у статті «Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія» [6] описує таку кількість критеріїв, які визначає замовник аудиторських послуг із метою їх якісного отримання:

- 1) максимальна точність, обґрунтованість аудиторських висновків та консультацій;
- 2) установлення аудиторами максимальної кількості помилок чи інших невідповідностей, викривлень як в обліку та звітності, так і в діяльності у цілому;
- 3) унеможливлення (після аудиторської перевірки) накладення на суб'єкта господарювання штрафних санкцій із боку фіскальних перевіряючих;
- 4) оцінка якості знань та ефективності роботи управлінського персоналу;

- 5) виявлення фактів шахрайства з боку персоналу;
- 6) надання консультацій, які б гарантовано безпечно сприяли зменшенню розміру сплати податків, зменшенню витрат та збільшенню прибутків;
- 7) запобігання хибним управлінським рішенням;
- 8) повна лояльність до власників та захист їхніх майнових інтересів;
- 9) терміни та вартість надання послуг, які повинні бути мінімальними;
- 10) повна конфіденційність щодо виявлених недоліків або невідповідностей у роботі замовника та його управлінського персоналу, захист інтересів замовника в судових органах.

Зрозуміло, що за якістю аудиторської діяльності має бути законодавчо врегульована система зовнішнього контролю, тож має бути визначений контролюючий орган, який завжди зобов'язаний діяти так, щоб захищати інтереси суспільства та працювати виключно на професійній основі, інакше ефективність його роботи буде мінімальною. Аудиторський наглядовий орган повинен установити процес постійного контролю не лише аудиторських процедур, а й діяльності аудиторських фірм із метою визначити, наскільки суб'єкти аудиторської діяльності дотримуються політики контролю якості. Він також має бути наділений повноваженнями робити застереження, виправляти і коригувати допущені помилки, застосовувати дисциплінарні санкції до аудиторів. Саме завдяки такій постійній оцінці та контролю з боку наглядового органу, а також наявності нормативного забезпечення підсилюється незалежність аудитора від підприємства, яке він перевіряє.

Відповідно до чинного Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», відповідальним за здійсненням суспільного нагляду за аудиторською діяльністю є Орган суспільного нагляду [1]. Він складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю (далі – Рада нагляду) та Інспекції із забезпечення якості (далі – Інспекція). До набуття чинності даним законом найвищі повноваження щодо регулювання аудиторської діяльності належали Аудиторській палаті України (далі – АПУ).

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю забезпечує:

- реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (далі – САД);
- упродовження міжнародних стандартів аудиту;
- контроль над атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- контроль якості аудиторських послуг САД, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- дисциплінарне провадження щодо аудиторів та САД, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- застосування стягнень.

Контроль якості аудиторських послуг САД, які не надають послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності, здійснюється за їхньою власною ініціативою Аудиторською палатою України.

Аналіз форм здійснення контролю якості аудиторських послуг із боку Ради нагляду, Інспекції із забезпечення якості та АПУ, враховуючи вимоги Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [1], дає змогу виділити такі правові гарантії якості аудиту в Україні, які зображено на рис. 1.

Незадовільна якість більшості аудиторських перевірок спричинена низьким професійним рівнем аудиторів. А спричиняє нестачу знань та низьку компетенцію аудитора під час виконання своїх завдань недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю.

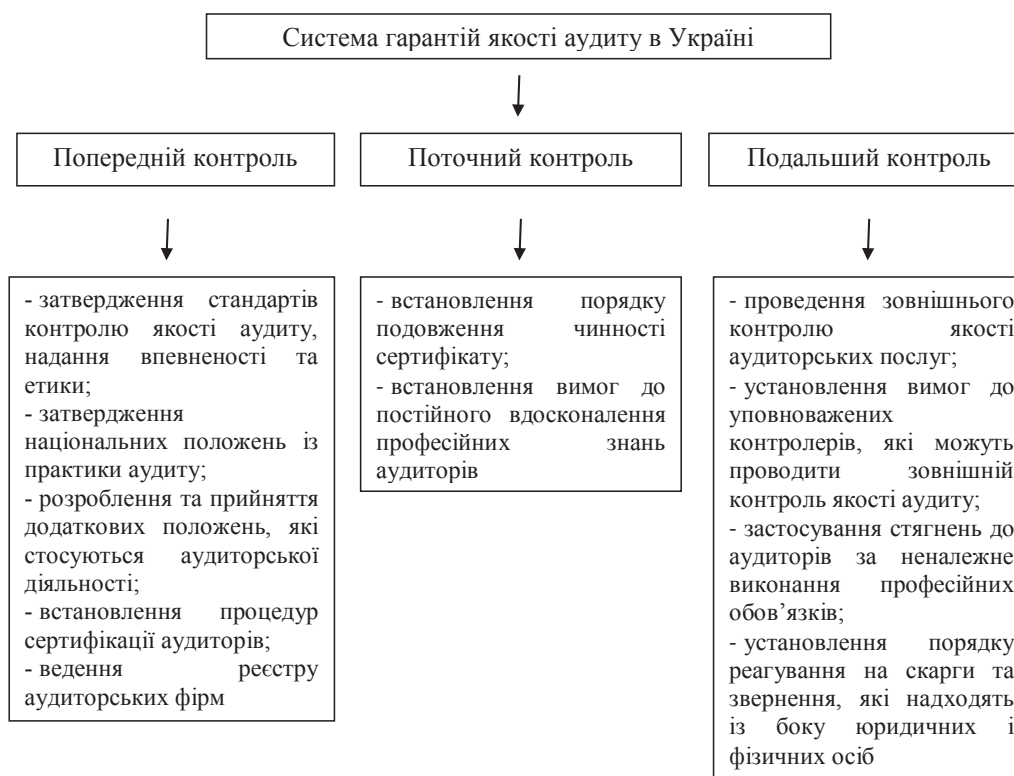


Рис. 1. Правові гарантії забезпечення якості аудиту в Україні

На ринку присутні аудитори, які не внесені в Реєстр аудиторських фірм і аудиторів України, але при цьому надають послуги. Тобто за сьогодишніх умов в Україні відсутній належний контроль над аудиторською діяльністю. Крім того, такі тенденції призводять до зниження рівня конкурентоспроможності українських аудиторів порівняно з іноземними, які пропонують значно ширший перелік послуг. Але якість аудиту можна підвищити завдяки прийняттю обов'язкових вимог до рівня професійних знань та їх постійного вдосконалення. Крім того, аудитор намагатиметься уникати ризику порушення правил у роботі, якщо знатиме факт існування органів, до повноважень яких належить анулювання сертифікату в разі непрофесійної аудиторської роботи, що й має стимулювати виконавця до чіткого дотримання аудиторських стандартів. Для належного виконання своїх обов'язків аудитори повинні добре володіти методикою аудиту, досконало знати нормативну базу щодо предмета перевірки та предметну галузь досліджень, тому аудитор щоденно має працювати над підвищенням своєї кваліфікації.

Аудиторська фірма повинна мати достатню кількість кваліфікованого персоналу для виконання аудиторських завдань. Проте постає інше негативне явище у цьому аспекті – брак кваліфікованих аудиторських кадрів, що також призводить до зниження якості аудиторських послуг. Це питання цікавить не лише користувачів аудиторських послуг і державні органи, а й самих аудиторів, які зацікавлені в стабільному розвитку ринку аудиторських послуг та підвищення престижу аудиторської професії.

Унаслідок недостатнього регулювання ринку аудиторських послуг вітчизняні аудитори не виконують належних їм функцій на відміну від інших країн. Як зазначає у своїй праці О.Ю. Редько, «практика державного регулювання незалежного професійного аудиту не може бути ефективною за конкретних умов часу та місця впровадження аудиту в усі сфери бізнесу. У багатьох регіонах неадек-

ватно низька вартість аудиторських послуг не співвідноситься з потенційною відповідальністю аудитора за їхній результат. Водночас відзначається тенденція збільшення кількості аудиторських фірм, які взагалі протягом року й більше не надавали будь-яких професійних послуг, що говорить про початок певного зменшення кількості замовників на ринку аудиторських послуг» [5]. Цілком погоджуємося з таким твердженням. На нашу думку, такий стан ринку свідчить про необхідність упровадження механізмів його певного регулювання, перш за все за рахунок установлення мінімального обсягу витрат праці на типові замовлення, диференціації вартості послуг залежно від складності замовлення та ризиків, які присутні; запровадження в аудиторську практику страхування професійних ризиків.

Питання страхування – це ще одна невирішена проблема для аудиту, адже для підвищення статусу вітчизняного аудиту особливу значущість на сучасному етапі має страхування професійної відповідальності аудиторів, яке пов'язане з можливістю пред'явлення претензій особам за наслідки помилок, допущених аудитором під час виконання професійних обов'язків. Це один із видів захисту відповідальності професійної діяльності, передбачений ст. 4 Закону України «Про страхування» [3].

Проте перешкодами для запровадження страхування професійної відповідальності в нашій країні є високі тарифи та неприйнятні умови страхування, необхідність судового рішення за страховими випадками, адже факт настання страхового випадку визнається після підтвердження його судом, що для аудиторів не завжди прийнятно через побоювання втрати клієнтів. Також страхуванню професійної відповідальності аудитора заважають відсутність чіткого уявлення про відповідальність як об'єкт страхування, недостатня нормативно-правова база страхування відповідальності. Ми цілком погоджуємося з думкою Н.С. Шалімової, що «аудитори повинні визнавати свою професійну відповідальність перед суспільством

у цілому, а держава повинна встановлювати певні правові гарантії, спрямовані на забезпечення якості аудиторських послуг. Держава повинна створити та затвердити необхідний механізм, оскільки звичайні замовники аудиторських послуг з об'єктивних причин не мають належних знань, досвіду для оцінки діяльності аудиторів, крім того вони не мають відповідних важелів впливу» [8].

Страховання відповідальності аудиторів здійснюється в багатьох державах і найчастіше є обов'язковим. Оскільки відповідальність аудиторів занадто велика, тобто виникає високий ризик аудиторської перевірки, то постає проблема страхування аудиторського ризику. Але, на жаль, обов'язкове страхування професійної відповідальності аудиторів та повне і беззаперечне відшкодування збитку, нанесеного замовнику аудиту, законодавством України не передбачене.

**Висновки.** Таким чином, забезпечення якості аудиторських послуг і задоволення потреб суспільства є метою контролю аудиторської діяльності в Україні. Але для досягнення високого рівня якості аудиторських послуг, що є визначальним чинником успішного розвитку вітчизняного аудиту, недостатньо визначити основні напрями контролю, необхідно забезпечити їх практичну реалізацію, передусім шляхом удосконалення українського зако-

нодавства з питань регулювання аудиторської діяльності, яке б визначило конкретні методи та процедури контролю якості аудиту в Україні, а також безпосередніх виконавців такого контролю. Регулярному контролю якості аудиторських послуг повинні підлягати всі аудиторські компанії, оскільки такий вид контролю попереджує появу помилок у роботі аудитора, поліпшує якість послуг. Поліпшенню якості аудиту в Україні також сприятиме запровадження якісної системи комп'ютеризації аудиту, здійснення контролю над рівнем професійної компетентності аудиторів, оскільки незадовільна якість більшості аудиторських перевірок насамперед спричинена низьким професійним рівнем аудиторів. Професійна компетентність аудиторів має бути завжди актуальною, тому, досягнувши певного рівня внаслідок отримання спеціальної освіти та маючи певний досвід роботи за фахом, аудитор повинен зберігати та підвищувати рівень професійної компетентності, у тому числі шляхом самоосвіти та підвищення кваліфікації у професійній організації. Усе це має на меті підвищити якість послуг, які надає аудитор. Надалі поліпшенню якості аудиту в Україні сприятиме забезпечення реальної професійної незалежності аудитора та запровадження санкцій і покарань аудиторів щодо недостовірності надання аудиторських послуг.

#### Список використаних джерел:

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII / Верховна Рада України. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258> (дата звернення: 20.11.2019).
2. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 № 3125-XII / Верховна Рада України. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125> (дата звернення: 19.11.2019).
3. Про страхування : Закон України від 07.03.1996 № 85/96-ВР / Верховна Рада України. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/85/96> (дата звернення: 21.11.2019).
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (частини 1-3) / ред. колегія: М.І. Бондар та ін. Київ : Міжнародна федерація бухгалтерів ; Аудиторська палата України, 2015.
5. Редько О.Ю. Концепція моделі регулювання аудиту в Україні. *Аудит, ревізія, контроль*. 2012. № 1. С. 42–49.
6. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія. *Аудит, ревізія, контроль*. 2009. № 1. С. 46–54.
7. Редько О.Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 40 с.
8. Шалімова Н.С. Основні гарантії забезпечення якості аудиту в Україні. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2010. № 9. С. 280–288.

#### References:

1. Pro audynt finansovoyi zvitnosti ta audytors'ku diyal'nist': Zakon Ukrayiny vid 21.12.2017 №2258-VIII [About financial statements audit and auditing] / Verkhovna Rada Ukrayiny. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258> (accessed: 20.11.2019).
2. Pro audytors'ku diyal'nist': Zakon Ukrayiny vid 22.04.1993 №3125-XII [About audit activity] / Verkhovna Rada Ukrayiny. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125> (accessed: 19.11.2019).
3. Pro strakhuvannya: Zakon Ukrayiny vid 07.03.1996 r. №85/96-VR [About insurance] / Verkhovna Rada Ukrayiny. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/85/96> (accessed: 21.11.2019).
4. Mizhnarodni standarty kontrolyu yakosti, audytu, ohlyadu, inshoho nadannya vpevnenosti ta suputnykh posluh (chastyna 1-3) [International standards for quality control, audit, review, other assurance and related services] / Red. kolehiya: Bondar M.I., Hayevs'ka N.I., Halasyuk V.V., Dabizhna V.V. ta in. / K. – Mizhnarodna federatsiya bukhhalteriv. – Audytors'ka Palata Ukrayiny. – 2015.
5. Red'ko O.Yu. (2012) Kontseptsiya modeli rehulyuvannya audytu v Ukrayini. [Audit regulation model concept in Ukraine] *Audynt, reviziya, kontrol'*. № 1. pp. 42–49.
6. Red'ko O.Yu. (2009) Yakist' audytors'kykh posluh: filosofiya ta mifolohiya. [Quality of audit services: philosophy and mythology] *Audynt, reviziya, kontrol'*. № 1. pp. 46–54.
7. Red'ko O.Yu. (2009) Metodolohiya ta orhanizatsiya profesynoho audytu v Ukrayini. Stan ta perspektivy rozvytku [Methodology and organization of professional audit in Ukraine. Status and prospects of development]: avtoref. dys. d-ra ekon. nauk: 08.00.09. K.– pp. 40.
8. Shalimova N.S. (2010) Osnovni harantiyi zabezpechennya yakosti audytu v Ukrayini. [The main guarantees of quality assurance of audit in Ukraine. Accounting, analysis and audit] *Bukhhalters'kyi oblik, analiz ta audyt*. № 9. pp. 280–288.

#### СОВРЕМЕННАЯ СИСТЕМА НАДЗОРА И КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ В УКРАИНЕ

**Аннотация.** В статье рассмотрены проблемные вопросы надзора и контроля над аудиторской деятельностью, прежде всего за качеством услуг и уровнем ответственности аудитора за надлежащее выполнение своей работы, которые остро пронизывают весь процесс становления профессии независимого аудитора. Вопрос о необходимости урегулирования качества аудита рассматривается не как отдельный вопрос, а как целостная система, и должен охватывать рынок аудита в целом. Также внимание уделено необходимости обеспечения надлежащих правовых гарантий качества аудита,

состояние которых в настоящее время является неудовлетворительным в Украине и требует более глубокого исследования проблемы. Проведен анализ законодательного регулирования отечественного качества аудита и его соответствия европейскому законодательству. Выявлены различия, урегулирование которых будет стимулировать повышение качества аудиторских услуг.

**Ключевые слова:** аудит, аудиторские услуги, аудиторская деятельность, качество аудита, контроль качества аудиторских услуг, независимость аудитора, ответственность аудитора.

#### MODERN SYSTEM OF SUPERVISION AND QUALITY CONTROL OF AUDIENCE SERVICES IN UKRAINE

**Summary.** The article discusses the problematic issues of supervision and control over audit activities, first of all – the quality of services and the level of responsibility of the auditor for the proper performance of their work, which acutely penetrate the entire process of becoming an independent auditor. The issue of the need to regulate the quality of the audit is considered not as a separate issue, but as a holistic system, and should cover the audit market as a whole. Attention is also paid to the need to ensure proper legal guarantees of audit quality, the state of which is currently unsatisfactory in Ukraine and requires a more in-depth study of the problem. Improving the quality of the audit in Ukraine will also be facilitated by the introduction of a quality system of computerization of the audit and the control over the level of professional competence of the auditors, since, first of all, the poor quality of most audits is caused by the low professional level of auditors. To enhance the status of the national audit, the professional liability insurance of auditors is of particular importance at the present stage. Audit liability insurance is implemented in many countries and is often mandatory. As the responsibility of the auditors is too large, ie there is a high risk of auditing, there is a problem of insurance of audit risk. However, unfortunately, the obligatory insurance of professional responsibility of auditors and full and uncontested compensation of the damage inflicted to the client of the audit are not provided by the legislation of Ukraine. An analysis of the legislative regulation of the domestic quality of the audit and its compliance with European legislation was also carried out. Differences have been identified, the settlement of which will stimulate the improvement of the quality of audit services. In order to achieve a high level of quality of audit services, which is a determining factor in the successful development of a national audit, it is not enough to define the main areas of control, it is necessary to ensure their practical implementation. First and foremost, by improving Ukrainian legislation on the regulation of audit activity, which would define specific methods and procedures for quality control of audit in Ukraine, as well as direct performers of such control.

**Key words:** audit, audit services, audit activity, audit quality, quality control of audit services, auditor independence, auditor's responsibility.