

*Гелей Л.О.,**к.е.н., доцент кафедри обліку та фінансів,  
Львівський інститут економіки і туризму**Банера Н.П.,**к.е.н., старший викладач кафедри обліку і фінансів,  
Львівський інститут економіки і туризму*

## СИСТЕМА КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ ПРОЦЕСУ АУДИТУ: АСПЕКТИ ВІТЧИЗНЯНОЇ ТА ЗАРУБІЖНОЇ ПРАКТИКИ

**Анотація.** У статті досліджено вітчизняний та зарубіжний досвід розвитку ринку аудиторських послуг, його позитивні і негативні сторони, можливості адаптації до умов вітчизняної економіки. Проаналізовано Міжнародні стандарти контролю якості, що виконують аудит та огляди фінансової звітності, а також Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг щодо створення та функціонування систем контролю якості. Вивчено зарубіжний досвід системи контролю якості аудиторських послуг у різних країнах.

**Ключові слова:** контроль якості, аудиторські послуги, конфіденційність, оцінка, фінансова інформація.

**Постановка проблеми.** Вітчизняний аудит в Україні перебуває на стадії свого становлення, тому на сучасному етапі ринок аудиторських послуг нестабільний і поки що недостатньо ефективний. Це зумовлюється нерозумінням можливостей аудиту, недостатньо кваліфікованим кадровим забезпеченням, недосконалістю методологічної і нормативної бази аудиту. У цих умовах кожний суб'єкт аудиторської діяльності під час здійснення господарської діяльності стикається з ризиком неякісного надання аудиторських послуг. Для підвищення ефективності аудиторської діяльності аудиторськими фірмами створюються системи контролю якості аудиторських послуг.

Контроль є важливою і певною мірою основоположною категорією в загальній структурі контролю якості аудиту. Він залежить від рівня професійної підготовки окремо взятого аудитора, а також від функціонує у фірмі системи контролю роботи аудиторів. Для підвищення якості професійної діяльності кожної окремо взятої аудиторської фірми необхідна модель здійснення контролю якості аудиту, що включає алгоритм проведення контролю якості аудиту, визначення місця працівника в загальній структурі здійснення аудиторської перевірки, його повноважень, а також установлює контрольні-підлеглі зв'язки між працівниками. Така модель дасть змогу впорядкувати і тим самим зробити більш ефективними процедури контролю якості аудиторських послуг [1].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Актуальність проблеми формування системи контролю якості аудиторських послуг підтверджується пильною увагою до неї вітчизняних та зарубіжних учених. Даним питанням займається велика кількість вітчизняних та зарубіжних учених: Р. Адамс, В.Д. Андреев, А. Аренс, Г.Н. Белоглазова, С.М. Бычкова, Л.П. Кроливецька, Дж. Лоббек, В.И. Подольський, НА. Ремизова, В.П. Суйц, В.П. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, С.В. Драч, Л.В. Дикань, Н.М. Малюга, О.В. Марчук, В.Н. Новосолов, Н.І. Петренко, О.Ю. Редько, О.Р. Суха, Л.Г. Церетелі та багато

інших. Проте методологія і методика формування ефективної системи контролю якості аудиту недостатньо розроблені. Нерезалізованим аспектом підвищення якості аудиторських послуг залишається використання системного підходу до побудови механізму контролю якості аудиту, створення такої системи на практиці ускладнюється недостатньою розробленістю її структури, а також методів, прийомів та інструментів побудови.

**Мета статті** полягає у дослідженні теоретичних проблем контролю якості аудиторських послуг в Україні та напрямів їх вирішення, зарубіжного досвіду розвитку ринку аудиторських послуг і можливості його адаптації до умов вітчизняної економіки та системи контролю якості в сучасних умовах господарювання.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Ринок українського аудиту помітно розширився і нині крім усіх галузей національного господарства охоплює ще й державний сектор економіки. А з фінансової точки зору це – самостійний сегмент бізнесу з річним обігом у десятки мільйонів гривень. Самі аудитори досить самокритично ставляться до своєї діяльності та вважають, що важливою якістю аудитора є вміння «тримати планку», тобто чітко утримувати портфель клієнтських замовлень і надавати високоякісні послуги, що і забезпечить стійкі конкурентні позиції на ринку.

У зв'язку із цим багато аудиторів навчилися грамотно застосовувати ті прийоми, які в межах даного сегменту ринку є основою ведення конкурентної боротьби: якість, професійність, глибоке володіння тонкощами чинного законодавства у сфері бухгалтерського, податкового, фінансового та управлінського обліку. Висока якість послуг може досягатися накопиченим досвідом роботи, стабільним штатом із високою кваліфікацією, володінням галузевими методиками і комерційними аспектами бізнесу, гнучкістю в реагуванні на всі зміни, що відбуваються в країні. І головне – конфіденційністю. Лише у разі дотримання таких вимог буде зростати довіра до порад аудиторів, що і спостерігається протягом останніх років у сфері великого, середнього і малого бізнесу України. Однак стверджувати, що вітчизняний ринок аудиторських послуг повною мірою відповідає всім вимогам бізнесу, ще зарано. Саме тому питання становлення та розвитку даного сектора ринку є актуальним [3, с. 76].

Система контролю якості аудиторських послуг в Україні формується Аудиторською палатою відповідно до Рішення Аудиторської палати «Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні» від 27 вересня 2007 р. № 182/3 і передбачає такі заходи:

- затвердження та забезпечення видання стандартів аудиту, їх актуалізацію з урахуванням щорічних змін і доповнень, а також упровадження стандартів у практику;
- затвердження положень із національної практики аудиту;

- забезпечення підготовки та видання навчальної та науково-методичної літератури з питань аудиту;
- проведення науково-практичних конференцій із питань аудиторської діяльності;
- організація обміну національним і міжнародним досвідом, а також дискусії з питань практики аудиту в офіційному виданні АПУ;
- організація і проведення постійного вдосконалення професійних знань практикуючих аудиторів;
- розробка та затвердження форм річної звітності суб'єктів аудиторської діяльності;
- розгляд і затвердження Положення про здійснення зовнішніх перевірок аудиторів та аудиторських фірм, Положення про моніторинг із питань контролю аудиторської діяльності;
- оприлюднення інформації про функціонування системи контролю аудиторської діяльності в Україні.

Сформоване та розповсюджене уявлення про процеси контролю якості на ринку аудиторських послуг є наслідком реалізації вимог законодавства та професійних стандартів, які регулюють діяльність на цьому ринку. Так, аудиторська практика в Україні повинна враховувати вимоги Міжнародного стандарту контролю якості «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» (МСКЯ1) та Міжнародного стандарту аудиту «Контроль якості аудиту фінансової звітності» (МСА 220) [4, с. 41–75, 129–145] та спеціальних вимог, які встановлюються «Положенням з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» (ПНПКЯ1) [5] щодо створення та функціонування систем контролю якості.

Порівняльний аналіз змісту трьох основних документів, що визначають склад та обов'язкові вимоги до системи контролю якості аудиторських послуг, свідчить, що між ними існує структурно-логічний взаємозв'язок.

Сучасна теорія систем використовує два основних підходи до представлення тієї чи іншої системи. На основі першого підходу дається дескриптивне (описове) визначення системи, на основі другого – конструктивне, іноді вони можуть поєднуватися. У роботі «Еволюція поняття системи» О.Б. Агошкова та Б.В. Ахлибининський визначають, що дескриптивний підхід є за своєю суттю онтологічним, тобто таким, що дає змогу лише провести «... якусь первинну розчленованість цілого, складеного, своєю чергою, із цілісностей, розділених (просторово) вже самою природою і які знаходяться у взаємодії» [1, с. 173]. Натомість конструктивний підхід має гносеологічну та методологічну спрямованість.

ПНПКЯ1 та МСКЯ1 представляють систему контролю якості аудиторських послуг у вигляді, який носить більше описовий (дескриптивний) характер, ніж структурно організовану систему. Це пояснюється призначенням відповідних документів, яке полягає в установленні формалізованих вимог, яких повинні дотримуватися суб'єкти аудиторської діяльності у своїй практичній роботі.

ПНПКЯ1 та МСКЯ1 встановлюють, що система контролю якості складається із: політик для досягнення мети, процедур реалізації політик, процедур моніторингу дотримання вимог політик [4, с. 43; 5, п. 5].

Під політикою контролю якості розуміється формалізована сукупність принципів, методів і правил, які застосовуються під час здійснення контролю якості аудиторських послуг. Процедури контролю якості – це заходи та дії, які здійснюються для

впровадження політики контролю якості та моніторингу відповідності системи контролю якості [5, п. 8].

Як елементи визначаються такі: відповідальність керівництва за якість на фірмі, відповідні етичні вимоги, прийняття та продовження стосунків із клієнтами і конкретні завдання, людські ресурси, виконання завдання, моніторинг [4, с. 47; 5, п. 11].

Аналіз змісту вимог, що містять професійні стандарти з контролю якості, дає змогу виділити два рівня контролю, які повинні мати місце в процесі здійснення аудиторської діяльності:

перший рівень – рівень виконання завдання [5, п. 63, 64];

другий рівень – рівень суб'єкта аудиторської діяльності в цілому [5, п. 106].

Реалізація функцій контролю на першому рівні здійснюється у формі нагляду, перевірки та огляду контролю якості виконаних завдань. Процедури контролю, які виконуються на першому рівні, є складовою частиною загального технологічного процесу надання аудиторської послуги і спрямовані на попередження відхилень такого процесу, що безпосередньо впливає на рівень його якості.

Другий рівень, на якому здійснюється внутрішній контроль якості аудиторських послуг, – це рівень суб'єкта аудиторської діяльності в цілому. Такий контроль проводиться у формі моніторингу. Фірма зобов'язана здійснювати моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості для отримання обґрунтованої впевненості, що її політика і процедури щодо системи контролю якості відповідні, адекватні, працюють ефективно й дотримуються на практиці. Моніторинг має включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань [7].

Таким чином, можна стверджувати, що моніторинг здійснюється поза процесом фактичного надання аудиторських послуг й не може безпосередньо впливати на його якість. Головне завдання моніторингу полягає у формуванні умов, що спрямовані на забезпечення якості технологічного процесу надання аудиторської послуги.

Функціонування будь-якої системи взагалі та системи контролю зокрема передбачає, що така система має внутрішнє середовище. Внутрішнє середовище системи контролю зазвичай розглядається для систем внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, яке професійними стандартами аудиту називається «середовищем контролю» [4, с. 280]. Функціональний зміст середовища контролю, за визначенням А.В. Волчек, полягає в тому, що таке середовище виступає своєрідною «атмосферою», під впливом якої формується і працює система внутрішнього контролю на підприємстві [2, с. 35]. Така характеристика є цілком справедливою і для середовища внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг.

Об'єктивність існування середовища системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг не визиває жодного сумніву, виходячи з того, що середовище контролю виступає системоутворюючим елементом, яке формує підґрунтя для формування, функціонування та розвитку системи контролю якості в цілому. Проте положення МСКЯ1 не оперує таким поняттям взагалі, хоча встановлені стандартом вимоги непрямо описують зміст середовища контролю та визначають обов'язкові вимоги щодо його формування. Натомість ПНПКЯ1 встановлює обов'язок керівництва суб'єкта аудиторської діяльності щодо створення відповідного середовища контролю [5, п. 16] і напряму пов'язує його зміст із таким елементом, як «Відповідальність керівництва за організацію контролю якості на фірмі».

Середовище контролю за ПНПКЯ 1 складається з: підходу керівництва до питань контролю якості на фірмі, політики й методів керівництва на фірмі, формалізованої організаційної структури фірми, внутрішньої системи комунікацій між персоналом, внутрішньої культури на фірмі, внутрішньофірмових стандартів, положень про структурні підрозділи, посадових інструкцій, кадрової політики, компетентності персоналу, який здійснює контроль, системи заохочень підвищення якості.

Водночас, на нашу думку, під час організації та впровадження системи контролю якості аудиторських послуг необхідно забезпечити дотримання деяких вимог (табл. 1).

Отже, на нашу думку, дотримання перелічених вище вимог забезпечить ефективне функціонування системи контролю якості аудиторських послуг та її адаптацію до сучасних умов господарювання.

Важливим етапом аналізу зарубіжного досвіду контролю якості аудиту є порівняння систем контролю якості аудиторської діяльності у різних країнах. З позиції ефективності, на нашу

думку, буде доречним проведення порівняння тих систем, які мають суттєві відмінності, тому для порівняння оберемо США, Німеччину (як країну, що представляє найбільш узагальнену систему контролю якості в європейському просторі) та Україну.

В Україні Аудиторською палатою здійснюється контроль якості не лише аудиту, а й супутніх послуг, у тому числі проведення консультацій. Порівняльна характеристика системи контролю якості аудиторської діяльності в різних країнах наведена в табл. 2.

Розглядаючи детальніше кожну із порівняльних характеристик, варто зазначити, що основою моделі системи нагляду за професією аудитора в Україні є функціонування Аудиторської палати України. АПУ незалежна юридична особа, метою якої не є отримання прибутку. У Німеччині діє змішана модель системи нагляду, яка передбачає, що Аудиторська палата (АП), здійснює спостереження за професією, однак АП контролюється незалежним державним органом.

У більшості країн ЄС створено систему, яка здійснює постійний і системний контроль над якістю аудиторських

Таблиця 1

Вимоги до впровадження системи контролю якості аудиторських послуг

Вимоги	Зміст та значення
<i>Збалансованість</i>	Означає, що на виконавців не можна покласти функції контролю якості, не забезпечені засобами для їх виконання [2].
<i>Підконтрольність</i>	Означає, що виконання функцій контролю якості виконавцем повинно контролюватися іншим виконавцем, але без будь-якого дублювання.
<i>Своєчасність повідомлення про відхилення</i>	Інформація про відхилення повинна бути представлена особам, уповноваженим приймати рішення, у максимально короткі терміни.
<i>Інтеграція</i>	Під час вирішення завдань, пов'язаних із контролем якості, повинні створюватися належні умови для тісної взаємодії працівників різних функціональних напрямів.
<i>Відповідність</i>	Ступінь складності системи контролю якості повинна відповідати ступеню складності системи, що підлягає управлінню.
<i>Постійність</i>	Постійне та адекватне функціонування системи контролю якості дасть змогу вчасно попереджати про можливість відхилення, а також своєчасно їх виявляти.
<i>Придатність методології</i>	Означає раціональність цілей і завдань у галузі контролю якості, доцільний розподіл функцій контролю якості, доцільність програм контролю якості, а також застосовуваних методів.
<i>Безперервність розвитку та вдосконалення</i>	Система контролю якості аудиторських послуг має бути побудована таким чином, щоб можна було гнучко її адаптувати до рішення нових завдань, що виникають у результаті зміни внутрішніх і зовнішніх умов функціонування організації, та забезпечити можливість його розширення і модернізації.
<i>Пріоритетність</i>	Належне забезпечення контролю якості в обов'язковому порядку має бути у сферах діяльності, що мають стратегічне значення.
<i>Комплексність</i>	Все повинно підлягати управлінню і бути охоплено адекватним контролем якості.

Таблиця 2

Порівняльна характеристика системи контролю якості аудиторської діяльності

Критерій порівняння	Україна	Німеччина	США
Контролюючий орган	Комітет із контролю над аудиторською діяльністю на базі Аудиторської палати України (АПУ)	Комісія (Палата) по нагляду за професією аудитора (АРАК)	Палата з нагляду за бухгалтерським обліком та звітністю публічних компаній
Модель побудови системи нагляду за професією аудитора	Нагляд здійснюється АПУ	Змішана модель системи нагляду	Нагляд здійснює приватна суспільна організація
Залежність контролюючих органів від урядових організацій	Комітет із контролю над аудиторською діяльністю є відокремленим структурним підрозділом АПУ та діє від імені і за дорученням АПУ	Безпосереднє управління комітетом здійснюється головою Комітету, проте останній призначається і знімається з посади наказом голови АП	Діяльність РСАОВ залежить від схвалення і знаходиться під наглядом Комісії з цінних паперів - Securities and Exchange Commission (SEC)

послуг, однак мають місце випадки здійснення контролю лише у разі надходження скарг від клієнта. Нині у США є два типи професійних недержавних аудиторських організацій. Один із них представлений на загальнонаціональному, другий – на федеральному рівні, це Американський інститут дипломованих присяжних бухгалтерів, який відіграє провідну роль у формуванні аудиторських кадрів, засвідчує кваліфікацію здобувача, який здає відповідні іспити й отримує диплом бухгалтера-аудитора, розробляє і публікує стандарти аудиторської діяльності, на яких базується робота кожної аудиторської фірми.

Виконавці та процедури контролю якості визначаються самою аудиторською фірмою виходячи з її потреб, поставлених цілей і завдань, а також з урахуванням вимог чинного законодавства. Вітчизняна та міжнародна практика аудиту свідчать, що процедури контролю якості варто розробляти в розрізі об'єктів контролю, суб'єктів (виконавців) перевірки або спостереження, елементів контролю якості. Детальний перелік процедур контролю якості для аудиторських фірм у розрізі елементів контролю наведено у додатках до МСА 220.

**Висновки.** Таким чином, середовище системи контролю якості аудиторських послуг представляє собою комплекс практичних дій керівництва суб'єкта аудиторської діяльності, що зумовлюються особистим ставленням та усвідомленням важливості таких дій, а також гарантується через установлення та дотримання керівництвом відповідних внутрішніх регламентів, які спрямовані на забезпечення якості процесів надання аудиторських послуг персоналом.

Урахування зарубіжного досвіду у процесі розроблення єдиного підходу до здійснення зовнішнього контролю якості роботи аудиторських організацій внесе певну визначеність до правил побудови відносин між контролерами й аудиторами. Виходячи з того, що ефективний контроль якості є основою повноцінної реалізації можливостей аудиторської фірми та підвищення її конкурентоспроможності, вважаємо за доцільне фрагментарно запозичити досвід російської практики стандарту ФСАД 4/2010 з урахуванням особливостей національного аудиту. Незважаючи на очевидну потребу додаткових часових і кадрових ресурсів як від контролерів, так від аудиторів, додаткових затрат, це забезпечить формування відносин між контролерами й аудиторами за визначеними правилами. За результатами проведених досліджень можна також стверджувати, що серед основних причин неналежної якості аудиторських послуг слід виділити: невизначеність концептуальної основи, теоретичних та методичних основ контролю якості аудиторських послуг на мікро- та макрорівнях, відсутність теоретичних положень щодо реалізації механізму контролю якості аудиту. Усе перелічене спонукає переосмислити основні принципи забезпечення якості аудиторських послуг.

Отже, проведене дослідження показує, що потенціал аудиторської діяльності в Україні та можливості аудиту в напрямі забезпечення економічної безпеки держави та суспільства залишаються нереалізованими. Визначаючи напрями розвитку аудиту та системи його регулювання, слід урахувати євроінтеграційний курс України. У цьому плані мають місце суттєві проблеми, які полягають у тому, що, по-перше, наявні правові гарантії забезпечення якості аудиту в Україні не є достатніми, оскільки в їх складі відсутня система суспільного нагляду та належний механізм забезпечення прозорості аудиту, а по-друге, сама система аудиторської діяльності залишилася поза увагою під час розроблення Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Співтовариства.

### Література:

1. Бутинець Ф.Ф. Проблеми аудиту в Україні / Ф.Ф. Бутинець // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи : зб. тез та виступів на 2-й міжнар. наук.-практ. конф. – К. : ННЦ Інститут аграрної економіки, 2006. – С. 184–186.
2. Волчек А.В. Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в коммерческих организациях / А.В. Волчек. – Минск : Регистр, 2007. – 256 с.
3. Касич А.О. Розвиток ринку аудиторських послуг в Україні / А.О. Касич // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 76–80.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 р., частина 1 / Пер. з англ. О.Лі. Ольховікова та ін.
5. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затв. АПУ 27.09.2007, протокол № 182/4 зі змінами згідно з Ріш. АПУ від 30.06.2011, протокол № 232/9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>.
6. Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, затв. Рішенням АПУ від 26.05.2005 № 149/5.2 // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 2006. – № 4. – С. 66–74 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sau-apu.org.ua>.
7. Проскуріна Н.М. Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг: адаптація міжнародного досвіду до умов вітчизняної економіки / Н.М. Проскуріна, В.П. Коваленко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.economy.nayka.com](http://www.economy.nayka.com).
8. Организация аудиторскими фирмами и аудиторами системы контроля качества аудиторских услуг : Положение по национальной практике контроля качества услуг 1, утверждено Решением АПУ от 27.09.2007 № 182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.sau-apu.org.ua>.

### Гелей Л.О., Банера Н.П. Система контроля качества процесса аудита: аспекты отечественной и зарубежной практики

**Аннотация.** В статье исследованы отечественный и зарубежный опыт развития рынка аудиторских услуг, его положительные и отрицательные стороны, возможности адаптации к условиям отечественной экономики. Проанализированы Международные стандарты контроля качества, которые выполняют аудит и обзоры финансовой отчетности, а также Положения по национальной практике контроля качества аудиторских услуг по созданию и функционированию систем контроля качества. Изучен зарубежный опыт системы контроля качества аудиторских услуг в разных странах.

**Ключевые слова:** контроль качества, аудиторские услуги, конфиденциальность, оценка, финансовая информация.

### Helei L.O., Banera N.P. The system of quality control of the audit process: aspects of domestic and foreign practice

**Summary.** The domestic and foreign experience of development of the market of auditing services is studied in the article. Its advantages and disadvantages, opportunities of adaptation to the domestic economy are determined. International standards of quality control that perform the audits and reviews of financial statements, as well as the provisions of national practice of quality control of audit services for the establishment and operation of the system of quality control are analyzed. The international experience of the quality control system of the audit services in different countries is studied.

**Keywords:** quality control, auditing services, confidentiality, valuation, financial information.