

УДК 657.25

**М.М. Василюк**, канд. екон. наук

Прикарпатський національний університет імені В. Стефаника, м. Івано-Франківськ, Україна

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ТА ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ  
ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ****М.М. Василюк**, канд. екон. наук

Прикарпатский национальный университет имени В. Стефаника, г. Ивано-Франковск, Украина

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ И ПРИКЛАДНЫЕ ПРИНЦИПЫ  
ОБЕСПЕЧЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВ АУДИТОРСКИХ  
УСЛУГ****Mariia Vasylyuk**, PhD in Economics

Vasyl Stefanyk Precarpathian National University, Ivano-Frankivsk, Ukraine

**THEORETICAL-METHODOLOGICAL AND APPLIED PRINCIPLES  
OF PROVIDING INTERNAL CONTROL OF AUDIT SERVICES QUALITY**

*Висвітлено теоретичні аспекти та методичні засади формування механізму забезпечення внутрішнього контролю якості аудиторських послуг. Обґрунтовано доцільність застосування системного підходу до оцінювання якості аудиторських послуг та запропоновано напрями трансформації системи контролю якості аудиту в умовах необхідності вдосконалення управління якістю аудиторських послуг.*

**Ключові слова:** аудиторські послуги, контроль якості, системний підхід, оцінювання якості аудиторських послуг, трансформація системи контролю якості аудиту, управління якістю аудиту.

*Освещены теоретические аспекты и методические принципы формирования механизма обеспечения внутреннего контроля качества аудиторских услуг. Обоснована целесообразность применения системного подхода к оценке качества аудиторских услуг и предложены направления трансформации системы контроля качества аудита в условиях необходимости усовершенствования управления качеством аудиторских услуг.*

**Ключевые слова:** аудиторские услуги, контроль качества, системный подход, оценивание качества аудиторских услуг, трансформация системы контроля качества аудита, управление качеством аудита.

*In the article the theoretical aspects and methodological foundations for the formation mechanism of providing internal audit services quality control. The expediency of a systematic approach to evaluating the quality of audit services and Directions transformation of the system of quality control audit in terms of the need to improve quality management auditing services.*

**Key words:** audit services, quality assurance, systems approach, evaluating the quality of audit services, the transformation of the system of quality control assurance, quality control audits.

**Постановка проблеми.** Регулювання аудиторської діяльності в Європейському співтоваристві протягом останніх років відбувається у напрямках гармонізації, уніфікації вимог до аудиторів, аудиторських фірм та механізмів регулювання аудиту. Основною концепцією формування системи контролю якості аудиторських послуг є незалежність органів контролю, що ґрунтується на принципах компетентності, відповідальності, конфіденційності та суспільної корисності. На сьогодні системний підхід та концепція незалежності аудитора є методологічною основою контролю якості аудиторських послуг в Україні та світі. Система контролю якості аудиторських послуг в Україні формується аудиторською палатою України і містить у собі: регулярну звітність суб'єктів аудиторської діяльності, затвердженою АПУ формою; моніторинг із питань якості аудиторських послуг, додаткові процедури із забезпечення контролю якості та дисциплінарні заходи за наслідками контролю; інформування суспільства про функціонування системи контролю якості аудиторських послуг в Україні. Економіка більшості країн світу ґрунтується на ринкових умовах господарювання, в яких важливе значення має створення і функціонування системи захисту інтересів власників, у якій центральне місце відводиться аудиторській діяльності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні засади та практичні рекомендації щодо контролю якості аудиту розглядалися у працях таких учених та практиків-аудиторів, як Р. Адамс, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.М. Бичкова, Ю.О. Данилевський, З.В. Кир'янова, Дж.Л. Лоббек, В.І. Подольський, Дж.К. Робертсон, О.Ю. Редько, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, А.Д. Шермет. Дослідженню категорії якості послуг чимала

увага приділялася такими науковцями, як: О.В. Голосов, Е.М. Гутцайт, О.Ю. Редько, В.В. Скобара, А.А. Терехов.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Процеси, що відбуваються в економіці України, засвідчують, що існує проблема низької якості аудиторських послуг, недостовірності інформації, наданої аудиторськими висновками, що негативно впливає на діяльність підприємств та економічне становище загалом. Однією з проблем оцінювання якості аудиту є недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю, які б регулювали діяльність аудиторів України.

**Мета статті.** Головною метою статті є визначення концепції створення внутрішньої системи контролю якості в аудиторській фірмі, критерії оцінювання результативності якої представлено у вигляді комплексу організаційно-методичного забезпечення, розробленого на основі систематизації вимог міжнародних та вітчизняних нормативних документів у сфері аудиту; визначення політики та процедур внутрішньої системи контролю якості аудиторської фірми.

**Виклад основного матеріалу.** Питання якості аудиторських послуг, визначення критеріїв їх оцінювання охоплюють значне коло проблемних запитань, при цьому практика засвідчує, що застосування спрощеного підходу до вирішення проблем впровадження системи якості, який полягає у перевірці старшими аудиторами роботи асистентів аудиторів, не є прийнятним для довгострокової концепції на ринку аудиторських послуг.

Вітчизняна практика аудиту оцінює систему контролю якості аудиту як сукупність принципів методів і правил, що застосовуються суб'єктами аудиторської діяльності для здійснення контролю якості аудиторських послуг, а також заходи та дії, які здійснюються ним для впровадження політики контролю якості та моніторингу відповідності системи контролю якості встановленим вимогам. Без сумніву, що якість аудиторських послуг є необхідною як на макро-, так і на мікрорівнях, тому важливо виробити ефективну та дієву політику щодо їх удосконалення. Аудиторська практика засвідчує, що ключовим чинником підвищення якості аудиту є створення внутрішньої системи контролю якості. Керуючись вимогами міжнародних стандартів контролю якості аудиту, огляду, надання впевненості та супутніх послуг [4] щодо складу обов'язкових документів, розроблення методик застосування окремих аудиторських процедур та документування відповідної інформації, на сьогодні розроблено відповідний комплекс документів, який фактично перетворюється у складну ієрархічну систему, що повинна включати загальну політику із системи контролю якості, положення з окремих її елементів та положення, наведені на рис., які детально розглядають питання виконання завдання та містять стандарти з організації аудиту і стандарти, які містять конкретні методики перевірки окремих об'єктів контролю. Отже, формування наведеного методичного забезпечення ускладнюється існуванням різноманітних видів аудиторських послуг, а також обов'язкових видів аудиту, а тому перетворюється у важливе завдання теоретичного та прикладного характеру. Внутрішньофірмовий контроль є важливою категорією у загальній структурі контролю якості аудиторських послуг. Він залежить від рівня професійної підготовки аудитора, а також від діючої системи контролю роботи аудиторів. Вважаємо, що для підвищення якості професійної діяльності аудиторської фірми необхідно розробити модель здійснення внутрішньофірмового контролю якості аудиту, що охоплювала б алгоритм проведення контролю якості аудиту, визначення місця та ролі працівника у загальній структурі здійснення аудиторської перевірки, його повноважень, а також встановлювала б контрольно-підлегли зв'язки між працівниками. Іншим негативним явищем є нестача кваліфікованих аудиторських кадрів, що призводить до зниження якості аудиторських послуг. Нині аудитор не завжди здійснює якісну аудиторську перевірку та складає достовірний аудиторський висновок. Незважаючи на законодавчу вимогу щодо обов'язкового підтвердження

незалежним аудитором показників річної фінансової звітності, інвестори та інші користувачі звітності не відносяться з належною довірою до висновку аудитора про достовірність показників фінансової звітності.



Рис. Систематизований перелік організаційно-методичного забезпечення політики та процедур внутрішньої системи контролю якості аудиторських фірм

Одним із засобів дотримання високої якості аудиторських перевірок є зовнішній контроль, який певною мірою сприяє підвищенню довіри до аудиторських звітів та оприлюднених фінансових звітів з боку користувачів. Надання державним та суспільним органам повноважень з контролю якості аудиторської діяльності зумовлене необхідністю підтримки авторитету аудиторської професії, оскільки звичайні замовники аудиторських послуг з об'єктивних причин не мають належних знань та досвіду для оцінювання діяльності аудиторів, а також відповідних важелів впливу [5]. Структуризація суб'єктів контролю якості та наявні гарантії забезпечення якості аудиту в Україні не є повноцінними та не відповідають вимогам європейського законодавства з таких причин: вітчизняна система контролю якості аудиту не відповідає вимогам незалежності та прозорості; відсутня повноцінна система прозорості аудиту; недостатній рівень вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, які проводять аудит суб'єктів суспільних інтересів тощо. Зарубіжна практика аудиту свідчить, що, наприклад, у процесі здійснення перевірок якості у Франції, застосовуються два підходи:

– «горизонтальний», відповідно до якого перевіряються всі професійні аудитори та всі види аудиторських завдань;

– «вертикальний», який передбачає детальне вивчення файлів аудиторських перевірок суспільно значущих компаній; одночасно здійснюється перевірка аудиторських процедур.

Діючими нормативними документами України надається перевага оцінюванню якості аудиту з врахуванням підходу, орієнтованого на виробництво, який, на нашу думку, недостатньо враховує вимоги та переваги користувачів результатів аудиторської перевірки. Специфіка аудиту передбачає, що основним критерієм якості аудиторських перевірок, який не піддається сумніву, є дотримання вимог стандартів аудиту. Недоліком цього підходу вважаємо те, що поки стандарти не ґрунтуватимуться на потребах і перевагах клієнтів, якість аудиту залишиться виключно внутрішнім завданням, яке допомагає спростити контроль за наданням аудиторських послуг, однак не дає клієнтам та суспільству загалом очікуваного результату. Наявність такого критерію якості не дозволяє повною мірою провести оцінювання якості всіх аспектів аудиторського процесу.

**Висновки і пропозиції.** Таким чином, можна зробити висновок, що актуальність та нагальність реформування аудиторської діяльності є очевидною. Поліпшенню якості аудиту в Україні сприятиме лише система цілісних та комплексних заходів, які будуть спрямовані на розроблення методичних рекомендацій щодо контролю якості аудиту, здійснення контролю за рівнем професійної компетентності аудиторів та запровадження санкцій у разі неякісного надання аудиторських послуг. Наближення національного законодавства з питань аудиторської діяльності до законодавства Європейського співтовариства забезпечить визнання аудиторських висновків у країнах ЄС, поліпшить інвестиційну привабливість країни, сприятиме незалежності, прозорості та підвищенню якості національних аудиторських послуг.

Вважаємо, що забезпечення перманентності якості аудиту можливе завдяки постійному відслідковуванню ступеня задоволення користувачів якістю послуг та побудови системи контролю якості, а поєднання професійних та громадських інтересів у процесі здійснення контролю якості аудиторських послуг забезпечить максимальну ефективність процедур контролю.

#### Список використаних джерел

1. *Василюк М. М.* Контроль якості аудиторських послуг як необхідна умова реформування контрольного середовища / М. М. Василюк // Кримський економічний вісник. – 2013. – № 4 (05). – С. 29–31.
2. *Дзюба А. М.* Контроль якості аудиторських послуг – запорука успішного розвитку аудиту в Україні / А. М. Дзюба // Управління розвитком : збірник наукових статей. – 2009. – № 1. – С. 43.
3. *Жогова О. В.* Якісна відповідальність: виконання завдання [Електронний ресурс] / О. В. Жогова // Незалежний аудитор. – Режим доступу : [http://n-auditor.com.ua/uk/component/na\\_archive/453?view=material](http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/453?view=material).
4. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.* – Т. 1. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. — 852 с.
5. *Про затвердження Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні* [Електронний ресурс] : Рішення АПУ № 182/3 від 27 вересня 2007 року. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN32612.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN32612.html).
6. *Самострол С. В.* Окремі питання контролю якості аудиторської діяльності / С. В. Самострол // Вісник соціально-економічних досліджень : збірник наукових праць. – 2009. – № 36. – С. 156–160.