

3. Хангер Дж., Уилен Т. Основы стратегического менеджмента / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 319с.

Summary

Principles of construction of the development process of the enterprise financial strategy / Blakuta G.V.

One should attach some importance to defining principles of designing the process of developing financial strategies on the part of identified business firms. Identifying major characteristics and guidelines of the given process creates the essential theoretical basis for definition of methodological approaches to developing the structural logical scheme of the process of working out business ventures financial strategies.

Key words: enterprise, process, principles, financial strategy.

УДК 657.6 (477)

**Здирко Н.Г., асистент
Рибачок А.В.**

АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ КОНТРОЛЮ ЇХ ЯКОСТІ

В статті розглянуто основні принципи контролю якості аудиторських послуг в Україні. З'ясовано головні складові поняття якості аудиту. Визначено головні суб'єкти контролю якості аудиту в Україні. Вивчено нормативну базу. Надано рекомендації щодо підвищення ефективності системи контролю аудиту в Україні.

Ключові слова: аудит, якість аудиторських послуг, контроль якості аудиту, система нагляду, АПУ.

Вступ. В умовах затяжної економічної кризи суб'єкти господарювання змушені функціонувати в нестабільних економічних умовах, яким притаманні

ціла низка ризиків. Звичайно, для покращення та підвищення рівня ефективності функціонування та прийняття правильних і доцільних управлінських рішень керівники зобов'язані бачити реальну картину організації виробництва на своєму підприємстві. Це завдання може бути реалізоване проведенням незалежного зовнішнього контролю – аудиту. Тож актуальною є проблема забезпечення якості роботи і дотримання професійної етики аудиторами. Важливим є питання контролю якості аудиторських послуг.

Постановка проблеми. Якість аудиторських послуг повинна перейти на новий рівень, що є об'єктивною вимогою часу. Основним стимулом до покращення надаваних аудиторами послуг, безперечно є конкуренція. Другим же фактором повинна стати система контролю якості.

Метою дослідження є визначення поняття якості аудиторських послуг в Україні, а також шляхи вдосконалення та підвищення контролю якості аудиту.

Виклад основного матеріалу. Проблеми та шляхи удосконалення якості аудиторських послуг розглядали у своїх працях такі вітчизняні вчені: В.І. Драч, О. Редько, О.Макеєва, О.А. Кузуб, Н.С. Шамілова.

В Україні сформувався хибне уявлення про сутність аудиторських послуг. Під аудитом, здебільшого, розуміють перевірку роботи фінансового відділу або бухгалтерії, тоді коли згідно ЗУ “Про аудиторську діяльність”, аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил згідно із вимогами користувачів. У всьому світі аудит — це незалежна перевірка бухгалтерської звітності з метою і висловлення думки про її достовірність. [4, 23]

Проаналізувавши літературу щодо об'єкта дослідження, пропонуємо з'ясувати декілька робочих визначень поняття якості аудиторських послуг. З огляду на вимоги стандарту, спробуємо сформулювати визначення якості аудиторських послуг для вітчизняного аудиту. Якість аудиторських послуг — це системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, дотримання Кодексу професійної етики і професійна діяльність в сфері аудиту.

Використовуючи широке визначення аудиту і виділяючи його ключові терміни, під якістю аудиту розуміємо тотожність думки аудитора про рівень відповідності визначеному критерію отриманих даних, про економічні дії та події їхньому дійсному (реальному) рівню відповідності (викривлення).

Згідно із Положенням з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами

системи контролю якості аудиторських послуг», якісною визнається аудиторська послуга, яка надається аудиторськими фірмами з дотриманням професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, та задовольняє потреби користувачів (п. 3 вступу), якщо фірма та її персонал діє відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, Кодексу професійної етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються фірмою, відповідають умовам завдання (п. 4 вступу).

У концептуальній основі контролю аудиторської діяльності в Україні, затвердженій рішенням АПУ від 27.09.2007 № 182/3, визначені чотири основні напрямки контролю аудиторської діяльності: контроль за дотриманням аудиторськими фірмами вимог стандартів аудиту, затверджених АПУ; вимог Закону України «Про аудиторську діяльність»; вимог професійної етики, в тому числі і незалежності; вимог Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторськими фірмами системи контролю якості аудиторських послуг». [6, 242]

Якщо екстраполювати такі визначення на вітчизняний аудит, то матимемо велику кількість критеріїв, які начебто визначає замовник аудиторських послуг з метою отримання якості останніх. До таких критеріїв багато хто з вітчизняних замовників аудиту зазвичай відносять:

- 1) максимальну точність, обґрунтованість аудиторських висновків та консультацій;
- 2) встановлення аудиторськими фірмами максимальної кількості помилок чи будь-яких інших невідповідностей, викривлень тощо, причому це стосується не тільки обліку та звітності, а й діяльності в цілому;
- 3) унеможливлення (після аудиторської перевірки) накладення на суб'єкта господарювання штрафних санкцій з боку фіскальних перевіряючих;
- 4) оцінку якості знань та ефективності роботи управлінського персоналу;
- 5) виявлення фактів шахрайства з боку персоналу;
- 6) надання консультацій (або здійснення конкретних заходів), які б гарантовано безпечно сприяли зменшенню розміру, сплати податків, зменшенню витрат та збільшенню прибутків, відшкодування з бюджету ПДВ тощо;
- 7) запобігання хибним управлінським рішенням;
- 8) повну лояльність до власників та захист їхніх майнових інтересів;
- 9) терміни та вартість надання послуг, які мають бути мінімальними;

10) повну конфіденційність щодо виявлених недоліків або невідповідностей у роботі замовника та його управлінського персоналу, захист інтересів замовника в судових органах. [5, 46]

Контроль за якістю аудиторських послуг в Україні здійснює структурний підрозділ Аудиторської палати України (АПУ). Визначено, що предметом діяльності Комітету є здійснення контролю за дотриманням аудиторськими і фірмами та аудиторами при наданні аудиторських послуг вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів та рішень АПУ.

Функції Комітету регламентуються Положенням про Комітет та Порядком проведення перевірок матеріалів скарг, які надходять до Аудиторської палати України ствердженого рішенням АПУ від 27.11.2008.

Звернення та скарги приймає Секретаріат АПУ і в той же день подає на розгляд Голові АПУ. [4, 24]

В ході проведеного дослідження ми також спробували з'ясувати якого змісту скарги надходять до Комітету, з метою їх якісного аналізу. За словами О. І. Бадехи – голови Комітету з контролю за аудиторською діяльністю при АПУ, частина скарг, що надходить до АПУ, пояснюється недостатньо ясною уявою заявника про цілі і завдання аудиту, функції суб'єктів аудиторської діяльності і АПУ. Однак, головні причини, що породжують скарги, це, на жаль, недотримання аудиторами МСА і, відповідно, вимог Закону України «Про аудиторську діяльність».

Значна частина скарг пов'язана з порушенням порядку прийняття клієнта аудиторською фірмою у відповідності з МСКЯ1, не проведенням процедур, які б надали впевненість про дотримання відповідних етичних умов, правильну класифікацію завдання.

Частина недоліків при виконанні завдань пов'язана з порушенням вимог МСА 300 щодо планування аудиторської перевірки в частині розробки загальної стратегії аудиту та складання меморандуму з планування.

Не дотримуються окремими аудиторами вимоги МСА при складанні висновків, також вимоги МСА 230 щодо формування на протязі 60 днів від дати завершення завдання остаточного аудиторського файлу.[7, 50]

Скарга є підставою для проведення Комітетом з контролю за аудиторською діяльністю зовнішньої перевірки. У разі негативних результатів проведення зовнішньої перевірки Комітет АПУ має право:

1. Порушити питання про виключення суб'єкта аудиторської діяльності із Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають послуги.

2. Додатково можуть бути застосовані такі стягнення, як:

- попередження;

- зупинення чинності сертифікату аудитора на відповідний строк;
- анулювання сертифікату. [4, 24]

За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону. Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини.

Недійсними є будь-які положення договору, спрямовані на повне звільнення аудитора (аудиторської фірми) від встановленої, законом майнової відповідальності за недостовірність аудиторського висновку чи іншого документа, в якому відображені результати аудиторської перевірки. [4, 24]

Система нагляду за професією аудитора України не відповідає вимогам Європейського Союзу та не може бути визнана у будь-якій країні світу, адже порушено основні принципи, а саме:

1. Принцип незалежності управління. Комітет з контролю якості діє від імені та за дорученням Аудиторської палати України. В свою чергу, із 20 існуючих членів АПУ половина є аудиторами — керуючими партнерами приватних аудиторських компаній. І хоча, Директива 2006/43/ЄС дає змогу брати участь в управлінні системою громадського нагляду фахівцям-практикам, але їх має бути меншість (ст. 32 Директиви 2006/43/ЄС).

2. Принцип незалежного фінансування. Комітет фінансується за рахунок надходжень АПУ, тобто за рахунок фізичних Осіб - аудиторів та аудиторських компаній. Відповідно до Директиви ЄС фінансування системи громадського нагляду має бути гарантованим і вільним від будь-якого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм.

3. Принцип відповідності міжнародним стандартам якості. Крім того, комітет з контролю якості не має достатніх ресурсів для проведення зовнішніх перевірок. На офіційному сайті АПУ постійно розміщено оголошення про пошук фахівців Комітету. [4, 25]

У світі відомо кілька моделей побудови системи нагляду за наданням аудиторських послуг:

1. Нагляд здійснює приватна громадська організація за дорученням держави. Прикладом є Комітет з Мета Групи (організація співробітництва між системами публічного нагляду та аудиторськими компаніями в країнах Європейського Союзу). Членами Групи є представники відповідних наглядових органів країн членів ЄС. Крім того, Група надає допомогу при імплементації Міжнародних стандартів аудиту та нагляду за звітністю публічних компаній (IAS).

2. Нагляд здійснює державний орган, який є елементом фінансової інституції, та контролює роботу біржових структур. Така система запроваджена в Австралії, Нідерландах, Італії.

3. Змішана модель, застосовується в Німеччині. Вона передбачає, що існуюча громадська організація аудиторів (Аудиторська палата) здійснює нагляд за професією. Однак, Аудиторську палату контролює незалежний державний орган – АПАК [4,26].

Отже, можна дійти висновку, що в Україні головним шляхом підвищення якості аудиторських послуг є професійний контроль за якістю аудиторських перевірок, який здійснюється через Комітет з контролю за аудиторською діяльністю. Для покращення роботи Комітету необхідно:

1. Організувати ефективну систему громадського нагляду за аудиторами та аудиторськими фірмами на основі принципу контролю з боку країни походження;

2. Системою громадського нагляду мають керувати непрактикуючі особи, які мають знання у сферах, що стосуються обов'язкового аудиту. Такі непрактикуючі особи можуть бути фахівцями, що ніколи не були пов'язані з аудиторською професією, або колишніми аудиторами-практиками, які залишили професію. [4, 27]

Висновок. Обов'язковому контролю здійснення професії аудитора повинні підлягати лише ті аудиторські компанії, що підтверджують фінансову звітність учасників ринку капіталу. Контроль за професією аудитора для решти аудиторських компаній повинен здійснюватися лише за умови наявності конкретного обвинувачення (скарги клієнта, повідомлення і у пресі, банкрутства, тощо);

Регулярному контролю якості аудиторських послуг повинні підлягати всі аудиторські компанії. Такий вид контролю повинен попереджувати появу помилок в роботі аудиторських компаній, мати на меті покращення якості послуг та роботи аудиторської компанії. Результатом такого контролю якості аудиторських послуг мають бути рекомендації щодо покращення системи внутрішнього контролю аудиторської компанії. [3, 64]

Вищезгадані види контролю за професією аудитора має здійснювати незалежний орган (громадський, державний чи змішаний). Систематичний і постійний контроль якості аудиторських послуг повинні здійснювати всі суб'єкти аудиторської діяльності. Дотримання суб'єктами аудиторської діяльності професійних стандартів, чинних законодавчих і нормативних вимог та стандартів аудиту, положень Кодексу професійної етики має стати беззаперечним. Запозичення досвіду інших країн в галузі аудиторських послуг

допоможе нам уникнути помилок там де помилялись “піонери” і дасть змогу долучитись до світових знань.

Література

1. Драч В.І. Наступний крок: забезпечення якості аудиторських послуг// Аудитор України. - 2009. - №5-6. - С.60-61
 2. Кузуб О.А. Контроль якості аудиторських послуг - реалії та сподівання// Аудитор України. -2008. - №15(143). -С.12-15
 3. Макеєва О. Хто контролює національних аудиторів// Бухгалтерський облік і аудит. - 2008. - №8. - С. 60-64
 4. Макеєва О. Що чекає український аудит в аспекті контролю якості аудиторських послуг// Журнал для тих, кого перевіряють і для тих, хто перевіряє. - 2009. - №3. - С. 23-28
 5. Редько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія// Бухгалтерський облік і аудит. - 2009. - №1. - С. 46-53
 6. Шамілова Н.С. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту// Бухгалтерський облік. Аналіз та Аудит. - 2009. -С. 237-248
 7. Шафоростов О. Інтерв'ю Бадехи О.І., голови Комітету з контролю за аудиторською діяльністю // Аудитор України. - 2009. - №9-10. - С. 50-51
 8. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.93 року
-

Summary

Auditing services in ukraine in the context of their quality control. / Zdyrko N.G., Rybachok A.V.

The article reviews the basic principles of quality audit services in Ukraine. Found out the main components of the concept of audit quality. The main subjects of quality control audit in Ukraine. Study regulations. The recommendations for improving monitoring systems audit in Ukraine.

Key words: Audit, quality audit services, audit quality control, supervision system.