

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА (ПРОЕКТ)

на тему:

«Організація та методика контролю якості надання аудиторських послуг»

Студентки 2 курсу, бм групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
спеціалізації «Фінансовий
аналіз та аудит»

Гармашова Анастасія
Миколаївна

Науковий керівник
канд. екон. наук, доцент

Роздобудько Валерій
Васильович

Гарант освітньої програми
д-р екон. наук, доцент,
відмінник освіти

Назарова Каріна
Олександрівна

Київ 2019

Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

Спеціальність "Облік і оподаткування"

Спеціалізація "Фінансовий аналіз та аудит"

Затверджую

Зав. кафедри _____

К.О. Назарова 18 січня 2019 р.

Завдання

на випускний кваліфікаційний проект (роботу) студента

Гармашової Анастасії Миколаївни

1. Тема випускного кваліфікаційного проекту (роботи): «Організація та методика контролю якості надання аудиторських послуг»
(на матеріалах ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит», м. Київ).

Затверджена наказом ректора від 18. 01. 2019 р. № 140.

2. Строк здачі студентом закінченого проекту (роботи): 01.11.2019 р.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи (проекту):

Метою роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики контролю якості надання аудиторських послуг.

Об'єктом дослідження є процеси організації та методики контролю якості надання аудиторських послуг ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів контролю якості надання аудиторських послуг суб'єкта господарювання.

4. Перелік графічного матеріалу (з точним визначенням обов'язкових креслень): діаграми та графіки динаміки основних показників ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит», з 2014 по 2018 роки; організаційно-інформаційна модель контролю якості надання аудиторських послуг; графік документообігу документів, в яких формується інформація, що використовується в процесі контролю якості надання аудиторських послуг; модель контролю якості надання аудиторських послуг; обґрунтування професійного судження контролера за результатами контролю; схеми, в яких наведена динаміка основних показників аналізу та

контролю якості надання аудиторських послуг суб'єкта господарювання ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит».

5. Консультанти по роботі (проекту), із зазначенням розділів проекту, що стосуються їх:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв

6. Зміст випускового кваліфікаційного проекту (роботи)-перелік питань по розділах, що належить розробити:

Вступ (актуальність, сутність та стан проблеми, актуальність теми, обґрунтувати необхідність її дослідження, мету, завдання, об'єкт, предмет, методи дослідження, зазначити науковців та практиків, які здійснили внесок у дослідження обраного напрямку).

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

- 1.1. Економічна характеристика контролю якості надання аудиторських послуг
 - 1.2. Особливості системи контролю якості надання аудиторських послуг
- Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

- 2.1. Дослідження стану системи аудиторських послуг
 - 2.2. Внутрішній контроль якості аудиторських перевірок
- Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

- 3.1. Організація контролю якості надання аудиторських послуг
 - 3.2. Методика контролю якості надання аудиторських послуг
 - 3.3. Узагальнення та реалізація результатів контролю якості надання аудиторських послуг
- Висновки до розділу 3

Висновки та пропозиції
Список використаних джерел
Додатки

7. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів дипломної магістерської роботи	Термін виконання етапів роботи	
		за планом	фактично
1	Розробка плану дипломної магістерської роботи	19.01.19 р.	
2	Збір, обробка та систематизація спеціальної літератури	01.03.19 р.	
3	Подання наукової статті на кафедру	01.06.19 р.	
4	Написання 1 розділу дипломної магістерської роботи	24.06.19 р.	
5	Написання 2 розділу дипломної магістерської роботи	02.09.19 р.	
6	Написання 3 розділу дипломної магістерської роботи	08.10.19 р.	
7	Написання вступу та висновків по дипломній магістерській роботі	14.10.19 р.	
8	Доопрацювання дипломної магістерської роботи згідно до зауважень наукового керівника	28.10.19 р.	
9	Представлення роботи на кафедру	01.11.19 р.	
10	Підготовка доповіді та ілюстрованого роздавального матеріалів	11.11.18 р.	
11	Попередній захист дипломної магістерської роботи	12.11.19 р.	

8. Дата видачі завдання

21 січня 2019 р.

Керівник роботи (проекту) _____

В. В. Роздобудько

Гарант освітньої програми _____

К.О. Назарова

Завдання прийняв до виконання студент магістеріуму _____

А.М. Гармашова

9. Відгук керівника випускної кваліфікаційної роботи

Контроль якості охоплює всі види діяльності аудиторської фірми, а саме: безпосередньо аудит й інші аудиторські послуги. Проблема контролю якості роботи незалежних аудиторів та аудиторських фірм є однією з ключових в організації аудиторської діяльності у вітчизняній і закордонній теорії й практиці аудиту. Цього часу в Україні контроль якості роботи аудиторів знаходить особливе значення. В умовах сьогодення аудит виокремлено в самостійний напрям комерційної діяльності, і він є комплексом професійних послуг. Однією з найвагоміших конкурентних переваг у сфері аудиту є якість наданих послуг. Ця характеристика – беззаперечна необхідність, що забезпечує існування таких сучасних критеріїв, як лояльність клієнтів та ділова репутація компанії, котрі є передумовою забезпечення досягнення поставлених цілей аудиторської компанії як суб'єкта господарювання.

Вивчення спеціальної літератури з обраної теми дозволили автору дійти висновку про недостатній рівень теоретичної розробки даної проблеми, а також дослідження фактичного стану організації та методики контролю якості надання аудиторських послуг дають підстави для висновку щодо необхідності їх подальшого удосконалення. Саме цим і визначається актуальність даного випускного кваліфікаційного дослідження.

Випускна кваліфікаційна робота виконана на достатньому теоретичному рівні із застосуванням сучасних методів обробки економічної інформації, характеризується вирішенням поставлених питань контролю якості надання аудиторських послуг суб'єктом господарювання.

Висновки та пропозиції в основному є аргументованими, винесені на захист положення відрізняються коректністю.

Пропозиції щодо організації та методики контролю якості надання аудиторських послуг апробовано і прийнято до впровадження на базовому підприємстві.

Випускна кваліфікаційна робота А.М. Гармашової на тему «Організація та методика контролю якості надання аудиторських послуг» відповідає вимогам і може бути рекомендована до захисту.

«___» листопада 2019 р.

**Керівник випускної
кваліфікаційної роботи** _____

В. В. Роздобудько

10. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студентки А.М. Гармашової може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії.

Завідувач кафедри _____ Назарова К.О.

«___» _____ 2019р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ.....	11
1.1. Економічна характеристика контролю якості надання аудиторських послуг..	11
1.2. Особливості системи контролю якості надання аудиторських послуг.....	15
Висновки до розділу 1.....	21
РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ.....	23
2.1. Дослідження стану системи аудиторських послуг	23
2.2. Внутрішній контроль якості аудиторських перевірок.....	27
Висновки до розділу 2.....	34
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ.....	36
3.1. Організація контролю якості надання аудиторських послуг.....	36
3.2. Методика контролю якості надання аудиторських послуг.....	40
3.3. Узагальнення та реалізація результатів контролю якості надання аудиторських послуг.....	44
Висновки до розділу 3.....	47
ВИСНОВКИ.....	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	52
ДОДАТКИ.....	62

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах господарювання відбувається процес інтеграції України до європейського простору, що передбачає адаптацію національної економіки та нормативно-законодавчої бази до законодавства Європейського Союзу. Перед вітчизняними підприємствами відкриваються широкі можливості розвитку бізнесу за участі зарубіжних партнерів, підвищення рівня професійних взаємин бухгалтерів та аудиторів, формування сприятливого інвестиційного клімату. Наявність проблемних питань організації аудиторської діяльності в Україні зумовлює необхідність пошуку шляхів їх вирішення за допомогою вдосконалення наявної аудиторської діяльності в Україні.

Контроль якості охоплює всі види діяльності аудиторської фірми, а саме: безпосередньо аудит й інші аудиторські послуги. На даному етапі розвитку економіки чинним законодавством України не врегульовані наступні основні питання, що стосуються контролю якості діяльності аудиторів та аудиторських фірм. Проблема контролю якості роботи незалежних аудиторів та аудиторських фірм є однією з ключових в організації аудиторської діяльності у вітчизняній і закордонній теорії й практиці аудиту. Цього часу в Україні контроль якості роботи аудиторів знаходить особливе значення.

Аналіз остатніх публікацій та досліджень. Проблеми якості аудиту представляють науковий інтерес багатьох дослідників й науковців. Зокрема, проблеми етики, якості аудиторських послуг, вимог суспільства до аудиторської професії розглядали у своїх працях вітчизняні учені Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, А.Г. Загородній, Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча, Б.Ф. Усач, В.С. Рудницький, А.Д. Шеремет, О.Ю. Редько. Аналіз результатів їх досліджень підтверджує доцільність продовження вивчення питань щодо підвищення ефективності функціонування вітчизняних аудиторських фірм, зокрема дослідження організації і методики контролю якості надання аудиторських послуг. Незважаючи на значний внесок вчених у розвиток науки та практики контролю, залишається ще багато проблем методологічного та організаційно-практичного характеру, які потребують негайного розв'язання. Постійні зміни в нормативно-правовому забезпеченні

бухгалтерського обліку та контролю діяльності суб'єкта господарювання вимагають перегляду існуючих організаційно-методичних засад контролю якості надання аудиторських послуг.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики контролю якості надання аудиторських послуг.

Для досягнення зазначеної мети в роботі поставлено наступні **завдання**:

- оцінити сучасний стан та основні тенденції розвитку ринку аудиторських послуг в Україні;
- визначити місце і роль контролю якості надання аудиторських послуг в системі ефективного управління суб'єктом господарювання;
- оцінити діюче чинне законодавство та наукові розробки з питань контролю якості надання аудиторських послуг;
- надати організаційно-економічну характеристику діяльності ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит»;
- виявити особливості організації внутрішній контроль як інформаційної бази контролю якості аудиторських перевірок;
- розглянути організаційно-інформаційну модель контролю якості надання аудиторських послуг;
- оцінити стан та напрями удосконалення організації контролю якості надання аудиторських послуг;
- визначити пріоритетні напрями удосконалення методики контролю якості надання аудиторських послуг;
- узагальнити результати контролю якості надання аудиторських послуг.

Об'єктом дослідження є процеси організації та методики контролю якості надання аудиторських послуг ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит».

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів контролю якості надання аудиторських послуг суб'єкта господарювання.

Методи дослідження. Для виконання поставлених завдань у випускній кваліфікаційній роботі застосовано методи теоретичного та емпіричного дослідження: діалектичний, індукції, дедукції, аналізу, синтезу – при визначенні сутності понять «контролю якості», «оцінки якості», дослідженні критеріїв оцінки якості аудиту; економіко-статистичні, порівняння, групування – при визначенні динаміки та структури активів та пасивів ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит»; економіко-математичні; абстрагування та узагальнення - при написанні висновків та пропозицій щодо вирішення поставлених завдань.

Дослідження проводилось на базі ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит». Аналізувалась його документальна база та особливості застосування методики обліку, аналізу та внутрішнього контролю якості надання аудиторських послуг. Для написання випускної кваліфікаційної роботи використовувались дані фінансової звітності підприємства за 2014-2018 роки.

Інформаційною базою дослідження є фактичні показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит». Для написання випускної кваліфікаційної роботи використовувались первинні документи, облікові реєстри і форми звітності досліджуваного підприємства. Інформаційним забезпеченням випускної кваліфікаційної роботи є нормативно-правові акти, що регулюють економічну діяльність підприємств, загальноекономічна і спеціальна література з питань аналізу та контролю якості надання аудиторських послуг, офіційні матеріали Державного комітету статистики, Аудиторської палати України, матеріали конференцій, дані бухгалтерського обліку і звітності досліджуваного підприємства.

Наукова новизна одержаних результатів. У випускній кваліфікаційній роботі виконано комплексне дослідження організації та методики контролю якості надання аудиторських послуг суб'єкта господарювання. Запропоновані наукові положення та висновки, які мають наукову новизну, полягають у наступному:

- удосконалено методику контролю якості надання аудиторських послуг за допомогою розробки внутрішньофірмових стандартів аудиту з регламентації виконання у межах окремого завдання методологічних та методичних питань їх

виконання (критерії, процедури виконання, стратегії, склад та зміст типової робочої документації).

Практичне значення одержаних результатів випускної кваліфікаційної роботи полягає в тому, що розроблені в ній рекомендації та пропозиції спрямовані на удосконалення методики контролю якості надання аудиторських послуг і можуть бути впроваджені в господарську діяльність ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит». Їх застосування посилять інформаційну, контрольну й управлінську функції підприємства, підвищать ефективність аналітичної роботи і якість виконання зовнішніх та внутрішніх контрольних процедур.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати випускної кваліфікаційної роботи опубліковано у науковій статті «Система контролю якості аудиторських послуг», яка надрукована в збірнику наукових статей студентів КНТЕУ.

Основні результати дослідження прийнято до впровадження ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит», що підтверджено довідкою №45/12 від 6 листопада 2019 року.

Структура та обсяг роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст роботи викладено на 53 сторінках друкованого тексту; містить 4 таблиці, 6 рисунків, 15 додатків. Список використаних джерел налічує 91 найменування, із них 2 іноземних.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

1.1. Сучасний стан та основні тенденції розвитку ринку аудиторських послуг в Україні

В Україні аудит є порівняно новим видом діяльності, однак, за 25 років встигла утворитися розгалужена система законодавчо-нормативного регулювання, а також виокремилися особливості та тенденції національного ринку аудиторських послуг [10, 15]. Національна практика аудиту сформувалась значно пізніше, ніж у США та країнах Західної Європи, де датою виникнення незалежного аудиту в сучасному його розумінні визнають 23 жовтня 1854 р. Саме тому вітчизняні фахівці мали можливість проаналізувати та застосувати величезний досвід організації та провадження аудиторської діяльності закордоном під час розробки методологічних основ аудиту в Україні [78]. Однак, відсутність практичного досвіду надання аудиторських послуг спричинила потребу у ґрунтовних наукових дослідженнях та аналізі кон'юнктури ринку, а зокрема попиту на послуги з аудиту, з метою формування адекватної пропозиції. Інформація про кількість суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів станом на 01 січня 2014-2018 рр. наведена у дод. А.1.

За інформацією АПУ, аналіз результатів аудиторської діяльності та стану ринку аудиторських послуг свідчить про те, що аудиторський ринок потерпає від змін, які відбуваються в країні. Так, упродовж 2018 року з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів було виключено 136 суб'єктів аудиторської діяльності, а включено лише 37. У результаті, за 2018 рік загальна кількість суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, зменшилась на 10,2% – з 1008 до 905 (дод. А.2, рис. 1). Натомість обсяг наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності в цілому по країні збільшився порівняно з 2017 роком на 10%. Так, якщо в 2017 році цей показник дорівнював 2015,6 млн.

грн., то в 2018 році – 2217,5 млн. грн. Кількість аудиторів та виданих сертифікатів в Україні (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Кількість аудиторів та виданих сертифікатів в Україні у 2014-2017 рр.
(станом на 01 січня)**

Рік	Кількість аудиторів станом на 01 січня, осіб	Відхилення з попереднім роком (+\/-)	Кількість отриманих сертифікатів	Відхилення з попереднім роком (+\/-)
2014	2 993	-146	106	-10
2015	2 787	-206	80 – аудиторів 14 – аудиторів банку	-12
2016	2 675	-112	82	-12
2017	2 646	-29	70	-12

Джерело: побудовано автором за даними джерела [29]

Дані табл. 1.1 відображають помітне скорочення кількості аудиторів: тільки за 2014-2015 рр. на 318 осіб. Протягом аналізованого періоду також відбувається скорочення кількості виданих сертифікатів, що негативно характеризує стан здачі кваліфікаційних іспитів на отримання сертифіката аудитора, організованих Аудиторською палатою України.

Обсяг наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності зображено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Обсяг наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності у 2014-2017 рр.

Рік	Обсяг наданих послуг, тис. грн (станом на 01 січня)	Надано звітів (станом на 01 січня)	Середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності без ПДВ, тис. грн (станом на 01 січня)
2014	1 314 596,3	1 452	905,4
2015	1 291 811,8	1 272	1 015,6
2016	1 761 202,6	1 071	1 644,5
2017	1 973 102,3	1 002	1 969,2

Джерело: побудовано автором за даними джерела [29]

Разом із значним зменшенням кількості суб'єктів аудиторської діяльності в Україні у 2016 р. (на 8,9%), обсяг наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності в цілому по країні за цей рік збільшився порівняно з 2015 р. на 12% або на 211 899,7 тис. грн Так, обсяг доходу від наданих послуг суб'єктами аудиторської

діяльності у 2015 р. становив 1 761 202,6 тис. грн, а у 2016 р. – 1 973 102,3 тис. грн

Дослідження показників, що характеризують результати здійснення аудиторської діяльності і стан ринку аудиторських послуг в Україні свідчить, про те, що аудиторський ринок функціонує і трансформується під дією кризових явищ в суспільстві, в умовах посилення вимог до аудиторської професії, змін у законодавстві, зниження платоспроможності замовників аудиту та їхнього сприйняття вартості та якості аудиторських послуг. Подальше зростання ринку аудиту в Україні розпочнеться тільки з поліпшенням економічних умов в країні та імплементації провідного досвіду європейських країн у цій сфері. Як бачимо в Україні на сучасному етапі здійснювати аудиторську діяльність дуже складно, що пояснюється цілою низкою проблем, які мають місце у професійній діяльності аудиторів, аудиторських фірм і унеможливають успішний розвиток аудиторської діяльності в умовах застосування МСА в цілому. 01 жовтня 2018 р. вступив в силу Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [61], спрямований реформувати ринок аудиторських послуг в Україні, привести законодавство України до вимог законодавства Європейського Союзу у зазначених правовідносинах та посилити контроль за здійсненням аудиторської діяльності, який здійснюватиметься не лише Аудиторською палатою України, а і спеціально створеним Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

До цього всього додаються ще й специфічні галузеві проблеми: відмінності у стандартах роботи українських і міжнародних компаній, недосконалість системи страхування аудиторських ризиків, недостатній рівень підготовки українських бухгалтерів та аудиторів, особливо щодо застосування ними міжнародних стандартів [34]. Все це негативно позначається на рівні довіри учасників бізнес-середовища до вітчизняного аудиторського ринку та вітчизняних аудиторських фірм (аудиторів) зокрема. Для цього органи державної влади та недержавні громадські організації повинні сконцентрувати свою увагу на визначенні найбільш конструктивних та реальних до втілення напрямів розвитку аудиторської

діяльності в Україні в умовах євроінтеграції нашої держави та застосування міжнародних стандартів.

Узагальнення даних щодо результатів зовнішніх перевірок системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності станом на 01 січня 2014-2017 рр. подано у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Результати зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиторських послуг, прийнятих АПУ у 2014-2017 рр.

Результати перевірок (кількість суб'єктів)	Роки (станом на 01 січня)				Відхилення (+/-) 2017 р. до	
	2014	2015	2016	2017	2015	2016
Кількість суб'єктів, які пройшли перевірку	108	84	51	82	-2	+31
Кількість суб'єктів, які не пройшли перевірку	86	32	5	20	-12	+15
Кількість суб'єктів, які повторно не пройшли перевірку	9	16	-	1	-15	+1
Разом	203	132	56	103	29	+47

Джерело: побудовано автором за даними джерела [29]

З табл. 1.3 бачимо, що протягом аналізованого періоду негативним явищем є скорочення як кількості перевірених суб'єктів аудиторської діяльності, так і тих, які безпосередньо її пройшли. Позитивним є скорочення кількості суб'єктів, які не пройшли перевірку (у тому числі і повторно). Дослідження показників, що характеризують результати здійснення аудиторської діяльності і стан ринку аудиторських послуг в Україні свідчить, про те, що аудиторський ринок функціонує і трансформується під дією кризових явищ в суспільстві, в умовах посилення вимог до аудиторської професії, змін у законодавстві, зниження платоспроможності замовників аудиту та їхнього сприйняття вартості та якості аудиторських послуг [29, 34, 78]. Подальше зростання ринку аудиту в Україні, на нашу думку, розпочнеться тільки з поліпшенням економічних умов в країні та імплементації провідного досвіду європейських країн у цій сфері, що поступово впровадиться у вітчизняну аудиторську практику.

Функції аудиту на мікрорівні впливають на формування умов для підвищення надійності комунікаційних зв'язків між суб'єктами підприємницької діяльності. Такі зв'язки ґрунтуються на об'єктивній потребі в достовірній інформації, яку використовують при здійсненні різних за змістом господарських операцій: кредитування, інвестування в цінні папери та корпоративні права, укладання господарських договорів та цивільно-правових угод тощо. Реалізація завдань субфункцій створює умови для надійності інформаційного забезпечення процесу управління на рівні господарюючого суб'єкта.

Проведений аналіз стану розвитку ринку аудиторських послуг в Україні свідчить про перебіг багатьох трансформаційних процесів у цій царині. Дослідивши особливості формування та функціонування ринку аудиторських послуг виявлено коливання кількості суб'єктів аудиту, наданих послуг та їх вартості, що переважно залежать від концентрації великих промислових підприємств і платоспроможності споживачів аудиторських послуг. Отже, з поліпшенням загальних соціально-політичних та економічних умов слід очікувати на зростання попиту на аудиторські послуги та розширення аудиторського ринку в Україні.

1.2. Особливості системи контролю якості надання аудиторських послуг

В умовах розвитку ринкових відносин суб'єкти господарювання все більше потребують надання професійних аудиторських послуг. Замовляючи аудит суб'єкти господарювання в першу чергу очікують, щоб він був якісним та мав конкретне практичне застосування. Замовників аудиту турбує питання не лише підтвердження аудитором фінансової звітності підприємства, але й низка інших, суміжних питань, які виходять за межі визначеного чинним законодавством поняття аудиту.

В загальному вигляді спостерігається двовекторність підходу до якості аудиту: з одного боку, засновники аудиту надають перевагу тим аудиторським фірмам, які представляють якісні результати аудиту, а з іншого суб'єкти

аудиторської діяльності намагаються такі результати надати (що, в свою чергу, робить їх більш конкурентоздатними).

Питанням теорії, та практики аудиту, проблеми, шляхи удосконалення якості аудиторських послуг приділено багато ґрунтовних досліджень науковців, як: В. Бондар, Ф. Бутинець [11, 12], Г. Давидов, Н. Дорош та О. Лубенченко, О. Макеєва [45, 46], К. Назарова [52], А. Мельник [51], В. Немченко [54], Н. Проскуріна [67], О. Редько [2, 68, 69], О. Суха, О. Марчук [76] та ін. Попри те, що згадані вчені приділяють значну увагу якості аудиту, немає чіткого визначення його якості та критеріям, що впливають на нього, тому дана проблема потребує подальшого вивчення.

У вітчизняному аудиті не має чіткого визначення терміну «якість аудиторських послуг» й системи оцінки якості аудиту. Більшість дослідників розглядають «якість послуг»: з позиції замовника, аналізуючи задоволення його очікувань; наголошують на неефективному здійсненні контролю якості послуг з боку уповноважених органів. Відповідно до принципів професійної етики аудитора «якість послуг» – це комплексна обробка аудитором власних досліджень, нових досягнень наукової думки з особливостями практичного досвіду конкретного підприємства, що перевіряється, забезпечує створення якісного продукту, – викладеного короткій і лаконічній формі – обґрунтованого висновку у вигляді порад, оцінок, пояснень, висновків, рекомендацій. Аудит і аудиторські послуги повинні здійснюватися у суворій відповідності з чинним законодавством [87].

Аудитори можуть надавати різні види послуг, які не обов'язково пов'язані зі складанням офіційного аудиторського звіту. В теорії їх часто об'єднують в системи в залежності від цілі, поставленої клієнтом, і називають видами аудита. Розгляд видів аудита краще починати з точки зору відношення до організаційної структури аудиторської діяльності (дод. Б, рис. 2). Загалом можна зазначити, що позиція МФБ підкреслює неоднозначність, але в той же час важливість такої концептуальної для аудиту категорії, як якість.

Проблемами оцінки якості аудита є недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю, які б регулювали діяльність аудиторів

України та брак кваліфікованих аудиторських кадрів, що призводить до зниження якості аудиторських послуг. 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. Тобто, якість аудиту стає основним напрямом його розвитку. Проаналізувавши визначення якості аудиту вище зазначених авторів, можна зробити висновок, що більшість авторів притримуються думки що якість аудиту – це системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, дотримання Кодексу професійної етики і професійна діяльність в сфері аудиту.

Відповідно до результатів критичного аналізу наукових поглядів на сучасні проблеми та прогностичні вектори розвитку виявлено, що, з одного боку, науковці зосереджують увагу на окремих, не сформованих у систему, соціальних аспектах сучасного аудиту, а, з іншого,- визначають таку основну ознаку аудиту, як соціальна орієнтація. У теоретико-практичних реаліях аудит і для кожного окремого суб'єкта господарювання, і для суспільства в цілому покликаний виконувати свою чітку місію захисту інтересів. Індикатор довіри до такої системи захисту – довіра користувачів інформації до підтвердженої фінансової звітності і, відповідно, недовіра до непідтвердженої [85, с.108].

Підвищення якості аудиторської діяльності - важливе завдання аудиту на найближчу перспективу. Одним з основних шляхів є розробка внутрішніх методик аудиту, робочої документації, тобто, внутрішньофірмових стандартів. Розробкою внутрішньофірмових стандартів можуть займатися лише висококваліфіковані фахівці. Цей процес відбувається, і є досить трудомістким. Його можна охарактеризувати як науково-дослідницький пошук, який дає теоретичне і практичне підґрунтя для ведення аудиторської діяльності на досить високому рівні. При самостійній розробці фірмою таких внутрішніх документів суміщення провідними фахівцями поточної аудиторської діяльності і дослідних пошуків, є досить проблематичним.

В умовах фінансової кризи, яка має ознаки перманентності зростають вимоги до контролю за якістю аудиторських послуг. Для побудови ефективної системи контролю за якістю аудиторських послуг в Україні потрібне виконання таких вимог:

- 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 аудиторів;
- запозичення досвіду інших країн в галузі надання аудиторських послуг.

Розуміння цих вимог є дуже важливим, так як критерії якості аудиту не відповідають запитам інформаційних потреб замовника аудиторських послуг. І тому аудиторські послуги слід надавати «за правилами», тобто потрібно чітко дотримуватись МСА [48]. Керівництво будь-якого підприємства повинно бути зацікавлене в тому, щоб на максимальному рівні забезпечити незалежність та об'єктивність аудиту.

Для надання якісних послуг створює кваліфікований персонал та матеріальна база. Саме тому значну увагу варто приділити такій групі критеріїв, як професійно-етичним. Їх дотримання можна назвати фундаментом високої якості аудиту (рис. 1.1). Як рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості бачить концептуальну основу якості аудиту.

Метою концептуальної основи якості аудиту є: підвищення розуміння ключових елементів якості аудиту; заохочення ключових зацікавлених сторін до пошуку шляхів підвищення якості аудиту; допомога зацікавленим сторонам в покращенні діалогу з цієї теми. Метою контролю якості аудиту є забезпечення відповідності діяльності внутрішніх аудиторів встановленим критеріям якості. Варто розрізняти стратегічні та тактичні аспекти загального контролю якості внутрішнього аудиту (дод. В, рис. 3).

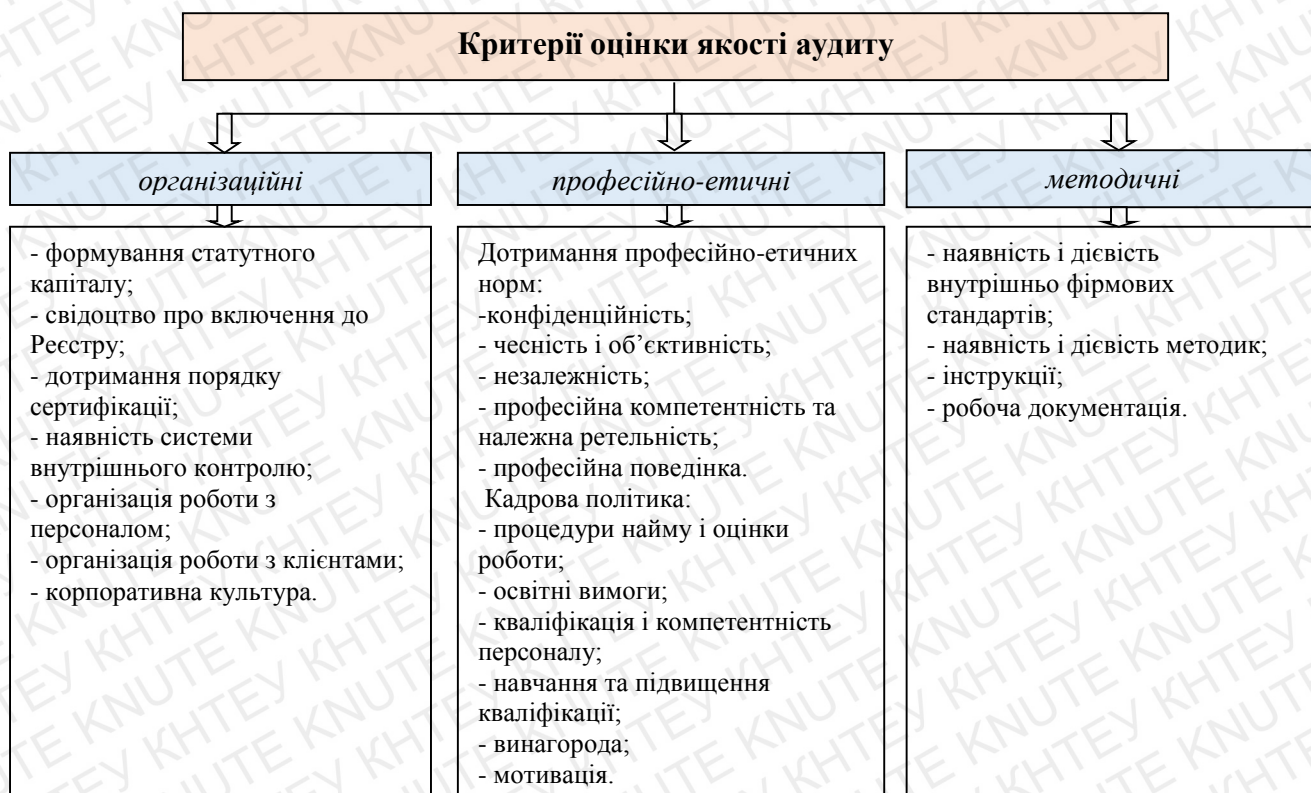


Рис.1.1. Критерії оцінки якості аудиту

Джерело: побудовано автором за даними джерела [48]

Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості визначає, що концептуальна основа викличе широке обговорення та прийняття позитивного плану дій для забезпечення постійного підвищення якості аудиту. Контроль якості аудиту має 2 рівні: внутрішній контроль якості, який здійснюють в середині аудиторської фірми; зовнішній контроль якості, який здійснює регулятор аудиту (в Україні АПУ та Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю).

Основними передумовами якісних результатів за наслідками аудиту, перш за все, є дотримання законодавства України, МСА та професійно-етичних норм при формуванні незалежної думки в аудиторському висновку. В МСА якості «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» та розробленому відповідно до нього Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» Положенні з національної практики контролю якості аудиторських послуг «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості

аудиторських послуг», наведені елементи системи контролю якості, стосовно кожного з яких мають бути сформовані політики і процедури [48, 61, 63-65].

Система регулювання аудиторської діяльності в Україні включає чотири основних рівня, кожен з яких має певні види документів, галузь регулювання та ступінь розробленості нормативної документації (дод. Г, рис. 4). Рівень довіри зі сторони користувачів до професійної думки аудитора залежить від задоволення їх інтересів. А якісна професійна думка аудитора – це незалежна та об’єктивна думка, яка надає впевненості її користувачам у прийнятті економічних рішень та їх виконанні. Згідно Положення контроль якості аудита повинен бути реалізований на трьох рівнях (рис. 1.2): професійної аудиторської організації; аудиторської фірми; окремого аудиторського завдання.

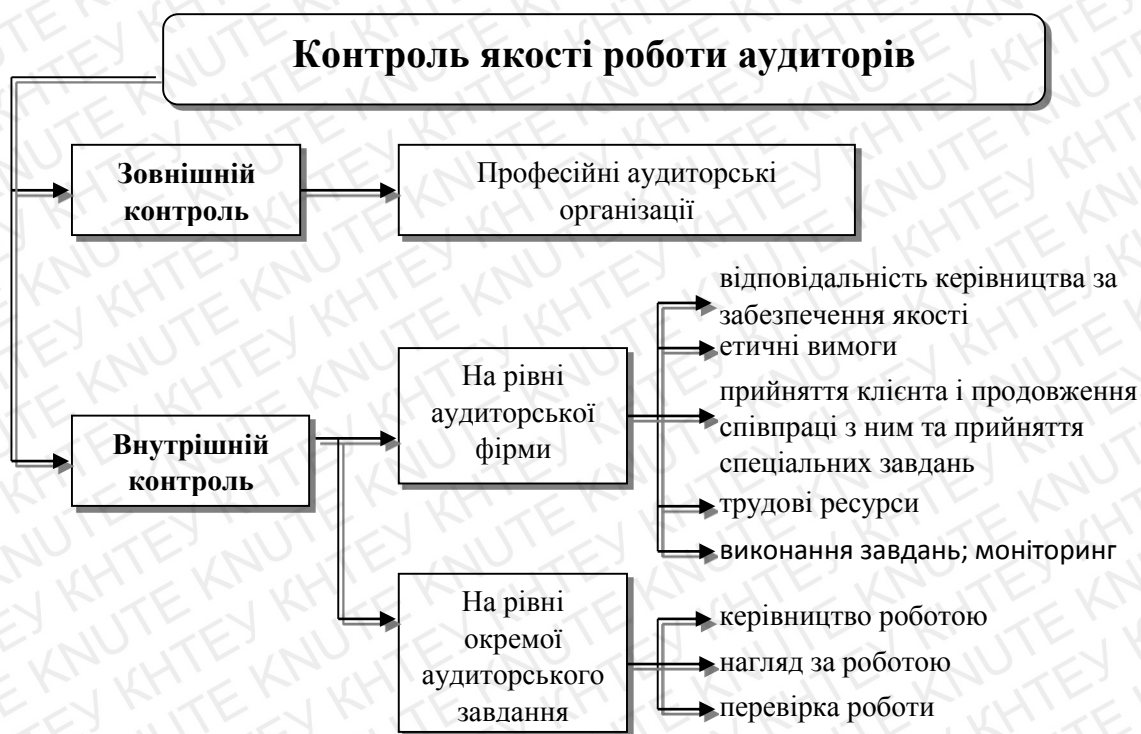


Рис. 1.2. Рівні контролю якості аудита

Джерело: побудовано автором за даними джерела [38, 41, 48]

Якість аудита оцінюється на рівні системи контролю якості аудита. Необхідність розроблення такої системи і методики проведення контролю якості викликана тим, що користувачі професійної думки аудитора повинні бути впевнені: аудит як ділова професійна послуга задовольняє вимоги щодо якості.

Основоположним документом в системі стандартів з забезпечення якості професійних аудиторських послуг є Положення про зобов'язання організацій – членів МФБ 1 «Забезпечення якості» (Statement of membership obligations 1 «Quality assurance»), прийняте Радою МФБ.

Таким чином, системний контроль якості аудиторської діяльності повинен бути спрямований на попередження невірної оцінки аудиторського ризику, недотримання критеріїв якості аудита, а також інтересів економічного суб'єкта та інших користувачів професійної думки аудитора, а також досягнення розумної впевненості в тому, що аудит як ділова професійна послуга задовольняє вимоги з якості, які пред'являються користувачами професійної думки аудитора.

Висновки до розділу 1

Дослідження питань сучасного стану та основних тенденцій розвитку ринку аудиторських послуг в Україні, особливості системи контролю якості надання аудиторських послуг та огляду нормативної бази і спеціальної літератури з питань дослідження дають змогу зробити наступні висновки:

1. В умовах розвитку ринкових відносин суб'єкти господарювання все більше потребують надання професійних аудиторських послуг. Замовляючи аудит суб'єкти господарювання в першу чергу очікують, щоб він був якісним та мав конкретне практичне застосування. Замовників аудиту турбує питання не лише підтвердження аудитором фінансової звітності підприємства, але й низка інших, суміжних питань, які виходять за межі визначеного чинним законодавством поняття аудиту.

2. Проблемами оцінки якості аудита є недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю, які б регулювали діяльність аудиторів України та брак 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. Тобто, якість аудиту стає основним напрямом його розвитку.

3. Рівень довіри зі сторони користувачів до професійної думки аудитора залежить від задоволення їх інтересів. Потреба клієнта у конкретному виді аудиторської послуги та її корисності визначає той рівень якості аудита, який в достатньої ступені відповідає індивідуальним особливостям користувача професійної думки аудитора. Якість аудита оцінюється на рівні системи контролю якості аудита. Системний контроль якості аудиторської діяльності повинен бути спрямований на забезпечення необхідного і достатнього рівня довіри до думки аудитора зі сторони користувачів щодо достовірності інформації, яка міститься у фінансовій звітності клієнта.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

2.1. Дослідження стану системи аудиторських послуг

Прагнення суб'єктів господарювання розвивати ринкові відносини цивілізованим шляхом зумовлюється необхідністю забезпечення довіри між діловими партнерами, що можливе за наявності надійної і вчасної інформації про їхній фінансовий стан. Дослідження сучасного стану наукової думки щодо орієнтації аудиту на задоволення інформаційних потреб суспільства дозволило встановити, що затребуваність аудиту суспільством прямо пропорційна рівню професійної відповідальності аудиторів.

Під інформаційним забезпеченням контролю якості аудиторських послуг розуміють певним чином упорядковану сукупність інформації, яку формують і використовують на різних стадіях процесу аудиту. Основою інформаційного забезпечення є економічна інформація, що характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність суб'єктів контролю.

Найпотрібнішу інформацію про фінансово-господарську діяльність аудитор отримує з даних бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю, бухгалтерської і статистичної звітності. В аудиторському контролі використовують також інформація зовнішніх джерел: банків, страхових компаній, торговельних партнерів, аудиторських і юридичних фірм. Важливе місце у формуванні інформаційної бази аудиту займає законодавча, планово-нормативна та довідкова інформація. В аудиторському контролі використовують матеріали попереднього зовнішнього та внутрішнього аудиту, акти перевірки податкових органів, позабюджетних фондів та ін. Інформаційне забезпечення контролю якості аудиторських послуг необхідно розглядати в двох аспектах:

- забезпечення необхідною інформацією на етапі організації контролю якості аудиторських послуг, а саме, доведення до відома перевіряючого законодавчих,

нормативно-правових актів, документів організаційно-методологічного забезпечення якості проведення аудиту;

- забезпечення необхідною інформацією на етапі аудиторської перевірки суб'єктів господарювання, а саме, доступ до бухгалтерської, фінансової, управлінської та іншої інформації об'єктів аудиту.

Система внутрішньої управлінської інформації аудиторської компанії – це окрема організаційно-технічна система, що підтримує процес інформаційного забезпечення управлінської діяльності ланки аналізу і аудиту підприємства, в якому реалізуються його функції (вимірювання, накопичення, аналізу, аудиту, планування, підготовки інтерпретації та надання інформації для подальшого прийняття управлінських рішень), забезпечує якісні характеристики управлінської інформації, такі як оперативність, вірогідність, коректність, цінність, своєчасність, актуальність, повнота, доступність, простота, гнучкість використання та релевантність і дозволяє підвищити ефективність управління підприємством на стратегічному, поточному та оперативному рівнях.

Стосовно інформаційного забезпечення, слід наголосити на потребі суб'єктів у внутрішній звітності, яка б формувала масив для аналізу досягнення стратегічних цілей, однак така звітність повинна мати чітко визначений періодичний характер без надмірної деталізації. Аналітичні підходи власників до управління витратами можуть суттєво відрізнятись внаслідок різної кінцевої мети їх діяльності.

Випускне кваліфікаційне дослідження здійснене на матеріалах ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит», м. Київ. Інформаційною основою аналізу є матеріали бухгалтерської звітності за 2014-2018 рр. (дод. Ж.1-Ж.6), оборотна відомість по рахунках, на яких ведеться аналітичний облік операцій підприємства, матеріали оперативного та управлінського обліку.

Аналіз динаміки активів, джерел формування майна підприємства та результати фінансової діяльності ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» за 2014-2018 рр. наведено в дод. 3.5-3.7. Динаміка доходу від реалізації послуг ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» наведено на рис. 2.1.

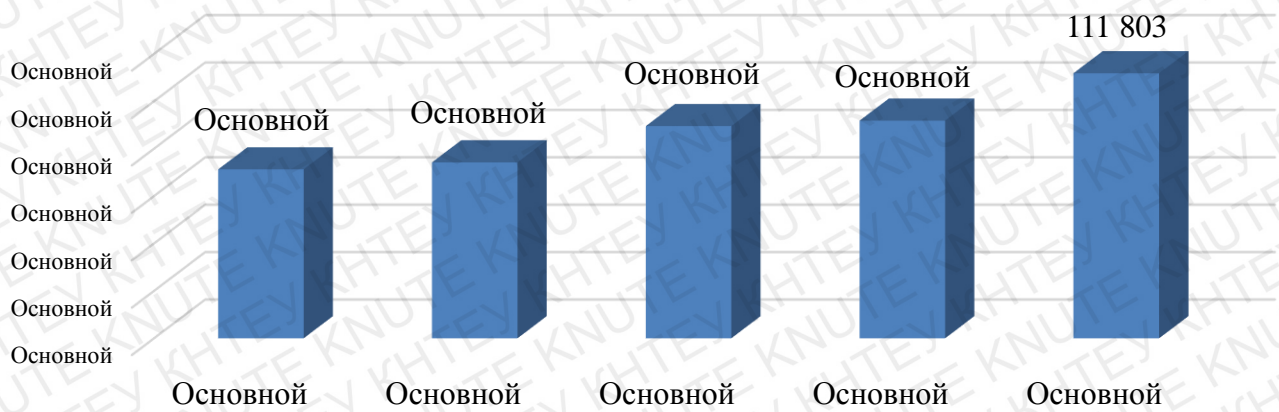


Рис. 2.1. Динаміка доходу від реалізації послуг ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» за 2014-2018 рр.

Аналіз даних рис. 2.1 показав, що обсяги доходу від реалізації послуг ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» з 2014 р. поступово зростали. Так, в 2016 р. дохід від реалізації послуг склав 89524 тис. грн, що на 20,6% більше ніж в попередньому 2015 р., в 2017 р. зріс на 2300 тис. грн та становив 91824 тис. грн, а в 2018 р. зріс на 56,9% порівнюючи з початком досліджуваного періоду, тобто з 2014 р., та становив – 111 803 тис. грн, що на 19979 тис. грн більше ніж в попередньому 2017р, що є позитивним для підприємства.

Для забезпечення безперервної діяльності підприємство використовує ресурси та джерела їх утворення. Провівши аналіз динаміки активів (рис. 2.2) можна зробити висновок, що обсяги оборотних активів на ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» на кінець аналізованого період зростали, порівнюючи з попередніми роками, проте найвищий обсяг їх становив 48 847 тис. грн у 2016 р. Так, в 2017 р. оборотні активи склали 36 856 тис. грн, що на 24,5% менше ніж в попередньому 2016 р., в 2018 р. зросли на 9 421 тис. грн та становили 46 277 тис. грн, що на 25,6% більше ніж в попередньому 2017 р. Необоротні активи за п'ять років не мали значної тенденції до зростання. За 2017-2018 рр. ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» зменшило свої нематеріальні активи та основні засоби.

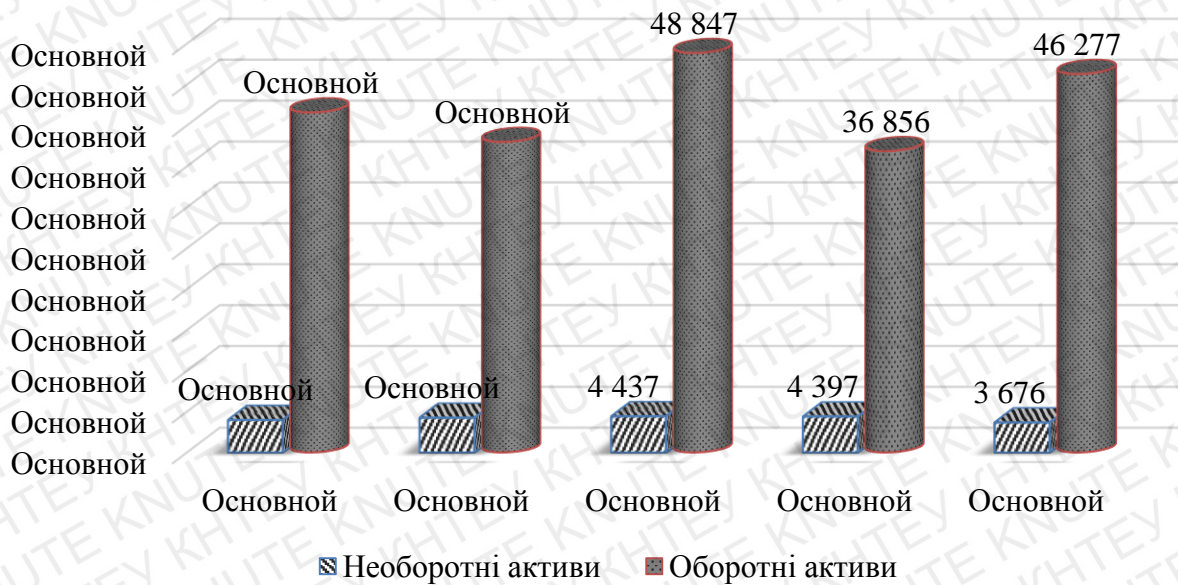


Рис. 2.2. Динаміка активів ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» за 2014-2018 рр.

Аналіз даних рис. 2.3 показав, що власний капітал з кожним роком зменшувався та найменше його обсяг становив 13 092 тис. грн у 2018 р., а найбільше – в 2016 р. та дорівнював 30 007 тис. грн.

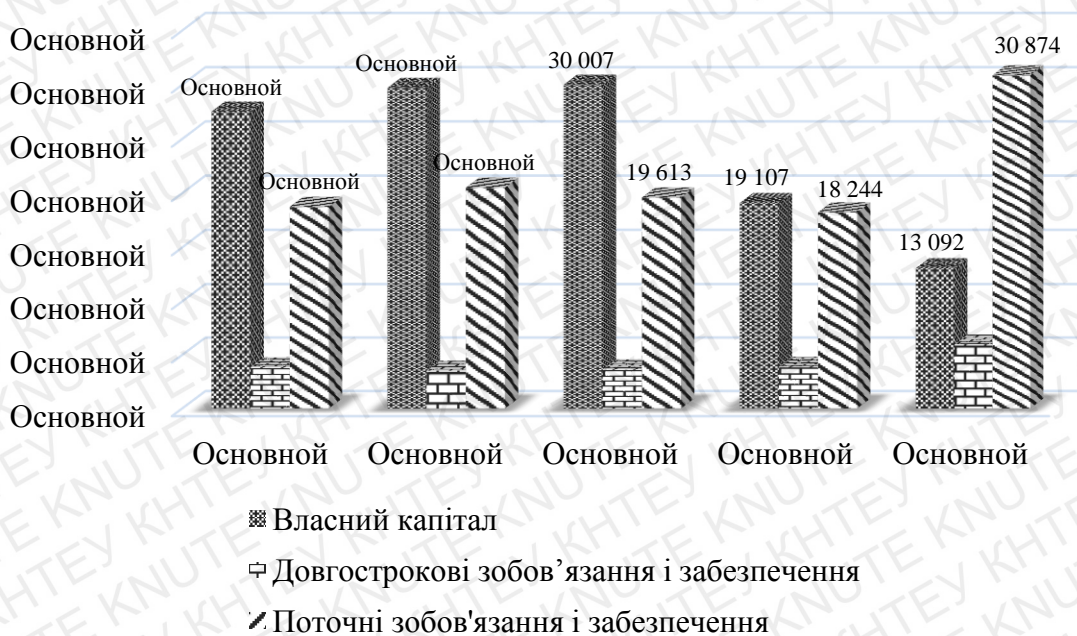


Рис. 2.3. Динаміка пасивів ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» за 2014-2018 рр.

Довгострокові зобов'язання і забезпечення з 2014 р. по 2017 р. мали тенденцію до несуттєво зростання, проте в 2017 р. зросли на 53,4% та становили 5987 тис. грн,

оскільки ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» в 6,5 разів збільшив довгострокові кредити банків та в 9 разів збільшив інші довгострокові зобов'язання.

Завдяки інформації, яку надає бухгалтерський облік, управлінський персонал та власники можуть вчасно прийняти управлінські рішення стосовно господарської діяльності підприємства. Це забезпечує збереження майна власника та контроль за формуванням і розподілом прибутку. Інформаційні потоки, які відображають рух власного капіталу, повинні відповідати вимогам прозорості, достовірності, своєчасності та іншим характеристикам, достатнім для якісного контролю якості аудиторських перевірок у сучасному середовищі ринкових відносин.

Таким чином, дослідження теми випускної кваліфікаційної роботи здійснювалося з використанням даних аудиторської фірми ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит», яке створене у відповідності до чинного законодавства України. Розрахунок основних економічних показників, що характеризують ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» за 2014-2018 рр. показав тенденцію до зростання і є свідченням ефективності роботи аудиторської фірми, що націлена на отримання прибутку у короткостроковій перспективі.

2.2. Внутрішній контроль якості аудиторських перевірок

Політика та процедури контролю якості встановлюються службою внутрішнього контролю для підвищення внутрішньої культури та розуміння персоналом того, що якість – це головне при наданні аудиторських послуг. Відповідальність за розробку, організацію, впровадження та підтримання ефективного функціонування системи внутрішнього контролю якості несе керівник служби. Керівник служби внутрішнього контролю зобов'язаний розробити та впровадити у практику систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що персонал служби, а також – сам керівник, діють відповідно до Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту, Кодексу професійної етики та законодавчих і нормативних вимог, які регулюють діяльність внутрішніх

аудиторів, а висновки (звіти), що надаються службою, відповідають умовам аудиторських завдань.

Політика та процедури контролю якості служби внутрішнього контролю мають бути викладені письмово у формі відповідного документа та зафіксовані на паперових або електронних носіях з дотриманням вимог до аудиторської документації згідно з професійними стандартами внутрішнього аудиту (рис. 2.4), наприклад, у вигляді положення чи посібника з контролю якості, збірки внутрішніх стандартів та/або окремих положень служби внутрішнього аудиту.



Рис. 2.4. Терміни планування внутрішніми аудиторами

Джерело: побудовано автором за даними джерела [36]

Наведений документ має бути затверджений наказом (розпорядженням) керівника підприємства. Персонал служби внутрішнього контролю (СВК) має бути ознайомлений з політикою та процедурами контролю якості, що застосовуються, та розуміти їх. Факт ознайомлення персоналом має бути належним чином задокументований. Для досягнення бездоганного розуміння з боку персоналу керівник СВК є зобов'язаним запровадити постійний процес навчання і роз'яснення політики та процедур контролю якості, здійснювати заходи заохочування персоналу та особисто демонструвати відповідність своєї фахової діяльності до таких політики та процедур.

Висновок щодо оцінки компетентності зовнішніх експертів ґрунтується на фаховому судженні, яке враховує професійний досвід у області внутрішнього

контролю та підтверджену професійну кваліфікацію осіб, обраних для проведення перевірки. Оцінка кваліфікації визначає компетентність оцінюваних фахівців з урахуванням розміру і складності компанії, що перевіряється, а також знань експертів про конкретний сектор, галузь або їхні технічні, технологічні знання. Незалежність експертів припускає принципову відсутність фактичного або можливого конфлікту інтересів.

Якщо оцінка проводиться зовнішньою стороною, головна користь такої роботи полягає у тому, що аналіз носить незалежний і неупереджений характер. Зрозуміло, ця перевага досягається за рахунок більш високих витрат на проведення зовнішньої оцінки (у порівнянні з витратами на внутрішню оцінку). Проте, зовнішня оцінка навряд чи зможе повною мірою врахувати всі фактори, що впливають на співвідношення витрат і вигід при аналізі прибутковості та корисності СВК та синергетичного ефекту від її наявності. Таке обмеження є пов'язаним з тим, що певна фінансова та інша інформація, необхідна для забезпечення повноти висновків, може виявитися конфіденційною, недоступною зовнішнім оцінювачам. З огляду на рівень витрат, рішення щодо необхідності зовнішньої оцінки повинно прийматися керівником СВК.

На завершення проведення оцінки зовнішній експерт повинен підготувати офіційний письмовий звіт, який має містити висновки про ступінь відповідності організації діяльності СВК діючим стандартам, а також, якщо буде потреба, надати рекомендації з удосконалення процесів і процедур. Керівник СВК зобов'язаний поінформувати вище керівництво та наглядову раду про результати виконання програми гарантії та підвищення якості.

З цією метою повинен проводитися моніторинг політики та процедур внутрішнього контролю якості на предмет їх адекватності до зміни ендогенних та екзогенних факторів, ефективності реалізації і корегування, дотримання на практиці. Для забезпечення максимальної ефективності моніторингу необхідно системно проводити аналіз внутрішнього контролю якості та вибірково оцінку якості реалізованих аудиторських завдань. Підтримка високої якості аудиту гарантує підприємству одержання максимальної користі від своєї служби аудиту.

Відповідальність за процес моніторингу повинен нести керівник СВК. Контроль за якістю можна здійснювати через керівництво СВК; групи однакових за посадовим рівнем співробітників всередині аудиторської служби; зовнішній аудит. Керівник Служби повинен забезпечувати щоквартальний контроль якості роботи внутрішніх аудиторів щодо застосування професійних стандартів (дод. 3).

Також рекомендується здійснювати моніторинг системи контролю якості та ефективності діяльності служби ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит». При здійсненні моніторингу системи контролю якості спершу оцінюється внутрішня система контролю якості на відповідність нормативному забезпеченню діяльності внутрішніх аудиторів. Просте затвердження стандартів оцінки якості контролю СВК жодним чином не гарантує його ефективності, тому, зазвичай, здійснюється вибіркова перевірка результатів аудиторських процедур та рекомендованих корегувальних заходів з метою встановлення їхньої продуктивності.

Основна мета проведення моніторингу - це визначення надійності оцінки внутрішнього контролю якості аудиторських перевірок ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» за допомогою тестування функціонуючої системи контролю розробленими процедурами моніторингу. Для цього реалізуються такі заходи.

1. Розробка програми моніторингу контролю якості.

Програма моніторингу контролю якості включає перевірку дотримання нормативних вимог і умов; перевірку наявності розроблених і прийнятих корпоративних стандартів; оцінку системи підбору кадрів і програми підвищення кваліфікації працівників; дослідження корпоративних систем контролю якості та висловлення думки про її ефективність; оцінку практичного здійснення всіх етапів аудиторської перевірки (від прийняття завдання до завершення аудиту та надання аудиторського висновку при правильному та повному оформленні робочої документації відповідно до нормативних документів); оцінку інших факторів, що забезпечують необхідний рівень якості діяльності служби внутрішнього аудиту і виконуваних завдань з аудиту.

2. Моніторинг контролю якості окремих аудиторських завдань.

Контроль якості виконання аудиторських завдань можливо здійснювати відповідно до шаблону контролю якості. При цьому кожне окреме питання може мати власну оцінку, залежно від своєї значності. Загальна сума балів розподіляється між окремими працівниками служби внутрішнього контролю та у кінцевому варіанті може впливати на оцінку ефективності роботи кожного аудитора, та на об'єктивну оцінку визначення можливої суми винагороди за результатами діяльності кожного звітного періоду (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Вимоги до інформаційного забезпечення контролю якості аудиторських перевірок ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит»

№ пор.	Вимога	Зміст вимоги
1	Адресність	Доведення інформації до відповідального виконавця
2	Достовірність	Наявність доказів
3	Зворотній зв'язок	Підтвердження або коригування минулих припущень про параметри контролю якості аудиторських перевірок
4	Суттєвість	Можливість впливати на прийняття управлінських рішень стосовно управління доходами, витратами та фінансовими результатами
5	Комплексність	Охоплення інформації з урахуванням впливу зовнішніх і внутрішніх факторів
6	Конфіденційність	Обмеження доступності інформації для певного кола осіб шляхом застосування шифрів і кодів
7	Мобільність	Оперативність збору, обробки та застосування інформації
8	Надійність	Достатня свобода від помилок і упередженості
9	Передбачуваність	Властивість інформації, що допомагає особам, які приймають рішення, підвищити ймовірність реальності прогнозів параметрів контролю якості аудиторських перевірок
10	Періодичність	Надання інформації через певні проміжки часу
11	Повнота	Обсягу інформації достатньо для проведення аналізу та прийняття рішень
12	Порівнянність	Інформація про доходи, витрати та фінансові результати повинна бути порівняною за часом і за підрозділами
13	Правова коректність	Відповідність інформації вимогам нормативно-правової бази
14	Релевантність	Інформація повинна мати відношення або корисне застосування до дій, до яких вона призначалася
15	Своєчасність	Інформація повинна бути готовою і доступною до того часу, коли в ній виникає потреба

Джерело: побудовано автором за даними джерела [5, 68]

Перевірки окремих завдань мають здійснюватися циклічно. При виборі завдань для проведення перевірки використовується принцип рівномірності відповідальності,

тобто повинні бути представлені завдання усіх керівників груп протягом трирічного терміну. Схема організації перевірки, включно з часом проведення окремих завдань, залежить від багатьох чинників, які включають розмір підприємства та СВК; кількість і географічне розташування офісів структурних підрозділів; результати попередніх моніторингових процедур; ступінь повноважень як персоналу, так і структурних підрозділів (наприклад, чи має право СВК структурного підрозділу проводити власні перевірки, чи перевірки призначає та проводить лише СВК головного офісу); природу та складність практики та організації діяльності підприємства; ризики, пов'язані з замовниками внутрішнього контролю та конкретними завданнями.

Серед завдань, які вже були завершені, можуть вибиратися для перевірки будь-які, при цьому не відбувається попередження аудиторів, що їх здійснювали. Перевіряють завдання аудитори, що не входили до складу робочої групи, не здійснювали контроль якості виконання завдання. Одним з критеріїв визначення обсягів перевірки будуть висновки зовнішніх незалежних аудиторів. При цьому незалежна зовнішня перевірка не замінює власної внутрішньої програми моніторингу.

Керівник СВК повинен періодично готувати звіти, що підсумовують всі проблеми, виявлені системою контролю якості. Жодне з аналізованих питань не повинно розглядатися ізольовано, оскільки такий розгляд не показує комплексної картини діяльності та може сприяти залишенню поза увагою аспектів, що за умови їхнього ігнорування спричинять накопичення проблем системи контролю якості. Вчасно не усунуті, такі тенденції, здатні перетворитися у великі недоліки системи контролю якості. Здійснення моніторингу не повинно перетворюватися на технічний рутинний процес, його результати постійно повинні інтерпретуватися у рекомендації, спрямовані на усунення недоліків діяльності ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» (дод. І).

Для підтримки системи внутрішнього контролю якості аудиторських перевірок на ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» пропонуємо:

- ✓ обумовити процедури забезпечення стандартів якості СВК при виконанні аудиторських завдань, а саме: проводити контроль за фаховим складом та підвищенням кваліфікації кадрів служби; розробити методичні вказівки відносно форми та складу робочих документів; запропонувати методологію узгодження розбіжностей у професійних судженнях працівників, зайнятих на одному завданні;
- ✓ сприяти підвищенню професійного рівня працівників за допомогою: обговорення сучасних аудиторських процедур, їхнього впливу на можливості удосконалення роботи компанії; у програмі керування кадрами надавати особливої уваги новачкам, включати у навчальні програми плани щодо підвищення їх кваліфікації; стимулювати працівників до навчання та підвищення кваліфікації; здійснювати поточну оцінку реалізованих завдань з метою виявлення відповідності досвіду роботи, встановленим органом державного регулювання діяльності внутрішніх аудиторів та професійними об'єднаннями внутрішніх аудиторів; оцінки досвіду у різних областях аудиту та різних галузях економіки; урізноманітнення виконуваної роботи.

Отже, внутрішній контроль якості аудиторських перевірок є необхідним елементом системи управління діяльністю служби внутрішнього контролю. Впровадження відповідної системи контролю якості забезпечує надійність результатів внутрішнього контролю, підвищує ефективність рекомендацій, та сприяє впевненості керівництва ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» та його власників в необхідності створення служби внутрішнього контролю, та підтримки його іміджу та значення для підприємства.

Побудова організаційно-інформаційної моделі контролю якості аудиторських перевірок дозволяє систематизувати та оптимізувати методіку контролю якості аудиторських перевірок підприємства, зменшити трудомісткість аудиторських процедур і підвищити одержуваний ефект.

Розробка організаційно-інформаційної моделі контролю якості аудиторських перевірок базується на моделюванні окремих елементів його забезпечення, як

важливої складової інформаційної системи управління суб'єкта господарювання. Організаційно-інформаційна модель складається з шести взаємопов'язаних блоків, які визначають процеси та явища, оціночні показники та джерела їх інформації, а також суб'єктів контролю якості.

Орієнтовну структуру організаційно-інформаційної моделі контролю якості аудиторських перевірок ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит», наведено у дод. К. Процес розробки фінансових рішень залежить від рівня інформаційного забезпечення, вміння аналізувати отримані дані і синтезувати на їх основі варіанти можливих рішень. Тому, особлива увага приділяється якості інформації. Якість інформації є визначальним фактором обґрунтованого прийнятого рішення та ефективності фінансового менеджменту. Основоположні припущення та якісні характеристики фінансової звітності визначені в Концептуальній основі фінансової звітності. Аналіз контролю якості аудиторських перевірок ґрунтується на поетапному розкритті економічної інформації відповідно до його мети і завдань, характеристику яких наведено в організаційно-інформаційній моделі.

Таким чином, реалізація елементів наведеної вище організаційно-інформаційної моделі контролю якості аудиторських перевірок ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» сприяє досягненню визначеної мети підприємства – забезпечення планування аудиту на професійному рівні та належне виконання всіх аудиторських заходів.

Висновки до розділу 2

Дослідження питань інформаційного забезпечення контролю якості аудиторських послуг, внутрішнього контролю якості аудиторських перевірок та організаційно-інформаційної моделі контролю якості аудиторських перевірок дають змогу зробити наступні висновки:

1. Під інформаційним забезпеченням контролю якості аудиторських послуг розуміють певним чином упорядковану сукупність інформації, яку формують і використовують на різних стадіях процесу аудиту. Основою інформаційного забезпечення є економічна інформація, що характеризує виробничу і фінансово-

господарську діяльність суб'єктів контролю. Основна мета проведення моніторингу - це визначення надійності оцінки внутрішнього контролю якості аудиторських перевірок ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» за допомогою тестування функціонуючої системи контролю розробленими процедурами моніторингу.

2. Перевірки окремих завдань мають здійснюватися циклічно. При виборі завдань для проведення перевірки використовується принцип рівномірності відповідальності, тобто повинні бути представлені завдання усіх керівників груп протягом трирічного терміну. Схема організації перевірки, включно з часом проведення окремих завдань, залежить від багатьох чинників, які включають розмір підприємства та СВК; кількість і географічне розташування офісів структурних підрозділів; результати попередніх моніторингових процедур; ступінь повноважень як персоналу, так і структурних підрозділів (наприклад, чи має право СВК структурного підрозділу проводити власні перевірки, чи перевірки призначає та проводить лише СВК головного офісу); природу та складність практики та організації діяльності підприємства; ризики, пов'язані з замовниками внутрішнього контролю та конкретними завданнями.

3. Внутрішній контроль якості аудиторських перевірок є необхідним елементом системи управління діяльністю служби внутрішнього контролю. Впровадження відповідної системи контролю якості забезпечує надійність результатів внутрішнього контролю, підвищує ефективність рекомендацій, та сприяє впевненості керівництва ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» та його власників в необхідності створення служби внутрішнього контролю, та підтримки його іміджу та значення для підприємства.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

3.1. Організація контролю якості надання аудиторських послуг

Важливим аспектом розвитку ринку аудиторських послуг є забезпечення функціонування незалежної системи зовнішнього та внутрішнього контролю за професією. Саме тому існують деякі сумніви щодо ступеня незалежності результатів діяльності аудиторів України. У свою чергу, класичний механізм функціонування ринку, а саме: попит на аудиторські послуги, який зростає, в даному випадку зумовлює збільшення пропозиції і кількості суб'єктів (аудиторів та аудиторських фірм), що спричиняє появу нової проблеми – забезпечення контролю якості аудиторських послуг.

Методологічну основу контролю якості аудиторських послуг в Україні та світі становлять системний підхід (в частині оцінки якості організації надання послуг) та концепція незалежності аудитора під час надання суспільно-корисних послуг (в частині оцінки якості конкретної аудиторської перевірки). Поєднання професійних та громадських інтересів при проведенні контролю якості аудиторських послуг забезпечують максимальну ефективність процедур контролю. Міжнародна співпраця в частині застосування конкретних підходів до формування ефективної системи контролю якості дозволить уникнути низки помилок, допущених професійними організаціями аудиторів у розвинених країнах світу, та забезпечить якісну інтеграцію вітчизняних систем обліку і аудиту в міжнародну спільноту. У Положенні з національної практики контролю якості аудиторських послуг зазначено, що якісною визнається аудиторська послуга, яка надається аудиторськими фірмами з дотриманням Професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, та задовольняє потреби користувачів.

Організаційний аспект впровадження та функціонування системи контролю якості аудиторських послуг передбачає призначення особи (осіб) відповідальних за ефективне функціонування даної системи та, в залежності від організаційних можливостей самої фірми, або створити підрозділ контролю якості, або доручити організацію та здійснення контролю якості одному з аудиторів, як доповнення до його посадових повноважень, або визначити відповідальну за систему контролю якості фірми належно кваліфіковану зовнішню особу, або укласти угоду з незалежним консультантом, або покласти виконання повноваження контролю якості на керівника фірми. Тобто, якщо аудиторська фірма не має достатніх ресурсів для проведення оцінки власних послуг, вона може її здійснювати за допомогою сторонніх професійних оцінювачів, або в межах системи оцінки, яка діє в професійних аудиторських організаціях та спілках, членом яких вона є.

Політика контролю якості повинна складатися з принципів, методів і процедур, що застосовуються фірмою під час здійснення контролю якості аудиторських послуг. Політика, методи і процедури мають відповідати для кожного із взаємозалежних елементів системи контролю якості, які доцільно сформулювати на основі трьох груп:

- ✓ якість роботи аудиторської фірми;
- ✓ якість окремої перевірки;
- ✓ якість кадрової політики.

Якість роботи ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» забезпечується завдяки виконанню вимог стандартів, що надає впевненості користувачам у прийнятній якості аудиторських послуг і створює основу для довіри до висновку аудитора. Але орієнтація аудиторської фірми на відповідність стандартам знижує її стратегічні переваги, тобто професійна діяльність аудиторської фірми може відповідати стандартам аудиторської діяльності і не відповідати стандартам якості, встановленим потенційними клієнтами та іншими зацікавленими користувачами.

До таких критеріїв якості аудиту ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» потенційні замовники аудиторських послуг відносять:

- ✓ максимальну точність, обґрунтованість аудиторських висновків та консультацій;
- ✓ встановлення аудиторами максимальної кількості помилок чи будь-яких інших невідповідностей, викривлень тощо;
- ✓ унеможливлення (після аудиторської перевірки) накладення на суб'єкта господарювання штрафних санкцій з боку фіскальних органів;
- ✓ оцінку якості знань та ефективності роботи управлінського персоналу;
- ✓ виявлення фактів шахрайства з боку персоналу;
- ✓ надання консультацій (або здійснення конкретних заходів), які б гарантовано безпечно сприяли зменшенню розміру сплати податків;
- ✓ терміни та вартість надання послуг, які мають бути мінімальними;
- ✓ повну конфіденційність щодо виявлених недоліків або невідповідностей у роботі замовника та його управлінського персоналу, захист інтересів замовника в судових органах;
- ✓ наявність внутрішніх стандартів і процедур забезпечення якості аудиту, дотримання законодавства України та принципів етики, відповідальність керівництва за організацію контролю якості на фірмі, моніторинг надійності документування всіх стадій аудиту, прийняття і виконання завдання та продовження співпраці з клієнтом, виконання специфічних завдань, консультування клієнта.

Якість окремої перевірки досягається повним документуванням всіх етапів її проведення таким чином:

- ✓ укладання договору на проведення аудиту;
- ✓ планування аудиту;
- ✓ здійснення аудиторської перевірки і документування процесу аудиту;
- ✓ документування результатів аудиту.

Документування етапів аудиту ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» створює умови для контролю своєчасності і повноти виконання аудиторських процедур. Цей процес дозволяє вчасно виявити недоліки в контрольних діях аудитора (нелогічна послідовність планування аудиторських процедур, порушення порядку

застосування запланованих методів перевірки, використання неадекватних процедур контролю тощо) та якості кадрової політики (наявність процедур щодо найму, навчання, оцінки персоналу, організації роботи з працівниками).

Іншим важливим напрямком організації ефективного контролю якості аудиторських послуг ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» є забезпечення періодичних заходів з оцінки якості надання послуг як у фірмі в цілому, так і (в залежності від розвиненості організаційної структури та наявності відокремлених підрозділів) – в її структурних підрозділах, філіях та дочірніх компаніях.

Мета здійснення програм оцінки на рівні окремих аудиторських фірм полягає в забезпеченні достатньої впевненості в тому, що політика і процедури системи контролю якості є актуальними, адекватними і ефективними. Для досягнення даної мети кожна аудиторська фірма здійснює затвержені в ній оціночні процедури, що на практиці можуть досить суттєво відрізнятися, які пояснюються різними розмірами, характером та існуючою номенклатурою послуг аудиторської практики, внутрішньофірмовими процедурами та практикою управління, що склалась у фірмі.

В цілому ж загальним для будь-якої системи оцінки якості аудиторських послуг ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» є те, що дана система повинна забезпечувати впевненість в тому, що значні та/або довгострокові порушення політики і стандартів якості послуг будуть виявлені. Особливо важлива підтримка цього процесу з боку партнерів та менеджерів аудиторських фірм.

Якість аудиторської послуги залежить від творчого особистого потенціалу аудиторів, ефективності організації та мотивації праці. Отже, головним фактором успіху роботи ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» є ефективна кадрова політика управління творчим, високоінтелектуальним персоналом.

Досвід роботи провідних аудиторських фірм свідчить про те, що їх головною конкурентною перевагою є унікальний кадровий потенціал та культура бізнесу. Високий рівень культури робить аудиторську фірму привабливою для талановитих працівників, утримує їх в організації, а результати їхньої праці, в свою чергу, створюють відповідну репутацію фірми, залучають нових замовників послуг та

висококваліфікованих співробітників. Важливим завданням ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» є сприяння зростанню професійної компетенції аудиторів та розвитку їхніх навичок і вмій.

Система контролю якості аудиторських послуг застосовується для забезпечення якості як комплексна підсистема організаційно-правового механізму управління якістю ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит». Основними елементами цього механізму є:

- ✓ формування єдиних концептуальних засад системи контролю, у тому числі в сфері управління якістю аудиторських послуг;
- ✓ інтенсифікація процесів ефективності системи внутрішнього контролю в процесі управління якістю в певний проміжок часу;
- ✓ створення адекватної інформаційно-комунікаційної інфраструктури для порівняння запланованого рівня якості з досягнутим результатом, прийняття коригувальних, «м'яких» заходів при виявленні відхилень від запланованого рівня якості.

Таким чином, організація системи контролю якості ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» – це сукупність систем, елементів, зв'язків і умов, необхідних для їхнього функціонування з метою здійснення ефективного контролю якості за всіма напрямками діяльності аудиторської фірми, у тому числі при наданні клієнтам конкретної аудиторської послуги. Кожна складова системи контролю якості ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» має свій предмет і об'єкт дослідження.

3.2. Методика контролю якості надання аудиторських послуг

Відповідно до Акту ОСНАД кожний суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний проходити перевірку контролю якості аудиторської діяльності не рідше ніж один раз на п'ять років. Регулярному та обов'язковому контролю якості аудиторських послуг мають підлягати всі аудиторські компанії. Такий вид контролю повинен попереджувати імовірні помилки в роботі аудиторських компаній, покращити якість послуг та роботу аудиторської компанії. Результатом

мають бути рекомендації щодо поліпшення системи внутрішнього контролю аудиторської компанії. Зазначені види контролю системи нагляду за професією аудитора повинен здійснювати незалежний орган.

Ключовими аспектами високої якості виконання завдань аудитора мають стати:

- ✓ превалювання якості послуг над комерційними міркуваннями;
- ✓ суворе дотримання принципів професійної етики бухгалтерів та аудиторів України;
- ✓ підвищення кваліфікації співробітників;
- ✓ постійна робота із розробки та вдосконалення внутрішніх стандартів, що втілюють собою базу знань, у якій відображено багаторічний досвід аудиторів, бухгалтерів і консультантів аудиторської фірми.

Практика та застосовувані в аудиторській фірмі процедури оцінки якості аудиторських послуг повинні забезпечувати об'єктивну оцінку за наступними компонентами:

- ✓ дотримання професійних стандартів, відповідність вимогам нормативно-правових актів,
- ✓ адекватність доповіді про виконання замовлення з надання аудиторських послуг меті та змісту надання послуг з урахуванням умов та особливостей замовника;
- ✓ застосування правил і процедур контролю якості послуг аудиторської фірми.

Мінімальні обов'язкові вимоги, що висуваються до внутрішніх стандартів якості надання послуг ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит», можна розділити на наступні основні групи:

- ✓ вимоги до призначення та підготовки внутрішніх стандартів;
- ✓ вимоги до форми та змісту внутрішніх стандартів;
- ✓ вимоги до порядку підготовки внутрішніх стандартів;
- ✓ вимоги до порядку організації внутрішньофірмового контролю за виконанням вимог внутрішніх стандартів якості аудиторських послуг.

На практиці технологічний цикл проведення контролю якості аудиторських послуг на основі оцінки передбачає здійснення:

- ✓ перевірки відповідності, що включає перевірку відповідності розроблених і прийнятих внутрішніх стандартів якості послуг аудиторської фірми положенням діючих національних та міжнародних стандартів аудиторської діяльності, а також вимогам діючого законодавства;
- ✓ безпосередньо перевірки якості аудиторських послуг, що передбачає перевірку факту та міри виконання розроблених та застосовуваних в аудиторській фірмі стандартів.

Для формування ефективної системи контролю за якістю надання аудиторських послуг ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» необхідно забезпечити виконання низки вимог: по-перше, регулярний контроль якості аудиторських послуг має здійснюватися на рівні всіх суб'єктів аудиторської діяльності; по-друге, запровадження критеріїв, стандартів оцінювання аудиторських послуг, які дозволять об'єктивно оцінювати роботу суб'єктів аудиторської діяльності як на зовнішньому, так і на внутрішньому рівнях. Проведення зовнішнього контролю в нашій країні здебільшого зосереджене на документальному оформленні етапів аудиту, а не на якості наданих послуг.

Отже, на зовнішньому рівні необхідно вдосконалювати методику і організацію перевірок контролю якості, а також слід сконцентрувати увагу не на документальному оформленні, а на самому процесі аудиту. Доцільно також зважати на відгуки замовників послуг, які можуть сформулювати певні критерії якості і вказати рівень надання послуг. В умовах, що склалися, на внутрішньому рівні контролю якості більшість фірм створюють власні служби контролю за якістю наданих робіт, проте ефективність такого контролю безпосередньо залежить від керівництва фірми. Таким чином, для підвищення якості аудиторських послуг українським фірмам слід на перше місце ставити задоволення потреби споживача і дотримуватися правил професійної етики.

Серед основних напрямів для підвищення якості надання послуг слід відзначити такі, як впровадження і дотримання Міжнародних стандартів аудиту у

практиці аудиту; зважання на думку клієнтів, запозичення досвіду закордонних провідних аудиторських фірм; удосконалення методик і процедур роботи суб'єктів аудиторської діяльності. При забезпеченні якості аудиторської діяльності недостатньо обмежуватися процедурами контролю над виконавцями під час аудиту. Дії в сфері якості повинні виявляти не тільки порушення, а й запобігати їм, визначати й усувати причини, сприяти постійному вдосконаленню методик і процедур роботи аудиторів.

Аудит потрібний як державі, так і економічним суб'єктам, тому важливо і необхідно виробити політику щодо його удосконалення. Спираючись на досвід інших країн, слід прийняти необхідні законодавчі акти, щоб більшою мірою контролювати якість аудиторських послуг і допомагати суб'єктам економіки розвиватися і приносити користь країні. Успіх контролю за якістю аудиторських послуг залежить від системності заходів і відкритості їх результатів у поєднанні з великою просвітницькою роботою професійних аудиторських організацій серед бізнес-кіл та урядових органів виконавчої влади.

Регулярному та обов'язковому контролю якості аудиторських послуг повинні підлягати всі аудиторські компанії. Такий вид контролю повинен попереджувати імовірні помилки в роботі аудиторських компаній, покращувати якість послуг та роботу аудиторської компанії. Результатом мають бути рекомендації щодо поліпшення системи внутрішнього контролю аудиторської компанії. Такі види контролю системи нагляду за професією аудитора має здійснювати незалежний орган.

Таким чином, вдосконалення базових регламентів необхідно здійснювати, зважаючи на вимоги міжнародних стандартів та директив Європейського Союзу. Так, в країнах ЄС стали більше уваги приділяти контролю якості аудиторських послуг з боку державних органів та громадськості (громадський нагляд). При цьому громадський нагляд організовується не з представників професії, а з представників замовників аудиторських послуг та користувачів фінансової звітності. Забезпечення якості аудиторських послуг можливе через запровадження

нормативних базових вимог та внутрішніх регламентів щодо формування і запровадження системи управління якістю на ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит».

3.3. Узагальнення та реалізація результатів контролю якості надання аудиторських послуг

Оцінка якості аудиторських послуг має на меті досягнення заданих параметрів якості окремих етапів всього процесу надання цих послуг в цілому. З огляду на це, процес вирішення проблеми відсутності належного методичного забезпечення процесу оцінювання якості аудиту слід орієнтувати на розробку параметрів та рівнів оцінки якості аудиторських послуг відповідно до вимог МСА та Кодексу етики.

Відповідно до вимог Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затвердженого рішенням АПУ від 30.10.2014 р. № 302/9, Комітет з контролю якості забезпечує планування, організацію та проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів, проводить перевірку і моніторинг результатів зовнішніх перевірок систем контролю якості, аналіз порушень аудиторськими фірмами й аудиторами професійних вимог щодо якості аудиторських послуг та інші додаткові процедури, спрямовані на забезпечення якості.

Комітет з контролю якості аудиторських послуг готує та подає на затвердження Раді Аудиторської палати України звіти за результатами перевірок з контролю якості аудиторських послуг у відповідності до Порядку проведення перевірок з контролю якості. Комітет систематизує та узагальнює результати проведених перевірок з контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності для подальшого оприлюднення результатів аналізу порушень суб'єктами аудиторської діяльності професійних вимог щодо якості аудиторських послуг на офіційному веб-сайті за рішенням Ради Аудиторської палати України. Комітет готує та подає до 1 лютого року, наступного за звітним, на затвердження Раді Аудиторської палати України узагальнюючий щорічний звіт

за результатами проведених перевірок з контролю якості аудиторських послуг, який має містити результати аналізу порушень суб'єктами аудиторської діяльності професійних вимог щодо якості аудиторських послуг.

Упродовж 2018 р. Комітетом з контролю якості аудиторських послуг АПУ фактично перевірено 78 суб'єктів аудиторської діяльності з 145, включених до Плану зовнішніх перевірок системи контролю якості на 2018 р. З проведених АПУ зовнішніх перевірок системи контролю якості 78 суб'єктів аудиторської діяльності було прийнято 63 рішення про визнання їх такими, що пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, 13 рішень – про визнання такими, що не пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, 2 суб'єктів аудиторської діяльності не пройшли повторно таку перевірку і результати перевірки були передані на розгляд Дисциплінарної комісії АПУ [34].

Контроль якості роботи аудиторських фірм, здійснений АПУ, свідчить про створення на більшості перевірених аудиторських фірм власної системи контролю якості аудиторських послуг та впровадження її на всіх етапах виконання завдання. Однак через нечітке та неповне виконання вимог міжнародних стандартів спостерігаються певні недоліки при створенні та впровадженні системи контролю якості аудиторських послуг, зокрема:

- ✓ не завжди виконуються процедури, пов'язані із прийняттям нових клієнтів або продовженням роботи з постійними клієнтами, не дотримуються вимоги щодо погодження завдань;
- ✓ отримання та виконання завдань не супроводжуються процедурою, яка б надала керівництву аудиторської фірми достатньо впевненості, що група з виконання завдання дотримується відповідних етичних вимог;
- ✓ детальні плани аудиту у вигляді стандартних аудиторських програм не враховують сучасних вимог до планування аудиторських процедур;
- ✓ не розмежовується моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості з поточним моніторингом керівника групи аудиторів на відповідних етапах виконання завдання.

Як свідчать дослідження, в Україні вже здійснені значні кроки щодо адаптації законодавства України про аудиторську діяльність до законодавства ЄС. Однак наявний в Україні рівень організації системи забезпечення якості аудиторських послуг ще не є в достатній мірі ефективним, тому процес регулювання та нагляду за суб'єктами аудиторської діяльності потребує вдосконалення. Це пов'язано, в першу чергу, із процесами міжнародної інтеграції, входженням України до єдиного світового економічного простору, що вимагає розробки нових шляхів реформування аудиту.

Важливим для удосконалення системи контролю якості ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» є розробка спеціальних інструкцій, у яких викладалися б методика й порядок проведення контролю якості, або типового плану контролю якості, у якому варто відбити наступні види робіт і контрольних процедур: вивчення річного звіту аудиторської фірми, що направляє до АПУ; ознайомлення з установчими документами; вивчення бухгалтерських звітів; оцінка кваліфікації й компетентності персоналу; оцінка системи внутрішнього контролю якості; вивчення матеріалів аудиторських перевірок; спілкування з керівництвом підприємств. Повинна створюватися відповідна комп'ютерна база даних, у якій накопичувалася б інформація про результати проведених перевірок і створювалася основа для розробки майбутніх планів.

Таким чином, узагальнений аналіз виявлених відхилень в системі контролю якості дозволяє виявити напрями подальших теоретичних доробок для забезпечення та підвищення якості виконання аудиторських послуг ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит», до яких відносяться:

- ✓ вирішення методологічних питань виконання аудиторських послуг;
- ✓ розробка внутрішньофірмових стандартів аудиту з регламентації виконання у межах окремого завдання методологічних та методичних питань їх виконання (критерії, процедури виконання, стратегії, склад та зміст типової робочої документації);
- ✓ методичне та організаційне забезпечення виконання етапів окремого завдання та методики його реалізації.

Висновки до розділу 3

Дослідження питань організації та методики контролю якості надання аудиторських послуг, а також узагальнення та реалізація їх результатів дають змогу зробити наступні висновки:

1. Організаційний аспект впровадження та функціонування системи контролю якості аудиторських послуг передбачає призначення особи (осіб) відповідальних за ефективне функціонування даної системи та, в залежності від організаційних можливостей самої фірми, або створити підрозділ контролю якості, або доручити організацію та здійснення контролю якості одному з аудиторів, як доповнення до його посадових повноважень, або визначити відповідальну за систему контролю якості фірми належно кваліфіковану зовнішню особу, або укласти угоду з незалежним консультантом, або покласти виконання повноваження контролю якості на керівника фірми. Тобто, якщо аудиторська фірма не має достатніх ресурсів для проведення оцінки власних послуг, вона може її здійснювати за допомогою сторонніх професійних оцінювачів, або в межах системи оцінки, яка діє в професійних аудиторських організаціях та спілках, членом яких вона є.

2. Для формування ефективної системи контролю за якістю надання аудиторських послуг ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» необхідно забезпечити виконання низки вимог: по-перше, регулярний контроль якості аудиторських послуг має здійснюватися на рівні всіх суб'єктів аудиторської діяльності; по-друге, запровадження критеріїв, стандартів оцінювання аудиторських послуг, які дозволять об'єктивно оцінювати роботу суб'єктів аудиторської діяльності як на зовнішньому, так і на внутрішньому рівнях. Проведення зовнішнього контролю в нашій країні здебільшого зосереджене на документальному оформленні етапів аудиту, а не на якості наданих послуг.

3. Для удосконалення системи контролю якості ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» є розробка спеціальних інструкцій, у яких викладалися б методика й порядок проведення контролю якості, або типового плану контролю якості, у якому варто

відбити наступні види робіт і контрольних процедур: вивчення річного звіту аудиторської фірми, що направляє до АПУ; ознайомлення з установчими документами; вивчення бухгалтерських звітів; оцінка кваліфікації й компетентності персоналу; оцінка системи внутрішнього контролю якості; вивчення матеріалів аудиторських перевірок; спілкування з керівництвом підприємств. Повинна створюватися відповідна комп'ютерна база даних, у якій накопичувалася б інформація про результати проведених перевірок і створювалася основа для розробки майбутніх планів.

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи результати проведеного дослідження з питань теорії, організації та методики контролю якості надання аудиторських послуг можна зробити наступні висновки, констатувати деякі факти та запропонувати окремі рекомендації.

1. Дослідження показників, що характеризують результати здійснення аудиторської діяльності і стан ринку аудиторських послуг в Україні свідчить, про те, що аудиторський ринок функціонує і трансформується під дією кризових явищ в суспільстві, в умовах посилення вимог до аудиторської професії, змін у законодавстві, зниження платоспроможності замовників аудиту та їхнього сприйняття вартості та якості аудиторських послуг. Подальше зростання ринку аудиту в Україні розпочнеться тільки з поліпшенням економічних умов в країні та імплементації провідного досвіду європейських країн у цій сфері.

2. Оцінивши особливості формування та функціонування ринку аудиторських послуг виявлено коливання кількості суб'єктів аудиту, наданих послуг та їх вартості, що переважно залежать від концентрації великих промислових підприємств і платоспроможності споживачів аудиторських послуг. Отже, з поліпшенням загальних соціально-політичних та економічних умов слід очікувати на зростання попиту на аудиторські послуги та розширення аудиторського ринку в Україні.

3. Проблемами оцінки якості аудита є недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю, які б регулювали діяльність аудиторів України та брак кваліфікованих аудиторських кадрів, що призводить до зниження якості аудиторських послуг. 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. Тобто, якість аудиту стає основним напрямом його розвитку.

4. Система внутрішньої управлінської інформації аудиторської компанії – це окрема організаційно-технічна система, що підтримує процес інформаційного забезпечення управлінської діяльності ланки аналізу і аудиту підприємства, в якому реалізуються його функції, забезпечує якісні характеристики управлінської інформації, такі як оперативність, вірогідність, цінність, тощо і дозволяє підвищити ефективність управління підприємством на стратегічному, поточному та оперативному рівнях

5. Об'єктом дослідження даної випускної кваліфікаційної роботи і базою для впровадження розроблених пропозицій є ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит», м. Київ. Розрахунок основних економічних показників, що характеризують ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» за 2014-2018 рр. показав тенденцію до зростання і є свідченням ефективності роботи аудиторської фірми, що націлена на отримання прибутку у короткостроковій перспективі.

5. Політика та процедури контролю якості встановлюються службою внутрішнього контролю для підвищення внутрішньої культури та розуміння персоналом того, що якість – це головне при наданні аудиторських послуг. Рекомендується здійснювати моніторинг системи контролю якості та ефективності діяльності служби ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит». При здійсненні моніторингу системи контролю якості спершу оцінюється внутрішня система контролю якості на відповідність нормативному забезпеченню діяльності внутрішніх аудиторів. Просте затвердження стандартів оцінки якості контролю СВК жодним чином не гарантує його ефективності, тому, зазвичай, здійснюється вибіркова перевірка результатів аудиторських процедур та рекомендованих корегувальних заходів з метою встановлення їхньої продуктивності

6. Організаційно-інформаційна модель складається з шести взаємопов'язаних блоків, які визначають процеси та явища, оціночні показники та джерела їх інформації, а також суб'єктів контролю якості. Орієнтовну структуру організаційно-інформаційної моделі контролю якості аудиторських перевірок ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит», наведено у дод. К.

7. Організаційний аспект впровадження та функціонування системи контролю якості аудиторських послуг передбачає призначення особи (осіб) відповідальних за ефективне функціонування даної системи та, в залежності від організаційних можливостей самої фірми, або створити підрозділ контролю якості, або доручити організацію та здійснення контролю якості одному з аудиторів. Організація системи контролю якості ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» – це сукупність систем, елементів, зв'язків і умов, необхідних для їхнього функціонування з метою здійснення ефективного контролю якості за всіма напрямками діяльності аудиторської фірми, у тому числі при наданні клієнтам конкретної аудиторської послуги. Кожна складова системи контролю якості ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» має свій предмет і об'єкт дослідження

8. Для формування ефективної системи контролю за якістю надання аудиторських послуг ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» необхідно забезпечити виконання низки вимог: по-перше, регулярний контроль якості аудиторських послуг має здійснюватися на рівні всіх суб'єктів аудиторської діяльності; по-друге, запровадження критеріїв, стандартів оцінювання аудиторських послуг, які дозволять об'єктивно оцінювати роботу суб'єктів аудиторської діяльності як на зовнішньому, так і на внутрішньому рівнях. Забезпечення якості аудиторських послуг можливе через запровадження нормативних базових вимог та внутрішніх регламентів щодо формування і запровадження системи управління якістю на ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит».

9. Для удосконалення системи контролю якості ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит» є розробка спеціальних інструкцій, у яких викладалися б методика й порядок проведення контролю якості, або типового плану контролю якості, у якому варто відбити основні види робіт і контрольних процедур. Повинна створюватися відповідна комп'ютерна база даних, у якій накопичувалася б інформація про результати проведених перевірок і створювалася основа для розробки майбутніх планів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алгоритм побудови системи контролю якості для новоствореного суб'єкта аудиторської діяльності [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019>
2. Аудит : підручник / М.О. Никонович, К.О. Редько; за заг. ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т: 2014, – 834 с.
3. Бабіч І. І. Внутрішній контроль в системі управління витратами : монографія / І. І. Бабіч; [кол. авторів за ред. канд. екон. наук І. Б. Садовської]. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2014. – С. 179-186
4. Барабаш Н.С. Інформаційне забезпечення аудиту фінансового стану підприємств /Н.С. Барабаш, О.В. Юр'єв, Т.В. Ріпа // Global Challenges of National Economies Development - Глобалізаційні виклики розвитку національних економік : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 1047 с.
5. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. - К. : Центр учб. літ., 2014. - 184 с.
6. Бенько М.М. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та економічного аналізу діяльності підприємств в Україні : монографія / за заг. Редакцією д-ра екон. наук Л.І. Антошкіної. – Бердянськ : Видавець Ткачук О.В., 2016. – 240 с.
7. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / М.Т. Білуха. – К. : КНТЕУ, 2000. – 692 с.
8. Білуха М.Т. Фінансовий контроль : підручник. / М.Т. Білуха. – 2-е вид. – К. : Акад. оригінал. ідей України, 2006.
9. Бойко О. Чим сьогодні занепокоєні аудитори різних країн світу: міжнародний досвід, на який варто звернути увагу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://fz.ligazakon.net/#/articles/FZ001292>

10. Бондаренко Н. О. Сутність контролю якості аудиту та аудиторських послуг у сучасних умовах [Текст] / Н.О. Бондаренко, О.П. Коваль, Г.С. Рекунова // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. — К. : УДУФМТ, 2012. — № 3. — С.65-69.
11. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підруч. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. — [3-те вид., доп. і перероб.]. — Житомир : Рута, 2006. — 430 с.
12. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні: Монографія / За редакцією проф. Ф. Ф. Бутиця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.
13. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 3-е вид., доп. І перероб. - Житомир: ЖІТІ, 2011. – 440с
14. Василюк М.М. Розвиток контролю за якістю аудиторських послуг як об'єктивна необхідність професійного аудиту [Електронний ресурс] / М.М. Василюк // Вісник Прикарпатського університету. Сер.: Економіка. — 2014. — Вип. 10. — С. 195—199. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vpu_Ekon_2014_10_39
15. Василюк М.М. Формування параметрів якості в практиці сучасного аудиту / М.М. Василюк, О.О. Григорів // Економічний часопис ХХІ. — 2015. — № 3—4 (2). — С. 63—66.
16. Внутрішній фінансовий аудит / Ян ван Тайнен, Рудніцька Р.М., Манфред ван Кестерен, Родні Беторіна та ін. – К.: ТОВ «Європейський інститут державного управління та аудиту», 2015. – 77 с.
17. Воронко Р. М. Трактуювання внутрішнього контролю та проблеми його застосування на підприємствах / Р. М. Воронко, І. А. Басіста // Економічні науки. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 139-146.
18. Головацька С.І., Курак А.І. Методичні аспекти внутрішнього контролю забезпечень майбутніх витрат і платежів в управлінні ризиками підприємства // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XVII Всеукраїнської наукової конференції. К.: ДП «Інформ. – аналіт. агентство», 2019. С. 129 - 131.

19. Головацька С. І. Організаційно-методичні моделі внутрішнього контролю витрат підприємств / С. І. Головацька, Н. С. Хаймьонова // Економічні науки : збірник наукових праць; Луцький національний технічний університет. – 2015. – Вип. 12 (45). – С. 75-81.
20. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
21. Грищенко Є.С. Теоретичні аспекти визначення сутності міжнародної економічної інтеграції / Є. С. Грищенко, Н. Є. Скоробогатова // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль: ВПЦ ТНЕУ «Економічна думка», 2016. – Том 24. - № 1. – С. 16-21.
22. Грабчук І.Л. Податковий облік в інформаційно-комп'ютерному середовищі: організаційні проблеми/ І.Л. Грабчук // Соціально-економічні процеси та суспільні трансформації в Україні: чинники, тенденції, концептуальне обґрунтування прогресивних змін: колект. монографія / за заг. ред. д.е.н. Мельничук Д.П. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2016. – 420 с. – С. 238-247.
23. Гуцаленко Л.В. Аудит в Україні: розвиток, проблеми та шляхи їх вирішення / Л.В. Гуцаленко, Н.В. Пришляк // Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – С. 97-101. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/inek/2011_1/97.pdf
24. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
25. Дисциплінарна матриця управлінської звітності : монографія / М.М. Бенько, О.М. Гончаренко, О.В. Фоміна та ін. ; за заг. ред. В.В. Сопко – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 468 с.
26. Дощич Г. А. Дослідження актуальних проблем управління витратами підприємства / Г. А. Дощич; Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/29_DWS_2012/Economics/10_120778.doc.htm
27. Драч В. І. Наступний крок: забезпечення якості аудиторських послуг / В. І. Драч // Аудитор України. — 2009. — № 5-6. — С. 60-61

28. Єременко Д. В. Якість аудиторських послуг в Україні / Д. В. Єременко // Облік і фінанси АПК. — 2010. — №2. — С. 94-96
29. Звіти АПУ до Кабінету Міністрів України. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2013–2017 рр. URL: <https://www.apu.net.ua/zvit-do-kmu>.
30. Звітність підприємства : підручник для внз / М. І. Бондар [та ін.] ; М-во освіти і науки України, 3 Держ. вищий навч. заклад "Київ. нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана", Вищий навч. заклад УКООПСПЛКИ "Полтав. ун-т економіки і торгівлі". - К. : Центр учб. літ., 2015. - 570 с.
31. Івахненко С.В. Автоматизація бізнес-процесів та бухгалтерського обліку: "хмарна" революція? / С.В. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. — 2018. — № 5. — С. 26–35.
32. Івахненко С.В. Основні положення соціально-економічного підходу до управління підприємствами/ С.В. Івахненко, А. Георгіаді // Наукові записки НаУКМА. — 2018. — Т.3, вип. 1. — С. 45–49.
33. Ляш О. І. Трансформації системи соціальної безпеки України: регіональний вимір : монографія / О. І. Ляш. — Львів : ПАІС, 2012. — 592 с.
34. Інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2018 році— К, 2017 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://www.apu.com.ua/2019/>
35. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. — 336 с.
36. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія / Т. О. Каменська. — К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2010. — 499 с
37. Керівництво з контролю якості для малих та середніх практик. — Л: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011 — 178с
38. Козак В. Є. Контроль якості аудиторських послуг в Україні / В. Є. Козак, А. А. Пономарьов // Вісник Хмельницького національного університету. — 2010. — № 5, Т. 3. — С. 220.

39. Колос І. В. Концептуальна модель внутрішнього аудиту на підприємстві / І. В. Колос, Н. Й. Радіонова // Економічні науки. – 2013. – Вип. 10(1) – (Серія “Облік і фінанси”) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>
40. Королович О. О. Впровадження управлінського обліку як інтегрованої інформаційної системи / О. О. Королович // Менеджмент та підприємництво в Україні : етапи становлення і проблеми розвитку : зб. наук. праць. – 2012. – С. 116-121
41. Кузуб О. А. Контроль якості аудиторських послуг — реалії та сподівання / О. А. Козуб // Аудитор України. — 2008. № 15 (143). — С. 12-15
42. Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку: монографія / П. О. Куцик, М. В. Корягін. – Львів : Вид-во ЛКА, 2015. – 239 с.
43. Лімська декларація керівних принципів контролю, прийнята ІХ Конгресом Міжнародної організації віщих контролюючих органів (INTOSAI). Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.acrada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=14021
44. Макаренко А.П. Аудит: навч.-метод. посібник / А. П. Макаренко, Т. О. Меліхова, Г. М. Бескоста. — Запоріжжя: ЗДІА, 2016. — 184 с
45. Макеєва О. Організація системи забезпечення якості в аудиторській практиці // Економіст. – 2010. – № 2. – С. 34–36.
46. Макеєва О. Суспільний нагляд в аудиті: виклики для України та майбутні стратегічні рішення Європейської комісії / О. Макеєва // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 12. — С. 44-49
47. Михайленко О. Г. Зарубіжний досвід формування системи контролю якості аудиторських послуг / О. Г. Михайленко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2011. – Вип. 20(2). – С. 180-186. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2011_20\(2\)_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2011_20(2)_27)
48. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2014 р., Частина 1 - 3 /Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В.– К.: АПУ, 2015 [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/>.

49. Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги») / [Електронний ресурс] Режим доступу: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf
50. Мних Є.В. Фінансовий аналіз : підручник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац.торг.–екон.ун-т, 2014.–536с.
51. Мурашко В. М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності / Мурашко В. М., Сторожук Т. М., Мурашко О. В.: Навч. посіб./За заг. ред. П.В. Мельника.- К.: ЦУЛ, 2003.- 311 с.
52. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія /К. О. Назарова.- К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2015.- 464 с.
53. Недоліки та переваги здійснення аудиту в Україні / Н. Г. Здирко, А. К. Самоєнк // Наукові праці Вінницький національний аграрний університет: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/8_DN_2011/Economics/7_81591.doc.htm
54. Немченко В. В. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. В. В. Немченко, О. Ю. Редько., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
55. Несходовський І. С. Контроль якості аудиту ефективності діяльності підприємств / І. С. Несходовський, О. В. Юр'єв // Інноваційна економіка. - 2014. - № 4. - С. 354-358. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2014_4_61
56. Облік, аналіз, аудит, звітність та оподаткування в умовах глобалізації економіки: монографія / за ред. к.е.н., проф. Й.Я. Даньківа. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. 300 с.
57. Очеретько Т. І. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні / Т. І. Очеретько, В. О. Євсеєнко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(4). – С. 100-105. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(4\)_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(4)_17)

58. Пожар Т.О. Система контролю якості аудиту ефективності / Т.О. Пожар // Економіка і регіон. – 2012. – № 2(33). – С. 164–169
59. Полякова Л.М. Аудит ефективності управлінських систем і практичної діяльності підприємств / Л.М. Полякова, З.В. Билень // Вісник Національного університету "Львівська політехніка" Серія: Проблеми економіки та управління – 2012. – № 722. – С. 211–215
60. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
61. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
62. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996 – XIV: Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
63. Про затвердження Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні Аудиторська палата; Рішення від 27.09.2007 № 182/3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2_3230-07
64. Про затвердження Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг: Аудиторська палата; Рішення, Положення, Перелік [...] від 30.10.2014 № 302/9[Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2_9230-14
65. Про затвердження Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю [...] Аудиторська палата; Рішення, Положення від 27.09.2007 № 182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2_4230-07
66. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

67. Проскуріна Н. М. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Н. М. Проскуріна, В. П. Коваленко // Економічний часопис ХХІ. — 2010. — № 9
68. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія / Монографія. — К.: ДП “Інформаналіт. агенство”. — 2008. — 493 с.
69. Редько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 1. — С. 46-53
70. Редченко К. І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством : монографія / К. І. Редченко. — Львів : Вид-во ЛКА, 2011. — 360с
71. Реслер М. В. Моделювання системи оперативного контролю / М. В. Реслер // Електронне фахове видання Мукачівського держ. університету.— 2015 — Вип. № 1. — С. 60-64
72. Рибаківа Л. П. Внутрішній контроль: огляд теоретичних засад та методики / Л. П. Рибаківа // Бухгалтерський облік і аудит: науково-практичний журнал. — 2016. — № 2. — С. 37-45.
73. Роздобудько В. В. Застосування досвіду країн ЄС щодо побудови системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю / В. В. Роздобудько // Формування ринкових відносин в Україні. - 2014. - № 3. - С. 39-42. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2014_3_10
74. Соловійов Д.І. Сутність, мета та завдання контролю якості аудиторської діяльності [Електронний ресурс] / Д.І. Соловійов // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. — 2014. — № 4. — С. 130—132. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vbumb_2014_4_31
75. Статистичний портал: Statistika [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.statistika.com/statistics/226956/average-world-wages-in-purchasing-power-parity-dollars/>
76. Суха О. Р., Марчук О. В. Проблеми і перспективи контролю якості аудиту в Україні // www.rstu.rv.ua/methods/asp/vd/v39ek39.doc.
77. Томчук О. В. Застосування професійного судження аудитора в контексті розвитку міжнародних стандартів аудиту [Електронний ресурс] / О. В. Томчук, В.

Ю. Фабіянська // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2018. - № 1. - С. 68-81. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2018_1_8

78. Томчук О.В. Сучасний стан і тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні / О.В. Томчук, Н.Г. Здирко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. — 2017. — № 4. — С. 32—42.

79. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання: Монографія / За заг. ред. д.е.н. проф. М.Г. Білопольського; Макіївський економ.-гуманіт. ін-т. – Донецьк: Східний видавничий дім, 2012. – 372 с.

80. Управлінські інформаційні системи в аналізі та аудиті. Комп'ютерний практикум: навч. посіб. / В.І. Волинець, Б.В. Погріщук, В.Ю. Гордополов, Н.В. Гордополова – 3-е вид., перероб. і доп. – Тернопіль: Крок, 2015. – 148 с.

81. Фабіянська В. Ю. Поняття якості в аудиторській практиці / В. Ю. Фабіянська // Агросвіт. - 2017. - № 9. - С. 62-68. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2017_9_12.

82. Фабіянська В. Ю. Система контролю якості аудиторських фірм України як основа їх сталого розвитку [Електронний ресурс] / В. Ю. Фабіянська // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2017. - № 4. - С. 132-143. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_4_14

83. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення: монографія / [Є.В. Мних, С.В. Бардаш, К.О. Назарова, О.Л. Шерстюк, В.П. Белякова, В.П. Міняйло]; за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 416 с.

84. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

85. Шерстюк О.Л. Елементи якості аудиту фінансової інформації [Електронний ресурс] / О.Л. Шерстюк // Причорноморські економічні студії. — 2016. — Вип. 4. — С. 104—108. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_4_24

86. Шигун М.М. Система контролю якості аудиторської фірми: вимоги міжнародних стандартів / М.М. Шигун // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 3(61). – С. 194-198.
87. Шульга С. В., Новіченко Л. С., Щирська О. В. Проблемні питання, тенденції та напрями розвитку професійної етики аудитора // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Економічні науки". - 2019. - №5. <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2019-5-4972>
88. Южаніна Н. Аудиторська діяльність в Україні: шанс для об'єднання й розвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://yuzhanina.in.ua/novini/item/174-audytorska-diialnist-v-ukraini-shans-dlia-obiednannia-i-rozvytku.html>.
89. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Н. М. Проскуріна, В. П. Коваленко // Економічний часопис – XXI. – 2010. – № 9–10. – С. 53–57
90. Audit activity: Peculiarities of the activity of auditors in Ukraine and the possibility of attracting foreign experience", Naukovyi bloh, [Online], available at: <http://naub.oa.edu.ua/2012/audytorskadiyalnistosoblyvosti-diyalnosti-audytovoriv-v-ukrajini-ta-mozhlyvist-zaluchennya-zarubizhnoho-dosvidu/>
91. Audit Chamber of Ukraine (2016), "Report of the Audit Chamber of Ukraine for 2016 to the Cabinet of Ministers", available at: http://www.apu.com.ua/1064_zvit_do_kmu_2016 (Accessed 29 January 2018).

ДОДАТКИ

**Кількість суб'єктів аудиторської діяльності у 2014-2018 рр.
(станом на 01 січня)**

Рік	Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів станом на 01 січня	Подано звітів до АПУ		Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, що не подали звітність
		Кількість	%	
2014	1 488	1 452	97,6	36
2015	1 326	1 272	95,9	54
2016	1 107	1 071	96,8	36
2017	1 008	1 002	99,4	6
2018	905	903	99,8	10

Джерело: побудовано автором за даними джерела [29]



Рис.1. Обсяги наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності за 2014-2018 рр.

Джерело: побудовано автором за даними джерела [29]

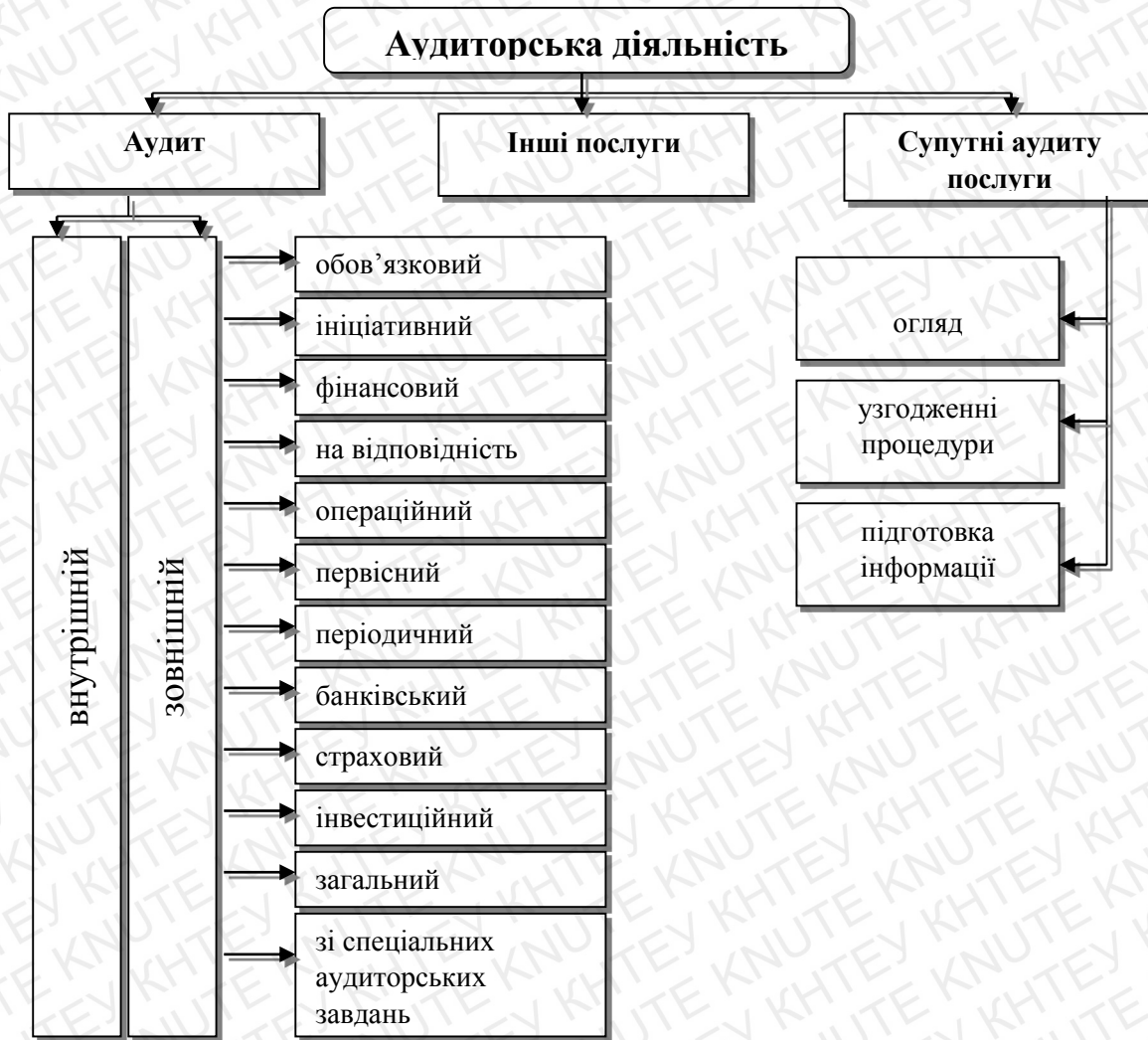


Рис. 2. Структура аудиторської діяльності

Джерело: побудовано автором за даними джерела [2, 14, 61]

Додаток В

Аспекти загального контролю якості внутрішнього аудиту

Стратегічні		Тактичні	
Визначаються найважливіші цілі та завдання, які здійснюються службою внутрішнього аудиту для досягнення високої якості аудиторських послуг		Це конкретні заходи, що реалізуються і для досягнення стратегічних цілей і завдань внутрішнього аудиту	
1.	Знання бізнесу	<ul style="list-style-type: none"> - загальноекономічні чинники; - особливості галузі; - управління та структура власності; - асортимент продукції та госп. діяльність; - особливості законодавства; - підсумки аудиту за минулий рік; - основні фін. показники та тенденції їх зміни 	
	Розуміння систем обліку і внутрішнього контролю	<ul style="list-style-type: none"> - оцінювання облікової політики; - аудит облікової системи; - тестування внутрішнього контролю 	
	Визначення ризиків і суттєвості	<ul style="list-style-type: none"> - тест для оцінювання ризику; - розрахунок рівнів суттєвості; - виявлення складних ділянок обліку 	
	Аудиторські процедури по суті	<ul style="list-style-type: none"> - аудит господарської діяльності; - аудит активів; - аудит зобов'язань; - аудит власного капіталу; - аудит доходів, витрат, фін. результатів; - аудит фінансової звітності; - аналітичні процедури; - аналіз фінансового стану 	
2.			
3.			
4.	Координація, керівництво, нагляд та перевірка	<ul style="list-style-type: none"> - залучення інших аудиторів, експертів; - оцінка персоналу, що бере участь в аудиті; - характер і час надання аудиторського звіту; - визначення обставин, які вимагають особливої уваги тощо 	
Полягають у максимальному задоволенні потреб користувачів професійної думки внутрішнього аудитора		Спрямовані на забезпечення відповідності якості наданих аудиторських послуг встановленим критеріям	

Рис. 3. Аспекти загального контролю якості внутрішнього аудиту

Джерело: побудовано автором за даними джерела [36]

Додаток Г



Рис. 4. Система нормативного регулювання аудиторської діяльності

Джерело: побудовано автором за даними джерела [20,48,49, 61, 84]

Додаток Д

**Міжнародні стандарти і положення
з контролю якості аудита**

Номер і найменування стандарту та положення	Призначення (мета) та стислий зміст стандарту (положення)*	Рівень контролю якості
1	2	3
Положення про зобов'язання організацій – членів МФБ 1 «Забезпечення якості»	<p>Мета: встановлення обов'язків професійних організацій, пов'язаних з розробленням і виконанням програм перевірки щодо забезпечення якості діяльності своїх членів, що здійснюють аудиторські перевірки фінансової звітності.</p> <p>Зміст: представлені вимоги щодо визначення обсягу програми перевірки якості та розроблення і опублікування стандартів з контролю якості; порядок розроблення програми перевірки якості; підходи до встановлення періоду перевірки; основні процедури, які повинні бути виконані робочою групою в ході перевірки; вимоги до документального оформлення процедур перевірки якості; порядок формування робочої групи з перевірки; обов'язки керівника групи, призначеної на перевірку якості; етичні принципи; вимоги щодо дотримання професійної конфіденційності; порядок підготовки і представлення звіту за результатами перевірки якості; міри впливу на членів організації</p>	На рівні професійної аудиторської організації
Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляди історичної фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»	<p>Мета: встановлення основних принципів і процедур щодо обов'язків фірми щодо організації системи контролю якості аудита, оглядових перевірок звітної фінансової інформації та інших завдань з забезпечення впевненості та супутніх послуг, а також забезпечення необхідності керівництва по основним принципам і процедурам.</p> <p>Зміст: описані елементи системи контролю якості, які повинні бути прийняті фірмою (керівництво, етичні вимоги, створення і збереження відносин з клієнтом, а також формування певних завдань, регулювання трудових ресурсів, виконання завдання, моніторинг); надані рекомендації щодо розроблення політики і процедур, які фірма повинна встановити щодо кожного з елементів системи контролю якості</p>	На рівні аудиторської фірми
Міжнародний стандарт аудита 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»	<p>Мета: встановлення вимог і надання рекомендацій з виконання персоналом фірми процедур контролю якості щодо аудита звітної фінансової інформації, в тому числі до аудиту фінансової звітності.</p> <p>Зміст: встановлені вимоги щодо реалізації процедур</p>	На рівні окремого аудиторського завдання

	<p>контролю якості на рівні окремих аудиторських завдань, в тому числі при появі клієнта та продовження співпраці з ним, призначення робочої групи для виконання завдання, виконання завдання, здійсненні моніторингу. Визначена відповідальність керівництва аудиторської фірми за якість виконання аудиторських завдань</p>	
--	---	--

Джерело: побудовано автором за даними джерела [48, 49]

* Кожний документ містить розділ, в якому викладені терміни, що застосовуються в рамках того чи іншого стандарту або положення.

Додаток 3

Питання оцінки якості застосування професійних стандартів

Стандарти планування	Стандарти виконання	Стандарти завершальної стадії
<ul style="list-style-type: none"> - якість аудиторських документів та висновків; - анотування керівником аудиторської перевірки планових завдань, щоб виділити області з підвищеною потребою в увазі; - постановка перевіряльниками питань про найважливіші зміни робочого процесу або недавні труднощі; - уточнення питання, виділених у ході попередньої аудиторської перевірки, які потрібно поставити у ході поточної перевірки. 	<ul style="list-style-type: none"> - досягнення цілей аудиторської перевірки; - вагомість інформації, чи підтримує вона зроблені висновки; - перевірка виконання поставлених завдань у рамках аудиторської перевірки; - оцінка стану контрольних механізмів кожної важливої області, що перевіряється; - своєчасне спрямування первинних результатів аудиторської перевірки; - своєчасні та адекватні відповіді від об'єкта, що перевіряється. 	<ul style="list-style-type: none"> - ознайомлення керівництва служби внутрішнього аудиту з робочими документами до того, як був випущений офіційний звіт; - перевірка включення усіх важливих питань, у первинних документах; - підготовка звіту за прийнятний час; - одержання співробітниками рекомендацій та коректив за наслідками проведення внутрішнього аудиту; - проведення аудиторської перевірки у рамках виділених на неї коштів; - чітке визначення питань для контролю при проведенні наступної аудиторської перевірки; - висока якість виконання аудиторських документів.

Джерело: побудовано автором за даними джерела [48, 49]

Додаток И

Перелік коригувальних дій для усунення недоліків функціонування системи контролю якості ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит»

Коригувальні дії	Частка позитивних результатів, %
Відсоток виконання планів аудиту	56
Рекомендації прийняті / впроваджені	55
Замовник замовляє обстеження перевірених відділів	42
Співпраця з правлінням та менеджментом	41
Забезпечення раціонального управління ризиками/внутрішнього контролю	33
Опора на зовнішні аудитори за внутрішньо аудиторської діяльності	32
Своєчасне закриття висновків аудиту	31
Ряд істотних результатів ревізії	30
Кількість управлінських запитів до якості внутрішнього аудиту або консалтингові проекти	29
Завершення запланованого охоплення	27
Бюджет до фактичних годин аудиту	26
Економія витрат/уникання і поліпшень від впровадження рекомендацій	21
Час циклу – обороту звітів	20
Збалансована система показників	18
Відсутність регулювання або репутаційні питання	13

Джерело [доопрацьовано на основі [10, с. 126]

Додаток К**Організаційно-інформаційна модель контролю якості аудиторських перевірок ТОВ «АФ «Ентузіаст-Аудит»**

1. Мета і завдання контролю якості аудиторських перевірок	
1.1. Мета	1.2. Завдання
1	2
Метою контролю якості аудиторських перевірок є підвищення ефективності управління підприємством шляхом забезпечення відповідності здійснення аудиторської перевірки загальноприйнятим стандартам	<ul style="list-style-type: none">– Затвердження стандартів і відповідних рекомендацій для аудиторів (аудиторських фірм);– Складання програми перевірки якості, погодженої членами організації;– Забезпечення професійної компетенції осіб, залучених до перевірок;– Освітні і дисциплінарні заходи тощо.
2. Об'єкти і суб'єкти контролю якості аудиторських перевірок	
2.1. Об'єкти	2.2. Суб'єкти
<ul style="list-style-type: none">– Професійна компетентність персоналу– Процес виконання завдання	<ul style="list-style-type: none">– Партнери– Вищі за посадою– Підрозділ контролю якості (аудитор-контролер)
3. Інформаційне забезпечення контролю якості аудиторських перевірок	
3.1. Зовнішня інформація	3.2. Внутрішня інформація
<ul style="list-style-type: none">– Правова– Нормативна– Довідкова	<ul style="list-style-type: none">– Планова– Фактографічна
5. Процедури забезпечення якості аудиторських перевірок	

- Оцінювання клієнта за допомогою спеціальної анкети
- Оцінювання незалежності аудиторів перед кожним виконанням завданням
- Розділ прав, обов'язків та відповідальності за допомогою посадових інструкцій, планування завдання
- Консультації з компетентними посадовими особами під час виконання завдань
- Підбір кадрів. Система підвищення кваліфікації кадрів
- Систематичні перевірки партнером, відповідальним за контроль якості
- Контроль та оцінювання виконання обов'язків
- Стимулювання участі у професійних організаціях
- Розробка і впровадження системи контролю якості аудиторських послуг
- Моніторинг процедур контролю якості

6. Документальне оформлення якості аудиторських перевірок

- Окремий документ
- Посібник з контролю якості
- Внутрішній стандарт
- Окреме положення фірми