

Інституційні аспекти регулювання та забезпечення якості аудиторської діяльності в Україні як складової розвитку аудиту якості фінансової звітності

(Представлено: к.е.н., доц. Вигівська І.М.)

У процесі дослідження було встановлено, що використання аудиторського інструментарію та відповідних аналітичних процедур аудитором та суб'єктами аудиторської діяльності в цілому під час надання аудиторських послуг є фундаментальною основою забезпечення та розвитку організаційно-методичних засад проведення аудиту якості фінансової звітності. У свою чергу необхідною є оцінка сучасного стану надання аудиторських послуг аудитором та суб'єктами аудиторської діяльності в Україні з метою визначення проблематики та пошуку напрямів удосконалення процесу організації, здійснення аудиту фінансової звітності, та підвищення ефективності результатів зазначених контрольних процедур. У дослідженні було встановлено, що контроль за якістю надання аудиторських послуг може набувати внутрішньої та зовнішньої форм його організації по відношенню до аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. Розглядаючи питання регулювання аудиторської діяльності було проілюстровано інституційні аспекти забезпечення якості аудиторської діяльності. У статті з'ясовано, що на сьогодні загальновізнаними у світі є наступні моделі регулювання аудиторської діяльності: модель державного регулювання аудиторської діяльності; модель саморегулювання або ж суспільного регулювання аудиторської діяльності; змішана модель регулювання аудиторської діяльності. Варто зауважити, що якість фінансової звітності, на основі якої ухвалюють рішення користувачі фінансової інформації, залежить не тільки від якості розкриття такої інформації, але й від якості аудиторського звіту, де сформульована думка аудитора про те, чи фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах не містить викривлень та відповідає обраній концептуальній основі. У зв'язку з цим під час аудиторської перевірки особливу увагу слід звернути на аудиторські процедури ознайомлення із середовищем клієнта для розуміння ризиків зниження якості фінансової звітності.

Ключові слова: аудиторська діяльність; якість; фінансова звітність; аудит якості; аудиторські послуги.

Актуальність теми. На сучасному етапі розвитку економіки важливе значення набуває пошук механізмів забезпечення якості аудиту, аудиторських послуг та розвитку аудиторського ринку, адже ці суб'єкти обумовлюють, насамперед, розвиток економіки та підвищують конкурентоспроможність як вітчизняних суб'єктів господарювання, так і самих суб'єктів аудиторської діяльності. З другого боку, стан та розвиток аудиту якості фінансової звітності та якість аудиторських послуг знаходяться у взаємозв'язку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання розвитку аудиту в цілому та аудиту якості фінансової звітності досліджувалися у працях вітчизняних вчених. Зокрема в частині розвитку аудиту таких, як О.Р. Антонюк, В.П. Бондарь, Г.І. Давидова, Н.І. Дорош, С.Я. Зубілевич, М.Д. Корінько, Є.В. Мних, Н.М. Проскуріна, О.А. Петрик, О.Ю. Редько, К.І. Редченко, В.І. Рудницький, В.В. Рядська, Б.Ф. Усач, Н.С. Шалімова, О.Л. Шерстюк, І.М. Дмитренко, І.К. Дрозд, Т.О. Каменська, К.О. Назарова, О.В. Сметанко; в частині розвитку фінансової звітності таких, як М.І. Бондарь, С.Ф. Голов, Д.О. Грицишен, Б.В. Гринів, В.В. Євдокимов, В.М. Жук, Ю.О. Івахів, Л.М. Кіндрацька, С.А. Кузнецова, Ю.А. Кузьмінський, В.А. Кулик, Т.Є. Кучеренко, Я.Д. Крупка, С.О. Левицька, С.Ф. Легенчук, Л.Г. Ловінська, Ю.Ю. Мороз, В.Б. Моссаковський, О.І. Малишкін, В.М. Пархоменко, В.К. Орлова, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, С.В. Свірко, П.Я. Хомин, Л.В. Чижевська, М.Г. Чумаченко, Я.В. Шевера, В.О. Шевчук, М.М. Шигун, А.Ю. Щирська, І.Й. Яремко та інших.

Мета статті полягає в дослідженні інституційних аспектів регулювання та забезпечення якості аудиторської діяльності в Україні як складової розвитку аудиту якості фінансової звітності.

Викладення основного матеріалу дослідження. Разборська О.О. та Пудкалюк Х.О. [19] наголошують на взаємозв'язку та взаємообумовленості категорій «якість фінансової звітності» та «якість аудиторських послуг», адже «основним інформаційним продуктом аудиторської перевірки є фінансова звітність, що якісніше сформована фінансова інформація, то якіснішою буде перевірка». Досліджуючи питання зіставлення зазначених понять, дослідники [19] наводять модель взаємозв'язку аудиторських послуг і користувачів фінансової звітності та зазначають, що «аудит корисний рівно ж настільки, наскільки корисна фінансова звітність щодо якої надається висновок». Погоджуємося, що між рівнем якості

фінансової звітності та якістю аудиторських послуг прослідковується як прямий, так і опосередкований взаємозв'язок та взаємообумовленість цих категорій одна від одної.

З позицій пошуку шляхів щодо забезпечення належного рівня якості фінансової звітності суб'єктами господарювання доцільно наголосити, що від рівня якості фінансової звітності таких господарюючих суб'єктів буде залежати результат аудиторської перевірки у контексті достовірності та повноти аудиторського висновку, що базуватиметься на використанні інформації із фінансової звітності, яка не відповідає вимогам якості.

У свою чергу, результатом якісно проведеного аудиту є ідентифікація прогалин та недоліків фінансової звітності з позицій її невідповідності вимогам якості. У цьому контексті важлива роль має належати процесам контролю якості надання аудиторських послуг.

Зазначене вище свідчить, що причина якості фінансової звітності та як наслідок рівня якості аудиторських послуг і, навпаки, причина якості аудиторських послуг та як наслідок рівня якості фінансової звітності є взаємопов'язаними та взаємообумовленими й утворюють замкнуте коло.

Якісний аудит фінансової звітності робить компанії прозорими. Це важливо для підприємств, які залучають кошти від зовнішніх інвесторів, оскільки аудиторський висновок дозволяє підвищити довіру інвестора до діяльності компанії. Це дуже важливо для державних та інших суспільно значущих компаній, де держава має чітко розуміти всі можливості та ризики, пов'язані з їх діяльністю, а сама діяльність має бути прозорою та підзвітною [14].

У процесі дослідження проблематики аудиту якості фінансової звітності питання вивчення якості надання аудиторських послуг набуває підвищеної актуальності, адже використання аудиторського інструментарію та відповідних аналітичних процедур аудитором і суб'єктами аудиторської діяльності в цілому під час надання аудиторських послуг є фундаментальною основою забезпечення та розвитку організаційно-методичних засад проведення аудиту якості фінансової звітності. Зважаючи на це, необхідною є оцінка сучасного стану якості надання аудиторських послуг аудитором та суб'єктами аудиторської діяльності в Україні з метою визначення проблематики та пошуку напрямів удосконалення процесу організації, здійснення аудиту фінансової звітності й підвищення ефективності результатів зазначених контрольних процедур.

«Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється шляхом проведення перевірки якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг, дотримання вимог законодавства» [6].

Контроль за якістю надання аудиторських послуг може набувати внутрішньої та зовнішньої форм його організації відносно аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, що надають ці послуги.

Вітчизняні вчені О.О. Разборська та Х.О. Пудкалюк [19], окрім внутрішнього та зовнішнього контролю, визначають державний контроль як окремий вид контролю за якістю аудиторських послуг до якого відносять Міністерство фінансів України. Однак цей орган виконавчої влади відносно аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності є зовнішнім контролюючим органом, тому деталізація цієї форми у контексті досліджуваного питання не має суттєвого значення.

З позицій внутрішнього контролю за якістю надання аудиторських послуг М.М. Василук та О.О. Григорів [2] вирізняють «організаційні проблеми; проблеми розробки її методичної основи і процесу функціонування, що пов'язані з відсутністю методологічного відділу і обмеженістю кадрів».

До суб'єктів організації та здійснення внутрішнього контролю належать аудитори та аудиторські фірми, які в результаті декларування внутрішньо-фірмових норм, правил провадження аудиторської діяльності визначають вимоги щодо якості послуг, що надаються, у тому числі й вимог до якості аудиторських послуг у частині перевірки якості фінансової звітності.

До основних принципів внутрішнього контролю якості в аудиторській мережі Я.В. Петраков та В.В. Короткий [9] зараховують наступні: «орієнтація діяльності на підвищення якості, відповідальність, збалансованість, своєчасне повідомлення про відхилення, системність, розподіл обов'язків, дотримання норм аудиторської етики».

Розглядаючи питання регулювання аудиторської діяльності слід зазначити, що на сьогодні загально визнаними у світі є наступні моделі регулювання аудиторської діяльності.

Модель державного регулювання аудиторської діяльності передбачає, що функцію регулювання більшою мірою виконує держава, а також функцію управління аудиторською діяльністю покладено на державу (у т. ч. здійснення атестації аудиторів, контролю за якістю наданих послуг тощо) через відповідні органи державного контролю, тобто система управління аудиторською діяльністю характеризується централізованістю. Така модель є основою для побудови національних моделей регулювання аудиторської діяльності у країнах ЄС, де ця діяльність є жорстко регламентованою. За такої моделі нормативно-правова база охоплює та регулює відносини усіх учасників аудиторської діяльності, встановлені стандарти аудиторської діяльності є обов'язковими для застосування усіма суб'єктами аудиту.

Модель саморегулювання або ж суспільного регулювання аудиторської діяльності, на відміну від попередньої моделі, за якої професійні об'єднання наділені обмеженими функціями (наприклад, обговорення та внесення пропозицій до нормативно-правових актів, захист учасників таких професійних об'єднань у сфері аудиту тощо), передбачає, що основні функції регулювання та контролю за аудиторською діяльністю покладено на професійні аудиторські об'єднання, в тому числі й здійснення ними атестації аудиторів, функцій контролю за якістю наданих послуг аудиторами, розробки стандартів та унормування діяльності у сфері надання аудиторських послуг тощо. У частині регулювання аудиторської діяльності у межах моделі саморегулювання або ж суспільного регулювання держава виконує функцію управління та, відповідно, регулювання економіки в цілому, а також встановлення умов віднесення суб'єктів аудиторської діяльності до категорії, що можуть здійснювати обов'язковий аудит.

Змішана модель регулювання аудиторської діяльності є продуктом сучасного розвитку, що поєднує та розподіляє функції регулювання аудиторською діяльністю між державою та професійними об'єднаннями.

Підтверджуючи актуальність та проблематику питання регулювання аудиту в Україні С.В. Шульга [15] зазначає, що «регулювання аудиту в Україні вже тривалий час є предметом дискусії між різними групами стейкхолдерів, що зумовлено реформуванням порядку здійснення аудиторської діяльності в Україні. Наявність проблемних питань характерна не тільки для країн з ринками, що розвиваються, а й для найбільш розвинених країн. На сьогодні в Україні застосовується змішана система регулювання аудиторської діяльності (синтез державного та професійного саморегулювання). Глобалізація та євроорієнтаційні вектори реформування ринку аудиту в Україні зумовлюють формування нових викликів у частині розподілу повноважень та впливу стейкхолдерів на порядок надання аудиторських послуг та здійснення аудиторської діяльності в країні».

Проводячи аналогію із концепцією державного управління «good governance», що використовується у розвинутих країнах світу щодо забезпечення належного рівня ефективності державного управління, система контролю відповідними об'єктами, має бути побудована таким чином, щоб елементи (інститути) цієї системи самостійно під час взаємодії та функціонування виявляли порушення, неналежну якість виконання покладених на них завдань, ризики та загрози.

З огляду на це посилення інституційної спроможності суб'єктів, наділених функціями забезпечення якості аудиторської діяльності, є чинником поліпшення ефективності та результативності вітчизняного аудиту в цілому, що особливо прослідковується в умовах декларування засад щодо переліку суб'єктів, діяльність яких підлягає обов'язковому аудиту. В цьому контексті аудит якості беззаперечно залежить від рівня якості самої аудиторської діяльності в Україні, адже побудувати і забезпечити ефективне та якісне функціонування будь якої системи в межах структури, що не відповідає належним умовам якості, є практично недосяжним завданням.

В Україні інститут забезпечення якості аудиторської діяльності представлено низкою суб'єктів загальнодержавного рівня, серед яких:

- Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;
- Рада нагляду за аудиторською діяльністю;
- Інспекція із забезпечення якості;
- Аудиторська палата України.

Варто зауважити, що для забезпечення виконання зобов'язань, взятих Україною відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС, необхідною вимогою було приведення у відповідність із законодавством Європейського Союзу, зокрема з положеннями Директиви 2006/43/ЄС та Регламенту (ЄС) 537/2014, сфери аудиторської діяльності, внаслідок чого відбулося реформування інституту аудиту в Україні з урахуванням положень актів європейського законодавства у цій сфері аудиту, а також введено в дію Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [4]. Цим законодавчим актом задекларовано оптимально збалансовану систему суспільного нагляду та саморегулювання аудиторської діяльності, яку попередньо узгоджено та підтримано міжнародними організаціями, регуляторами та представниками професії.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю створений відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» з метою здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні. По суті створення Органу суспільного нагляду є інституалізацією професійного самоврядування аудиторів в Україні.

«Відповідно до Статуту Державної установи “Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.09.2018 р. № 765, Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю для досягнення мети та виконання статутних завдань має повноваження здійснювати нагляд за веденням Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; погоджувати форму, за якою аудиторами та суб'єктами аудиторської діяльності подаються до Аудиторської палати України відомості, які підлягають оприлюдненню в Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; приймати рішення про виключення аудитора або суб'єкта аудиторської

діяльності з Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності на підставах, передбачених Законом та Порядком ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності» [7].

До моменту утворення Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні О.С. Гавриловський та Л.М. Гавриловська у науковій публікації [3] зазначили наступне: «Ефективний суспільний (громадський) нагляд за аудиторською професією є вирішальним елементом у підтримці і посиленні довіри до діяльності аудиторів з боку громадськості. Сьогоднішній брак такої довіри частково базується на тому факті, що громадськість сприймає професію аудитора як саморегулюючу та як таку, якій притаманний серйозний ризик конфліктів інтересів, що і породжує недоліки у їхній роботі. Отже, надійним і необхідним елементом професійної діяльності аудитора є суспільний (громадський) нагляд».

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості [4].

«Рада нагляду за аудиторською діяльністю складається з семи осіб (по одному представнику від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг і трьох осіб з числа непрактикуючих осіб)» [1].

Повноваження Ради нагляду за аудиторською діяльністю визначені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Статутом Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю [4].

Інспекція із забезпечення якості є складовою Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, нагляд за діяльністю якої здійснює Рада нагляду за аудиторською діяльністю [4].

До основних завдань Інспекції із забезпечення якості, згідно з Положенням про Інспекцію із забезпечення якості, яке схвалене Радою нагляду за аудиторською діяльністю на засіданні від 22 квітня 2019 р. (протокол № 4/10) належать:

- 1) проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) підготовка проекту публічного звіту за результатами здійснення суспільного нагляду та проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та оприлюднення звіту, затвердженого Радою нагляду;
- 3) здійснення перевірки, підготовка та надання Раді нагляду проектів рекомендацій для удосконалення реалізації Аудиторською палатою України делегованих повноважень;
- 4) проведення перевірок та реалізація стягнень за дорученням Ради нагляду;
- 5) методологічне забезпечення професійної кваліфікації [10].

Наступним суб'єктом контролю якості аудиторської діяльності є Аудиторська палата України, що відповідно до ст. 47 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [4], є «юридичною особою, що здійснює професійне самоврядування аудиторської діяльності, не має на меті отримання прибутку, основним завданням якої є забезпечення реалізації завдань аудиторського самоврядування».

«З метою об'єднання на професійній основі зусиль аудиторів для виконання покладених на них обов'язків і забезпечення їхніх прав, представництва професійних інтересів аудиторів в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, захисту професійних інтересів та соціальних прав аудиторів, сприяння підвищенню професійного рівня аудиторів та надання їм методичної допомоги, захисту інтересів фізичних і юридичних осіб у разі заподіяння їм шкоди внаслідок незаконних дій або недбалості аудиторів, а також здійснення саморегулювання аудиторської діяльності, діє аудиторське самоврядування, яке здійснюється через Аудиторську палату України» [13].

Завдання Аудиторської палати України визначені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [4], а саме: «З метою організації проведення контролю якості аудиторських послуг Аудиторська палата України: 1) бере участь у розробці Порядку проведення перевірок з контролю якості; 2) розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості; 3) розробляє щорічні плани-графіки проведення перевірок з контролю якості та подає їх на погодження Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; 4) створює у своєму складі Комітет з контролю якості аудиторських послуг; 5) затверджує звіти за результатами перевірок з контролю якості; 6) затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок; 7) застосовує до суб'єктів аудиторської діяльності стягнення (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес)».

Інституційні аспекти забезпечення якості аудиторської діяльності в частині визначення організаційних та ієрархічних взаємозв'язків, а також визначення функціонального значення в системі забезпечення якості аудиторської діяльності наведено на рисунку 1.



Рис. 1. Інституційні аспекти забезпечення якості аудиторської діяльності

Відповідно до функцій суб'єктів забезпечення якості аудиторської діяльності Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю є відповідальним за здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; Рада нагляду за аудиторською діяльністю як орган управління забезпечує нагляд за аудиторською діяльністю та нагляд за діяльністю Інспекції із забезпечення якості.

В свою чергу Інспекція із забезпечення якості є органом, що представляє діяльність Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та здійснює у межах функціонування системи забезпечення якості та безпосередньо взаємодіє із аудиторами та суб'єктами аудиторської діяльності. «З метою організації проведення контролю якості аудиторських послуг Інспекція із забезпечення якості: 1) розробляє та подає на розгляд Ради нагляду за аудиторською діяльністю Порядок проведення перевірок з контролю якості; 2) розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості; 3) затверджує щорічні плани-графіки проведення перевірок з контролю якості; 4) призначає інспекторів для проведення перевірок з контролю якості; 5) ухвалює звіти за результатами перевірок з контролю якості; 6) затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок; 7) готує подання Раді нагляду за аудиторською діяльністю щодо застосування стягнень за результатами перевірок з контролю якості» [4].

Рада нагляду за аудиторською діяльністю здійснює нагляд за Аудиторською палатою України, яка в свою чергу, у інституційних межах забезпечення якості аудиторської діяльності, провадить професійне самоврядування аудиторської діяльності. Функції із вдосконалення політик і процедур впровадження кращих практик внутрішньої організації покладено на Комітет з питань кращих практик організації системи контролю якості аудиторських послуг – дорадчий орган Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю [7].

Таким чином, систему забезпечення якості аудиторських послуг в Україні можна розглядати: по-перше, з позицій механізму зовнішнього контролю якості аудиторських послуг та по-друге, з позицій механізму внутрішнього контролю якості аудиторських послуг.

Механізм зовнішнього контролю якості аудиторських послуг забезпечується діяльністю таких суб'єктів:

- Інспекція із забезпечення якості, що утворена у складі Органу суспільного нагляду та забезпечує перевірки з контролю якості аудиторських послуг, формування проектів звітів, нормативно-правових актів, а також інші організаційно-методичні функції із забезпечення процедур контролю [10];

- Комітет з контролю якості аудиторських послуг, що створений у складі Аудиторської палати України та забезпечує проведення перевірок суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес [11];

- Комітет з питань кращих практик організації системи контролю якості аудиторських послуг – дорадчим органом при Органі суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, що діє на громадських засадах, складається з висококваліфікованих спеціалістів, що забезпечують вдосконалення політик і процедур впровадження кращих практик внутрішньої організації [12].

Механізм внутрішнього контролю якості аудиторських послуг забезпечується діяльністю таких суб'єктів:

- керівник суб'єкту аудиторської діяльності, адже відповідно до положень Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [4]: «Суб'єкт аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності має забезпечити: ... 8) запровадження внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг. Відповідальність за організацію і ефективне функціонування внутрішньої системи контролю якості несе керівник суб'єкта аудиторської діяльності, при цьому ним може бути призначена відповідальна особа лише з числа аудиторів, яка є працівником суб'єкта аудиторської діяльності за основним місцем роботи; ... 12) постійний моніторинг, оцінювання відповідності та ефективності внутрішньої політики і процедур, системи внутрішнього контролю, у тому числі щорічна оцінка внутрішньої системи контролю якості та вжиття відповідних заходів для усунення будь-яких недоліків. Суб'єкт аудиторської діяльності може залучати для незалежного оцінювання внутрішньої системи контролю якості професійні організації аудиторів. Суб'єкт аудиторської діяльності повинен зберігати інформацію про результати оцінки ефективності системи внутрішнього контролю та вжиті заходи протягом семи років»;

- професійні організації відповідно до положень Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [4] «... мають право в порядку здійснювати незалежне оцінювання внутрішньої системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності».

На підвищення якості аудиторської діяльності в Україні, а також на зміцнення інституційної спроможності суб'єктів забезпечення якості аудиторської діяльності суттєво впливають міжнародні професійні організації, діяльність яких фокусується на пошуку механізмів забезпечення якісних послуг із застосуванням інноваційних методик.

Як зазначають О.О. Ільченко та М.В. Козуб [5] «Методологічну основу контролю якості аудиторських послуг складають системний підхід (в частині оцінки якості організації надання послуг) та концепція незалежності аудитора при наданні 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 дозволяє уникнути ряду помилок, допущених професійними організаціями аудиторів в розвинених країнах світу та забезпечить якісну інтеграцію вітчизняних систем обліку і аудиту в міжнародну спільноту».

Зважаючи на обов'язковість здійснення аудиторської діяльності аудиторами та суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту, врахування напрацювань міжнародних професійних організацій у сфері бухгалтерського обліку та аудиту є необхідною умовою.

Статтею 23 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [4] визначено вимоги до внутрішньої організації суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності, серед яких зазначено, що «1. Суб'єкт аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності має забезпечити: ... 4) достатній рівень кваліфікації та досвіду аудиторів і персоналу, який залучається до надання послуг відповідно до міжнародних стандартів аудиту. В суб'єкті аудиторської діяльності за основним місцем роботи має працювати не менше трьох аудиторів. При наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (крім тих, що відповідають критеріям малого підприємства), за основним місцем роботи має працювати не менше п'яти аудиторів із загальною чисельністю штатних кваліфікованих працівників, які залучаються до виконання завдань, не менше 10 осіб, з яких щонайменше дві особи повинні підтвердити кваліфікацію відповідно до статті 19 цього Закону або мати чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій, що підтверджують високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності. Перелік професійних організацій, сертифікат (диплом) яких свідчить про високий рівень відповідних знань, затверджується Радою нагляду».

З метою виконання зазначеної вище норми Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» рішенням Ради нагляду за аудиторською діяльністю від 07.11.2018 № 4 [8] визначено наступні професійні організації, сертифікат (диплом) яких свідчить про високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності, а саме:

- Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA);
- Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA);

- Інститут присяжних бухгалтерів в області управлінського обліку (CIMA);
- Організація акредитованих професійних бухгалтерів Канади (Canadian Chartered Professional Accountant (CPA));
- Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу (ICAEW);
- Інститут фінансових бухгалтерів (IFA).

Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA) заснована у 1904 р. як некомерційна професійна організація бухгалтерів вищої кваліфікації. Варто зазначити, що Diploma in International Financial reporting (DipIFR Russian) визнається як такий, що засвідчує високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності у випадку, якщо він виданий не раніше 01.01.2016 р. [8].

Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA) є найбільшою світовою асоціацією-членом, що представляє професію бухгалтера. Історія служіння суспільним інтересам організації починається у 1887 р. На сьогодні налічується більше 431 000 членів у 130 країнах світу, що представляють різні сфери діяльності, у тому числі бізнес та промисловість, уряд, освіту та консалтинг. AICPA розробляє етичні стандарти професії, стандарти аудиту комерційних компаній, а також проводить екзамени на статус дипломованого бухгалтера [16].

Інститут присяжних бухгалтерів в області управлінського обліку (CIMA) заснований у 1919 році, є професійною організацією спеціалістів з управлінського обліку на промислових і торгових підприємствах, що допомагає досягти успіху використовуючи всю потужність управлінського обліку – не лише обліку балансу, але й обліку бізнесу [17].

Організація акредитованих професійних бухгалтерів Канади (Canadian Chartered Professional Accountant (CPA)) є професійною асоціацією бухгалтерів, що здійснює не лише навчання фахівців та розробку професійних стандартів, а й ліцензування, сертифікацію та контролює дотримання фахівцями етики професії.

Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу (ICAEW) – найбільше професійне об'єднання бухгалтерів Великобританії, які мають право надавати публічно свої послуги у сфері обліку та аудиту. Інститут створено в 1880 р. Особам, які пройшли навчання в ICAEW, здали кваліфікаційний іспит, підписали кодекс професійної етики присвоюється професійне звання «Член Інституту присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу», що свідчить про членство в організації та відповідність особи вимогам високого рівня кваліфікації.

Інститут фінансових бухгалтерів (IFA) заснований у 1916 році, є міжнародно визаним органом в професійній бухгалтерській спільноті, а також дійсним членом Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC), що встановлює глобальний стандарт у регулюванні бухгалтерського обліку. Також Інститут фінансових бухгалтерів (IFA) є частиною Інституту бухгалтерів (IPA) Австралійської групи [18].

Варто зазначити, що на Раду нагляду за аудиторською діяльністю, згідно рішення Ради нагляду за аудиторською діяльністю від 07.11.2018 № 4 [8], покладено завдання щодо «перегляду даних професійних організацій з метою визначення рівня професійної компетентності суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності у контексті засвідчення рівня їх знань міжнародних стандартів аудиту шляхом отримання сертифікатів (дипломів) визначених професійних організацій. Безпосередньо наведений вище перелік підлягає обов'язковому перегляду до 30.06.2020 р.».

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, аналіз нормативно-правової бази у сфері контролю за якістю наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності дозволив сформувати інституційні аспекти забезпечення якості аудиторської діяльності та встановити функціональні особливості відповідних інституцій. Перспективним напрямом подальших досліджень є питання розвитку методики аудиту з оцінки ризику зниження якості фінансової звітності.

Список використаної літератури:

1. Аудиторська реформа в Україні / Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. – 2018. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apob.org.ua/?page_id=481.
2. Василюк М.М. Організація й забезпечення гарантій якості аудиторських послуг та механізм їх реалізації у сучасній професійній практиці аудиту / М.М. Василюк, О.О. Григорів // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Економічні науки. – 2014. – Вип. 8, Ч. 7. – С. 226–230.
3. Гавриловський О.С. Регулювання аудиту в країнах ЄС та перспективи його розвитку / О.С. Гавриловський, Л.М. Гавриловська // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2017. – Вип. 15, Ч. 1. – С. 68–71.
4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України № 2258-VIII від 21.12.2017 р. / Верховна Рада України. – 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
5. Ільченко О.О. Якість аудиторських послуг: проблеми та перспективи / О.О. Ільченко, М.В. Кузуб // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. – 2016. – № 2. – С. 42–49.
6. Контроль якості АПУ / Аудиторська палата України. – 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.apu.com.ua/2013/12/12/kyapu/>.

7. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю / Аудиторська палата України. – 2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.apu.com.ua/2018/11/23/>.
8. Перелік професійних організацій, сертифікат (диплом) яких свідчить про високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності для цілей виконання статті 23 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»: рішення Ради нагляду за аудиторською діяльністю № 4 від 07.11.2018. – 2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2013/12/07.11.2018>.
9. *Петраков Я.В.* Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг в Україні та світі / *Я.В. Петраков, В.В. Короткий* // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – 2010. – № 38. – С. 189–198.
10. Положення про Інспекцію із забезпечення якості / Схвалено Радою нагляду за аудиторською діяльністю : протокол засідання від 22 квітня 2019 року № 4/10. – 2019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2019/04>.
11. Положення про Комітет з контролю якості аудиторських послуг : рішення чергового З'їзду аудиторів України від 18 травня 2019 року № 1/7. – 2019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.apu.com.ua/2019/05/30>.
12. Положення про Комітет з питань кращих практик організації системи контролю якості аудиторських послуг / Рада нагляду за аудиторською діяльністю : протокол від 27 травня 2019 року № 5/11. – 2019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2019/06>.
13. Про АПУ / Аудиторська палата України. – 2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.apu.com.ua/proapu/>.
14. *Тищук Т.* Реформа аудиторської діяльності підтримала iMoRe у зеленій зоні / *Т.Тищук* // Незалежна аналітична платформа VoxUkraine. – 2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://voxukraine.org/uk/imore-78-reforma-auditorskoyi-diyalnosti-pidtrimala-imore-u-zelenij-zoni/>.
15. *Шульга С.В.* Напрями удосконалення регулювання аудиторської діяльності в контексті глобальних змін / *С.В. Шульга* // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту : зб. наук. пр. – 2019. – № 3. – С. 67–75.
16. About The Association of International Certified Professional Accountants / The Association of International Certified Professional Accountants. – 2020 [Electronic recourse]. – Access mode : <https://www.aicpa.org/about/missionandhistory.html>.
17. About The Chartered Institute of Management Accountants / The Chartered Institute of Management Accountants. – 2019 [Electronic recourse]. – Access mode : <https://www.cimaglobal.com/About-us/>.
18. About The Institute of Financial Accountants / Institute of Financial Accountants. – 2019 [Electronic recourse]. – Access mode : <https://www.ifa.org.uk/about-us/who-we-are>.
19. *Разборська О.О.* Якість аудиторських послуг в Україні / *О.О. Разборська, Х.О. Пудкалюк* // Економічний аналіз. – 2018 – Т. 28, № 4. – С. 67–75 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/1634/6565656690>.

References:

1. Organ suspil'nogo nagljadu za audytors'koju dijial'nistju (2018), *Audytors'ka reforma v Ukrai'ni*, [Online], available at: http://www.apob.org.ua/?page_id=481
2. Vasylyuk, M.M. and Grygoriv, O.O. (2014), «Organization and provision of quality assurance of audit services and the mechanism of their implementation in modern professional audit practice», *Naukovyj visnyk Hersons'kogo derzhavnogo universytetu*, serija *Ekonomichni nauky*, Issue 8, Part 7, pp. 226–230.
3. Gavrylovs'kyj, O.S. and Gavrylovs'ka, L.M. (2017), «Regulation of audit in EU countries and prospects for its development», *Naukovyj visnyk Uzhgorods'kogo nacional'nogo universytetu*, Issue 15, Part 1, pp. 68–71.
4. Verhovna Rada Ukrai'ny, (2017), *Pro audyt finansovoi' zvitnosti ta audytors'ku dijial'nist'*, Zakon Ukrai'ny No. 2258-VIII vid 21.12.2017 r., [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
5. Il'chenko, O.O. and Kuzub, M.V. (2016), «Jakist' audytors'kyh poslug: problemy ta perspektyvy», *Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt: problemy teorii', metodologii', organizacii'*, No. 2, pp. 42–49.
6. Audytors'ka palata Ukrai'ny (2013), *Kontrol' yakosti APU*, [Online], available at: <https://www.apu.com.ua/2013/12/12/kyapu/>
7. Audytors'ka palata Ukrai'ny (2018), *Organ suspil'nogo nagljadu za audytors'koju dijial'nistju*, [Online], available at: <https://www.apu.com.ua/2018/11/23/>
8. Rada nagljadu za audytors'koju dijial'nistju (2018), *Perelik profesijnyh organizacij, sertyfikat (dyplom) jakyh svidchyt' pro vysokij riven' znan' z mizhnarodnyh standartiv finansovoi' zvitnosti dlja cilej vykonannja statii 23 Zakonu Ukrai'ny «Pro audyt finansovoi' zvitnosti ta audytors'ku dijial'nist'»*, rishennja No. 4 vid 07.11.2018, [Online], available at: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2013/12/07.11.2018>
9. Petrakov, Ja. V. and Korotkyj, V. V. (2010), «Metodologichni zasady kontrolju yakosti audytors'kyh poslug v Ukrai'ni ta sviti», *Visnyk Chernigivs'kogo derzhavnogo tehnologichnogo universytetu*, serija *Ekonomichni nauky*, No. 38, pp. 189–198.
10. Rada nagljadu za audytors'koju dijial'nistju (2019), *Polozhennja pro Inspekciu iz zabezpechennja yakosti*, shvaleno protokolom zasidannja vid 22 kvitnja 2019 roku No. 4/10, [Online], available at: <http://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2019/04>
11. Z'izd audytoriv Ukrai'ny (2019), *Polozhennja pro Komitet z kontrolju yakosti audytors'kyh poslug*, rishennja chergovogo Z'izdu vid 18 travnja 2019 roku No. 1/7, [Online], available at: <https://www.apu.com.ua/2019/05/30>

12. Rada nagljadu za audytors'koju dij'al'nistju (2019), *Polozhennja pro Komitet z pytan' krashnyh praktyk organizacii' systemy kontrolju yakosti audytors'kyh poslug*, protokol vid 27 travnja 2019 roku No. 5/11, [Online], available at: <http://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2019/06>
13. Audytors'ka palata Ukrai'ny (2018), *Pro APU*, [Online], available at: <https://www.apu.com.ua/proapu/>
14. Tyshhuk, T. (2018), «Reforma audytors'koi' dij'al'nosti pidtrymala iMoRe u zelenij zoni», *Nezalezna analitychna platforma VoxUkraine*, [Online], available at: <https://voxukraine.org/uk/imore-78-reforma-audytorskoyi-diyalnosti-pidtrimala-imore-u-zelenij-zoni/>
15. Shul'ga, S.V. (2019), «Naprjamy udoskonalennja reguljuvannja audytors'koi' dij'al'nosti v konteksti global'nyh zmin», *Naukovyj visnyk Nacional'noi' akademii' statystyky, obliku ta audytu*, zb. nauk. pr., No. 3, pp. 67–75.
16. The Association of International Certified Professional Accountants (2020), *About The Association of International Certified Professional Accountants*, [Online], available at: <https://www.aicpa.org/about/missionandhistory.html>
17. The Chartered Institute of Management Accountants (2019), *About The Chartered Institute of Management Accountants* [Online], available at: <https://www.cimaglobal.com/About-us/>
18. Institute of Financial Accountants (2019), *About The Institute of Financial Accountants*, [Online], available at: <https://www.ifa.org.uk/about-us/who-we-are>
19. Razbors'ka, O.O. and Pudkaljuk, Kh.O. (2018), «Jakist' audytors'kyh poslug v Ukrai'ni», *Ekonomichnyj analiz*, Vol. 28, No. 4, pp. 67–75, [Online], available at: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/1634/6565656690>

Кочин Тетяна Михайлівна – здобувач кафедри обліку і аудиту Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік і аудит якості фінансової звітності.

Стаття надійшла до редакції 08.01.2020.