

на даний час пріоритетними поки є не оцінка ефективності витрачання коштів, а процес розподілу ресурсів, реальність доведення їх до споживачів, недопущення процесів їх розкрадання та кримінального використання.

### **Література**

1. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. №1017 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п>
2. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. №576-VIII URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/576-19>
3. Будник Л.А., Голяш І.Д. Класифікація державного аудиту. Економіка та суспільство. 2016. №2. С. 661-665.
4. Пожар Т.О. Аудит ефективності як перспективний напрямок державного фінансового контролю. Проблеми та перспективи розвитку науки на початку третього тисячоліття у країнах СНД : зб. наукових праць XVIII Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Переяслав-Хмельницький, 2013. С.71-73
5. Хаблюк О.А., Будник Л.А. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення. Галицький економічний вісник. 2013. №4(43). С. 151–158.

**Надія Хорунжак**

*Тернопільський національний економічний університет*

## **АУДИТ І АУДИТОРСЬКА ДІЯЛЬНІСТЬ В УКРАЇНІ: ЯКІСНИЙ ТРЕНД ЯК УМОВА РОЗВИТКУ**

Розвиток аудиторської діяльності в Україні й світі свідчить, що до аудиторів з боку користувачів сьогодні ставляться високі вимоги. Професіоналізм аудитора, якість його роботи, а також довіра споживачів аудиторських послуг до нього, є основними критеріями при виборі суб'єкта аудиту. В даний час, в системі нормативного регулювання аудиторської діяльності вже закладені певні механізми контролю якості аудиторської діяльності. Однак, незважаючи на встановлені законодавством про аудиторську діяльність основи контролю якості аудиту, слід зазначити, що на сьогоднішній день, практично відсутня ефективна дієва організаційна і методична база контролю якості аудиторської діяльності.

Серед сучасних науковців значний інтерес викликають питання забезпечення якості аудиту та аудиторської діяльності. Багато вчених розглядають цю проблему через призму стандартизації, здійснення

внутрішнього контролю якості, а також в площині професійної підготовки (в т.ч. сертифікації, організації навчання тощо) [2; 4 та ін.]. Однак єдиної позиції в питанні вибору найбільш ефективного інструмента забезпечення якості аудиту та аудиторської діяльності поки що не вироблено. Незважаючи на достатньо високий рівень нормативно-правового забезпечення якості діяльності аудиторських фірм, ця проблема вимагає подальшого вирішення. Поясненням цього може служити приклад неналежного виконання своєї роботи низкою аудиторських фірм, коли після отримання позитивного аудиторського висновку, суб'єкти господарювання невдовзі ставали банкрутами. В світовій практиці такі приклади також відомі. Зокрема, відома «велика п'ятірка» аудиторських фірм перетворилася у «велику четвірку», в результаті того, що аудиторська фірма «Andersen» припинила своє існування через звинувачення в приховуванні збитків збанкрутілого енергетичного гіганта Enron [7]. В цьому контексті основною проблемою виявилось питання етичності та чесності як самих працівників аудиторської форми, так і її діяльності загалом. Тобто з огляду на порушення принципів професійної етики, виникла проблема правдивості аудиторського висновку.

Проскуріна Н.М. і Коваленко В.П. вважають, що якість аудиторських послуг – це категорія, яка перманентно змінюється залежно від суспільних відносин і господарської практики країни [8]. З цього випливає, що важко стандартизувати як методику, так і техніку проведення аудиту, здійснення аудиторської діяльності, а також методику і техніку оцінки якості цих об'єктів дослідження. Однак в науці є таке поняття як абстрагування, яке дозволяє упускати менш важливі чинники й враховувати лише ті, що мають максимальний вплив на досліджуване явище. Тому його в цілях вирішення завдання розробки загального підходу до оцінки якості аудиторської діяльності можна ефективно використати. В подальшому кожна фірма зможе доповнювати розроблений алгоритм оцінки власними специфічними факторами й отримувати результат, що ідентифікуватиме лише її діяльність, її фахівців, її особливості. А от загальні методологічні засади контролю якості в даний час вже є визначені міжнародним стандартом аудиту (МСА) 220 «Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації». За цим стандартом основні групи складових, що визначають якісь аудиторських послуг – це етичні, організаційні та методичні умови й аспекти. Найбільш актуальні існуючі проблеми забезпечення якості аудиту та аудиторської діяльності – організаційні та методичні. Перші охоплюють нормативно-правове регулювання (розробка, обговорення, затвердження) та формування інституційної складової. Другі – стосуються методики оцінки якості аудиторської діяльності. На нашу думку, вона має бути уніфікованою для встановлення

рівня якості для зовнішніх користувачів, але може бути індивідуальною для окремо взятого суб'єкта аудиторської діяльності.

Також важливим завданням в сучасних умовах є не просто посилення контролю за якістю аудиторських послуг самими професійними організаціями. Справедливою є позиція про те, що має бути також суспільний нагляд в аудиті, який як зазначає О.Макеєва, у світовій практиці здійснюється відповідно до ст. 32 Директиви 2006/43/ ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року, а згідно із Директивою 2006/43/ ЄС керівництво системою суспільного повинні здійснювати не практикуючі особи, які мають знання в галузі обов'язкового аудиту [6, с. 45]. Таким чином забезпечується свобода та незалежність суспільного нагляду, адже дотримання вищевказаної умови забезпечує взяття до уваги думки не зацікавленої особи. Наразі можемо підтримати позицію багатьох авторів [1; 3; 4; 5 та ін.] про те, що зараз контроль за якістю аудиторських послуг в Україні ще не є достатньо збалансованим і не дає високих результатів. Свідченням цього є непроходження багатьма фірмами контролю якості й їхнє закриття. Для вирішення цієї проблеми з організаційної точки зору слід вживати певні заходи. До них можна віднести: розробку системи інформування суб'єктів аудиту про якісні параметри й вимоги до якості їх діяльності; запровадження обов'язкового контролю якості аудиторських послуг усіх суб'єктів аудиторської діяльності щонайменше 1 раз в 2 роки; 3) розробка й оприлюднення критеріїв, стандартів і методики оцінки якості аудиторської діяльності; 3) організацію курсів підвищення кваліфікації аудиторів.

Основною умовою досягнення прогресу в якості аудиторських послуг і аудиторської діяльності є створення відповідних незалежних наглядових і контролюючих інституцій (або інституції з розгалуженими територіальними органами). Вони спільно з АПУ й іншими професійними організаціями можуть поліпшити контроль за якістю аудиторської діяльності та забезпечити бажану фінансову прозорість всій економіці України. Спільні зусилля, спрямовані на посилення контролю з одночасним вжиттям заходів в питаннях полегшення праці аудиторів, скорочення часу на збирання й обробку інформації через впровадження в практику сучасних програмних продуктів, уможливило отримання результатів не в ретроспективі, а негайно. Однак проблематичним продовжує бути саме контроль якості аудиторської діяльності, оскільки поки що в існуючих програмах комп'ютеризації аудиту немає такої функції. Це пов'язано з різними причинами, але однією з них є те, що жодна програма не здатна замінити висококласного аудитора та його професійне судження. Програма може показати помилки, виявити проблемні місця, окреслити тренди, але вона ніяк не може запропонувати

напряма більш ефективного розвитку. Що стосується змін, то варто очікувати, що професія аудитора буде глибше спеціалізованою. Перспективною є її діджиталізація. Індивідуальний аудитор, поступово зникне з ринку аудиторських послуг, а аудиторські фірми з командою виспрофесійних вузькоспеціалізованих фахівців відіграватимуть все більшу роль. Окрім цього, більш важливими для ринку стануть розробники аудиторських програм та фахівці з оцінки.

Загалом слід констатувати, що в сучасних умовах якість аудиторської діяльності та аудиту є пріоритетним завданням аудиторських фірм і аудиторів. В умовах посилення конкуренції в галузі аудиту переваги матимуть саме суб'єкти, здатні надавати висококласні послуги. Чинна система контролю за якістю в аудиті може бути також удосконалена через розвиток незалежних контролюючих організацій, впровадження інноваційних методів оцінки та контролю діяльності аудиторських фірм і суб'єктів аудиту, використання позитивного зарубіжного досвіду тощо. Важливим і перспективним напрямом досліджень за цим напрямом є також пошук шляхів активізації використання комп'ютерно-комунікаційних засобів в аудиторській діяльності.

### Література

1. Бондар В. П. Внутрішній контроль якості аудиторських перевірок. *Статистика України*. 2015. №3, С.56-59.
2. Бондар В. П., Бондар Ю.В. Якість в аудиті та деякі аспекти управління якістю. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. №1 (31), С. 36-64.
3. Венгерук Н.П. Контроль якості аудиту в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. №24, С. 56-59.
4. Гноева І. М., Винник С. М. Якість аудиторських послуг. *Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського*. 2013. №1 (78), С. 181-186.
5. Гончарук С.М. Контроль якості аудиторських послуг. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.9, С.156-160.
6. Макєєва О. Суспільний нагляд в аудиті: виклики для України та майбутні стратегічні рішення Європейської комісії. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. №12, С. 44-49.
7. Мягка І. Показовий крах: як історія американської Enron перекроїла корпоративне правове поле світу. *Спецпроект «Трансформації бізнесу»*. 11 квітня, 2018. URL: <https://mind.ua/publications/20183712-pokazovij-krah-yak-istoriya-amerikanskoji-enron-perekroyila-korporativne-pravove-pole-svitu>
8. Проскуріна Н. М., Коваленко В. П. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи. *Економічний часопис - XXI*. 2010. №9-10, С. 53-57.