

ринку і вибір нових сегментів, які керівництво підприємством вирішило зробити своїми цільовими ринками. Їх обстеження часто приводить не до оновлення інформації, як при коректувальній формі ФВА, а до створення нових масивів інформації. Адже по суті, формується нова функціональна модель майбутнього виробу. Перехід у новий сегмент може означати не тільки виникнення нової функції, а і повне вилучення тих, які виконували важливу роль раніше, в освоєних сегментах. Зміна функціональної моделі може означати і корінну зміну конструкції виробу.

Інколи підприємство орієнтується на принципове оновлення асортименту, що дозволяє значно розширити його ринок. Для цього аудитором ефективно може бути використана творча форма ФВА. Її використання передбачає створення нової функціональної моделі, що відображає виявлені, але ніким не задоволені, потреби, які реалізуються в принципово новому технічному рішенні.

Творча форма ФВА є найменш опрацьованою, хоч окремі її елементи у вигляді науково-технічного і соціально-економічного прогнозування достатньо широко представлені в деяких публікаціях.

Підсумовуючи, можна зробити висновок, що ФВА в сучасних умовах є важливим інструментом аудиту, а його спеціалісти можуть допомагати менеджменту підприємства-клієнта у підвищенні конкурентоспроможності товару.

*Федоронько Н. І., к. е. н., ст. викладач
Тернопільський національний економічний університет*

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТУ

Аудиторська діяльність відіграє важливу роль в сучасній економіці. Як зазначає Я.В. Соколов у передмові до книги Р. Адамса, «аудит став засобом, який забезпечує довіру до звітності та певною мірою гарантує добропорядність відносин між суб'єктами, які беруть участь у господарських процесах, дозволяє економічними методами забезпечити стійкість економічного життя» [1]. Поряд з цим важливість аудиторської думки для

користувачів звітності накладає значну відповідальність на кожного окремого аудитора та аудиторську спільноту в цілому.

В сучасних умовах підвищується інтерес до проблем якості аудиту, що пов'язано як з необхідністю удосконалення організаційних та методичних його аспектів, так і з необхідністю введення аудиторськими підприємствами системи контролю якості. Але проблеми якості аудиторської діяльності, визначення критеріїв її оцінки охоплюють значне коло питань і спрощений підхід до вирішення проблеми впровадження системи якості, який полягає у перевірці старшими аудиторами роботи асистентів аудиторів, не є прийнятним для довгострокової концепції на ринку аудиторських послуг.

Проблеми аудиту досліджуються як зарубіжними, так і вітчизняними вченими – Аренс А., Лоббек Дж., Адамс Р., Робертстон Дж.К., Дефлиз Ф.Л., Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Давидов Г.М., Дорош Н.І., Завгородній С.Я., Петрик О.А., Редько О.Ю., Савченко В.Я., та багато іншими.

Однак більшість публікацій та досліджень присвячені в основному методології аудиту та практичним аспектам методики перевірки окремих об'єктів.

На сьогодні вітчизняний аудит пройшов певний етап розвитку та завершив період становлення. Процеси, що зараз відбуваються в економіці України, потребують зростання якості вітчизняного аудиту до євроінтеграційних вимог. Саме забезпечення якості надання аудиторських послуг в подальшому стане підґрунтям для визнання українського аудиту на міжнародному рівні.

Тому метою дослідження є з'ясування стану якості аудиторських послуг в Україні та обґрунтування необхідності вдосконалення їх якості з використанням досвіду інших країн.

В той час, коли всі країни Європейського Союзу та всього світу працюють над посиленням нагляду за професією аудитора шляхом удосконалення діючих систем зовнішнього контролю, підвищенню довіри до професії аудитора, визнання аудиторів країни в усьому світі, Україна лише починає будувати свій незалежний зовнішній нагляд за професією. Аудит не може існувати без якісної незалежної системи зовнішнього контролю за професією, саме тому у світі відсутня довіра до незалежних аудиторів України [1].

Актуальність дослідження підтверджується результатами перевірки Аудиторської Палати України (АПУ) діяльності аудиторських фірм. Так, один практикуючий аудитор – фіз. особа без залучення помічників здійснив за короткий термін аудит 38 відкритих акціонерних товариств. Перевірка у нього займала в середньому 5 днів, а завершення однієї перевірки збіглося з початком іншої. Зауважимо, що серед клієнтів такого «моторного» аудитора – і велика меблева фабрика, і хлібопекарні, і гранітний кар'єр, і автоколона тощо [2].

Система контролю якості аудиторських послуг в Україні формується Аудиторською палатою України і містить в собі:

- регулярну звітність суб'єктів аудиторської діяльності за затвердженою АПУ формою;
 - моніторинг з питань якості аудиторських послуг;
 - перевірки якості аудиторських послуг;
 - додаткові процедури із забезпечення контролю якості та дисциплінарні заходи за наслідками контролю;
 - інформування суспільства про функціонування системи контролю якості аудиторських послуг в Україні [3].
- 27 травня 2004 р. була створена Комісія Аудиторської палати України з контролю якості. Головним завданням цієї комісії є здійснення політики і процедур забезпечення високої якості аудиторських послуг та відповідності їх вимогам Закону України “Про аудиторську діяльність”, стандартам аудиту та етики.

В Україні недостатній контроль за якістю вітчизняного аудиту. Ілюзія незалежності певним чином породила серед фахівців з аудиту реалії не підконтрольності. На противагу цьому, в усіх країнах Європи існують спеціальні інституції, які на постійній основі здійснюють моніторинг роботи аудиторських фірм (аудиторів). Існує навіть практика, коли до перевірок аудиторських фірм залучають на платній основі «волонтерів» — досвідчених фахівців з аудиту, які здійснюють перевірки [5].

Подібні системи контролю за якістю аудиторських послуг існують у Великій Британії, Ірландії, Австрії, Бельгії, Данії, Фінляндії, Норвегії, Франції, Німеччині, Греції, Італії, Португалії, Нідерландах, Іспанії, Швеції, Чехії, Румунії, Словенії та Швейцарії [5, 6]. Мета зовнішнього контролю якості роботи аудиторів –

впевнитися в тому, що аудитори, задовольняючи потреби суспільства, виконують роботу найвищої якості, та зміцнити у громадськості (не податкової інспекції чи замовника) впевненість у високій професійній майстерності аудитора.

У світовій діяльності відомі декілька моделей побудови системи нагляду за професією аудитора, а саме:

1. Нагляд здійснює приватна суспільна організація за дорученням держави. Прикладом є Комітет з нагляду за звітністю публічних компаній (РСАОВ), який був створений у США відповідно до Закону Сарбанеса – Окслі від 2002 року. Таку ж систему запроваджено і у Великобританії.

2. Нагляд здійснює державний орган, який є елементом фінансової інституції, та контролює роботу біржових структур. Таку систему запроваджено в Австралії, Голландії, Італії.

3. Змішана модель, яку застосовано у Німеччині. Така модель передбачає, що існуюча суспільна організація аудиторів та Аудиторська палата здійснює нагляд за професією, однак Аудиторську палату контролює незалежний державний орган – АПАК [5].

Якщо порівняти умови роботи працівників таких інститутів контролю за якістю аудиту як CMVM (Португалія), SBR (Швеція), CONSOB (Італія), Kredittilsynet (Норвегія), FRR (Данія), NIRVA (Нідерланди), IDW і WPK (Німеччина), наприклад, з можливостями Аудиторської палати та Спілки аудиторів України, то порівняння, на жаль, не на користь останніх. В АПУ п'ять осіб з Контрольно-реєстраційної комісії, які працюють на громадських засадах, повинні охопити контролем більш як 1700 суб'єктів аудиту в усій Україні. Зараз АПУ делегувала право перевірки дотримання стандартів аудиту та Кодексу професійної етики САУ та його територіальним відділенням. Але ж у відділеннях САУ ще менше людей, ніж в АПУ.

В Росії проводиться політика звільнення аудиту від державного контролю на користь саморегулювання. Відповідно до нового законопроекту «Про аудиторську діяльність», тепер сфера аудиту буде повністю підконтрольна громадським організаціям – саморегульованим організаціям (СРО як в США). Але наскільки такий шлях реформування актуальний? Адже на даний час США відмовилися від абсолютного суспільного регулювання і у світлі

останніх подій стало видно, що повна свобода у сфері регулювання аудиторської діяльності не призводить у результаті до оптимальних результатів у сфері контролю за якістю аудиторських послуг [4].

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. Вищезазначені види контролю системи нагляду за професією аудитора має здійснювати незалежний орган.

Забезпечення якості аудиторських послуг можливе через запровадження нормативних базових вимог та внутрішніх регламентів щодо формування і запровадження системи управління якістю в аудиторських фірмах. Вдосконалення базових регламентів необхідно здійснювати зважуючи на вимоги міжнародних стандартів та директив Європейського союзу. Так в країнах Європейського Союзу стали більшу увагу звертати на контроль якості аудиторських послуг з боку державних органів та з боку громадськості (громадський нагляд). При цьому, громадський нагляд організовується не із представників професії, а з представників замовників аудиторських послуг та користувачів фінансової звітності.

- Узагальнюючи погляди науковців можна відзначити, що 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.

Література:

1. Адамс Р. Основы аудита / Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Єременко Д.В. Якість аудиторських послуг в Україні // Контроль, аналіз, аудит. – 2010. – № 2. – С. 95
3. Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні. Затв. рішенням АПУ від 26.05.2005 р. № 149 / 5.2
4. Дорош Н.І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном // Університетські наукові записки, 2007, № 3 (23), с. 264-267 // www.univer.km.ua
5. Зовнішній контроль якості аудиту: міжнародний досвід та вітчизняна практика // Економічні науки. Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 2, Т. 2 с. 174
6. Проскуріна Н.М., Коваленко В.П. Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг: адаптація міжнародного досвіду до умов вітчизняної економіки // www.economy.nauka.com