

Людмила Сахно, к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансів, обліку і оподаткування,
Таврійський державний агротехнологічний університет ім. Дмитра Моторного,
м. Запоріжжя, Україна

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ: УРОКИ ДЛЯ УКРАЇНИ

Актуальність дослідження. Ринок аудиторських послуг, сформований на основі міжнародних стандартів аудиту, постійно удосконалюється, виходячи з інформаційних потреб суспільства та користувачів фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Подальший розвиток аудиторської діяльності потребує вирішення питань, пов'язаних із підвищенням її якісного рівня, що значною мірою дозволить зміцнити престиж цієї професії і ступінь довіри до інформації, наданої аудиторами, з боку всіх зацікавлених користувачів та суспільства загалом. Ці питання набули актуальності у зв'язку з тим, що лише в разі якісного виконання аудиторських перевірок користувачі інформації будуть упевнені в реальності перевіреної фінансової звітності, а отже, створюватимуться умови зниження їх інформаційного ризику при прийнятті рішень. Саме така стратегія розвитку вітчизняного аудиту здатна забезпечити його реальну затребуваність суспільством [1].

З економічної точки зору якість - це здатність об'єкта чи дії задовольняти вимоги особистого, виробничого чи суспільного порядку завдяки властивостям, які складають його споживну вартість [2].

Методологічну основу контролю якості аудиторських послуг в Україні та світі 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).

Оскільки аудит спирається на довіру зацікавлених осіб до професіоналізму аудиторів, питання підвищення якості аудиторських послуг набуває першорядного значення.

Питаннями контролю якості аудиторських займалися вчені та практикуючі аудитори такі як Білуха М.Т., Бутинець Ф. Ф., Лоббек Дж. Л., Робертсон Дж. К., Редько О. Ю. та інші.

У Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики встановлено необхідність здійснення контролю якості в аудиторських фірмах. Проте ні в нормативних документах, ні в спеціальній літературі не сформульовані основні поняття регулювання якості аудиторських послуг, системні підходи до їх забезпечення. Склалася ситуація, коли вимоги до створення і підтримки системи управління якістю аудиту на рівні аудиторської фірми визначені законодавче, встановлена необхідність їх контролю з боку Аудиторської палати України, але системні вимоги, критерії оцінки відсутні.

З 2022 року на міжнародному рівні діють нові стандарти управління якістю в аудиті: ISQM 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити або огляди фінансової звітності» та ISQM 2 «Оцінка якості завдання». Ці стандарти замінили попередні підходи до контролю якості, акцентуючи увагу на ризик-орієнтованому управлінні та безперервному вдосконаленні процесів. Вони вимагають від аудиторських фірм впровадження систем управління якістю, що враховують специфіку кожної фірми та її завдань.

Інститут внутрішніх аудиторів (ІА) в 2024 році оновив стандарти професійної практики внутрішнього аудиту, представивши Глобальні стандарти внутрішнього аудиту (GIAS). Ці стандарти включають п'ять доменів, 15 принципів та 52 стандарти, що охоплюють етику, управління, обов'язки керівника аудиту та виконання аудиторських завдань. Вони спрямовані на підвищення ефективності та професіоналізму внутрішнього аудиту в усьому світі.

Не зважаючи на наявність затверджених законодавчих актів щодо аудиторської діяльності, основ контролю якості аудиту сьогодні питання методології та методики контролю якості аудиторських послуг чітко не розкриваються: не розроблені критерії оцінки якості роботи аудиторських фірм, відсутня ефективна методологічна база.

Метою дослідження є узагальнення теоретичних та практичних аспектів оцінки якості аудиторських послуг.

Провідною концепцією формування системи контролю якості аудиторських послуг є незалежність органів контролю, що базується на принципах компетентності, відповідальності, конфіденційності та суспільної корисності.

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 ряду помилок, допущених професійними організаціями аудиторів в розвинених країнах світу та забезпечить якісну інтеграцію вітчизняних систем обліку і аудиту в міжнародну спільноту.

Система контролю якості аудиторських послуг в Україні формується АПУ України і містить у собі: регулярну звітність суб'єктів аудиторської діяльності затвердженою АПУ; моніторинг із питань 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.

За останні роки АПУ України прийняла ряд надзвичайно важливих нормативних документів щодо питань контролю за якістю надання аудиторських послуг [3], [4], [5].

Втім, на нашу думку, існуюча система контролю якості аудиторських послуг знаходиться лише в процесі становлення, що не виключає подальшої її трансформації в бік посилення економічної відповідальності аудиторів.

Розглядаючи зарубіжний досвід зазначимо, що у світовій діяльності відомо

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, який був створений у США відповідно до Закону Сарбанеса-Окслі від 2002 року. Таку ж систему впроваджено 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.

Розглянемо основні види контролю з нагляду за професією аудитора в Німеччині:

- контроль за здійсненням професії аудитора;
- контроль якості аудиторських послуг.

Німецьким Законом про аудиторську діяльність передбачена максимальна професійна відповідальність аудиторів перед третіми особами, яка підлягає обов'язковому страхуванню, в таких розмірах: 1 мільйон євро – для аудиту підприємств, що не є учасниками ринку капіталу, та 4 мільйони євро – для аудиту підприємств, що є учасниками ринку капіталу.

Контроль за здійсненням професії застосовують у випадках, коли існує підозра у тому, що аудитор допустив помилку або є скарга клієнта чи повідомлення у пресі тощо. Тобто є конкретне обвинувачення, і це стає відомим АПАК, за результатами проведеної перевірки останній може вживати такі заходи:

- виносити догану;
- призначати штрафи (максимальний розмір – до 50000 євро);
- передавати справу до суду.

На нашу думку, досвід Німеччини може стати одним із прикладів для України.

Забезпечення контролю якості аудиторської діяльності у країнах-учасниках Євросоюзу є також відносно новим явищем. Зважаючи на важливість і перспективи розвитку аудиту було створено Комітет Євросоюзу з питань аудиту, який вважає питання забезпечення контролю пріоритетним у своїй своїй діяльності [6].

Індикатором якості роботи українських аудиторів можуть бути скарги на останніх з боку користувачів їхніми послугами. В основі більшості скарг на аудиторів та аудиторські фірми лежить невдоволення або результатами аудиторських послуг.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 2017 року встановлює обов'язкові перевірки якості аудиторських послуг для всіх суб'єктів аудиторської діяльності. Аудиторські фірми, що проводять обов'язкові аудити, підлягають перевіркам якості кожні три роки, а інші — кожні

шість років. Ці перевірки здійснюються Радою з нагляду за аудиторською діяльністю (АРОВ) та Аудиторською палатою України (АПУ). Україна активно співпрацює з міжнародними партнерами для вдосконалення системи аудиту. Проєкт ЄС «EU4PFM» надає підтримку Міністерству фінансів України у впровадженні глобальних стандартів внутрішнього аудиту, оновленні методологічних рекомендацій та програм підготовки аудиторів. Це сприяє підвищенню ефективності та професіоналізму внутрішнього аудиту в публічному секторі.

У 2024 році в Україні здійснено Аудиторською палатою України (АПУ) 21 перевірку з контролю якості аудиторської діяльності. Перевірка здійснювалась згідно рішення №21/КЯ та №18/КЯ від 4 грудня 2024 року.

На 2025 рік АПУ планує перевірити 54 суб'єкти аудиторської діяльності. Цей план-графік був затверджений рішенням від 4 грудня 2024 року №21/КЯ та набув чинності з дня його оприлюднення на офіційному вебсайті АПУ.

Відповідно до Положення АПУ кожний суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний проходити перевірку контролю якості аудиторської діяльності не рідше одного разу 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. Вищезазначені види контролю системи нагляду за професією аудитора має 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.

Результати перевірок якості роботи аудиторських фірм, проведених Комітетом з контролю за якістю аудиторських послуг АПУ, свідчать про те, що більшість перевірених аудиторських фірм створили власну систему контролю якості аудиторських послуг і реалізують її на всіх етапах виконання завдання. Але при цьому не вдалося уникнути певних недоліків, які виникли через нечітке й неповне виконання вимог МСА, надання впевненості та етики, а саме:

- не завжди виконуються процедури щодо прийняття нових клієнтів чи продовження роботи з постійними клієнтами, не дотримуються вимоги щодо погодження умов завдання;
- 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 на рівні тверджень для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації відповідно до оцінених ризиків;

- не розмежовується моніторинг відповідності політики і процедур контролю якості з поточним моніторингом (наглядом) керівника групи аудиторів на відповідних етапах виконання завдання [7].

Фактично система контролю якості нині побудована таким чином, що, відповідно до Положення про зовнішні перевірки, зовнішні контролери переважно перевіряють лише документальне підтвердження власне процесу здійснення аудиторських послуг, а не якісне наповнення результату від їх надання.

Такий підхід, на нашу думку, зумовлює виникнення конфлікту інтересів, з одного боку - між замовником і аудиторською фірмою, що пов'язано із різким підвищенням ціни на аудиторські послуги, обумовленим збільшенням часу на проведення додаткових процедур аудиту (де лише підготовчі роботи займають близько 50% всього робочого часу), а з другого боку - між аудиторською фірмою та Комітетом з контролю за якістю аудиторських послуг Аудиторської палати України, що пов'язано із формалізацією відповідної робочої документації аудиторів, яка підтверджує наявність якісного підходу до проведеного аудиту.

У Положення про зовнішні перевірки було б доцільно внести ряд доповнень, які б враховували відгуки й оцінку клієнтів щодо якості наданих аудиторських послуг конкретною аудиторською фірмою.

Вцілому, можна виокремити основні виклики та перспективи для України:

1. Необхідність оновлення нормативної бази. Для повної імплементації міжнародних стандартів необхідно оновити національні нормативні документи, зокрема щодо управління якістю аудиту та внутрішнього аудиту в державному секторі.

2. Підвищення кваліфікації аудиторів. Важливо забезпечити належну підготовку та підвищення кваліфікації аудиторів відповідно до нових міжнародних стандартів. Це включає оновлення навчальних програм та сертифікаційних вимог.

3. Посилення незалежного нагляду. Розвиток ефективної системи незалежного нагляду за аудиторською діяльністю є ключовим для забезпечення довіри до аудиторських послуг та фінансової звітності.

Висновки. Аудит потрібний як державі, так і економічним суб'єктам, тому важливо і необхідно виробити політику щодо його удосконалення. Спираючись на досвід інших країн, 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.

Досліджено зарубіжний досвід розвитку ринку аудиторських послуг, його позитивні і негативні сторони; можливості його адаптації до умов вітчизняної економіки.

При цьому як напрямок подальших досліджень слід зазначити необхідність розробки організаційних засад контролю якості аудиторських послуг та механізму реалізації контрольних заходів з цього приводу.

Пропонується розглядати систему контролю якості аудиту крізь призму її об'єктів. При цьому складовими структурно-функціональної моделі системи контролю якості аудиту мають бути: суб'єкти контролю якості аудиту; види контролю; етапи аудиту, які контролюються; рівні контролю якості аудиту та елементи системи контролю якості аудиту.

Список використаних джерел

1. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements: 2023–2024 Edition*. – New York: IFAC, 2024. – 4 vol.
2. The Institute of Internal Auditors (IIA). *Global Internal Audit Standards: 2024 Edition*. – Lake Mary, FL: IIA, 2024. – 152 p.
3. PwC. *Audit Quality Report 2024*. – PwC, 2024. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.pwc.com/us/en/services/audit-assurance/library/audit-quality-report.html>
4. EY. *Global Audit Quality Report 2023*. – EY, 2023. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.ey.com/en_gl/insights/assurance/global-audit-quality-report
5. Financial Times. *Big Four firms race to develop audits for AI products*. – FT, 2025. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.ft.com/content/5e4e2e51-3b69-48c7-a109-c3b667295d7f>
6. USAID Office of Inspector General. *Ukraine Response: Audit of USAID's Office of Transition Initiatives' Engagement of Local Partners in Ukraine (8-121-25-001-U)*. – Washington, D.C.: USAID, 2025. – 35 p.
7. Єременко Д.В. Якість аудиторських послуг в Україні / Облік і фінанси АПК. – 2010. - №2. – С.94- 96.