

екологічного консалтинга, утворення й освіти й ін. Саме тут творчий потенціал підприємництва здатний створити принципово нові можливості і шляхи подолання екологічної кризи в Україні.

Методи і засоби, використовувані в практиці екоаудита, повинні постійно розвиватися й удосконалюватися, що вимагає постановки і проведення відповідних науково-методичних і науково-дослідних робіт. В Україні дослідження в області екологічного аудиту ведуться в ряді університетів і наукових центрів.

Отже, можна зробити висновок, що екологічний аудит, у тому числі врахування екологічних аспектів при перевірці фінансової звітності, повинен стати обов'язковим елементом роботи вітчизняних аудиторів, що підвищить рівень якості їхньої діяльності. Запровадження екологічного аудиту в Україні сприятиме подальшій інтеграції нашої держави в європейське та світове економічне співтовариство. Проте ця проблема потребує подальших глибоких методичних та організаційних розробок, їх практичного втілення, створення відповідної законодавчої та нормативної бази.

УДК 657.63

Сакно Л.А., к.э.н., доцент

СТАНДАРТИЗАЦІЯ АУДИТА ПУТЕМ ПОВИЩЕННЯ УРОВНЯ КАЧЕСТВА ОКАЗАНИЯ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Анотація: В статті розглянуті й обобщені особливості стандартизації аудита в Україні. Обозначены направления адаптации стандартов к требованиям Европейского Союза. Аргументировано соблюдение международных стандартов аудита, как основное направление для повышения качества предоставления аудиторских услуг.

Постановка проблеми. Аудиторська діяльність в Україні сьогодні уже повністю руководствується міжнародними стандартами аудита, так як з 1 мая 2014 г. Аудиторська палата України в якості національних стандартів утвердила МСА іздавання 2012 г. Міжнародні стандарти аудита більш емікі, гнкі, деталізовані й сучасні. Вони регулюють цілий спектр питань - від взаємодії аудиторів, аудиторів і клієнтів, до оформлення аудиторського висновку і створення вибірки для достовірної оцінки фінансової звітності. Однак якість роботи аудитора залишається головним питанням, яке потребує рішення. Відсутність помилок при виконанні аудитором і аудиторськими фірмами перевірок і надання супутніх аудиту послуг неможливо гарантувати повністю.

Изложение основного материала. Аудиторські послуги в Україні розвиваються швидкими темпами, хоча й існують певні проблеми, рішення яких пов'язано з приведенням законодавства України в відповідність з законодавством ЄС. Також ринок аудиторських послуг в Україні потребує впровадження європейської системи контролю якості послуг, що дозволить національним аудиторам достойно конкурувати з міжнародними аудиторськими компаніями і більш якісно надавати професійні послуги. Відсутність якісної системи аудита перешкоджає розвитку українського фондового ринку і ринку капіталу. На рішення проблем також впливає збільшення конкурентів на ринку аудиторських послуг, тобто кількість аудиторів збільшується і тому потрібно мати високу освідженість в цій сфері, щоб мати постійних клієнтів, які були б задоволені роботою аудитора. Таким чином, питання необхідності змін в аудиторстві має виключно позитивний характер. Виникає необхідність створення процедур і механізмів, які дозволять в значній мірі зменшити ймовірність помилкових висновків і суттєво підвищити якість

аудиторських послуг.

Іменно для рішення цього питання був створений МСА 220 «Контроль якості аудита фінансової звітності». Вимоги стандарту направлені не тільки на застосування єдиної політики контролю якості аудиторських перевірок, але й на діяльність всіх учасників цих перевірок. Однак тільки дотримання вимог стандарту не дозволяє провести в повній мірі оцінку якості аудита. Якість аудита необхідно розглядати з точки зору, во-первых, є ли надані послуги по проведенню перевірки аудитором і, во-вторых, задоволені потреби замовника в установленні об'єктивності фінансової інформації. Таким чином, можна сказати, що критерієм якості аудиторської перевірки є наявність достаточних аудиторських доказів, які служать інформаційною базою для оцінки якості аудиторських послуг [1].

Любенченко О.Е. [2, с.26] в своїх дослідженнях акцентує увагу на тому, що якість аудиторських послуг, хоча й не має оціночного критерію, є конкретним перевагою і залежить, в першу чергу, від кваліфікації персоналу аудиторської фірми, його освідженості в технологіях перевірок і нормах діючого законодавства. Якість аудиторських послуг формує репутацію і ділову імідж. Страны Международной федерации бухгалтеров под качеством аудиторских услуг определяют соответствие действий, высказываний и результатов работы аудиторов требованиям действующего законодательства, стандартам аудита и Кодекса профессиональной этики.

В відношенні міжнародного регулювання аудиторської діяльності, можна утвердити, що міжнародні професійні організації под контролем аудиторських послуг визначають відповідність результатів роботи аудиторів вимогам діючому законодавству, стандартам аудита і Кодексу професійної етики, тобто діють «по правилам».

МСА 220 «Контроль якості аудита фінансової звітності» рекомендує суб'єктам аудиторської діяльності для підвищення ефективності контролю за контролем аудиторських послуг застосування процедур контролю, які є доречними для кожного конкретного замовлення аудиторських послуг. Також стандарт визначає порядок делегування повноважень між співробітниками аудиторської фірми, способи рішення конфліктів інтересів, оцінка нового і змісту існуючого замовлення, порядок проведення консультацій [3, с. 183].

Обеспечение качества аудиторских услуг возможно через внедрение нормативных требований, внутренних стандартов и формирование системы управления качеством в аудиторских фирмах. Нормативная база формируется на первых двух уровнях регулирования аудиторской деятельности. На первом уровне - законодательное регулирование (государственный уровень), на втором уровне - нормативно-методическое регулирование и контроль (уровень профессиональных организаций), и разработка, а также внедрение системы управления качеством осуществляется на третьем уровне - внутреннее регулирование аудиторских организаций (уровень субъектов аудиторской деятельности).

Соответственно, на уровне законодательного регулирования Аудиторської палатою України (АПУ) встановлено стандарти і положення, в порівнянні з якими оцінюється політика і процедури контролю якості аудиторської діяльності. Згідно Закону України «Об аудиторской деятельности» [4], забороняється проведення аудита, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації і ступеня відповідальності аудитора [5, с. 258], однак нічого не сказано про репутацію, порядковості як основу моральної гарантії і довіри до аудиторської фірми або авторитету самого аудитора.

Отноительно АПУ, за последние годы был разработан и утвержден ряд положений по данному вопросу и приняты нормативные документы, которые имеют единый организационно - методический подход как к построению системы контроля качества на внешнем уровне со стороны АПУ, так и на внутреннем уровне со стороны аудиторской

фирмы (аудитора). Соответственно выделяется два вида контроля качества аудиторских услуг: внешний и внутренний. Внешний контроль качества аудиторских услуг осуществляется на основе действующего законодательства Украины формируется АПУ и содержит в себе:

- обобщение официальной информации о состоянии аудиторской деятельности в Украине на основе получения отчетности от субъектов аудита по форме № 1-аудит (годовая) «Отчет аудиторской фирмы (аудитора) о предоставленных услугах», что позволяет проводить анализ рынка аудиторских услуг;
- мониторинг по вопросам качества аудиторских услуг;
- проверку качества аудиторских услуг по плану внешних проверок систем контроля качества;
- дополнительные процедуры относительно обеспечения контроля качества и дисциплинарные меры по результатам контроля;
- информирование общества о функционировании системы контроля качества аудиторских услуг в Украине.

Непосредственно организацию и обеспечение проведения внешних проверок качества аудиторских услуг осуществляет Комитет по контролю за качеством аудиторских услуг, который действует от имени и по поручению АПУ.

На уровне субъектов аудиторской деятельности осуществляется внутренний контроль. Проводится непосредственно самими субъектами аудиторской деятельности и направлен на контроль качества выполнения соответствующих процедур, которые соответствуют разработанной внутренней политике. Политика контроля качества должна состоять из принципов, методов и процедур, применяемых фирмой во время осуществления контроля качества аудиторских услуг. На наш взгляд, политика, методы и процедуры должны соответствовать каждому из взаимосвязанных элементов системы контроля качества, которые целесообразно сформировать на основе трех групп (рис. 1).

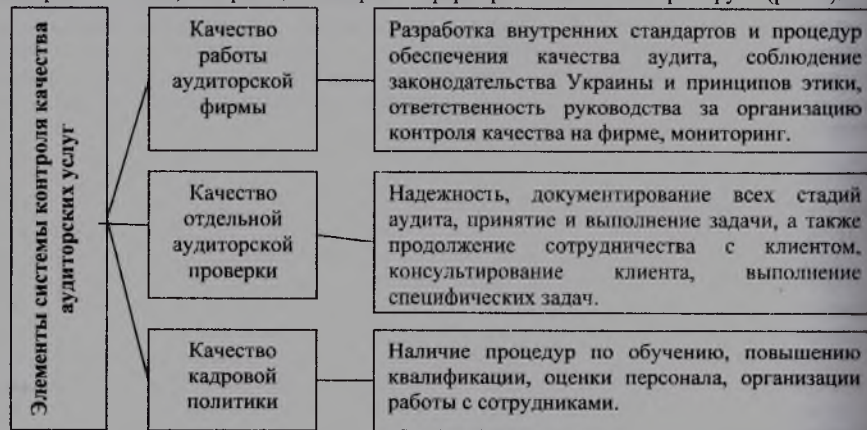


Рис. 1. Предлагаемая группировка элементов системы контроля качества аудиторских услуг

Качество работы аудиторской фирмы обеспечивается благодаря выполнению требований стандартов, придает уверенность пользователям в приемлемом качестве аудиторских услуг и создает основу для доверия к заключению аудитора. Но ориентация аудиторской фирмы на соответствие стандартам снижает ее стратегические преимущества, то есть профессиональная деятельность аудиторской фирмы может соответствовать стандартам аудиторской деятельности и не соответствовать стандартам качества, установленным потенциальными клиентами и другими заинтересованными

пользователями. К таким критериям потенциальные заказчики аудиторских услуг относят:

- максимальную точность, обоснованность аудиторских заключений и консультаций;
- установление аудиторами максимального количества ошибок или каких-либо других несоответствий, искажений и т.п.;
- о недопущении (после аудиторской проверки) наложения на субъекта хозяйствования штрафных санкций со стороны фискальных органов;
- оценку качества знаний и эффективности работы управленческого персонала;
- выявление фактов мошенничества со стороны персонала;
- сроки и стоимость оказания услуг, которые должны быть минимальными;
- полную конфиденциальность относительно выявленных недостатков или несоответствий в работе заказчика и его управленческого персонала, защита интересов заказчика в судебных органах [6, с. 46].

Качество отдельной проверки достигается полным документированием всех этапов ее проведения. Документирование этапов аудита создает условия для контроля своевременности и полноты выполнения аудиторских процедур, позволяет своевременно выявить недостатки в контрольных действиях аудитора (нелогичная последовательность планирования аудиторских процедур, нарушение порядка применения запланированных методов проверки, использование неадекватных процедур контроля и т.п.).

Качество аудиторской услуги зависит от творческого личного потенциала аудиторов, эффективности организации и мотивации труда. Итак, главным фактором успеха работы аудиторской фирмы является эффективная кадровая политика управления творческим, высококвалифицированным персоналом [6, с. 293].

Опыт работы ведущих аудиторских фирм свидетельствует о том, что их главным конкурентным преимуществом является уникальный кадровый потенциал и культура бизнеса. Высокий уровень культуры делает аудиторскую фирму привлекательной для талантливых работников, удерживает их в организации, а результаты их труда, в свою очередь, создают соответствующую репутацию фирмы, привлекают новых заказчиков услуг и высококвалифицированных сотрудников. Главной задачей аудиторских фирм является содействие росту профессиональной компетенции аудиторов и развития их навыков и умений.

На снижение доли аудиторского риска влияет специализированное программное обеспечение, которое позволяет сделать статистическую выборку и оценку ситуации, прогнозирование, выдачу инструкций, контроль, наблюдение, планирование, т.е. во многом облегчить и уточнить аудиторскую информацию. Так как ни одна аудиторская фирма Украины в силу больших затрат на разработку и внедрение подобных программ не может себе этого позволить, эта обязанность должна возлагаться на государство.

Аудиторские фирмы и аудиторы обязаны разработать и внедрить в практику такую систему контроля качества, которая бы обеспечивала обоснованную уверенность в том, что сама фирма и ее персонал действуют в соответствии с Международными стандартами аудита, Кодексом этики профессиональных бухгалтеров, законодательных и нормативных требований, регулирующих аудиторскую деятельность. Еще одним шагом к оптимизации аудита и аудиторской деятельности должны стать изменения, касающиеся непосредственно профессиональной подготовки аудиторов. Сейчас в Украине действует много аудиторов, которые ранее были бухгалтерами и юристами и собственно аудиторского образования не имеют. Данный факт нередко приводит к проблемам по причине недостатка специализированных аудиторских знаний. Решение этой проблемы видится во введении обязательных аудиторских курсов для тех претендентов на звание сертифицированных аудиторов которые не имеют аудиторского образования. Эти курсы должны проводиться под руководством Комиссии по профессиональной подготовке при АПУ. Эта же комиссия должна разрабатывать и совершенствовать учебные программы по различным направлениям аудиторской деятельности в высших учебных заведениях. К тому же

наиболее актуальные темы и программ повышения квалификации аудиторов в области теории и практики аудита целесообразно представлять на утверждение Аудиторской палаты.

Выводы. Обобщая вышесказанное, считаем, что обеспечение качества аудиторских услуг возможно при предоставлении совокупности профессиональных услуг, которые должны отвечать требованиям стандартов, потребностям заказчика, стоимости предоставленной услуги, профессиональной подготовке персонала.

Улучшение качества аудиторской деятельности и сопутствующих ей услуг возможно при условии:

- осуществлении регулярного контроля качества аудиторских услуг на уровне всех субъектов аудиторской деятельности для повышения контроля качества выполнения процедур внешнего аудита и тех процедур, которые соответствуют разработанной внутренней политике аудиторской фирмы;

- введение критериев, стандартов оценки аудиторских услуг для объективной оценки работы субъектов аудиторской деятельности, как на внешнем, так и на внутреннем уровне;

- повышение качества предоставления аудиторских услуг и квалификации аудиторов.

Список литературы:

1. Гноева И.М. Качество аудиторских услуг / И.М. Гноева, С.М. Винник. – Вестник КрНУ имени Михаила Остроградского, № 1, 2013 – 78 с.
2. Любенченко О.Е. Формирование конкурентных преимуществ аудиторских фирм // Экономика и управление, № 1, 2007. – 40 с.
3. Немченко В.В. Аудит. (Основы государственного, независимого профессионального и внутреннего аудита). / Под ред. проф. В.В. Немченко, А.Ю. Редько., Учебник. – К.: Центр учебной литературы, 2012. – 540 с.
4. Закон Украины «Об аудиторской деятельности»: Закон Украины в редакции от 13.06.2012 г.// www.rada.gov.ua
5. Редько А.Ю. Качество аудиторских услуг: философия и мифология / А.Ю. Редько - Научно-практический журнал «Бухгалтерский учет и аудит», № 1, 2011. – 82 с.
6. Суха О.Р. Проблемы и перспективы контроля качества аудита в Украине / О.Р. Суха, О.В. Марчук. – Вестник Национального университета водного хозяйства и природопользования: Сборник научных трудов. №3 (39). – Ровно, 2007. – 450 с. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://nuwm.rv.ua/metods/asp/v39ek.htm>

УДК 657.63

Сахно Л.А., к.е.н., доцент

ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ АУДИТА В АПК УКРАИНЫ

Аннотация: В статье исследованы теоретические и методические аспекты аудита агропромышленных предприятий Украины. Определены перспективы и преимущества такой формы контроля как аудит в АПК.

Постановка проблемы. Несмотря на перманентную модернизацию национальной системы финансово-хозяйственного контроля, формирования целостной системы аудита в аграрном секторе экономики Украины не завершено.

Постоянное реформирование отношений в АПК привело к искажению отчетных показателей, введению большинства пользователей финансовой отчетности в заблуждение. Поэтому необходимо осуществлять исследования теории и практики аудита с целью научного обоснования обязательности аудита агропромышленных предприятий, направлений совершенствования его методологии и организации.

Анализ последних публикаций и исследований. Проблемы развития аудита как формы финансового контроля в последнее время находятся в центре исследований отечественных и зарубежных ученых. Значительный вклад в научное и практическое исследование проблем аудиторской деятельности сделали отечественные ученые и

практики, в частности: Ф.Ф. Ефимова, М.Д. Билык, М.И. Бондарь Н.Ф. Огийчук, Л.П. Кулаковская, Б.Ф. Усач и другие. В то же время важным является изучение аспектов теории и практики аудита, обобщенных в трудах: Р.Адамса, Х.Андерсона, Е.А.Аренса, Р.Доджа, Ф.Л.Дефлиза, Г.Р.Дженика, Д.Кармайкла, Дж.К.Лоббека, Р.Монтгомери, Дж. К. Робертсона. Несмотря на многочисленные исследования данной темы, и отдавая должное проведенным исследованиям в области аудита, следует отметить, что ряд актуальных вопросов остаются изученными фрагментарно, и не имеют достаточного научного обоснования.

Цель статьи. Целью публикации является обоснование целесообразности выделения аграрного аспекта аудиторской деятельности по обслуживанию предприятий АПК и определение путей развития аудита в аграрном секторе экономики Украины.

Изложение основного материала. Необходимость аудита в Украине обусловлена значительными изменениями экономического строя. В условиях формирования рыночных отношений и разнообразия форм собственности возникла необходимость проведения независимого финансового контроля - аудита.

Законодательство зарубежных стран в большинстве случаев требует подтверждения бухгалтерских отчетов компаний независимыми аудиторами (аудиторскими фирмами). Директива Европейского сообщества № 8 требует проведения аудиторской проверки всех крупных компаний, позволяя самим странам - членам ЕС решать, нужны ли такие проверки малых и средних фирм.

Современный рынок аудита в АПК Украины находится на начальной стадии формирования, поэтому с точки зрения прогнозирования потенциального объема рынка важно выяснить уровень фактической платежеспособности заказчиков и потребность агроформирований в аудиторских услугах.

Аудиторская деятельность по обслуживанию агропромышленного комплекса предусматривает осуществление аудита финансовой отчетности предприятий отрасли, предоставление сопутствующих услуг, включающих в себя организационное и методическое обеспечение субъектов хозяйствования консультациями и услугами по вопросам бухгалтерского учета, оптимизации налогообложения, составления финансовой и других видов отчетности, анализа финансово-хозяйственной деятельности, сопровождение сделок, относящихся к внешнеэкономической деятельности и привлечение инвестиций, в том числе иностранных, разработки стратегических финансовых планов развития бизнеса, внедрения эффективных подходов к организации и проведению внутреннего контроля, а также осуществления других видов экономико-правового обеспечения предпринимательской деятельности в этой отрасли [1, с.11-13].

Украина признается международным сообществом, как развитая аграрная держава, что дает возможность привлечения иностранных и отечественных инвестиций в АПК. Размещение инвестиций, в соответствии с международными стандартами требует проведения как собственно аудита, так и использование при этом всевозможных аудиторских услуг. Развитие отрасли невозможно без участия ее предприятий на кредитном, валютном рынке, других фондовых рынках, что объективно обуславливает необходимость проведения различных экономико-правовых консультаций и подтверждение аудитором публичной отчетности аграрных участников финансового рынка [2, с.70].

На организацию и методологию аудита в АПК значительное влияние оказывает специфика отрасли, это дает основания выделить аграрный аспект аудиторской деятельности. Естественно последнее даст возможность более качественно обеспечить аграрный сектор аудиторскими услугами, подготовкой кадров с соответствующей специализацией, в том числе внутренних аудиторов, а также методическими разработками и информационными ресурсами, касающиеся специфики аудита в аграрном секторе.

На организацию проведения аудита сельскохозяйственных предприятий существенно влияют особенности производства сельскохозяйственной продукции. К