

УДК 657.6:005.584.1-028.46:339.9

**О. Е. Лубенченко,**

кандидат економічних наук,

доцент кафедри "Облік і аудит",

Державний економіко-технологічний університет транспорту,

сертифікований аудитор України,

E-mail: audit.alchevsk@gmail.com

## Практичні аспекти моніторингу системи контролю якості аудиту зовнішньоекономічної діяльності

Досліджено сутність якості аудиту зовнішньоекономічної діяльності. Визначені нормативні документи Аудиторської палати України щодо контролю якості аудиту. Висвітлено сутність дефініцій "якість аудиту", "моніторинг якості аудиту". Розглянуто елементи системи контролю якості за Міжнародним стандартом контролю якості, а саме: відповідальність керівництва за забезпечення якості всередині фірми; етичні вимоги; прийняття клієнта і продовження співпраці з ним, а також прийняття конкретних завдань; трудові ресурси; виконання завдання; моніторинг системи контролю якості аудиторських послуг. Побудовано схему моніторингу відповідності політики та процедур контролю якості аудиторських послуг Міжнародним стандартам аудиту. Розроблено тест для перевірки системи контролю якості, що складається зовнішнім контролером. Доведено, що саме зовнішній неупереджений моніторинг сприятиме підвищенню рівня довіри до аудиту з боку інвесторів.

**Ключові слова:** *аудит, якість аудиторських послуг, контроль якості, контролер, моніторинг.*

Аудиторська діяльність є соціально значущою діяльністю, тому що забезпечує інформаційні потреби та очікування користувачів аудиторських послуг, а це – держава, фінансові і податкові органи, суб'єкти господарювання – контрагенти, інвестори, власники тощо. Як свідчить практика кінця ХХ – початку ХХІ сторіччя, а саме банкрутство компанії "Enron", "Parmalat", обов'язкові регулярні аудиторські перевірки не є гарантією від шахрайських дій і зловживань з боку менеджменту суб'єктів, що звертаються за аудиторськими послугами. У Великій Британії активно велася робота з дослідження причин фінансової кризи і результати, на жаль, зробили аудит непрямим винуватцем, який своїми діями не сприяв запобіганню кризовим явищам. Ті аудиторські організації, які сприяли монополізації ринку, монополізували і відповідальність за це. Аудит повинен був публічно продемонструвати свою відповідальність і відповісти за те, що відбувалося з великими компаніями, які раптом і відразу зникли з економічних і неекономічних причин [1]. Тому суспільство почало пред'являти підвищені вимоги до аудиту. Зовнішньоекономічна діяльність суб'єктів господарювання також є ризикованим видом діяльності і висуває підвищені вимоги до аудиту. Користувачі мають бути впевненими в забезпеченні якості аудиторських послуг на рівні професії, на рівні аудиторської фірми. Аудиторська діяльність є регульованою і контрольованою діяльністю. Кодекс професійної етики, Міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА) вимагають від аудиторських фірм створення системи контролю якості, яка свідчить про те, що персонал аудитор-

ської фірми усвідомлює вимоги МСА і діє у рамках МСА. Міжнародний стандарт контроль якості (далі – МСКЯ 1) "Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги", МСА 220 "Контроль якості аудиту фінансової звітності" спонукають аудиторські фірми розробити систему контролю якості, що складається з політик і процедур контролю якості аудиторського завдання.

Питання якості аудиторських послуг достатньо широко висвітлювались у працях О. Редька [2; 3], І. Гноєвої, С. Винник [4], В. Бондаря, Ю. Бондар [5; 6, с. 7–10, 17], Ф. Бутинця [7], Н. Малюги, Н. Петренко [8], О. Сухої, О. Марчук [9], Н. Проскуріної, В. Коваленко [10] та багатьох інших. Але вихід вітчизняних підприємств на зовнішні ринки, залучення ними іноземних інвестицій ставлять нові вимоги до аудиторів на шляху забезпечення якості аудиту для суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД) і іноземних користувачів фінансової інформації.

Метою дослідження є визначення шляхів удосконалення процесу забезпечення якості аудиторських послуг, що надаються суб'єктам ЗЕД.

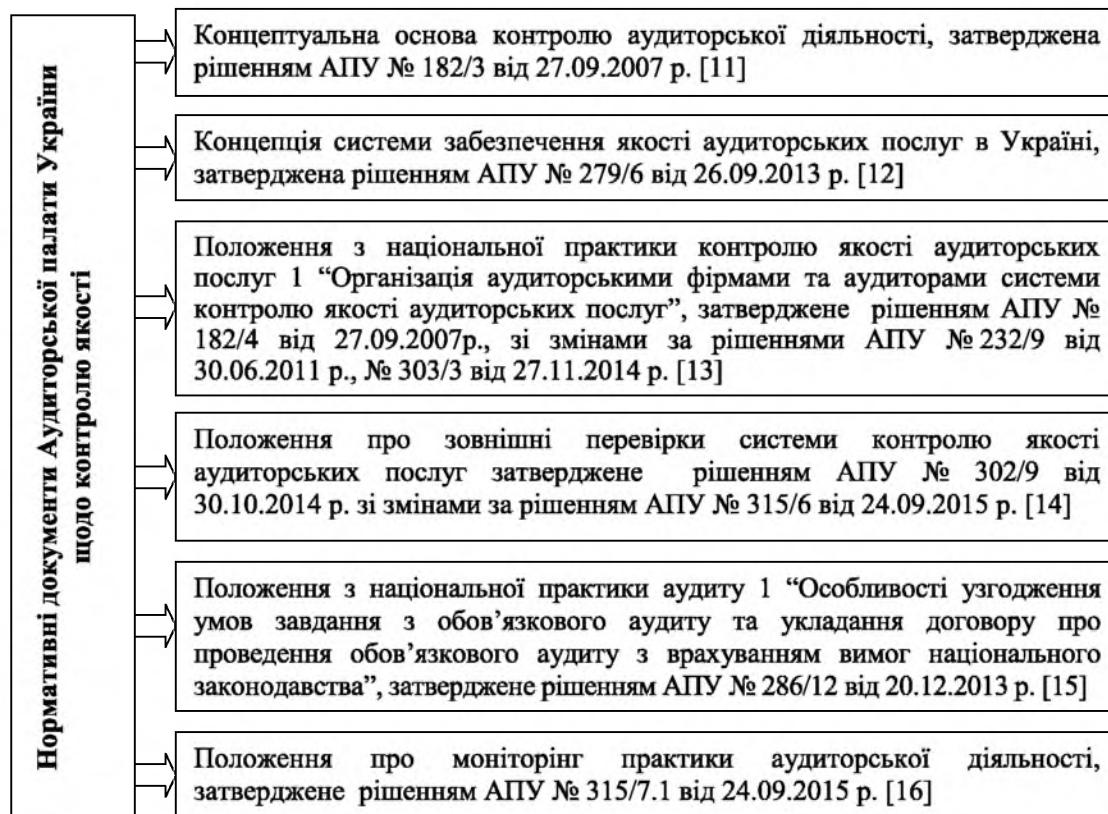
На рівні професії, на національному рівні, контроль якості аудиторських послуг проводиться Аудиторською палатою України (далі – АПУ) в рамках Закону України "Про аудиторську діяльність". На рис. 1 представлені документи щодо контролю якості, впроваджені рішеннями АПУ. На рівні аудиторської фірми менеджмент самостійно має впровадити заходи з розробки системи контролю якості аудиторських послуг на підставі

© О. Е. Лубенченко, 2016

вимог Кодексу професійної етики, МСКЯ 1, МСА 220, рішень АПУ, зокрема Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 “Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг”.

Як було вже доведено до аудиторського за-

галу, Аудиторська палата України рішенням від 29.12.2015 року № 320/1 затвердила для обов’язкового застосування при виконанні завдань з лютого 2016 року як національні стандарти аудиту Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2014 року) [17].



**Рис. 1.** Нормативні документи Аудиторської палати України щодо контролю якості

Додаток до МСА, частина 3 містить концептуальну основу якості аудиту: ключові елементи, що створюють середовище для якості аудиту. Концептуальна основа якості аудиту не замінює МСА, не висуває додаткові вимоги. Вона покликана для збільшення розуміння ключових елементів якості аудиту, заохочення аудиторських фірм до підвищення рівня якості послуг, та покращенні діалогу з приводу якості, як в аудиторському середовищі, так і між аудиторами і замовниками аудиторських послуг. У додатку 1 до Концептуальної основи якості аудиту зосереджено увагу то тому факті, що термін “якість аудиту” є достатньо складним і не існує загального визначення. Тобто розуміння якості аудиту для різних категорій користувачів аудиторських послуг є різним. Деякі користувачі вважають, що якість аудиту – це отримання максимальної кількості аудиторських доказів та виклики, представлені перед аудиторським персоналом. Якість аудиту буде тим вищою, чим більше ресурсів (як у кількісному, так і у якісному вимірах) буде відведено на аудит [18, с. 42–43]. Не-

зважаючи на те, що Концептуальна основа якості аудиту є певною мірою нормативним документом, з такою позицією не можливо погодитися в цілому. Тому дослідимо, що вкладають в дефініцію “якість аудиту”, “якість аудиторських послуг” вітчизняні й зарубіжні вчені. Узагальнення інформації представлено в табл.1.

Таким чином, неможливо повністю погодитися з В. Бондарем та Ю. Бондар з приводу того, що наразі відсутні ґрунтовні методичні рекомендації з контролю якості та підтримання якості, відсутні критерії якості, а отже, неможливо визначити, наскільки якісно проведено аудит [5, с. 42].

Критерієм якості аудиту є відповідність наданих аудиторських послуг замовнику МСА і внутрішньофірмовими стандартам, а забезпечує контрольні заходи система контролю якості через політику і процедури контролю якості аудиторського завдання. Тому аудиторським фірмам слід розробити систему контролю якості і впровадити її окремим документом.

Виклад сутності поняття “якість аудиту”

№ з/п	Виклад сутності поняття	Джерело інформації
1	Комплексна обробка аудитором власних досліджень, нових досягнень наукової думки з особливостями практичного досвіду конкретного підприємства, що перевіряється, забезпечує створення якісного продукту, викладеного в надзвичайно короткій і лаконічній формі обґрунтованого висновку у вигляді порад, оцінок, пояснень, рекомендацій	Ф. Бутинець, [7]
2	Якість аудиторських послуг – системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, Кодексу професійної етики і професійної діяльності у сфері аудиту. Також зазначено, що якість аудиторських послуг – категорія, яка перманентно змінюється залежно від рівня суспільних відносин та господарської практики країни	О. Редько, [2]
3	Якість – максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів результатами виконаних аудитором робіт, послуг та супутніх робіт у відповідності до інтересів власника, суспільства та конкретного замовника в межах вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів	Ф. Бутинець, Н. Малюга, Н. Петренко, [8]
4	Якість аудиторських робіт і послуг – здатність задовольняти встановлені та перспективні потреби замовника в отриманні достовірного рівня впевненості в інформації та забезпечити достовірність цієї інформації	О. Редько, [3]
5	Основним критерієм якості аудиторських перевірок є дотримання вимог стандартів аудиту, але наявність лише одного критерію не дозволяє оцінити якість аудиту повною мірою. Якість аудиту необхідно розглядати з погляду, по-перше, чи є надані послуги з проведення перевірки аудитором і, по-друге, чи задоволені потреби замовника у встановленні об'єктивності фінансової інформації	Н. Проскуріна, В. Коваленко, [10]
6	Якість аудиторських послуг, хоча і не має оціночного критерію, є конкретною перевагою і залежить, у першу чергу, від кваліфікації персоналу аудиторської фірми, його обізнаності в технологіях перевірок і нормах чинного законодавства. Якість аудиторських послуг формує репутацію і діловий імідж аудиторської фірми	О. Лубенченко, [19]
7	Заборонено проведення аудиту, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора	В. Немченко, О. Редько, [20]
8	На сьогодні відсутні ґрунтовні методичні рекомендації з контролю якості та підтримання якості. Якість аудиторської перевірки вбачається у встановленні чітких вимог до такої перевірки з урахуванням потреб зовнішніх користувачів, а контроль за якістю аудиторських послуг – через систему зовнішнього нагляду	В. Бондар, Ю. Бондар, [5].
9	Основные характеристики качества аудиторской деятельности: – результативность (степень достижения запланированных результатов, способность организации ориентироваться на результат); – экономичность (разумное и рациональное использование ограниченных ресурсов с целью более полного удовлетворения потребностей); – эффективность (соотношение между достигнутыми результатами и затраченными ресурсами, способность организации к реализации своих целей и планов с заданным уровнем качества, выраженным определенными требованиями: временем, затратами, степенью достижения цели)	М. Мельник, [21]
10	Качество есть философская и юридическая категория; качество есть полезность, соблюдение профессиональных стандартов	С. Бычкова, Е. Итыгилова, [22]
11	Запропоновані методи оцінювання контролю якості роботи державних аудиторів: матричний метод, метод еталона, система довільних характеристик, метод групової дискусії, метод рангового порядку, метод бальної оцінки, тестування і т. д.	Т. Пожар, [23]

До елементів системи контролю якості за МСКЯ 1 належать: відповідальність керівництва за забезпечення якості всередині фірми; етичні вимоги; прийняття клієнта і продовження співпраці з ним, а також прийняття конкретних завдань; трудові ресурси; виконання завдання (упровадження внутрішньофірмових технічних стандартів); моніторинг.

На думку автора, кожна аудиторська фірма має розробити і впровадити “Положення з контролю якості аудиторських послуг”. В аудиторській фірмі контроль якості має впроваджуватись на рівні

фірми і на рівні конкретної перевірки в три етапи: впровадження критеріїв і стандартів; зіставлення отриманих результатів з критеріями і стандартами прийняття відповідних рішень. Під час перевірки складається тест “Контроль якості виконання завдання при аудиті ЗЕД”, який складає керівник групи з виконання завдання, або уповноважена ним особа. У такий спосіб забезпечується перший етап контролю якості аудиторських послуг на рівні перевірки. Додатково керівник аудиторської фірми на завершальному етапі перевірки також



проводить контрольні заходи через складання тесту “Контроль на завершальному етапі перевірки”.

Специфіка і складність ЗЕД вимагає ретельного виконання аудиторських послуг, а двоетапний контроль якості аудиторських послуг на рівні аудиторської перевірки забезпечує високу якість і ретельність.

Моніторинг системи контролю якості стосується контролю якості на рівні аудиторської фірми. Моніторинг – це процес, що включає в себе розгляд та оцінку системи контролю якості фірми включно з періодичною перевіркою деяких завершених завдань, який має надати фірмі обґрунтовану впевненість, що її система контролю якості працює ефективно. Моніторинг має включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань [15]. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 “Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг” дозволяє аудиторським фірмам з незначною кількістю співробітників та аудиторам-фізичним особам-підприємцям залучати до

перевірки завершених завдань та проведення інших процедур моніторингу на договірних засадах кваліфіковану зовнішню особу-аудитора. Мета і завдання зовнішнього контролера при проведенні моніторингу системи контролю якості представлені на рис. 2 (за даними [15]).

Результати моніторингу мають бути задокументовані і доведені до керівництва аудиторської фірми і персоналу. Моніторинг і інформування про його результати має проводитися не менше одного разу на рік. МСА не надають вимог щодо документування зовнішнім контролером результатів моніторингу системи контролю якості. Форма і зміст документації розробляється аудиторськими фірмами самостійно і залежать від таких чинників як: організаційна структура аудиторської фірми (розмір фірми, кількості структурних підрозділів, філій, тощо); рівня повноважень керівництва і персоналу; характеру і складності аудиторських завдань, тощо. Терміни зберігання документації визначається відповідно до вимог законодавства, на нашу думку, складає три роки з дати надання (підписання) аудиторського звіту або висновку аудитором.



Рис. 2. Моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

Автором розроблено тест перевірки системи контролю якості, що складається зовнішнім контролером (табл. 2).

Таблиця 2

### Тест перевірки системи контролю якості

Частина I. Тестування					
Період перевірки з “___” _____ 20XX р. по “___” _____ 20XX р.					
Контролер П. І. Б., сертифікат серія, №, термін дії					
Тестові запитання	Варіанти відповідей	Так	Ні	Немає відповіді	Примітки
1. Система оцінки контролю якості запланована на відповідний час (період не повної завантаженості фірми)		+			
2. Поточний контроль переглянутий з метою забезпечення повноти знань про систему контролю якості		+			
3. Зміни в діяльності та професійній орієнтації розглядаються як індикатор потреби переглянути чи оновити систему контролю якості або зв'язані з цим положення			+		
4. Інформація зібрана, зроблена оцінка політики фірми, вимог і методів щодо продовження професійного розвитку		+			
5. Згода з партнерами та штатом щодо триваючого професійного розвитку переглянута		+			
6. Управління і відповідальність за отримання, вивчення і узагальнення відповідних ситуацій у професійній практиці в межах наданих послуг переглянуті		+			
7. Переглянуті внутрішні й зовнішні програми навчання партнерів і штату, що завершилися протягом минулого року		+			
8. Проведено обговорення з власником і партнером відповідальності за різні аспекти контролю якості. Під час кожного обговорення піддано сумніву таке:		+			
a) Чи були будь-які зміни в підконтрольній їм області, що потребують змін у системі контролю якості або в існуючій документації?			+		
b) Чи можливі будь-які зміни протягом наступного року в системі контролю якості, що слід розглянути негайно?		+			
c) Чи були суттєві порушення або інші події, які відбувались у підконтрольній їм області, що вказують на недоліки у системі контролю якості?		+			
d) Чи виказував хтось із партнерів чи штату своє небажання не дотримуватися політики фірми?		+			
e) Чи були будь-які скарги щодо внутрішньої та зовнішньої політики фірми?		+			
f) Чи були будь-які інші питання, які підлягають перегляду, що можуть мати значення для оцінки якості системи управління (контролю)?		+			
9. Чи були в поточному періоді будь-які інші нормативні чи інші огляди існуючої практики? (Якщо да, отримайте копії та перегляньте результати)		+			
10. Чи адекватно переглянуті спори фірми / неузгодженість процесів урегулювання і дисциплінарні процедури? Розслідування спорів повинні бути проведені до того, як дисциплінарні питання були переглянуті, результати розслідування по будь-яким питанням зафіксовані відповідно до політики забезпечення захисту фірми		+			
11. Вибірково перевірені робочі документи щодо дотримання незалежності, конфіденційності, узгодження зі стійкістю політики і стандартів контролю якості		+			
12. Чи мають бути переглянуті файли з необхідною документацією щодо відповідності й доречності прийнятих рішень та дій стосовно таких питань:					
a) Внутрішні та зовнішні скарги;			+		Відсутні
b) Дискусії з приводу професійних питань;		+			
c) Зазначені порушення (партнерами або штатом) процедур і політики			+		Відсутні
13. Було переглянуто ___ (вказати кількість, усього) документів на відповідність складеному контрольному листу, щоб визначити, чи виконується політика контролю якості фірми. Документи відібрані за три роки і вони мають відповідати таким критеріям:					
a) Принаймні одна перевірка і контроль якості виконаного завдання від кожного партнера					
b) Принаймні одна перевірка завдання, відмінного від аудита, або підтвердження відкритої інформації фінансової звітності:					

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

Продовження табл. 2

№ з/п	Відібрані завдання (приклад):	Партнер по завданню			
1.	ДСФУ "Держмолодьжитло", договір № 3-а/021-02Г-15 від 05.12.2015 р.	П. І. Б.			
2.	КП ЛОФ ПЖСС, договір № 04-а від 03.02.2016 р.	П. І. Б.			
14. Відмітьте будь-які вагомі недоліки, виявлені під час перевірки робочих документів. Такі недоліки є недобробками в системі контролю (вони повинні бути виправлені) або є результатом відмови персоналу виконувати існуючу політику контролю якості? (необхідне підкреслити)					
№ з/п	Опис недоліків				
1.					
2.					
15. Розглянуті файли (відібрані документи) не повинні стосуватися осіб, які здійснюють моніторинг системи контролю якості та мали причетність як партнер по завданню або рецензент. У таких випадках необхідно призначити іншу особу (відповідь подана у Примітках)		+			П. І. Б.
16. Після виконання всіх вище згаданих процедур перевіряючий вирішив, що:					
– немає ніяких явних відхилень, що потребують обов'язкових змін у системі контролю якості або у документуванні аудиту		+			
Якщо є відхилення, що потребують змін у системі якості контролю, звіт слід підготувати, включаючи рекомендації або необхідні зміни до пред'явлення партнерам. Пропозиції змін повинні бути підкріплені обґрунтуванням таких рекомендацій.					
17. Перегляньте нижченаведені ситуації та виберіть потрібний варіант:		Так	Ні	Немає відповіді	Примітки
а) Докази заперечення або відмови прийняти пропозицію зміни, або прийняти конструктивні коментарі;			+		
б) Немає такого заперечення або відмови щодо моніторингу системи контролю якості;		+			
с) Консультація з власником або партнерами, або зовнішнім експертом з метою визначення того, чи вважають вони зміни або коментарі щодо системи контролю якості необхідними		+			
18. Наслідки будь-яких помилок, упущень, дискусій або невідповідностей у контексті фірми, правових, договірних, а також професійних зобов'язань розглянуті та доведені до відома партнерів		+			
19. Звіт підготовлений та переданий відповідному партнеру (ам) у фірмі, включає виконання процедур, результати, що впливають із цих процедур і рекомендацій. Звіт обговорений з партнером (ами), і вони погодилися виконати рекомендації і повідомити відповідним партнерам та персоналу результати й рекомендації або, якщо вони не погодилися, то вони вивчать процеси фірми, щоб усунути розбіжності в думці та зафіксувати результати розбіжностей		+			
Дата заповнення " ____ " _____ 20XX р.					
<b>Частина II. Звіт контролера</b>					
До: П. І. Б. – Партнеру, відповідальному за систему контролю якості на фірмі. Огляд складено: з " ____ " _____ 2016 р. та " ____ " _____ 2016 р. Період займає: з " ____ " _____ 2016 р. до " ____ " _____ 2016 р. Ім'я партнерів, файли яких перевіряються: П. І. Б., П. І. Б. Я призначив / наказав здійснити контролюючу перевірку для фірми, включаючи перевірку інструкцій контролю якості та перевірку завдань з аудиту (мінімум – по одному на партнера). Управління системою контролю якості на фірмі: делегується (не делегується) партнеру або іншій особі з достатнім та відповідним досвідом і повноваженнями. (Вставити пояснення, якщо висновок негативний). 1. Фірма має / не має письмове керівництво з контролю якості та / або інструкції і процедури контролю якості (необхідне підкреслити). (Відобразити пояснення партнера (рів), відповідальних за систему контролю якості, якщо керівництво з контролю якості (ККЯ) неповне). 2. На мою думку, зміст письмового керівництва з контролю якості (ККЯ) погоджено / не погоджено за всіма аспектами з вимогами МСКЯ 1 (або з вимогами відповідної юрисдикції). Я виявив / не виявив такі недоліки або невідповідні інструкції, процедури та / або документацію у ККЯ. Виявлені невідповідності фіксуються у нижченаведеній таблиці					
№ з/п	Невідповідність				Посилання на МСА
1.					
2.					

<p>Я виявив / не виявив підтвердження, що партнер, відповідальний за систему контролю якості на фірмі, принаймні щорічно підтримував зв'язок з відповідними партнерами та іншими особами щодо процедур контролювання, представлених за минулий рік, висновків, зроблених за цими процедурами, та описів будь-яких системних, періодичних та інших знайдених вагомих недоліків, а також дій щодо усунення цих недоліків.                  Я перевірів принаймні по одному зобов'язанню для кожного партнера. Підтверджую, що за перевіреними завданнями я не був членом групи й особою, що перевіряла якість цих завдань.                  Додати деталі за кожним обраним зобов'язанням (включаючи ім'я партнера, вид зобов'язань, ім'я клієнта і дату фінансової звітності).</p>			
№ з/п	Найменування клієнта та період перевірки (приклад)	Партнер по завданню	Партнер по контролю
1.	ДСФУ "Держмолодьжитло", договір № 3-а/021-02Г-15 від 05.12.2015 р., дата фінансової звітності – 31.12.2015 р.	П. І. Б.	П. І. Б.
2.	КП ЛОФ ПЖСС, договір № 04-а від 03.02.2016 р., дата фінансової звітності – 31.12.2015 р.	П. І. Б.	П. І. Б.
<p>Я виявив / не виявив недоліки в юридичному оформленні документів, які виникають систематично, періодично або за інших вагомих причин та потребують вчасного коригування.                  (Вставити деталі кожного з таких недоліків за наявності).                  Я виявив / не виявив підтвердження того, що звіт, підготовлений фірмою, не відповідає вимогам МСА.                  Я виявив / не виявив підтвердження того, що необхідні процедури виконання завдання не були представлені фірмою.                  (Надати докази того, що потрібні процедури не були представлені, включаючи посилання на МСКЯ 1, за наявності).                  Я доповів за всіма недоліками в ході моєї перевірки партнеру (ам), відповідальному (ним) за контроль якості фірми.                  П. І. Б. контролера                  "___"._____.2016 р.</p>			

Тест складається з двох частин. Перша – власне тест, відповіді на запитання, що свідчать про сутність системи контролю якості аудиторських завдань. Друга частина – це звіт контролера керівництву (або партнеру по завданню) аудиторської фірми. Тест дає змогу скласти достовірне уявлення про якість наданих аудиторських послуг, їх відповідність чинному законодавству, в тому числі законодавству у сфері ЗЕД, якщо йдеться про надання відповідних послуг.

Якщо результати проведеного моніторингу свідчать про недоліки в розробці або функціонуванні політики та процедур контролю якості в аудиторській фірмі або про недотримання вимог внутрішньфірмової системи контролю якості окремими особами, менеджменту слід вжити відповідних заходів. З боку персоналу аудиторської фірми можуть бути пред'явлені скарги і звинувачення щодо проведення зовнішнього моніторингу. Нагляд за розглядом скарг і звинувачень покладається на керівника аудиторської фірми або на уповноважену ним особу, яка є аудитором і має значний досвід, повноваження, не брала участі у виконанні завдання, що стало предметом оскарження. За необхідності до розслідування може бути притягнутий консультант з правових питань або інший зовнішній аудитор.

Новітні вимоги МСА дозволяють суб'єктам аудиторської діяльності з метою надання впевненості щодо якості аудиторських послуг користувачу давати загальну інформацію з якості аудиту, так званий звіт з прозорості. Публікація фінансових звітів аудиторськими фірмами та публікація узагальненого погляду на результати перевірки аудиторських фірм регуляторним органом сприятимуть підвищенню рівня довіри до аудиту.

Отже, якість аудиторських послуг – це важливий показник як для замовників, так і для суб'єктів аудиту вона забезпечується кожною аудиторською фірмою шляхом створення системи контролю якості. Така система забезпечує контроль за наданням послуг на всіх етапах співпраці з клієнтом, а її зовнішній моніторинг уможливорює безперервність функціонування та відповідність діючим вимогам. Додаткова відкритість аудиторських фірм щодо заходів забезпечення якості послуг сприятиме розповсюдженню аудиторських послуг. Подальші дослідження мають бути спрямовані на вдосконалення системи контролю якості в аудиторських фірмах з метою забезпечення користувачів аудиторських послуг якісною, достовірною інформацією.

### Список використаних джерел

1. Варенков А. Аудитор – социально значимая профессия [Электронный ресурс] / А. Варенков // Деловой экспресс. – 2012. – № 11 (956). – Режим доступа : [http://www.express.am/article/11\\_956/view/auditor-socialno-znachimaja\\_professija.html](http://www.express.am/article/11_956/view/auditor-socialno-znachimaja_professija.html)
2. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : [монографія] / О. Ю. Редько. – К. : ДП "Інформ-аналіт. агентство", 2008. – 493 с.



3. Редько О. Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 46–54.
4. Гноєва І. М. Якість аудиторських послуг / І. М. Гноєва, С. М. Винник // Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського. – 2013. – № 1 (78). – С. 181–186.
5. Бондар В. П. Якість в аудиті та деякі аспекти управління якістю / В. П. Бондар, Ю. В. Бондар // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. – № 1 (31). – С. 36–64.
6. Бондар В. П. Документальне забезпечення аудиту сільськогосподарських підприємств : [посіб.] / В. П. Бондар, Ю. В. Бондар, І. І. Нестеренко. – К. : ННЦ “Інститут аграрної економіки”, 2016. – 320 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Аудит : [підруч. для студ спец “Облік і аудит” вищ навч. закл.] / Ф. Ф. Бутинець. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП “Рута”, 2005. – 512 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Аудит: сучасні тенденції розвитку в Україні та світі : [монографія] / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко ; за ред. Ф. Ф. Бутиця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.
9. Суха О. Р. Проблеми і перспективи контролю якості аудиту в Україні / О. Р. Суха, О. В. Марчук // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування : зб. наук. праць. – Рівне, 2007. – Вип. 3 (39). – С. 290–297.
10. Проскуріна Н. М. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Н. М. Проскуріна, В. П. Коваленко // Економічний часопис – XXI. – 2010. – № 9–10. – С. 53–57.
11. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності : затверджена рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. № 182/3 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/component/content/article/10-article/703-normativni-akti> – Назва з титул. екрана.
12. Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні : затверджена рішенням Аудиторської палати України від 26.09.2013 р. № 279/7 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/component/content/article/10-article/703-normativni-akti> – Назва з титул. екрана.
13. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 “Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг” : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. № 182/4, станом на 27.11.2014 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/component/search/?searchword=27.09.2007%20%D1%80.%20%E2%84%96%20182&searchphrase=all> – Назва з титул. екрана.
14. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 30.10.2014 р. № 302/9 станом на 24.09.2015 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/component/content/article/10-article/703-normativni-akti> – Назва з титул. екрана.
15. Положення з національної практики аудиту 1 “Особливості узгодження умов завдання з обов’язкового аудиту та укладання договору про проведення обов’язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства” : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 20.12.2013 р. № 286/12, станом на 27.03.2014 р. № 291/1 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/component/content/article/10-article/703-normativni-akti> – Назва з титул. екрана.
16. Положення про моніторинг практики аудиторської діяльності : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 24.09.2015 р. № 315/7.1 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/component/content/article/10-article/703-normativni-akti> – Назва з титул. екрана.
17. Про застосування стандартів аудиту : рішення Аудиторської палати України від 29.12.2015 р. № 320/1 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/event/886-dlya-obov-yazkovogo-zastosuvannya-pri-vikonanni-zavdan-z-1-travnja-2014-roku-apu-zatverdzeno-v-yakosti-natsionalnikh-standartiv-auditu-msa-vidannya-2014-roku> – Назва з титул. екрана.
18. Додаток до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2014 року // Нормативне виробничо-практичне видання ; Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. – К. : Фенікс, 2015. – Ч. 3. – 2015. – 109 с.
19. Лубенченко О. Е. Формування конкурентних переваг аудиторських фірм / О. Е. Лубенченко // Економіка и управление. – 2007. – № 1. – С. 25–29.



20. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : [підруч.] / В. В. Немченко, К. О. Редько, О. Ю. Редько та ін. ; за ред. В. В. Немченко, О. Ю. Редька. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
21. Мельник М. В. Основные направления развития аудиторской деятельности. Будущее аудита. Применение международных стандартов аудиторской деятельности в России [Электронный ресурс] / М. В. Мельник. – Режим доступа : [http://www.fa.ru/institutes/vshgu/forst/Documents/%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%84%D0%B8%D0%BD\\_2015\\_2\\_1.pdf](http://www.fa.ru/institutes/vshgu/forst/Documents/%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%84%D0%B8%D0%BD_2015_2_1.pdf)
22. Бычкова С. М. Контроль качества аудиторской деятельности [Электронный ресурс] / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова. – Режим доступа : [http://fictionbook.ru/author/svetlana\\_mihayilovna\\_byichkova/kontrol\\_kachestva\\_auditorskoyi\\_deyatelnosti/read\\_online.html](http://fictionbook.ru/author/svetlana_mihayilovna_byichkova/kontrol_kachestva_auditorskoyi_deyatelnosti/read_online.html)
23. Пожар Т. О. Система контролю якості аудиту ефективності / Т. О. Пожар // Гроші, фінанси і кредит. – 2012. – № 2 (33). – С. 169–174.

### References

1. Varenkov, A. (2012). Auditor – soctial'no znachimaia professiia [Auditor is socially significant profession]. *Delovoi ekspress – The Business Express*, 11 (956) Retrieved from [http://www.express.am/article/11\\_956/view/auditor-socialno-znachimaja\\_professija.html](http://www.express.am/article/11_956/view/auditor-socialno-znachimaja_professija.html) [in Russian].
2. Redko, O. Yu. (2008). *Audyt v Ukraini. Morfologija [Audit in Ukraine. Accidence]*. Kyiv: DP “Informatsiino-analitychne ahentstvo” [in Ukrainian].
3. Redko, O.Yu. (2011). Yakist audytorskykh posluh: filosofii ta mifolohiia [The quality of the audit services: a philosophy and a mythology]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and Audit*, 1, 46–54 [in Ukrainian].
4. Hnoieva, I. M., & Vynnyk, S. M. (2013) Yakist audytorskykh posluh [The quality of audit services]. *Visnyk KrNU imeni Mykhaila Ostrohradskoho – Scientific journal “Transactions of KrNU”*, 1 (78), 181–186 [in Ukrainian].
5. Bondar, V. P., & Bondar, Yu. V. (2015). Yakist v audyti ta deiaki aspekty upravlinnia yakistiu [The quality in audit and some aspects of quality management]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhalterskoho obliku, kontroliu i analizu – Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis*, 1 (31), 36–64 [in Ukrainian].
6. Bondar, V. P., Bondar, Yu. V., & Nesterenko I. I. (2016). *Dokumentalne zabezpechennia audytu silskohospodarskykh pidpriemstv [Documentary ensuring of audit of agricultural enterprises]*. Kyiv: Natsionalnyi naukovyi tsentr “Instytut aharnoї ekonomiky” [in Ukrainian].
7. Butynets F. F. (2005). *Audyt [Audit]*. (3rd ed.). Zhytomyr: PP “Ruta” [in Ukrainian].
8. Butynets, F. F., Maliuha, N. M., & Petrenko, N. I. (2004). *Audyt: suchasni tendentsii rozvytku v Ukraini ta sviti [Audit: modern tendencies of development in Ukraine and in the world]*. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].
9. Sukha, O. R., & Marchuk, O. V. (2007). Problemy i perspektyvy kontroliu yakosti audytu v Ukraini [Problems and prospects of quality control of audit in Ukraine]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu vodnoho gospodarstva ta pryrodokorystuvannia. Zbirnyk naukovykh prats – Journal of National University of Water and Environmental Engineering: Collected papers*, 3 (39), 290–297 [in Ukrainian].
10. Proskurina, N. M., & Kovalenko, V. P. (2010). Yakist audytorskykh posluh v Ukraini: realii ta perspektyvy [The quality of audit services in Ukraine: realities and prospects]. *Ekonomichnyi chasopys – XXI – Economic journal – XXI*, 9–10, 53–57 [in Ukrainian].
11. Rishennia Audytorskoi Palaty vid 27.09.2007 r. № 182/3 “Kontseptualna osnova kontroliu audytorskoi diialnosti [The decision of the Audit Chamber of Ukraine of September, 27, 2007 N 182/3 “The conceptual framework of the control of audit activities]. [www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua). Retrieved from <http://www.apu.com.ua/component/content/article/10-article/703-normativni-akti> [in Ukrainian].
12. Rishennia Audytorskoi Palaty vid 26.09.2013 r. № 279/7 “Kontseptsiiia systemy zabezpechennia yakosti audytorskykh posluh v Ukraini” [The decision of the Audit Chamber of Ukraine of September, 24, 2013 N 279/7 “The Conception of system of audit services quality assurance in Ukraine]. [www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua). Retrieved from <http://www.apu.com.ua/component/content/article/10-article/703-normativni-akti> [in Ukrainian].
13. Rishennia Audytorskoi Palaty vid 27.09.2007 r. № 182/4 zi zminamy vid 30.06.2011 r. № 232/9 ta vid 27.11.2014 r. № 303/3 “Polozhennia z natsionalnoi praktyky kontroliu yakosti audytorskykh posluh 1 “Orhanizatsiia audytorskymy firmamy ta audytoramy systemy kontroliu yakosti audytorskykh posluh” [The decision of the Audit Chamber of Ukraine of September, 27, 2007 N 182/4 with the changes of June, 30, 2011 N 232/9 and of November, 27, 2014 N 303/3 “The Statement on the national practice of quality control

of audit services 1 “Organization by audit firms and auditors of quality control system of audit services”]. *www.apu.com.ua*. Retrieved from

<http://www.apu.com.ua/component/search/?searchword=27.09.2007%20%D1%80.%20%E2%84%96%20182&searchphrase=all> [in Ukrainian].

14. Rishennia Audytorskoi Palaty vid 30.10.2014 r. № 302/9 zi zminamy vid 24.09.2015 r. № 315/6 “Polozhennia pro zovnishni perevirky systemy kontroliu yakosti audytorskykh posluh” [The decision of the Audit Chamber of Ukraine of October, 30, 2014 N302/9 with the changes of September, 24, 2015 “The Statement on the external examination of the quality control system of audit services”]. *www.apu.com.ua*. Retrieved from <http://www.apu.com.ua/component/content/article/10-article/703-normativni-akti> [in Ukrainian].

15. Rishennia Audytorskoi Palaty vid 20.12.2013 r. № 286/12 “Polozhennia z natsionalnoi praktyky audytu 1 “Osoblyvosti uzghodzhennia umov zavdannia z oboviazkovoho audytu ta ukladannia dohovoru pro provedennia oboviazkovoho audytu z vrakhuvanniam vymoh natsionalnogo zakonodavstva” [The decision of the Audit Chamber of Ukraine of December, 20, 2013 N 286/12 “The Statement on the national practice of audit 1 “Features of coordination of assignment conditions for mandatory audit and the contract to conduct the mandatory audit, taking into account the requirements of national legislation”]. *www.apu.com.ua*. Retrieved from <http://www.apu.com.ua/component/content/article/10-article/703-normativni-akti> [in Ukrainian].

16. Rishennia Audytorskoi Palaty vid 24.09.2015 r. № 315/7.1 “Polozhennia pro monitorinh praktyky audytorskoi diialnosti” [The decision of the Audit Chamber of Ukraine of September, 29, 2015, N 315/7.1 “The Statement on the monitoring of auditing practice”]. *www.apu.com.ua*. Retrieved from <http://www.apu.com.ua/component/content/article/10-article/703-normativni-akti> [in Ukrainian].

17. Rishennia Audytorskoi Palaty vid 29.12.2015 r. № 320/1 “Pro zastosuvannia standartiv audytu” [The decision of the Audit Chamber of Ukraine of December, 29, 2015, N 320/1 “On the application of auditing standards”]. *www.apu.com.ua*. Retrieved from

<http://www.apu.com.ua/event/886-dlya-obov-yazkovogo-zastosuvannya-pri-vikonanni-zavdan-z-1-travnja-2014-roku-apu-zatverdzheno-v-yakosti-natsionalnikh-standartiv-audit-u-msa-vidannya-2014-roku> [in Ukrainian].

18. *Dodatok do mizhnarodnykh standartiv kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh [Supplement to the handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements]*. (2015). Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv, Audytorska palata Ukrainy. (Vol. 3). Kyiv: Feniks [in Ukrainian].

19. Lubenchenko, O. E. (2007). Formuvannia konkurentnykh perevah audytorskykh firm [The formation of competitive advantages of audit firms]. *Ekonomika i upravlenie – Economics and management*, 1, 25–29 [in Ukrainian].

20. Nemchenko, V. V., Redko, K. O., Redko, O. Yu., Kononenko, V. A., Ivanchenkova, L. V., Skliar, L. B. & et al. (2012). *Audyt. (Osnovy derzhavnogo, nezalezhnogo, profesiinoho ta vnutrishnogo audytu) [Audit. (Foundations of public, independent, professional and internal audit)]*. Kyiv: Tsentri uchbovoi literatury [in Ukrainian].

21. Melnik, M. V. (2015). Osnovnye napravleniia razvitiia auditorskoi deiatel'nosti. Budushchee audita. Primenenie mezhdunarodnykh standartov auditorskoi deiatel'nosti v Rossii [The basic directions of audit activity development. The future of audit. The application of international auditing standards in Russia]. *fa.ru*. Retrieved from [http://www.fa.ru/institutes/vshgu/forst/Documents/%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%84%D0%B8%D0%BD\\_2015\\_2\\_1.pdf](http://www.fa.ru/institutes/vshgu/forst/Documents/%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%84%D0%B8%D0%BD_2015_2_1.pdf) [in Russian].

22. Bychkova S. M., & Itygilova E. Yu. (2015). Kontrol' kachestva auditorskoi deiatel'nosti [Quality control of auditing activities]. *fictionbook.ru*. Retrieved from [http://fictionbook.ru/author/svetlana\\_mihayilovna\\_bychkova/kontrol\\_kachestva\\_auditorskoyi\\_deyatelnosti/read\\_online.html](http://fictionbook.ru/author/svetlana_mihayilovna_bychkova/kontrol_kachestva_auditorskoyi_deyatelnosti/read_online.html) [in Russian].

23. Pozhar, T. O. (2012). Systema kontroliu yakosti audytu efektyvnosti [The quality control system of audit of efficiency]. *Hroshi, finansy i kredyt – Money, Finance and Credit*, 2 (33), 169–174 [in Ukrainian].

**О. Э. Лубенченко,**

кандидат экономических наук,

доцент кафедры “Учет и аудит”,

Государственный экономико-технологический университет транспорта,

сертифицированный аудитор Украины

### **Практические аспекты мониторинга системы контроля качества аудита внешнеэкономической деятельности**

Исследована сущность качества аудита внешнеэкономической деятельности. Определены нормативные документы Аудиторской палаты Украины по контролю качества аудита. Освещена

сущность дефиниций “качество аудита”, “мониторинг качества аудита”. Рассмотрены элементы системы контроля качества по Международным стандартам контроля качества, а именно: ответственность руководства за обеспечение качества внутри компании; этические требования; принятия клиента и продолжение сотрудничества с ним, а также принятие конкретных задач; трудовые ресурсы; выполнения задания; мониторинг системы контроля качества аудиторских услуг. Построена схема мониторинга соответствия политики и процедур контроля качества аудиторских услуг Международным стандартам аудита. Разработан тест для проверки системы контроля качества, составленный внешним контролером. Доказано, что именно внешний непредвзятый мониторинг будет способствовать повышению уровня доверия к аудиту со стороны инвесторов.

**Ключевые слова:** *аудит, качество аудиторских услуг, контроль качества, контролер, мониторинг.*

**O. E. Lubenchenko,**

*PhD in Economics, Associate Professor,*

*Department of Accounting and Audit,*

*State Economy and Technology University of Transport,*

*Certified Auditor of Ukraine*

### **Monitoring of the System for Audit Quality Control in Foreign Economic Activities: Practical Aspects**

The essential meaning of the quality of audit of foreign economic activities is studied. The need for high quality fulfillment of audit tasks by auditors is substantiated, as foreign users of national financial reports will require reliable and impartial information from national companies, confirmed by an external auditor. The regulatory documents of the Auditor Chamber of Ukraine regarding audit quality control are highlighted. It is proved that the quality of audit services needs to be assured at the level of auditor, audit firm and audit, in particular through establishing the system for quality control on the basis of the Code of Professional Ethics, International Standard of Quality Control “Quality Control for Firms Engaged in Audits and Supervisions of Financial Reports, and Other Tasks on Assurance and Related Services”, International Standard of Audit 220 “Quality Control for Financial Reporting Audit”, Provision from the national practice of quality control of audit services 1 “Organization of Quality Control System for Audit Services by Audit Firms and Auditors”, and other regulatory requirements. The essential meaning of the definitions “audit quality” and “audit quality monitoring” is highlighted. The components of quality control system by International Standard for Quality Control (ISCC 1) are analyzed: responsibility of managers for quality assurance within a company; ethics requirements; acceptance of a client and continuation of cooperation with him/her, and taking on specific tasks; labor resources; task fulfillment; monitoring of quality control system for auditor services. The scheme of correspondence between monitoring of the policy and the procedures of quality control for auditor services and International Standards of Audit is constructed. The test of quality control system, to be made up by an external auditor, is elaborated. It is proved that external impartial monitoring is capable to enhance the trust of investors in audit.

**Keywords:** *audit, quality of audit services, quality control, auditor, monitoring.*

Бібліографічний опис для цитування :

Лубенченко О. Е. Практичні аспекти моніторингу системи контролю якості аудиту зовнішньоекономічної діяльності / О. Е. Лубенченко // Статистика України. – 2016. – № 2. – С. 90–100.