

УДК 657

Ю. М. Крот, к.е.н., доцент,**Н. О. Мичак**

Черкаський державний технологічний університет

**ПРОБЛЕМИ НАГЛЯДУ ТА КОНТРОЛЮ
ЗА ЯКІСТЮ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ****Y. M. Krot,****N. O. Mychak**

Cherkasy State Technological University

**THE PROBLEMS OF SUPERVISION AND CONTROL
AFTER AUDITING SERVICES QUALITY IN UKRAINE**

У статті розглянуто проблемні питання нагляду та контролю за аудиторською діяльністю, передусім – за якістю послуг і рівнем відповідальності аудитора за ретельне виконання своєї роботи, що гостро пронизує весь процес становлення професії незалежного аудитора. Також проведено аналіз відповідності українського забезпечення якості аудиту європейському законодавству і виявлено відмінності, урегулювання яких буде стимулювати підвищення якості аудиторських послуг.

Ключові слова: аудиторські послуги, якість аудиту, контроль якості, відповідальність аудитора.

In the article the problems of supervision and control after audit activities, first of all – the quality of services and auditors' responsibility for due performance of their work, which acutely run through all process of the formation of independent auditor's profession, are considered. Also the analysis of the correspondence of auditing quality assurance in Ukraine to European legislation is done and differences, the regulation of which will stimulate improving of auditing services quality, are revealed.

Key words: auditing services, audit's quality, control of audit's quality, auditor's responsibility.

Постановка проблеми. До аудиту, враховуючи його публічність і відкритість, висуваються підвищені вимоги в усьому світі. Процес формування аудиторської діяльності можна було б вважати завершеним, якби не складні питання підвищення якості аудиту, які мають важливе економічне та соціальне значення і набувають все більшої актуальності в сучасних умовах.

Серйозну стурбованість нині викликає якість роботи більшості українських аудиторських фірм. Це питання піднімається не лише користувачами аудиторських послуг і державними органами, але й самими аудиторами, які зацікавлені в стабільному розвитку ринку аудиторських послуг, підвищенні престижу аудиторської професії, що на даному етапі є рушієм позитивних зрушень щодо поліпшення якості послуг. І тому за сучасних умов розвитку України аудиторська діяльність, питання удосконалення, розвитку та контролю якості таких послуг набувають актуальності, адже це, передусім, пов'язано з розвитком системи незалежного аудиту і переходом на Міжнародні стандарти аудиту, а також з пошуком покращення способів забезпечення контролю якості, що має істотне значення для аудиторських компаній та державних органів. Враховуючи це, існує нагальна потреба у створенні методів забезпечення якості, прийомів і способів її контролю.

Аналіз досліджень та публікацій. Проблеми аудиту досліджуються багатьма вченими, але більшість праць присвячена в основному методології аудиту та практичним аспектам методики перевірки окремих об'єктів, і саме з цих позицій розглядаються проблеми підвищення якості аудиту, що є вузькоспрямованим підходом. Значний внесок у вивчення проблеми аудиту, прийомів і способів контролю його якості зробили як зарубіжні, так і вітчизняні вчені-економісти й науковці, серед них зарубіжні – Р. Адамс, Е. Аренс, Д. Лоббек, Д. Робертсон, праці яких формують ґрунтовну базу теорії та практики аудиту, та вітчизняні науковці: В. Бурцев, Ю. Данилевський, М. Білуха, Я. Гончарук, Ю. Піча, Ф. Ф. Бутинець, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, Г. М. Давидов, А. Г. Завгородній, Б. Ф. Усач, Л. П. Кулаковська, А. М. Кузьмінський, О. А. Петрик, В. І. Подольський, В. С. Рудницький, О. О. Савіна, Л. В. Сотнікова та ін., які зробили вагомий внесок в удосконалення теоретико-методологічного апарату аудиту. У працях зазначених авторів достатньо уваги приділено дослідженню контролю за якістю послуг суб'єктів аудиторської діяльності. Дослідженню стану контролю якості аудиторських послуг в Україні присвячені також праці С. Ф. Голова, Є. В. Мниха, О. Ю. Редька. Біль-

шість публікацій мають оглядовий характер та спрямовані на виділення проблемних питань, пов'язаних з формуванням системи контролю якості аудиторських послуг в Україні. Серед останніх досліджень слід зазначити дисертацію О. Ю. Редька «Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку» [9], де розглянуто елементи підвищення якості аудиторських послуг. Дослідженням проблем підвищення якості аудиторських послуг займалися ще такі вітчизняні дослідники, як В. Ф. Палій та Я. В. Соколов. Проте, незважаючи на велику кількість досліджень, існує ще багато проблемних питань контролю якості аудиторських послуг. Все ще малодослідженими залишаються питання необхідності врегулювання якості аудиту не як окремого питання, а як цілісної системи, що має охоплювати ринок аудиту в цілому, стосовно необхідності забезпечення належних правових гарантій якості аудиту, стан яких нині є незадовільним в Україні, і треба глибше досліджувати це питання. Також особливу увагу, на наш погляд, варто звернути на ступінь власної незадоволеності роботою аудитора, оскільки це залишається недослідженим аспектом в аудиторській практиці. А також слід дослідити ґрунтовніше суть терміна «якість аудиторських послуг», оскільки чіткого його пояснення немає.

Метою статті є визначення проблем та основних напрямів удосконалення контролю якості аудиторських послуг в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Питання нагляду та контролю за аудиторською діяльністю не є новим, адже воно виникло ще на початку дев'яностих років при підготовці та прийнятті першої редакції Закону України «Про аудиторську діяльність». Нині українському аудиту вже 19 років. На перший погляд, цього має бути достатньо, але ще замало напрацьовано досвіду надання послуг, наукового розвитку та дослідження проблемних питань аудиту взагалі. Незважаючи на те, що нині в Україні професія аудитора все ще перебуває на стадії становлення, впродовж останніх десятиліть спостерігаються позитивні тенденції у напрямку розширення ринку аудиторських послуг. З моменту прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність», коли аудит став легалізованим і обов'язковим, кількість послуг, які може надавати клієнтові суб'єкт аудиту в Україні, неупинно зростає. Наприклад, їх кількість зросла з 4 у 2000 році до 47 у 2007 році, тобто майже в 12 разів. Аналіз за період 2006–2010 роки свідчить про те, що майже однією й тією ж чисельністю суб'єктів аудиту виконується все більша кількість замовлень. Відтак, навантаження на аудиторів зростає і, відповідно, збільшується дохід. За даними АПУ, аудитори та аудиторські фірми за 2000 рік заробили 85,5 млн. грн., у 2009 році – 1280,2 млн. грн., а за результатами роботи у 2010 році фактичний обсяг наданих послуг становив 1213,1 млн. грн., загальна кількість виконаних замовлень – 56471. У зв'язку з цим посилюється відповідальність аудиторських фірм та приватних аудиторів щодо забезпечення високої якості наданих ними послуг, оскільки за негативними результатами проведення зовнішньої перевірки підрозділ АПУ – Комітет з контролю за аудиторською діяльністю має право порушити питання про виключення суб'єкта аудиторської діяльності із Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Додатково за неналежне виконання своїх професійних обов'язків аудитори несуть дисциплінарну (попередження, зупинення чинності сертифікату на відповідний строк або його анулювання), адміністративну та матеріальну відповідальність перед органами, які видали свідоцтво на право займатися аудиторською діяльністю, перед аудиторською фірмою, перед клієнтом та третіми особами, якими можуть бути постачальники, інвестори, акціонери, кредитори, роботодавці, підприємці та інші, для яких мають бути створені умови для того, щоб вони могли покладатися на об'єктивність і чесність професійних аудиторів. За навмисне приховування істини та видачу позитивного висновку, що призвели до шкоди, до аудиторів може бути застосована кримінальна відповідальність, відповідно до законодавства України. Проте у ході виконання аудиту не лише аудитор має бути відповідальним за свої висновки при проведенні перевірки, а згідно з договором відповідальність розподіляється між аудитором, замовником та третіми особами. Тобто аудитор несе відповідальність перед замовником за професійну думку, замовник несе відповідальність перед аудитором за фінансову звітність та вхідні залишки за рахунками, а також перед третіми особами в порядку черговості погашення боргів.

Високу ж конкурентоспроможність мають лише ті аудитори, які надають послуги високої якості за короткий період часу. І аудитори постійно працюють над тим, щоб максимально скоротити час перевірки, не знижуючи її якості та, відповідно, не збільшуючи аудиторського ризику. Але на сьогодні потреби клієнтів в аудиторських послугах, а точніше – в якісних аудиторських послугах повністю не задоволені. І така ситуація певною мірою не залежить від суб'єктів аудиторської діяльності. Це, в першу чергу, досить недосконала законодавча і нормативна база, яка має скоріше регламентуючий характер. По-друге, вагомим чинником також є низький рівень розвитку фондового ринку в Україні (наприклад, низька ліквідність та капіталізація, масштабний дефіцит внутрішніх грошових ресурсів для інвестицій, низька частка біржового сегменту ринку, недостатнє законодавче регулювання ціноутворення та ін.),

що не дає можливості визначитись із фактичною вартістю капіталу підприємств та вільним його перерозподілом. Це породжує нерозуміння важливості аудиту та соціально-економічних переваг інформації, підтвердженої аудитором. Адже такій інформації можна довіряти, а в разі виникнення проблем з її використанням є можливість оскарження та відшкодування збитків, що виникли внаслідок використання цієї інформації.

Єдиного і чіткого визначення терміна «якість аудиторських послуг» немає. Для його розуміння застосовують такі визначення якості, як «відповідність стандарту», «відповідність світовому рівню», «відповідність міжнародній практиці» тощо. Якість аудиторських послуг, з точки зору аудиторської діяльності, можна розглядати як їх здатність задовольняти потреби замовника та суспільства в отриманні достатнього рівня впевненості у фінансовій інформації. Олександр Редько у своїй статті «Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія» [10] описує таку кількість критеріїв, які визначає замовник аудиторських послуг з метою їх якісного отримання:

- 1-й критерій – максимальна точність, обґрунтованість аудиторських висновків та консультацій;
- 2-й критерій – встановлення аудитором максимальної кількості помилок чи інших невідповідностей, викривлень як в обліку та звітності, так і в діяльності в цілому;
- 3-й критерій – унеможливлення (після аудиторської перевірки) накладення на суб'єкта господарювання штрафних санкцій з боку фіскальних перевірників;
- 4-й критерій – оцінювання якості знань та ефективності роботи управлінського персоналу;
- 5-й критерій – виявлення фактів шахрайства з боку персоналу;
- 6-й критерій – надання консультацій, які б гарантовано безпечно сприяли зменшенню розміру сплати податків, зменшенню витрат та збільшенню прибутків;
- 7-й критерій – запобігання хибним управлінським рішенням;
- 8-й критерій – повна лояльність до власників та захист їхніх майнових інтересів;
- 9-й критерій – терміни та вартість надання послуг, які повинні бути мінімальними;
- 10-й критерій – повна конфіденційність щодо виявлених недоліків або невідповідностей у роботі замовника та його управлінського персоналу, захист інтересів замовника в судових органах.

Зрозуміло, що за якістю аудиторської діяльності має бути законодавчо врегульована система зовнішнього контролю. Тож має бути визначений контролюючий орган, який завжди зобов'язаний діяти так, щоб захищати інтереси суспільства, та працювати виключно на професійній основі, інакше ефективність його роботи буде мінімальною. Аудиторський наглядовий орган повинен установити процес постійного контролю не лише аудиторських процедур, а й діяльності аудиторських фірм з метою визначення, наскільки суб'єкти аудиторської діяльності дотримуються політики контролю якості. Він також має бути наділений повноваженнями робити застереження, виправляти і коригувати допущені помилки, застосовувати дисциплінарні санкції до аудиторів. Саме завдяки такій постійній оцінці та контролю з боку наглядового органу, а також наявності нормативного забезпечення підсилюється незалежність аудитора від підприємства, яке він перевіряє. Найвищими повноваженнями щодо професійного регулювання аудиторської діяльності користується Аудиторська палата України. Вона здійснює контроль за дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» [4], стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів.

Аналіз форм здійснення контролю якості аудиторських послуг з боку АПУ, враховуючи вимоги Закону України «Про аудиторську діяльність» [4], Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні та Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудитором відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, дає можливість виділити такі правові гарантії якості аудиту в Україні, які зображені на рис. 1.

Аудиторською палатою України було прийнято декілька важливих нормативних документів з питань контролю якості аудиторської діяльності, що свідчить про посилення уваги до проблем якості аудиту, формування ґрунтовної методологічної бази: Положення про здійснення зовнішніх перевірок контролю якості аудиторських послуг в Україні (Рішення АПУ від 26.05.2005 р. № 149/5.2) і відповідно Рішення від 23.02.2012 р. № 246/7 «Про внесення змін до Плану зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиторських фірм та аудиторів на 2012 рік»; Рішення від 26.04.2012 р. № 249/6 «Про Концепцію системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні». Але зміст основних нормативних документів з питань контролю якості аудиту, які розроблені АПУ, потребує критичного аналізу з урахуванням європейського законодавства. Саме тому українській аудиторській спільноті важливо вивчити досвід країн Європейського Союзу в побудові системи незалежного нагляду за професією аудитора та якістю його послуг. Контроль за якістю аудиторських послуг в Україні здійснює структурний підрозділ АПУ – Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг, який діє від імені та за дорученням АПУ та діє з 2007 року при АПУ. Згідно з Положенням про зовнішні перевірки систем контролю якості кож-

ний суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний проходити перевірку контролю якості не рідше одного разу на шість років (п. 24 Розділу III «План зовнішніх перевірок систем контролю якості»).

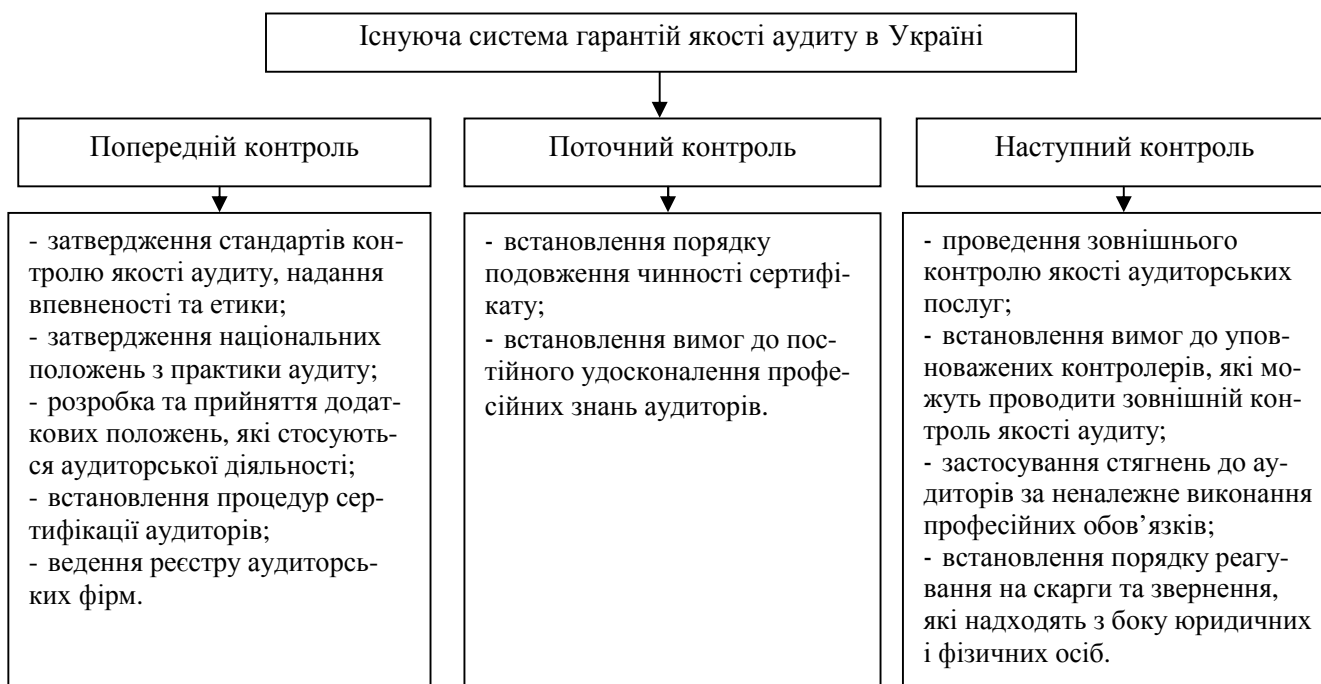


Рис. 1. Правові гарантії забезпечення якості аудиту в Україні [4]

Періодично АПУ розміщує на власному сайті рішення про затвердження результатів зовнішніх перевірок систем контролю якості, в яких наводиться лише перелік суб'єктів аудиторської діяльності, що успішно пройшли зовнішній контроль якості, яким за результатами перевірки надано умовно-позитивний висновок на термін 6 місяців для вживання заходів з метою усунення недоліків, та які не пройшли зовнішню перевірку і мають 12 місяців для вживання заходів з метою усунення суттєвих недоліків.

Незадовільна якість більшості аудиторських перевірок спричинена низьким професійним рівнем аудиторів. А спричиняє брак знань та низьку компетенцію аудитора під час виконання своїх завдань недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю. Відтак на ринку присутні аудиторів, які не внесені в Реєстр аудиторських фірм і аудиторів України АПУ, але при цьому надають послуги. Тобто за сьогоднішніх умов в Україні відсутній належний контроль за аудиторською діяльністю. Крім того, такі тенденції призводять до зниження рівня конкурентоспроможності українських аудиторів, порівняно з іноземними, які пропонують значно ширший перелік послуг. Але якість аудиту можна підвищити завдяки прийняттю обов'язкових вимог щодо рівня професійних знань та їх постійного удосконалення. Крім того, аудитор намагатиметься уникати ризику порушення правил у роботі, якщо знатиме факт існування органів, до повноваження яких входить анулювання сертифікату у разі непрофесійної аудиторської роботи, що й має стимулювати виконавця до чіткого дотримання аудиторських стандартів. Для належного виконання своїх обов'язків аудитор повинні добре володіти методикою аудиту, досконало знати нормативну базу щодо предмета перевірки та предметну галузь досліджень. Тому аудитор щоденно має працювати над підвищенням своєї кваліфікації. Рішенням АПУ від 05.07.2012 № 252/8 затверджено Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України, яке розроблено з метою забезпечення високої якості аудиторських послуг та адаптації правового регулювання аудиторської діяльності в Україні до норм Європейського Союзу, згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» [4], Статутом Аудиторської палати України. Положення визначає порядок постійного удосконалення професійних знань аудиторів. Аудиторська фірма повинна мати достатню кількість кваліфікованого персоналу для виконання аудиторських завдань, проте постає інше негативне явище у цьому аспекті – це брак кваліфікованих аудиторських кадрів, що також призводить до зниження якості аудиторських послуг. Це питання цікавить не лише користувачів аудиторських послуг і державні органи, але й самих аудиторів, які зацікавлені в стабільному розвитку ринку аудиторських послуг та підвищенні престижу аудиторської професії.

Внаслідок недостатнього регулювання ринку аудиторських послуг вітчизняні аудитори не виконують належних їм функцій, на відміну від інших країн. Як зазначає у своїй докторській дисертації О. Ю. Редько: практика державного регулювання незалежного професійного аудиту не може бути ефективною за конкретних умов часу та місця впровадження аудиту в усі сфери бізнесу. В багатьох регіонах неадекватно низька вартість аудиторських послуг не співвідноситься з потенційною відповідальністю аудитора за їхній результат. Одночасно відзначається тенденція збільшення кількості аудиторських фірм, які взагалі протягом 2009 року не надавали будь-яких професійних послуг, що говорить про початок певного зменшення кількості замовників на ринку аудиторських послуг. Такий стан ринку свідчить про необхідність впровадження механізмів його певного регулювання, перш за все, за рахунок встановлення мінімального обсягу витрат праці на типові замовлення, диференціації вартості послуг залежно від складності замовлення та наявних ризиків; започаткування в аудиторську практику страхування професійних ризиків, але питання страхування – це ще одна невирішена проблема для аудиту, адже для підвищення статусу вітчизняного аудиту особливу значущість на сучасному етапі має страхування професійної відповідальності аудиторів, яке пов'язане із можливістю висування претензій особам за наслідки помилок, допущених аудитором під час виконання професійних обов'язків. Це один із видів захисту відповідальності професійної діяльності, передбачений ст. 4 Закону України «Про страхування». Але перешкодою для запровадження страхування професійної відповідальності в нашій країні є високі тарифи та неприйнятні умови страхування, необхідність судового рішення за страховими випадками, адже факт настання страхового випадку визнається після підтвердження його судом, що для аудиторів не завжди прийнятно через побоювання втрати клієнтів, також страхуванню професійної відповідальності аудитора заважає відсутність чіткого уявлення про відповідальність як об'єкт страхування, недостатня нормативно-правова база страхування відповідальності. Отже, як зазначає Н. С. Шалімова у своїй статті «Основні гарантії забезпечення якості аудиту в Україні» [12]: «Аудитори повинні визнавати свою професійну відповідальність перед суспільством в цілому, а держава повинна встановлювати певні правові гарантії, спрямовані на забезпечення якості аудиторських послуг. Держава повинна створити та затвердити необхідний механізм, оскільки звичайні замовники аудиторських послуг з об'єктивних причин не мають належних знань, досвіду для оцінки діяльності аудиторів, крім того, вони не мають відповідних важелів впливу». Страхування відповідальності аудиторів здійснюється в багатьох державах і найчастіше є обов'язковим. Оскільки відповідальність аудиторів занадто велика, тобто виникає високий ризик аудиторської перевірки, то постає проблема страхування аудиторського ризику. Але, на жаль, обов'язкове страхування професійної відповідальності аудиторів та повне і беззаперечне відшкодування збитку, нанесеного замовнику аудиту, законодавством України не передбачене.

Принципові відмінності українського та європейського законодавства повинні бути врегульовані. Оскільки 4.07.2002 р. Європейський Союз підтвердив свою готовність продовжувати співробітництво і підтримувати Україну в адаптації законодавства, що є одним із ключових елементів співробітництва між Україною та Європейським Союзом, тому у 2004 році згідно з Законом України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» було затверджено Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу з метою визначення відповідного механізму врегулювання зазначених вище відмінностей, а також досягнення відповідності правової системи України правовій системі ЄС. Але окремий розділ, присвячений аудиту, в програмі адаптації відсутній. У додатку до програми «Перелік актів законодавства України та Європейського Союзу у пріоритетних сферах адаптації» у розділах 2 «Законодавство про компанії» та 3 «Бухгалтерський облік і податки компаній» також немає жодної згадки про аудит, навіть серед переліку законодавчих документів України, які потребують адаптації. Закон України «Про аудиторську діяльність» у цих розділах взагалі відсутній, він згадується лише в розділі 7 «Фінансові послуги» в описі законодавства України, яке стосується банківської діяльності. Тільки в розділах 2 і 3 в описі законодавства ЄС згадуються рекомендації та директиви ЄС, але лише ті, які були прийняті до 2002 року, тобто без урахування останніх важливих змін. Це, наприклад, такі: Рекомендація Комісії 2002/590/ЄС (994_972) від 16 травня 2002 року щодо незалежності офіційного аудитора: фундаментальні принципи якої містять вимоги, на яких базуються правові гарантії якості аудиту для держав ЄС; Рекомендація Комісії 2001/256/ЄС від 15 листопада 2000 року щодо мінімальних вимог до якості контролю офіційним аудитором у ЄС [11].

У Плані заходів щодо виконання у 2008 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС жодної згадки про аудит немає. Натомість у 2009 році згідно з Директивою Європейського Парламенту та Ради ЄС від 17 травня 2006 року № 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що також містить вимоги, на яких ба-

зуються правові гарантії якості аудиту для держав-членів ЄС, Планом заходів щодо виконання програми передбачена необхідність прийняття АПУ положення щодо забезпечення виконання вимог стосовно незалежності та об'єктивності аудитора під час проведення обов'язкового аудиту (адаптація у сфері бухгалтерського обліку компаній) відповідно до статей 22 «Незалежність та об'єктивність», 24 «Незалежність та об'єктивність аудиторів, що виконують обов'язковий аудит від імені аудиторських фірм» та 42 «Незалежність». Глави VI і X цієї Директиви присвячені забезпеченню якості (статті 29 і 43), а глава VII, стаття 31 – відповідальності аудитора.

Порівнюючи правові гарантії якості аудиту, передбачені Директивою 2006/43/ЄС (рис. 2) та національну практику, можна виділити низку принципових відмінностей:

- відсутність системи суспільного нагляду;
- відсутність достатньої прозорості аудиту;
- розбіжності у періодичності проведення перевірок забезпечення якості аудиторів або аудиторських фірм, які проводять обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу;
- розбіжність у вимогах до осіб, які можуть бути допущені до проведення обов'язкового аудиту.

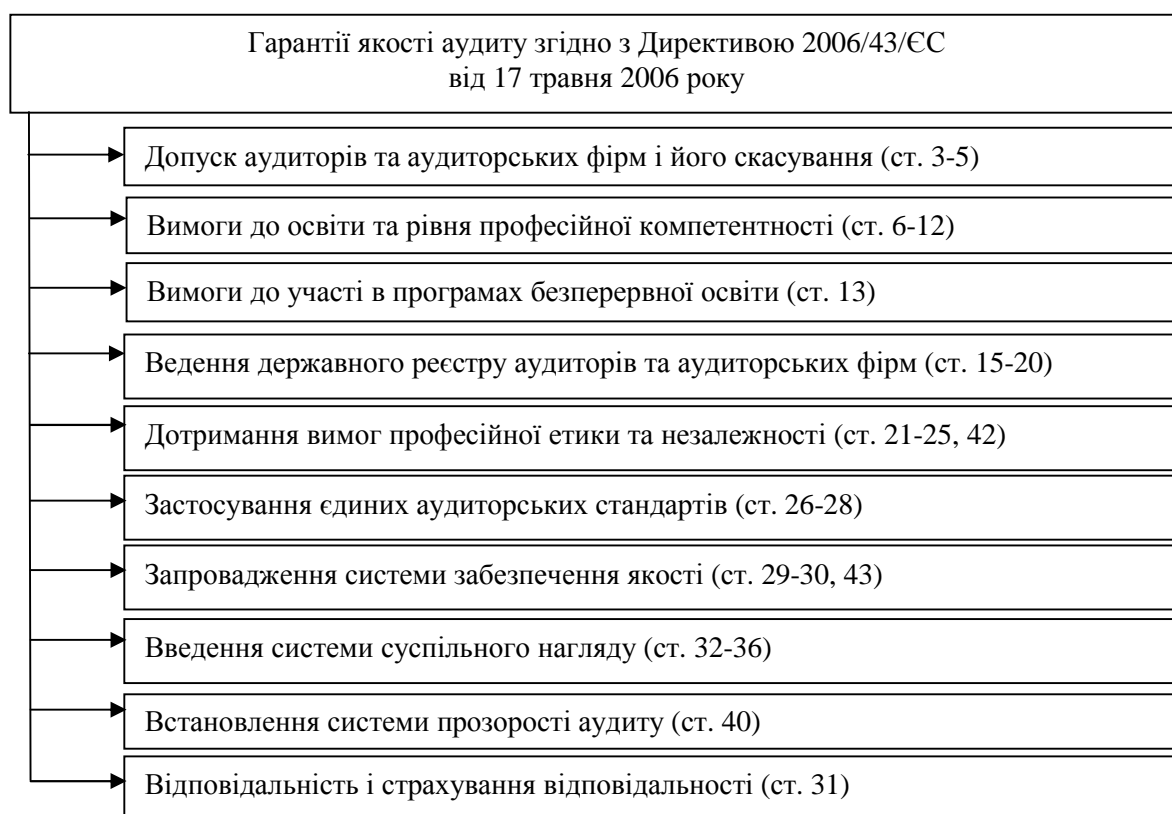


Рис. 2. Правові гарантії якості аудиту, передбачені як обов'язкові в Директиві 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності

Висновки. Так, забезпечення якості аудиторських послуг і задоволення потреб суспільства є метою контролю аудиторської діяльності в Україні. Але для досягнення високого рівня якості аудиторських послуг, що є визначальним фактором успішного розвитку вітчизняного аудиту, недостатньо визначити основні напрями контролю, необхідно забезпечити їх практичну реалізацію, в першу, чергу, шляхом вдосконалення українського законодавства з питань регулювання аудиторської діяльності, яке б визначило конкретні методи та процедури контролю якості аудиту в Україні, а також безпосередніх виконавців такого контролю. Регулярному контролю якості аудиторських послуг повинні підлягати всі аудиторські компанії, бо такий вид контролю попереджує появу помилок у роботі аудитора, поліпшує якість послуг. Поліпшенню якості аудиту в Україні також сприятиме запровадження якісної системи комп'ютеризації аудиту, здійснення контролю над рівнем професійної компетентності аудиторів, оскільки, в першу чергу, незадовільна якість більшості аудиторських перевірок спричинена низьким професійним рівнем аудиторів. Професійна компетентність аудиторів має бути завжди актуальною, тому, досягнувши певного рівня внаслідок отримання спеціальної освіти та маючи певний досвід роботи за фахом, аудитор повинен зберігати і підвищувати рівень професійної компетентності, в тому числі шляхом самоосвіти та підвищення кваліфікації у професійній організації. Це все має на меті підвищи-

ти якість послуг, які надає аудитор. Далі поліпшенню якості аудиту в Україні сприятиме забезпечення реальної професійної незалежності аудитора та запровадження санкцій і покарань аудиторів щодо недостовірності надання аудиторських послуг.

Список літератури

1. Белановська М. О. Необхідність введення обов'язкового страхування аудиторської діяльності [Електронний ресурс] // М. О. Белановська, В. О. Кондратьєв. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/10_NPE_2010/Pravo/62375.doc.htm.
2. Головач В. В. Проблемні питання суспільного нагляду та контролю за аудиторською діяльністю / В. В. Головач // Економіка, фінанси, право. – 2012. – № 4. – С. 33–36.
3. Гуцаленко Л. Контроль якості аудиту у вітчизняних та зарубіжних практиках / Л. Гуцаленко, Н. Пришляк // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 411–413.
4. Закон України «Про аудиторську діяльність»: станом на 22 квітня 1993 року № 3125-XII: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua>.
5. Петрик О. Аудиторська діяльність в Україні: законодавчо-нормативне регулювання, сучасний стан // О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит : наук.-практ. журн. – 2007. – № 11. – С. 59–65.
6. Петраков Я. В. Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг в Україні та світі [Електронний ресурс] / Я. В. Петраков. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/Portal/Soc_Gum/Vcndtu/2009_38/20.htm
7. Радіонов Ю. Управління якістю аудиту / Ю. Радіонов // Фінансовий контроль. – 2011. – № 4.
8. Редько О. Ю. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку / О. Ю. Редько // Аудит, ревізія, контроль. – 2008. – № 11. – С. 48–55.
9. Редько О. Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук / О. Ю. Редько. – К., 2009. – 40 с.
10. Редько О. Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Ю. Редько // Аудит, ревізія, контроль. – 2009. – № 1. – С. 46–54.
11. Рекомендація Комісії 2001/256/ЄС від 15 листопада 2000 року щодо мінімальних вимог до якості контролю офіційним аудитором у ЄС.
12. Шалімова Н.С. Основні гарантії забезпечення якості аудиту в Україні // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2010. – № 9. – С. 280–288.

Стаття надійшла до редакції 28.02.2013.

Відомості про авторів

Ю. М. Крот, кандидат економічних наук, доцент, Черкаський державний технологічний університет.

Н. О. Мичак, Черкаський державний технологічний університет.