

УДК 657.6

Антонюк О. Р., кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту, Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне, Україна

КРИТЕРІЇ ТА ФАКТОРИ ФОРМУВАННЯ ЯКОСТІ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ, ВІДМІННИХ ВІД АУДИТУ

У статті розглядаються теоретичні та практичні питання оцінки якості аудиторських послуг, які відрізняються від аудиту з метою визначення шляхів удосконалення методичного забезпечення якості надання цих послуг. Піднімається проблематика ідентифікації критеріїв, факторів та показників для оцінки якості аудиторських послуг. В узагальненому вигляді представлена матриця забезпечення якості аудиторських послуг, яка вказує на взаємозв'язок різних умов, факторів, показників якості аудиторської послуги. Доведено, що фактори (економічні, методологічні, організаційні) та умови мають вплив на якість аудиторських послуг. Це, в цілому, впливає на зміст регулювання аудиторських послуг та їх суспільну та економічну значимість.

Ключові слова: аудиторські послуги, контроль якості аудиту, аудит, аудиторська діяльність, критерії якості аудиторських послуг.

Антонюк Е. Р., кандидат экономических наук, доцент кафедры учёта и аудита, Национальный университет водного хозяйства и природопользования, г. Ровно, Украина

КРИТЕРИИ И ФАКТОРЫ ФОРМУВАННЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ, ОТЛИЧНЫХ ОТ АУДИТА

В статье рассматриваются теоретические и практические вопросы оценки качества аудиторских услуг, которые отличаются от аудита с целью определения путей усовершенствования методического обеспечения качества оказания этих услуг. Поднимается проблематика идентификации критериев, факторов и показателей для оценки качества аудиторских услуг. В обобщённом виде представлена матрица обеспечения качества аудиторских услуг, которая показывает взаимосвязь разных условий, факторов и показателей качества аудиторской услуги. Доказано, что факторы (экономические, методологические, организационные) и условия оказывают влияние на качество аудиторских услуг. Это в целом влияет на содержание регулирования аудиторских услуг и их общественную и экономическую значимость.

Ключевые слова: аудиторские услуги, контроль качества аудита, аудит, аудиторская деятельность, критерии качества аудиторских услуг

Antoniuk O., Ph.D. in Economics, National University of Water and Environmental Engineering, Rivne, Ukraine

CRITERIA AND FACTORS THAT INSURE THE QUALITY IN PROVISION OF AUDIT SERVICES, DIFFERENT FROM AUDIT

Introduction. *Quality management of audit services requires further theoretical research and development in the field of audit activity and quality of audit, continuous improvement of the organization and methodology in providing audit services.*

Purpose. *The article deals with the theoretical and practical questions of assessing the quality of audit services that are different from the audit in order to identify ways to improve the methodological quality assurance in the provision of these services.*

Results. *It is proved that factors (economic, methodological, organizational) and conditions have an impact on the quality of audit services. This, in general, affects the content of audit services regulation and their social and economic significance. The terms of quality assurance, which are considered in the article, have a decisive influence on the implementation of those specific factors that directly change the properties of the audit services and create the services of the required quality. Assurance of the quality of audit services is considered as the creation of the necessary conditions for the implementation of all factors that affect the quality of audit services, maintenance of the given level of quality of audit services in accordance with the requirements of legal acts and market needs.*

Conclusions. *The issue of identifying criteria, factors and indicators for assessing the quality in audit services is raised. In the generalized form, the matrix of quality assurance of audit services is presented, which indicates the interconnection of various conditions, factors, quality indicators in audit services.*

Keywords: *auditing services, audit quality control, audit, auditing activity, quality criteria for audit services.*

JEL Classification: *M 49.*

Постановка проблеми. Ринок аудиторських послуг знаходяться у стані безперервного розвитку, зміна інформаційного попиту зі сторони зацікавлених користувачів висуває нові вимоги до якості аудиторських послуг, які забезпечують суб'єкти аудиторської діяльності. Цілеспрямована діяльність з підвищення якості аудиторських послуг на усіх рівнях управління розглядається як управління якістю аудиторських послуг. Сучасні публікації у закордонних виданнях свідчать про те, що науковці віддають належне дослідженню якості не аудиторських послуг, що простежується у працях *Lisa De Simone, Matthew S. Ege and Bridget Stomberg, Randal J. Elder, Suzanne Lowensohn and Jacqueline L. Reck* [1; 2]. Забезпечення якості аудиторських послуг представляє собою складову частину управління якістю аудиторських послуг, яке виконується як у рамках управління якістю, так і автономно. Бондар В. П. вказує, що «ділова репутація аудитора залежить від особистих якостей спеціалістів, які присвятили себе

аудиторській діяльності», і формується поступово на основі виконання робіт професійним складом її співробітників. Від того наскільки компанія може задовольнити вимоги і потреби своїх клієнтів залежить її дохідність» [3]. Забезпечення якості аудиторських послуг розглядається як створення необхідних умов для реалізації усіх факторів, які впливають на якість аудиторських послуг, підтримання встановленого рівня якості аудиторських послуг у відповідності з вимогами нормативно-правових актів та потребами ринків.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Управління якістю аудиторських послуг потребує проведення подальших досліджень в частині аудиторських послуг, відмінних від аудиту, постійного удосконалення організації та методики виконання аудиторських послуг, функції контролю якості. Необхідність забезпечення гідної якості аудиторських послуг та її зовнішнього контролю залишається темою для обговорення протягом останніх років, з перевагою у обговоренні якості саме аудиту фінансової

звітності, при цьому питання якості інших аудиторських послуг поки не знайшли реалізації як на рівні нормативних документів, так і у практиці діяльності суб'єктів аудиторської діяльності.

Міжнародними стандартами аудиту визначаються питання забезпечення якості надання аудиту, зокрема у їх складі наявний МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» [4]. Даний стандарт не стосується забезпечення питань якості інших аудиторських послуг (відмінних від аудиту, завдань з надання впевненості, супутніх послуг), а згідно статистичних даних по розвитку аудиторського ринку в Україні «інші аудиторські послуги» становлять 50,6 % за даними 2016 року [5] і така структура залишається подібною впродовж багатьох років. Документи Аудиторської палати України також акцентують увагу на забезпеченні якості аудиту фінансової звітності [6; 7]. Аналіз вітчизняних публікацій свідчить, що ця проблема досить обмежено висвітлюється як науковцями, так і практиками, а відсутність методичних рекомендацій з боку професійних організацій ускладнює цю роботу. Питання якості надання аудиторських послуг в Україні розглядалось переважно на рівні якості аудиту фінансової звітності у працях багатьох українських вчених, зокрема В. П. Бондаря, І. М. Дмитренко, О. А. Петрик, Н. М. Проскуріної, О. Ю. Редько, Н. С. Шалімової.

Початком рішення вказаної проблеми є ідентифікація критеріїв якості аудиторських послуг, а також факторів та умов, що їх забезпечують. Важливо ідентифікувати фактори, які можуть потребувати першочергової уваги для підвищення якості аудиторських послуг.

Формулювання цілей дослідження. Мета статті полягає у вивченні та узагальненні існуючих теоретичних напрацювань стосовно факторів, критеріїв та умов формування якості аудиторських послуг та, як наслідок, формування їх складу стосовно послуг,

відмінних від аудиту та завдань з надання впевненості.

Виклад основного матеріалу дослідження. Стан методологічної та методичної бази аудиторських послуг визначається глибиною розробкою правил, стандартів аудиторської діяльності, як зовнішніх, так і внутрішніх, етичних норм. Дотримання вимог зовнішніх стандартів виконання аудиторських послуг, розробка та застосування в практиці діяльності внутрішніх стандартів дозволяє досягнути необхідного методологічного рівня та якості при їх наданні. Система організації та регулювання аудиторської діяльності регламентується законодавчими та нормативними вимогами сфери аудиторської діяльності в Україні. Впродовж останніх років Закон України «Про аудиторську діяльність» [8] визначав систему та елементи регулювання аудиту:

- законодавче регулювання;
- регламентація аудиторської діяльності стандартами аудиту (Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг);
- обов'язковість сертифікації аудиторів;
- вимоги до постійного підвищення знань аудиторів та їх кваліфікації;
- контроль якості надання аудиторських послуг.

Система організації аудиторської діяльності надає вплив на якість організації аудиторських перевірок та визначає організаційний рівень надання аудиторських послуг. Стан розробки системи контролю якості, ступінь і глибина розробки механізму оцінки якості аудиторських послуг мають безпосередній вплив на формування якості аудиторських послуг. Стан теорії аудиту та аудиторських послуг, а також її відповідність національним умовам знаходяться у прямій відповідності від розробки постулатів, базових концепцій та категорій аудиту, які покладаються в основу аудиторських стандартів, визначають зміст та характер аудиторської практики.

В сучасних умовах якість аудиторської послуги представляє собою динамічну

економічну категорію, знання про яку можуть змінюватись у просторі та часі, від замовника до замовника, від аудиторської послуги до послуги. На думку Н. А. Лосевої, «якість аудиторської послуги – це характеристика аудиторської діяльності, що проявляється у сукупності теоретичних, методологічних і організаційних властивостей аудиторської послуги, які спроможні задовольняти потреби зацікавлених користувачів та підвищувати довіру до аудитора» [9, с. 355]. Подальше дослідження цього науковця дозволило виявити умови, які сприяють реалізації факторів (теоретичного, методологічного і організаційного характеру), які впливають на якість аудиторських послуг. Лосевою Н. А. умови забезпечення якості аудиторських послуг були агреговані за наступними групами:

- загальноекономічні умови;
- умови аудиторської діяльності;
- регіональні умови;
- внутрішньофірмові умови [9, с. 357].

Загальноекономічні умови відображають стан національної економіки на певному етапі її розвитку, тенденції економічного зростання, характер професійних тенденцій у світі та національні особливості. Загально-економічні тенденції формуються під впливом чинників законодавства як національного, так і світового, визначають правила функціонування системи господарського механізму, склад інфраструктури ринку. Це відноситься, в першу чергу, до правової регламентації підприємницької діяльності, системи оподаткування, принципів ціноутворення, системі відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності. Вплив загальноекономічних факторів на формування системи аудиторських послуг визначається також правилами і характером функціонування інфраструктурних галузей: ринку суб'єктів малого підприємництва, діяльності банківської системи та інше. Загальноекономічні умови мають непрямий вплив на реалізацію факторів, які формують якість аудиторських послуг.

Умови аудиторської діяльності визначаються ступенем розробки нормативно-правової бази та системи регулювання аудиторської діяльності. Система регулювання аудиторської діяльності повинна розвиватись відповідно до тенденцій розвитку ринкової економіки та вирішувати питання розвитку ринку аудиторських послуг, принциповим є співвідношення двох основних гілок регулювання аудиторської діяльності: державне регулювання та саморегулювання. При формуванні політики держави за допомогою професійних саморегулюючих організацій в особі АПУ фактор якості повинен бути спрямований на збільшення корисності та ефективності аудиторських послуг для економіки при цілеспрямованому використанні цієї складової.

Модель регулювання аудиторської діяльності повинна враховувати інтереси усіх зацікавлених сторін держави, професійної спільноти, аудиторських фірм, аудиторів, споживачів аудиторських послуг. В основі цієї моделі повинно бути покладено збільшення ролі професійних організацій та їх взаємодію, підвищення статусу професійних громадських організацій у цілях розвитку організаційної та методологічної бази надання аудиторських послуг. Система регулювання аудиторської діяльності має забезпечити якісне функціонування ринку аудиторських послуг, зниження витрат та підвищення ефективності регулювання.

Умови аудиторської діяльності мають безпосередній вплив на реалізацію факторів, які формують якість аудиторських послуг та забезпечують її. Регіональні умови визначаються законодавством на особливостями економічного розвитку території регіону, важливу роль серед яких має наявність економічного потенціалу та економічної активності зі сторони господарюючих суб'єктів у замовленні аудиторських послуг. Регіональні умови мають також непрямий вплив на реалізацію факторів, які формують якість аудиторських послуг.

У наукових дослідженнях існують різні точки зору у відношенні поділу та групування факторів, які впливають на якість надання аудиторських послуг. Так, В. В. Скобара в контексті якості аудиту, виділяє фактори, які визначають якість роботи аудитора та агрегує їх у чотири групи:

- стан теорії аудиту;
- стан методологічної та методичної бази аудиторських перевірок;
- стан системи організації аудиту;
- стан системи контролю і розробки механізму оцінки якості аудиторських послуг [9].

Для оцінки якості виконання завдання з аудиту чи інших аудиторських послуг, в першу чергу, потрібні конкретні критерії, які на сьогодні щодо завдань, відмінних від аудиту та інших завдань з надання впевненості, відсутні. Для формалізації критеріїв якості аудиторських послуг потрібно змістити акцент та аналіз факторів та чинників, які їх забезпечують. Ці чинники існують зовнішні та внутрішні, які можна розглядати в цілому на рівні діяльності аудиторської фірми, що знаходить своє відображення у внутрішньо-фірмовій політиці контролю якості аудиторських послуг в цілому, так і щодо окремого виду послуг. При встановленні критеріїв якості потрібно виходити із сутності аудиторської послуги, потреб та очікувань замовників послуги, а також враховувати етапи виконання цієї послуги. Традиційно до ключових етапів аудиту відносять: укладання договору на аудит, планування аудиту, вивчення та оцінка системи внутрішнього контролю, підтвердження залишків на рахунках обліку, заключні процедури аудиту та підготовка аудиторського висновку. Відповідно на кожному з цих етапів мають бути забезпечені вимоги до якості з встановленням критеріїв та показників якості. У зв'язку з цим важливо, на наш погляд, розрізняти критерії якості та показники якості. Критерії якості стосуються відповідно мети та змісту завдання конкретної аудиторської послуги, а показники якості відносять до виконання етапів у процесі виконання послуги. У зв'язку з цим важливо встановити

ключові етапи виконання кожної аудиторської послуги в розрізі якої і проводити ідентифікацію показників якісного її виконання.

Шерстюк О. Л. вважає, що критерії є елементами якості аудиту та можуть бути ідентифіковані два джерела формування відповідних критеріїв, а саме: професійні стандарти аудиту фінансової інформації та очікування користувачів результатів аудиту. Цей же автор не відкидає ідею визначення критичних значень окремих параметрів якості [10, с. 145, 148]. «Тлумачення професійних стандартів та очікувань користувачів мають суб'єктивний та об'єктивний складники. Походження суб'єктивного складника критеріїв оцінювання якості аудиту пояснюється розумінням змісту відповідних характеристик з боку аудитора, що ґрунтується на його професійній підготовці, рівні кваліфікації та практичному досвіді. Водночас розуміння очікувань стосується змісту і характеру результатів, які, на думку автора, мають бути досягнуті за наслідками виконання ним певного набору завдань, а також способів формалізації таких результатів та механізмів ознайомлення з ними користувачів. Таким чином, суб'єктивний складник критеріїв якості аудиту фінансової інформації визначається аспектами виконання відповідних завдань, оцінювання та подання результатів користувачам» [10, с.145]. На думку О. Л. Шерстюка, саме функціональне розмежування завдань аудитора та користувачів результату аудиту може бути визнане підґрунтям для об'єктивності формування, формалізації та інтерпретації критеріїв оцінювання якості аудиту фінансової інформації. При цьому розуміння відповідних характеристик користувачем результатів стосуватиметься тих же аспектів, що і розуміння аудитора, проте відрізнятиметься змістовним наповненням і логічною послідовністю застосування. Виходячи з цього, можна зробити висновок про те, що природа суб'єктивного та об'єктивного складників критеріїв якості аудиту фінансової інформації визначатиме різні підходи до

ідентифікації та оцінювання одних і тих же характеристик, що визначають якість роботи аудитора.

Зміст параметрів може бути визначено на основі суб'єктивного розуміння аудитора та об'єктивного сприйняття користувачів результатів аудиту. Параметри, які мають охарактеризувати якість за допомогою критеріїв аудитора, «повинні визначатися змістом відповідних заходів, і, серед іншого, можуть характеризувати:

- ідентифікацію завдань аудиту фінансової інформації;
- ідентифікацію та формалізацію процесів аудиту;

– вибір, застосування та оцінювання результатів аудиторських процедур;

– формування та обґрунтування професійних суджень аудитора, що супроводжують виконання завдань;

– дотримання етичних та технічних стандартів завдання;

– ідентифікацію та оцінювання аудиторського ризик;

– визнання власної професійної відповідальності» [10, с. 146].

Стосовно аудиторських послуг, відмінних від аудиту та завдань з надання впевненості, доцільно визначати критерії якості та фактори, що дозволяють їх досягнути (рис. 1).

Формування якості надання аудиторських послуг						
Індикатори забезпечення якості аудиторських послуг			Передумови забезпечення якості аудиторських послуг			
Критерії якості (сукупність теоретичних, методологічних та організаційних якостей аудиторської послуг, яка здатна задовольнити потреби зацікавлених користувачів)		Показники якості (сукупність параметрів, що мають властивості чіткої ідентифікації та вимірювання з оцінки якості)		Фактори формування якості аудиторських послуг	Умови забезпечення якості	
Критерії процесу виконання аудиторської послуги	Критерії оцінки якості виконання аудиторської послуги	аудитора	клієнта	Стан нормативного регулювання аудиторської діяльності (у т.ч. в сегменті аудиторських послуг)		
		показники якості надання послуг аудитора (за видами послуг)	показники якості надання послуг з точки зору клієнта (за видами аудиторських послуг)	Стан розробки теорії аудиту (теорії аудиторських послуг)		загально-економічні умови
				Стан методологічної та методичної бази аудиторських перевірок		національні умови провадження аудиторської діяльності
				Стан системи організації аудиту		регіональні умови провадження аудиторської діяльності
Стан системи контролю і механізми оцінки якості аудиторських послуг	внутрішньо-фірмові умови провадження аудиторської діяльності					
Регламентация аудиторських послуг						
Процес контролю за якістю надання аудиторських послуг						
Управління якістю аудиторських послуг						
Суспільна та економічна значимість аудиторських послуг						

Рисунок 1 – Матриця формування якості надання аудиторських послуг, відмінних від аудиту

Джерело: розроблено автором

Висновки. Важливим елементом розвитку ринку аудиторських послуг є створення умов, які дозволять визначити якісні критерії, серед яких: наявність впровадження системи забезпечення якості аудиторських послуг, приналежність до національних та міжнародної мереж, наявність додаткових кваліфікаційних сертифікатів, термін перебування аудиторської фірми на ринку; кількість сертифікованих аудиторів, види сертифікатів, позиція в рейтингу аудиторських фірм тощо. Таким чином, ми визначили основні зв'язки впливу на якість аудиторських послуг:

- між аудиторами та користувачами аудиторської послуги;
- між аудиторами та сторонами, які здійснюють управління суб'єкта господарювання;
- між керівництвом та сторонами, які здійснюють управління суб'єкта господарювання;
- між аудиторами та регуляторами.

Сприйняття якості аудиту є різним серед зацікавлених сторін, в залежності від мети та ступеню взаємодії з процесами надання аудиторської послуги.

При цьому, жоден з факторів впливу не є домінуючим за ступенем впливу на якість аудиторської послуги. При цьому, розуміння точки зору та очікувань різних користувачів є важливим у процесі підвищення якості аудиту.

Потреба в контролі якості визначається багатьма факторами в Україні, ключовими з яких є: підвищення якості аудиту та сприяння економічному зростанню; відповідність міжнародній практиці та очікуванням; спрямування та допомога у подальшому розвитку аудиторської професії. Регулятивні вимоги та відповідність стандартам є важливими факторами якості аудиторських послуг. Професійна кваліфікація та практичний досвід аудиторів та керівників фірм є надважливою складовою у підвищенні якості аудиторських послуг.

Література:

1. Internal Control Quality: The Role of Auditor-Provided Tax Services. Lisa De Simone, Matthew S. Ege and Bridget Stomberg, *The Accounting Review*. Jul 2015, Vol. 90, No. 4 (July 2015) pp. 1469-1496.
2. Audit Firm Rotation, Auditor Specialization, and Audit Quality in the Municipal Audit Context. Randal J. Elder, Suzanne Lowensohn and Jacqueline L. Reck, *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*. Dec 2015, Vol. 4, No. 1 (December 2015), pp. 73-100.
3. Бондар В. П. Якість в аудиті та деякі аспекти в управлінні якістю / В. П. Бондар, Ю. В. Бондар // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. – Вип. 1 (31).
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. – Київ : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>
5. Звіти Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України. Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu>
6. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні : рішення АПУ від 27.09.2007 р. № 182/3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>
7. Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг : положення національної практики контролю якості аудиторських послуг від 27.09.2007 р. № 182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/files>
8. Про аудиторську діяльність : закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХП [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>
9. Лосева Н. А. Факторы и условия обеспечения качества аудиторских услуг / Н. А. Лосева // Бухгалтерский учёт, статистика. – 2008. – №3(40). – С. 354-358.
10. Шерстюк О. Л. Визначення критеріїв якості аудиту фінансової інформації / О. Л. Шерстюк // Економічний Вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2016. – № 3(03). – С. 145-148.

References:

1. Lisa De Simone, Matthew S. Ege and Bridget Stomberg (2015), "Internal Control Quality: The Role of Auditor-Provided Tax Services", *The Accounting Review*, vol. 90, no. 4, pp. 1469-1496.

2. Randal, J. Elder, Suzanne Lowensohn and Jacqueline, L. Reck (2015), "Audit Firm Rotation, Auditor Specialization, and Audit Quality in the Municipal Audit Context", *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*, vol. 4, no. 1, pp. 73-100.
3. Bondar, V. P. and Bondar, Ju. V. (2015), "Quality in the audit and some aspects in quality management", *Problemy teorii ta metodologiji bukhghalterskogo obliku, kontrolju i analizu*, vol. 1 (31).
4. International Federation of Accountants, Audit Chamber of Ukraine (2015), "International standards for quality control, audit, review, other assurance and related services", available at: <http://www.apu.com.ua> (Accessed 2 February 2018).
5. Audit Chamber of Ukraine (2016), "Reports of the Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers of Ukraine", available at: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> (Accessed 25 December 2017).
6. Audit Chamber of Ukraine (2007), "Conceptual basis of audit activity in Ukraine", available at: <http://www.apu.com.ua> (Accessed 25 December 2017).
7. Audit Chamber of Ukraine (2007), "Provisions of the national practice of quality control of audit services 1 "Organization of audit firms and auditors of the quality control system of audit services", available at: <http://apu.com.ua/files> (Accessed 25 December 2017).
8. The Verkhovna Rada Of Ukraine (2017), "About auditing", available at: <http://www.apu.com.ua> (Accessed 2 February 2018)
9. Loseva, N. A.(2008), "Criteria and factors that insure the quality in provision of auditing", *Bukhghalteskyj uchët, statystyka*, vol.3(40), pp. 354 -358.
10. Sherstjuk, O. L. (2016), "Determination of the criteria for the audit of financial information", *Ekonomichnyj Visnyk Zaporizkoi derzhavnoi inzhenernoi akademiji*, vol. 3(03), pp.145-148.



Ця робота ліцензована *Creative Commons Attribution 4.0 International License*