

УДК 336.5.02



**Н. М. Проскуріна,**  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку та аудиту  
Запорізького національного університету



**В. П. Коваленко,**  
аспірант кафедри обліку та аудиту  
Запорізького національного університету

## ЯКІСТЬ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ: РЕАЛІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

*У статті досліджено колізії реалій і перспективи розвитку якісних професійних аудиторських послуг в Україні. Визначено критерії якості аудиторських послуг. Обґрунтовано необхідність удосконалення теоретичних і практичних аспектів якості аудиторських послуг.*

*Ключові слова:* аудит, аудиторські послуги, якість послуг, якість аудиторських послуг.

**Н. Н. Проскуріна, В. П. Коваленко**  
КАЧЕСТВО АУДИТОРСКИХ УСЛУГ В УКРАИНЕ:  
РЕАЛИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ

*В статье исследованы коллизии реалий и перспективы развития качественных профессиональных аудиторских услуг в Украине. Определены критерии качества аудиторских услуг. Обоснована необходимость усовершенствования теоретических и практических аспектов качества аудиторских услуг.*

*Ключевые слова:* аудит, аудиторские услуги, качество услуг, качество аудиторских услуг.

**N. N. Proskyrina, V. P. Kovalenko**  
QUALITY OF AUDITING SERVICES IN UKRAINE:  
REALITIES AND PERSPECTIVES

*In the article the collisions of realities and prospects of development of qualitative professional auditing services in Ukraine are investigated. The criteria of quality auditing services are determined. The necessity of improvement of theoretical and practical aspects of quality auditing services is proved.*

*Key words:* audit, auditing services, quality services, quality auditing services.

**Постановка проблеми.** У більшості розвинених країн світу аудит є невід'ємним інструментом забезпечення прозорості та цивілізованості економічних відносин.

Процеси міжнародної інтеграції, створення єдиного світового простору для користувачів фінансової звітності підприємств вимагають нових підходів до розвитку аудиту в Україні, реформування якого інтенсивно проводиться останні п'ять років.

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

З економічної точки зору якість – це здатність об'єкта чи дії задовольняти вимоги особистого, виробничого чи суспільного порядку завдяки властивостям, які складають його споживну вартість [1].

Якість аудиторських послуг можна розглядати як їх здатність задовольняти потреби замовника та суспільства в отриманні достатнього рівня впевненості у фінансовій інформації, що виступає предметом аудиту.

Проблему підвищення якості аудиту і створення системи контролю за наданням аудиторських послуг в Україні загострює ситуація, яка склалася на світовому ринку аудиту й обумовлена особливостями взаємовідносин між користувачами інформації та аудиторськими фірмами. Оскільки аудит спирається на довіру зацікавлених осіб до професіоналізму аудиторів, питання підвищення якості аудиторських послуг набуває першорядного значення.

Забезпечення якості – це основний професійний принцип, який надає гарантію громадськості й спостережним органам, що аудиторські фірми та аудиторські фірми у своїй діяльності додержуються встановлених стандартів аудиту й етичних норм. Водночас забезпечення

якості стимулює професіоналів удосконалювати власну роботу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** За час історичного розвитку контролю якості аудиту вченими та практиками-аудиторами було накопичено значний обсяг знань. Основний внесок у цей процес зробили такі вчені, як Адамс Р., Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Бичкова С. М., Данилевський Ю. О., Кир'янова З. В., Лоббек Дж. Л., Подольський В. І., Робертсон Дж. К., Редько О. Ю., Соколов Я. В., Суйц В. П., Шеремет А. Д.

Дослідженню категорії «якість» чимала увага приділялася такими науковцями, як: Голосов О. В., Гутцайт Е. М., Редько О. Ю., Скобарой В. В., Терехов А. А.

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

Однак слід зазначити, що попри наявність встановлених законодавством з питань аудиторської діяльності основ контролю якості аудиту сьогодні практично відсутня ефективна методологічна база контролю якості аудиторської діяльності. Зокрема не розроблені критерії оцінки якості роботи аудиторських фірм, не визначені завдання та об'єкти контролю якості аудиту, порядок і методика здійснення контролю якості аудиторських послуг.

Питання методології та методики контролю якості аудиторських послуг чітко не розкриваються ні в офіційно затверджених нормативних правових документах, ні в наукових дослідженнях у галузі аудиту.

**Метою статті** є обґрунтування необхідності вдосконалення теоретичних та практичних аспектів оцінки якості аудиторських послуг.

**Основні результати дослідження.** Процеси міжнародної інтеграції створення єдиного світового простору для користувачів фінансової звітності підприємств, організацій і установ висувають нові вимоги до розвитку аудиту в Україні, реформування якого здійснюється особливо інтенсивно в останньому десятилітті.

Із прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність» у редакції Закону України від 14 вересня 2006 р. започатковано новий етап розвитку професійного незалежного аудиту в Україні. Відповідно до статті 12 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначено, що контрольна функція належить до компетенції Аудиторської палати України, яка здійснює:

- контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
- заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок і організації контролю за якістю аудиторських послуг [2].

З метою забезпечення своїх повноважень Аудиторська палата України за останні роки прийняла ряд надзвичайно важливих нормативних документів з

питань контролю за якістю надання аудиторських послуг, а саме:

- Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, затверджене Рішенням Аудиторської палати України від 26.05.2005 р. № 149/5.2;
- Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затверджене Рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. № 182/4;
- Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, затверджене Рішенням Аудиторської палати України від 23.04.2009 р. № 201/4.

Прийняття зазначених положень свідчить про посилення уваги держави до проблем якості аудиту та формування його ґрунтовної методологічної бази. Проте український ринок аудиторських послуг не повною мірою задовольняє вимоги споживачів. Такий стан справ має ряд причин, які не завжди залежать від суб'єктів аудиторської діяльності, а зумовлюються, по-перше, недосконалістю законодавчої і нормативної бази, по-друге, низьким рівнем розвитку фондового ринку в Україні, що не дає змоги визначити фактичну вартість капіталу підприємств та здійснювати вільний його перерозподіл. Це породжує незрозуміння важливості аудиту і соціально-економічних переваг інформації, яка підтверджена аудитором та якій можна довіряти. А в разі виникнення проблем із використанням такої інформації клієнт вправі оскаржити і відшкодувати збитки, що виникли внаслідок її використання.

У нинішніх умовах особливо гостро постає питання про впровадження якісно нового рівня аудиту, однак методичного забезпечення цього процесу наразі бракує, оскільки не розроблені теоретико-методологічні основи аудиторської діяльності. При цьому чіткого визначення якості аудиторських послуг немає ані в Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики, ані в Кодексі професійної етики аудитора. У Великому економічному словнику Інституту нової економіки якість визначається як сукупність притаманних рис і характеристик продукції чи послуг, що надають їм можливість задовольняти потреби, які вже визначені чи очікуються споживачем таких послуг [3]. У бізнес-практиці застосовуються такі визначення якості, як «відповідність стандарту», «відповідність світовому рівню», «відповідність міжнародній практиці» тощо. З огляду на гучні скандали з фінансовими пірамідами й аудиторами у західній аудиторській практиці посилення на так званий кращий досвід великих аудиторських фірм просто недоречний. Якщо екстраполювати наведені вище визначення на вітчизняний аудит, то матимемо низку критеріїв, які начебто формуються замовником аудиторських послуг з метою отримання якості останніх [4]. До таких ознак (або критеріїв) вітчизняні замовники аудиту зазвичай відносять:

- унеможливлення (після аудиторської перевірки) стягування із суб'єкта господарювання штрафних санкцій з боку контролюючих органів;
- виявлення аудиторами великої кількості помилок чи будь-яких інших невідповідностей, викривлень

не тільки на рівні організації та ведення обліку і звітності, а й у фінансово-господарській діяльності у цілому;

- оцінка відповідності знань та ефективності роботи управлінського персоналу;
- викриття фактів шахрайства з боку персоналу;
- повна конфіденційність щодо виявлених недоліків або невідповідностей у роботі замовника і його управлінського персоналу;
- захист інтересів замовника у судових органах.

При цьому не слід забувати про наявність певного конфлікту інтересів між власниками та найманим управлінським персоналом, між суб'єктом господарювання і суспільством, що не може не вплинути на аудитора.

В Україні питання підвищення якості аудиторських послуг та організації єдиної системи контролю якості аудиторської роботи розглядаються як на державному рівні, так і на рівні громадських професійних аудиторських організацій.

На нашу думку, якість аудиторських послуг – категорія, що перманентно змінюється залежно від рівня суспільних відносин та господарської практики країни. Тому підхід до якості аудиту через професійні організації буде найбільш правильним. У цьому випадку критерії якості визнаються членами організації і слугують певними перевагами в конкурентній боротьбі на ринку професійних послуг.

Про якість аудиту можна говорити в тому разі, коли практика застосування етичних принципів професійного аудиту буде максимально співпадати з етичними нормами економічних відносин у суспільстві в цілому. Тому доходимо висновку, що імплементація незалежного

професійного аудиту із абсолютним дотриманням його етичних норм в українську сучасну бізнес-практику поки що не дасть очікуваного результату.

Індикатором якості роботи українських аудиторів можуть бути скарги на останніх з боку користувачів їхніми послугами. В основі більшості скарг на аудиторів та аудиторські фірми лежить невдоволення або результатами аудиторських послуг, або наслідками їх надання. Аналіз скарг, які надходили до Дисциплінарної комісії АПУ у 2006–2007 роках, певним чином дозволяє класифікувати їх за певними ознаками (табл. 1).

Критерії, а отже, і показники якості аудиту (насамперед фінансової звітності) в сучасній теорії аудиту розглядаються з точки зору якості проведення аудиту та якості результатів аудиту. Критерії якості аудиторських послуг можна об'єднати у три групи, які стосуються:

- якості роботи аудиторської фірми (наявність внутрішніх стандартів і процедур забезпечення якості аудиту, дотримання законодавства України та етичних стандартів);
- якості окремої перевірки (наявність достатньої документації, консультування, контроль);
- якості кадрової політики (наявність процедур щодо найму, навчання, оцінки персоналу, організації роботи з працівниками).

Система забезпечення якості аудиту є комплексом відповідних взаємопов'язаних елементів: кадрового потенціалу аудиторської фірми, автоматизованої інформаційної системи, діючої системи внутрішнього контролю якості аудиту, системи методології і внутрішньої стандартизації [6].

Таблиця 1

Сутність та результати розгляду скарг на аудиторів

| Суть скарги  | Результати для скаржника   | % у загальній кількості скарг |
|--|--|-------------------------------|
| Втрата, аудиторською фірмою, приватним аудитором незалежності  | Негативна оцінка дій посадових осіб, яка збігається із попередньою такою самою оцінкою подібних дій з боку вищого управлінського персоналу та/або власників бізнесу. Звільнення з посади відповідальної особи. Відкриття кримінальної справи.  | 25                            |
| Низька якість аудиторських послуг (неправильно складено висновки; документи або дії аудитора не відповідають вимогам МСА та Кодексу професійної етики) | Звинувачення посадових осіб замовника у кримінальних діях.<br>Відмова у сплаті очікуваного розміру дивідендів, частки у статутному капіталі.<br>Визнання дій посадових осіб незаконними.<br>Втрата права власності на майно або втрата вимоги права власності.<br>Втрата роботи.<br>Відкриття кримінальної справи. | 55                            |
| Неетичні висловлювання аудитора (порушення Кодексу професійної етики) в офіційних документах   | Відкриття кримінальної справи або судове переслідування аудитора з боку засновників (власників) бізнесу або МВС України чи прокуратури   | 15                            |
| Не встановлення фактів помилок у податковому обліку в ході аудиторської перевірки  | Донарахування або накладання штрафних санкцій на об'єкт перевірки  | 3                             |
| Інші види скарг  | -  | 2                             |
| Загалом  |  | 100                           |

Джерело: [5]

Основу побудови системи забезпечення якості аудиту складають принципи, передбачені МСКЯ 1 «Контроль якості фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інше надання впевненості, та надають супутні послуги» і МСА 220 «Контроль якості під час аудиту фінансової інформації». Їх, на наш погляд, доречно доповнити такими принципами:

- принцип єдності – підпорядкованість усіх внутрішніх процесів системи забезпечення якості аудиту єдиній меті, а саме задоволенню вимог користувачів у якісній інформації;
  - принцип безперервності – корегування напрямів діяльності підприємства з урахуванням зміни зовнішніх умов;
  - принцип точності – конкретизація заходів щодо підвищення якості аудиту настільки, наскільки дозволяють зовнішні та внутрішні умови діяльності аудиторської фірми;
  - принцип гнучкості – надання процесу формування системи забезпечення якості аудиту здатності змінювати свою спрямованість через виникнення непередбачених обставин у внутрішньому й зовнішньому середовищі, що, своєю чергою, потребує оцінки чинників, які впливають на якість аудиту.
- Сформульовані принципи визначили вимоги до формування системи забезпечення якості аудиту:
- цілісність – єдиний напрям розвитку елементів системи, орієнтування на стратегію розвитку і цілі забезпечення якості;
  - збалансування окремих елементів системи між собою – завдання мають бути вибудовані таким чи-

ном, щоб реалізація одного з них забезпечувала успішну реалізацію інших;

- погодженість системи забезпечення якості аудиту із зовнішнім і внутрішнім середовищем – відповідність цілей та завдань забезпечення якості аудиту прогнозованим змінам на ринку аудиторських послуг, а також загальній системі розвитку аудиторської фірми.

Дотримання зазначених принципів і вимог до формування системи забезпечення якості аудиту є гарантією раціональної організації процесу досягнення та підтримання якості аудиторських послуг на високому рівні.

Найефективніші управлінські рішення в галузі якості аудиту, підготовлені й реалізовані в аудиторській фірмі у попередньому періоді, не можуть надалі давати такий самий за ступенем ефективності результат через високу динаміку чинників зовнішнього і внутрішнього середовища.

У світовій та вітчизняній практиці розроблено ряд методик за оцінкою і аналізом систем забезпечення якості. Досвід роботи у цьому напрямі показує, що жодні епізодичні, розрізнені заходи не здатні забезпечити стійке поліпшення якості аудиторських послуг. Проблема може бути вирішена лише на основі впровадження чіткої системи постійно діючих заходів [4].

Упродовж декількох десятиліть у світі створювалися і вдосконалювалися різні системи якості. При цьому фундаментальним поняттям, що характеризує систему якості, є процес життєвого циклу продукції [1]. Формуючи систему забезпечення якості аудиту, доцільно виділяти подібні життєві цикли в аудиторських послугах. Для досягнення аудиторською фірмою конкурентних пере-

Таблиця 2

Напрями підвищення ефективності системи забезпечення якості аудиту

| Напрямок підвищення ефективності                                   | Етапи забезпечення якості аудиту             |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|--|
|  | Обґрунтування побудови системи якості аудиту | Аналіз та оцінка факторів, що впливають на якість аудиту | Аналіз етапів життєвого циклу в аудиті | Розробка заходів із підвищення якості аудиту | Реалізація заходів із підвищення якості аудиту |
| Орієнтація на користувачів інформації                              | +  | +  | +                                      | +  | +  |
| Лідерство керівника  | +  | +  | +                                      | +  | +  |
| Підвищення ефективності роботи персоналу                           | +  | +  | +                                      | +  | +  |
| Процесний підхід   |  |  | +                                      | +  | +  |
| Системний підхід до забезпечення якості                            | +  | +  | +                                      | +  | +  |
| Прийняття рішень, що базується на фактах                           | +  | +  | +                                      | +  | +  |
| Взаємовигідні відносини з клієнтами                                |  |  |  | +  | +  |
| Розробка внутрішньофірмових стандартів та їх постійна актуалізація |  |  | +                                      | +  | +  |

Джерело: Таблицю складено авторами

ваг на ринку аудиторських послуг управлінський персонал має постійно підтримувати та покращувати діючу систему. З цієї метою нами запропоновані напрями підвищення ефективності системи забезпечення якості надання аудиторських послуг (табл. 2).

Успішне використання аудиторською фірмою запропонованого механізму формування системи забезпечення якості аудиту зрештою дасть змогу отримати вигоди для зацікавлених сторін. Ідеться насамперед про збільшення обсягів грошового обігу, підвищення продуктивності праці та ефективності діяльності підприємства, що, своєю чергою, вплине на якість проведення аудиту і забезпечить подальший стабільний розвиток суб'єктів аудиторської діяльності.

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

- не завжди виконуються процедури щодо прийняття нових клієнтів чи продовження роботи з постійними клієнтами, не дотримуються вимоги щодо погодження умов завдання;
- отримання та виконання завдань не супроводжуються процедурою, яка б надала керівництву аудиторської фірми достатньо впевненості, що група з виконання завдання дотримується відповідних етичних вимог;
- застосовуються застарілі форми стандартизованих робочих документів аудитора, що не відповідають редакції 2007 року;
- детальні плани аудиту у вигляді стандартних аудиторських програм не враховують сучасних вимог до планування аудиторських процедур на рівні тверджень для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації відповідно до оцінених ризиків;
- не розмежовується моніторинг відповідності політики і процедур контролю якості з поточним моніторингом (наглядом) керівника групи аудиторів на відповідних етапах виконання завдання [7].

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

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

ментації аудиторів, яка підтверджує наявність якісного підходу до проведеного аудиту.

У Положення про зовнішні перевірки було б доцільно внести ряд доповнень, які б враховували відгуки й оцінку клієнтів щодо якості наданих аудиторських послуг конкретною аудиторською фірмою. Зібрати такі відгуки можна, наприклад, шляхом анкетування, під час якого були б протестовані якісні характеристики проведеного аудиту.

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

**Висновки.** Узагальнюючи вищесказане, можна зробити ряд висновків:

*по-перше:* існує неповний та однобічний підхід до визначення якості аудиторських послуг у нормативних документах Аудиторської палати України;

*по-друге:* відсутнє чітке визначення предмету якості аудиторських послуг, оскільки система контролю якості побудована таким чином, що при здійсненні перевірки увага переважно концентрується на документальному оформленні власне процесу аудиту і його відповідності стандартам, а не на результаті аудиту;

*по-третє:* для підвищення об'єктивності необхідно вдосконалити методiku та організацію перевірок контролю якості з урахуванням думки замовника (клієнта).

Таким чином, тільки поєднання зусиль науковців, практиків і регулятора ринку аудиторських послуг, яким є Аудиторська палата України, дасть змогу створити на кожній аудиторській фірмі ефективну систему контролю якості аудиторських послуг, що дозволить підвищити рівень та якість аудиторських послуг у нашій країні.

## Література

1. Бондар В. П. Якість аудиту та фактори її підвищення / В. П. Бондар // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – № 4 (46) – С. 22–27.
2. Закон «Про аудиторську діяльність». Постанова ВР України від 22.04.1993, № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум. : <http://www.zakon.gov.ua>
3. Большой экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. – 2-е изд. доп. и перераб. – М. : Институт новой экономики, 1997. – 864 с.
4. Редько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 46–54.
5. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько. – К. : ДП Інформаційно-аналітичне агентство, 2008. – 493 с.
6. Азарская М. А. Постулаты и принципы аудита / М. А. Азарская, О. А. Миронова // Все для бухгалтера. – 2004. – № 12. – С. 39–43.
7. Кузуб О. А. Контроль якості аудиторських послуг – реалії та сподівання // Аудитор України. – 2008. – № 15(143). – С. 12–15.

Стаття надійшла до редакції 20 вересня 2010 року