

Василюк М.М.

## ТЕОРІЯ ЯКОСТІ В СУЧАСНІЙ АУДИТОРСЬКІЙ ПРАКТИЦІ

*В статті розглянуто та узагальнено теоретичні аспекти якості аудиту в Україні, розкрито генезис місії аудиту у суспільстві, наукової думки фахівців з аудиту, обліку та фінансового аналізу, що дозволило визначити цілу низку суттєвих питань теорії та практики аудиту. Обґрунтовано складові якості аудиту в цілому для аудиторської діяльності та механізму їх реалізації. Доведено, що категорія якості аудиту, виступає актуальним предметом дослідження сучасної теорії аудиту та систематизовано проблеми розвитку аудиту й регулювання якості сучасних аудиторських послуг.*

**Ключові слова:** *якість аудиторських послуг, система контролю якості, аудиторська діяльність, аудиторські послуги.*

### ВСТУП

Реалії нинішнього періоду становлення і розвитку в Україні незалежного аудиту в умовах турбулентності економіки свідчать про об'єктивну необхідність вдосконалення методологічних та організаційних аспектів аудиторської діяльності, підвищення зацікавленості до питань якості надання аудиторських послуг, правильності та ефективності системи контролю за якістю аудиторських послуг, розробки критеріїв якості аудиту відповідних запитам інформаційних потреб замовників аудиторських послуг, що загалом зумовлює необхідність глибшого дослідження проблем якості послуг у сфері аудиторської діяльності і задоволення суспільних інтересів.

Актуальність обраної теми додатково підтверджується й тим, що процеси, які відбуваються в економіці України, потребують зростання якості вітчизняного аудиту. З огляду на те, що забезпечення якості аудиторських послуг є необхідною умовою зміцнення позицій аудиту на внутрішньому і зовнішньому ринках та зростання конкурентоспроможності. Вітчизняний досвід та зарубіжна практика свідчать, що застосування внутрішніх стандартів контролю якості аудиторських послуг є необхідною умовою підвищення конкурентоспроможності аудиторських фірм, вдосконалення управління їх діяльністю, зниження аудиторського ризику, встановлення партнерських взаємовідносин між аудиторською фірмою та підприємствами-клієнтами, працівниками й адміністрацією аудиторської фірми. Процес надання аудиторських послуг є нерозривним із поняттям якості, що виступає ґрунтовною базою і обумовлює цінність та необхідність аудиторських послуг. Призначенням аудиторських послуг є надання впевненості клієнту з тих чи інших питань. Виникнення у клієнта сумніву щодо якості аудиторських послуг нівелює цінність аудиторських

послуг в цілому. Провідною концепцією формування системи контролю якості аудиторських послуг є незалежність органів контролю, що базується на принципах компетентності, відповідальності, конфіденційності та суспільної корисності. У вітчизняній і зарубіжній літературі ця проблема комплексно не обґрунтована.

Питанням якості загалом та якості аудиторських послуг зокрема присвячено багато наукових праць таких вітчизняних авторів, як Белуха М.Т., Іванілов О.С., Мороз Л.А., Чухрай Н.І., Єременко Д.В., Редько О.Ю., Проскуріна Н.М., Коваленко В.П., Здирко Н.Г., Рибачок А.В., Козак В.Є., Пономарьов А.А. та багато інших. Вчені-економісти та аудитори, розробляючи наукові напрямки, надають перевагу здебільшого дослідженням якості обов'язкового професійного аудиту й меншою мірою - комплексному підходу до системи контролю якості саме аудиторських послуг як складових елементів аудиторської діяльності.

Високо оцінюючи результати досліджень згаданих авторів, потрібно зазначити, що в науковій літературі ще належно не відображені й потребують подальшої розробки питання, пов'язані із подальшим розвитком та розробкою форм і методів організації робіт з формування системи управління якістю аудиторських послуг, дотримання принципів загальної теорії управління, розробкою базових положень концепції формування системи управління якістю аудиторських послуг. Необхідність дослідження даного питання зумовлено ще й тим, що якість аудиторських послуг не задовольняє вимоги споживачів українського ринку, що насамперед пов'язано із недосконалістю законодавчої та нормативної бази та значно занижує рівень важливості аудиту і соціально-економічних переваг інформації, підтвердженої незалежним аудитом. Вибір напрямку дослідження зумовлений його актуальністю на даному етапі розвитку аудиту, недостатньою розробленістю теоретичної бази якості аудиту та необхідністю у ставленні до якості аудиту не як до окремих питань, а як до цілісної системи, яка повинна охоплювати всі суттєві аспекти функціонування суб'єктів аудиторської діяльності.

Метою даної статті є обґрунтування цільової спрямованості щодо необхідності вирішення таких

© **Василюк Марія Михайлівна**, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Прикарпатського національного університету ім. Василя Стефаника, тел.(066)4653250, e-mail: [v.mariya69@mail.ru](mailto:v.mariya69@mail.ru)

задач: сформулювати концепцію якості аудиту та основні критерії її оцінки.

## РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У ринковій економіці проблема якості є найважливішим чинником підвищення рівня життя, економічної, соціальної й екологічної безпеки. Виступаючи комплексним поняттям, якість характеризує ефективність усіх сторін діяльності: розробку стратегії, організацію виробництва, маркетинг і ін. Міжнародна організація зі стандартизації визначає якість (стандарт ІСО-8402), як сукупність властивостей і характеристик продукції чи послуг, що додають їм здатність задовольняти обумовлені чи очікувані потреби. Стандартом введені поняття "забезпечення якості", "керування якістю", "спіраль якості". Вимоги до якості на міжнародному рівні визначені стандартами ІСО серії 9000 [8]. Перша редакція міжнародних стандартів ІСО серії 9000 вийшла наприкінці 80-х років і ознаменувала вихід міжнародної стандартизації на якісно новий рівень. Зміст стандартів впроваджено безпосередньо у виробничі процеси, сферу управління й установлено чіткі вимоги до систем забезпечення якості. Вони поклали початок сертифікації систем якості. Стандарти ІСО серії 9000 установили єдиний, визнаний у світі підхід до договірних умов з оцінки систем якості й одночасно регламентували відносини між виробниками та споживачами продукції. Іншими словами, стандарти ІСО - тверда орієнтація на споживача.

Одним з перших категорію „якість” розглянув давньогрецький мислитель Арістотель. Він стверджував, що якість є те, завдяки чому предмет називається таким-то. Якість розглядалася Арістотелем в наступних значеннях: як видовізна сутність, що виражає стійкість предмета, його відмінність від інших речей та як властивість речей, які здатні змінюватися і переходити з одного виду в інший. Таким чином, за Арістотелем, категорія „якість” проявляється у багатьох аспектах, при цьому основна увага відводиться предметному характеру якості. Наведене в епіграфі визначення поняття „якість”, яке було сформульовано великим німецьким філософом, на нашу думку, є найбільш точним та емним із усіх відомих. Тотожна з буттям (тобто об'єктивно існуюча) визначеність якості предмету розглядається як певна властивість, наявність або відсутність характеристик предмета, що дають нам можливість об'єктивного судження про якість об'єкта – „це те чи не те”. Таким чином, з'ясувавши гносеологічні корені сутності якості, можна вважати, що властивість об'єкта повинна мати певну міру відмінностей. Зауважимо, що для судження про якість певного предмета (робіт, продукції, послуг) необхідно зрозуміти, яка властивість об'єкта визначає його якість, а також визначити об'єктивну міру, яка дозволить розрізнити „те” або „не те”. Таким чином, перші визначення категорії „якість” можна віднести до предметного її розуміння. Системне розуміння якості відображає визначення, дане у Великій радянській енциклопедії: «...категорія якості виражає цілісну характеристику функціональної єдності суттєвих властивостей об'єкта,

його внутрішньої та зовнішньої визначеності, відносної стійкості, його відмінності від інших об'єктів або подібності з ними... Якісна визначеність об'єкта залежить, передусім, від його структури, характеру зв'язків елементів цілого, а також від складу його елементів» [1]. Українська радянська енциклопедія містить наступне визначення поняття: „якість - це внутрішня визначеність предмета, яка відображає його специфіку, що відрізняє даний предмет від усіх інших” [9].

У сучасній літературі та практиці існують різні трактування поняття якості. З точки зору Г.Д.Крилової, найважливішою складовою всієї системи якості є якість продукції. Її слід розглядати як складову та наслідок якості роботи. Тут безпосередньо оцінюється якість придатної продукції, думка споживача, аналізуються реклаमाції. Для того, щоб виробити продукцію, виконати роботи чи надати послуги, необхідно здійснити цілий ряд операцій, підготовчих робіт. Кінцева якість залежить від якості роботи на кожному етапі [7].

В.Я.Кардаш вважає, що «...формування якості продукції починається на стадії її проектування. Так, у фазі дослідження розробляють технічні й економічні характеристики, створюють функціональні зразки (моделі). Після цього створюють основу виробничої документації і, дослідний зразок. На стадії конструкторсько-технологічних робіт підготовляють впровадження виробу у виробництво» [6].

Аналогічної думки дотримується П.О.Єськов, який вважає, що якість роботи безпосередньо пов'язана із забезпеченням функціонування фірми, нею визначається якість керівництва і керування (планування, аналіз, контроль). Від якості планування (розробки стратегії, системи планів т.п.) залежить досягнення поставлених цілей і якість фірми. Поняття якості формувалося під впливом історико-виробничих обставин, що обумовлено наявністю в кожному суспільному виробництві своїх об'єктивних вимог до якості продукції [4].

В умовах масового виробництва якість стала розглядатися не з позицій окремого зразка продукції, але з позицій стандарту якості усіх вироблених у масовому виробництві виробів. У зв'язку з необхідністю контролю якості активно розроблялися методи збору, обробки й аналізу інформації про якість. Однак, функціонування фірм в умовах ринкової економіки, призвело до намагання організувати спостереження за якістю в процесі виробництва і споживання, при цьому акцент поставлено на запобігання виробничих дефектів. Варто зауважити, що якість у виробника і споживача - поняття взаємозалежні. Виробник повинен піклуватися про якість впродовж усього періоду споживання продукту, включаючи забезпечення післяпродажного обслуговування. Особливо це важливо для товарів, що відрізняються складністю експлуатації, програмних продуктів.

Повертаючись до уточнення поняття якості, доречно буде відзначити, що основне розходження в поняттях якості лежить у площині між його розумінням в умовах командно-адміністративної і ринкової економік. Як стверджують автори С.Д.Ільскова,

Л.М.Гохберг, С.Ю.Ягудін, у командно-адміністративній економіці якість трактується з позиції виробника, а за умов ринкової економіки якість розглядається з позиції споживача [5]. Автори слушно зазначають, що якість виробу може виявлятися в процесі споживання.

Дослідники А.В.Гличев, М.І.Круглов відзначають, що ідея кваліметричного підходу до визначення якості продукції належить голландським вченим Дж. Ван Етингеру і Дж. Сіттігу. Саме ними розроблена спеціальна галузь науки – кваліметрія, в основу якої покладено способи виміру і квантифікації показників якості. Учені стверджують, що «...кваліметрія дозволяє давати кількісні оцінки якісним характеристикам товару, виходячи з того, що якість залежить від великого числа властивостей продукту. Для того, щоб судити про якість продукту недостатньо тільки даних про його властивості необхідно враховувати й умови, у яких продукт буде використаний» [2]. Відзначимо, що якість може бути виражена цифровими значеннями, за умови, що споживач буде групувати споживчі властивості продукту в порядку їхньої важливості. Дослідники вважали, що якість - величина вимірною і, отже, невідповідність продукту пропонованим до нього вимогам може бути виражена через постійну міру, якою звичайно є гроші. Переважна частина сучасного світового виробництва представлена виробництвом товарів. Тому виготовлений виріб, втілює в собі як споживчу вартість, так і вартість. Отже, якість є комплексним поняттям, що відображає ефективність усіх сторін діяльності фірми.

Упродовж декількох десятиліть у світі створювалися і вдосконалювалися різні системи якості. При цьому фундаментальним поняттям, що характеризує систему якості, є процес життєвого циклу продукції [8]. Формуючи систему забезпечення якості аудиту, доцільно виділяти подібні життєві цикли в аудиторських послугах. Для досягнення аудиторською фірмою конкурентних переваг на ринку аудиторських послуг управлінський персонал має постійно підтримувати та покращувати діючу систему надання послуг. Погоджуючись із твердженнями авторів [2,3,5,8], що різноманітні фізичні властивості важливі для оцінки якості сконцентровані саме у споживчій вартості, вважаємо за доцільне серед найважливіших з них виділити наступні:

- технічний рівень, що відбиває матеріалізацію в продукції науково-технічних досягнень;

- естетичний рівень, що характеризується комплексом властивостей, пов'язаних з естетичними відчуттями і поглядами;

- експлуатаційний рівень, пов'язаний з технічною стороною використання продукції (догляд за виробом, ремонт і т.п.);

- технічна якість, що припускає гармонійний взаємозв'язок очікуваних і фактичних споживчих властивостей в експлуатації виробу (функціональна точність, надійність, тривалість терміну служби).

Однак, незважаючи на уявну простоту викладеного підходу до пояснення теоретичних аспектів якості послуг, зокрема аудиторських, їх економічна природа є не менш складною для обґрунтування.

Пояснюється це тим, що основними проблемами сучасного професійного аудиту є розробка та впровадження економічного механізму регулювання аудиту, що включає великі штрафні санкції за неякісні аудиторські послуги, страхування аудиторських ризиків, розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг. Відправним пунктом у вивченні будь-якої науки є вивчення її предмета. Звісно, визначення предмета не може бути відправним пунктом її дійсного історичного розвитку: воно стає можливим на порівняно високому стані розвитку науки, як результат підсумку та узагальнення пройденого шляху та досягнутих результатів. Аудит як наука в Україні існує відносно недавно, тому не дивно, що незначна кількість дослідників-науковців роблять спробу дати визначення предмету контролю за якістю аудиторських послуг.

Відомо, що загострення проблем взаємовідносин користувачів інформації і аудиторських фірм зумовлене ситуацією на світовому ринку аудиторських послуг, а діючі форми і методи управління як на загальнодержавному рівні, так і на рівні такого специфічного об'єкту управління, як аудиторська фірма, не сприяють створенню дієвої системи підвищення якості аудиторських послуг на вітчизняному ринку, тому можемо справедливо стверджувати, що наведена вище сутність економічної природи якості продукту в цілому, є абсолютною аналогією природи якості аудиторських послуг зокрема.

Щодо теоретичного обґрунтування якості аудиторських послуг, відзначимо також, що на даний час ситуація є аналогічною, оскільки у науковій літературі відсутні єдині підходи до визначення сутності, змісту і предмету контролю за якістю аудиту послуг. Причинами цього є різні підходи до визначення якості аудиторських послуг.

Практика свідчить, що категорія якості аудиторських послуг виступає актуальним предметом дослідження сучасної теорії аудиту. Так, Д.В.Єременко наводить трактування змісту категорії якості аудиту, яке ґрунтується на тому, що якісний аудит – це аудит, проведення якого повністю відповідає вимогам стандартів аудиту, бо саме тільки завдяки якості можна забезпечити «...тотожність думки аудитора про достовірність в усіх суттєвих аспектах даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших правил (внутрішніх положень) суб'єктів господарювання згідно із вимогам користувачів дійсному рівню їхньої достовірності» [3]. Зазначимо, що необхідність удосконалення методологічних та організаційних аспектів у сучасних умовах розвитку аудиторської діяльності підвищило інтерес до проблем якості надання аудиторських послуг, правильності ведення аудиторськими фірмами системи контролю якості, однак визначення критеріїв та основні проблеми якості аудиторської діяльності охоплюють значне коло питань, вирішення яких полягає у перевірці старшими аудиторами роботи асистентів аудиторів. Саме тому такі підходи не дають цілісного уявлення про поняття якості аудиту. Кожен із них розкриває його лише частково,

опираючись на окремі вимоги до якості аудиту. Що стосується міжнародного регулювання аудиторської діяльності, то слід сказати про те, що міжнародні професійні організації трактують якість аудиторських послуг як відповідність результатів роботи аудиторів та аудиторських фірм вимогам чинного законодавства та

дотримання вимог Кодексу професійної етики. В Міжнародному стандарті аудиту 220 «Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації» наведено основні складові якості аудиторських послуг (рис.1).

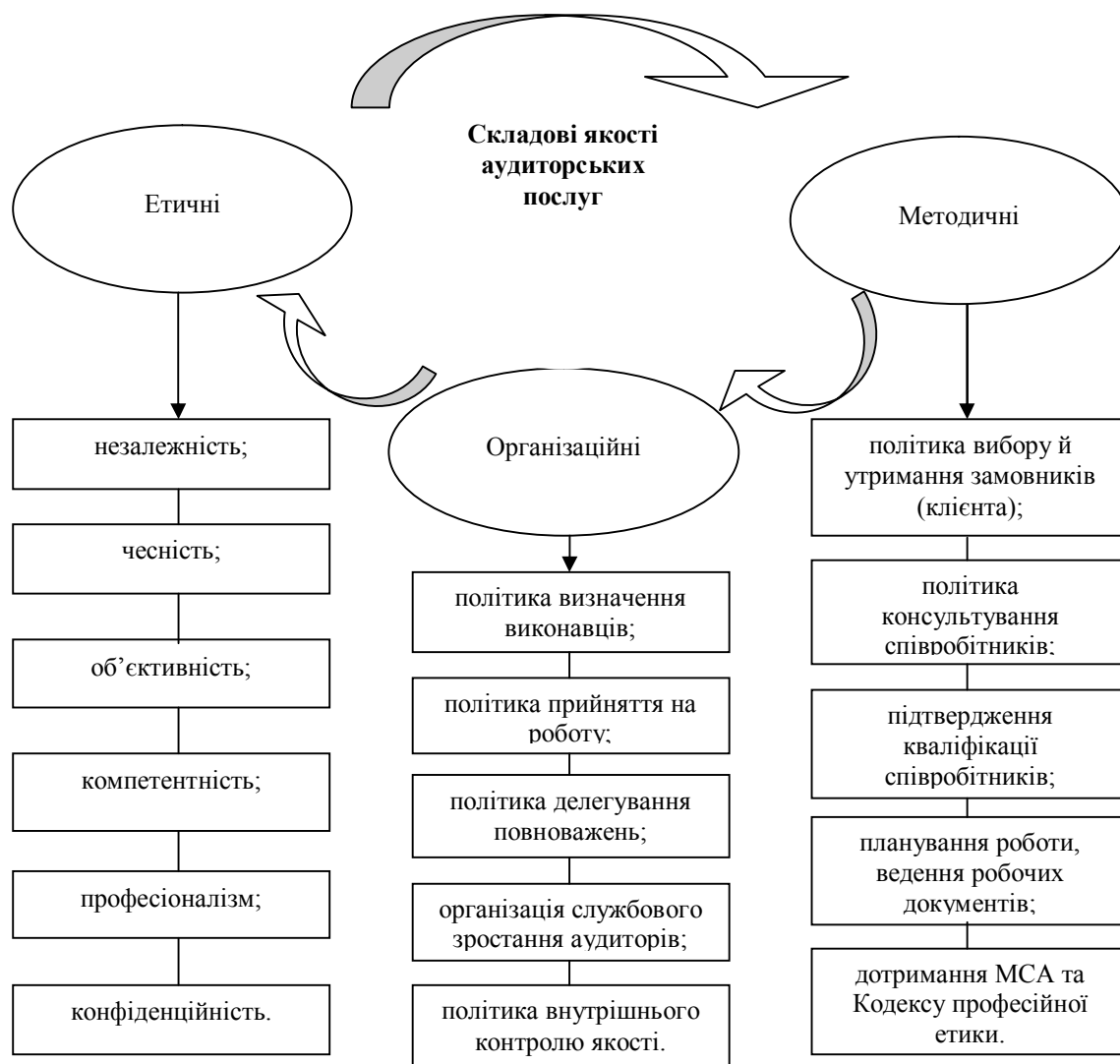


Рис. 1 Складові елементи якості аудиторських послуг [3]

Практика аудиту розглядає якість аудиторських послуг як їх здатність задовільняти потреби замовника та суспільства в отриманні достатнього рівня впевненості у фінансовій інформації, що виступає предметом аудиту. Крім цього широко використовуються такі визначення якості, як «відповідність стандарту», «відповідність світовому рівню», «відповідність міжнародній практиці» тощо.

Узагальнивши наведені визначення, нам видається доцільним визначити критерії, за якими замовник аудиторських послуг обґрунтовує їх якість надання. До таких критеріїв можемо віднести:

- максимальну точність, обґрунтованість аудиторських висновків та консультацій;
- встановлення аудиторами максимальної кількості помилок чи будь-яких інших невідповідностей, викривлень тощо;

- унеможливлення (після аудиторської перевірки) накладення на суб'єкта господарювання штрафних санкцій з боку фіскальних органів;
- оцінку якості знань та ефективності роботи управлінського персоналу;
- виявлення фактів шахрайства з боку персоналу;
- надання консультацій (або здійснення конкретних заходів), які б гарантовано безпечно сприяли зменшенню розміру сплати податків;
- терміни та вартість надання послуг, які мають бути мінімальними;
- повну конфіденційність щодо виявлених недоліків або невідповідностей у роботі замовника та його управлінського персоналу, захист інтересів замовника в судових органах та ін.

Враховуючи наведені твердження окремих науковців та практиків, вважаємо, що предметом контролю слід вважати процеси і явища, які відображені документально і пов'язані з господарською діяльністю підприємств, при цьому межі аудиторського дослідження визначаються його метою. Формування основних напрямів реалізації контролю якості аудиторських послуг потребує чіткого визначення самого поняття предмету контролю якості, під яким варто розуміти систему контролю зовнішніх і внутрішніх органів управління з метою запобігання аудитором та аудиторськими фірмами порушень чинного законодавства та аудиторської етики.

Акцентуючи увагу на тому, що питання підвищення якості аудиторських послуг та організації єдиної системи контролю за якістю аудиторської роботи розглядаються сьогодні на різних рівнях управління, а також те, що нами уже наведено достатню кількість визначень відомих вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, відзначимо, що ці дефініції були зведені здебільшого до констатації їх суттєвої ознаки - необхідності задоволення потреб користувача. Тому проаналізовані нами критерії, з точки зору якості аудиторських послуг, можна об'єднати у три групи:

- 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 прийому, навчання, оцінки персоналу, організації роботи з працівниками).

Підсумовуючи викладене, наголосимо на доцільності широкого розвитку системи забезпечення контролю якості аудиту, підвищення ролі аудиторської діяльності як ефективного інструмента зовнішнього контролю для виконання місії аудиту у сучасному громадянському суспільстві.

## ВИСНОВКИ

За нашими спостереженнями негативно впливають на середовище контролю такі чинники як:

подвійні стандарти вищого керівництва та відсутність адекватного реагування на суттєві помилки та порушення з боку персоналу виконавців або підлеглого керівництва; невизнання власних помилок; відсутність контролю за виконанням прийнятих рішень, тощо. При цьому слід звернути увагу на те, що контроль виступає інформаційним процесом, тому інформація та комунікативні системи є матеріальними носіями контрольного середовища, яке формується навколо господарських процесів безпосередньо в системі управління ними. Достатньо констатувати той факт, що нерозвинена достатньо система контролю якості не може задовільнити повноту дотримання стандартів аудиту та норм професійної етики аудиторів при кожному завданні, коли контроль якості створюється для всієї аудиторської фірми й застосовується до кожного індивідуального зобов'язання. Такий стан справ має ряд причин, які, в певною мірою не залежать від суб'єктів аудиторської діяльності. Це насамперед недосконалі законодавча і нормативна бази. Окремим чинником слід виділити низький рівень розвитку фондового ринку в Україні, що не дає можливості визначитись із фактичною вартістю капіталу та вільним його перерозподілом. Це породжує нерозуміння важливості аудиту та соціально-економічних переваг інформації підтвердженої аудитором, адже такої інформації можна довіряти, а в разі виникнення проблем із її використанням є можливість оскарження та відшкодування збитків, що виникли внаслідок використання такої інформації.

Необхідність забезпечення гідної якості аудиторських послуг є актуальною темою для подальших наукових досліджень. Відзначимо також, що забезпечення контролю за якістю аудиторських послуг на даному етапі розвитку аудиторської діяльності є одним із пріоритетних напрямків удосконалення аудиту. По-перше, важливо створити систему способів впливу, які б сприяли дотриманню аудитором фундаментальних принципів незалежності. Вважаємо, що такими способами впливу можуть бути: підвищення престижу професії аудитора; використання не грошових чинників впливу на свідомість аудиторів; а також на законодавчому рівні посилення нормативних вимог щодо складання фінансової звітності та усунення «подвійної» бухгалтерії.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Большая Советская Энциклопедия: В 30 т. / Гл. ред. А.М. Прохоров. – М.: Советская Энциклопедия, 1973. – Т. 11. – 608с.
2. Гличев А.В., Круглов М.И. Управление качеством продукции. – М.: Экономика, 2000.- 198с.
3. Єременко Д. В. Якість аудиторських послуг в Україні / Д. В. Єременко // Облік і фінанси АПК : Міжнародний науково-виробничий журнал. – 2010. – № 2. – С. 94-96.
4. Ськов П.О. Українська асоціація якості – запорука якості в Україні. // Факти. – 2005. - 25.10. - С.3-4.
5. Ильенкова С.Д., Гохберг Л.М., Ягудин С.Ю. и др. Инновационный менеджмент. Учебник.– М.; Изд. "Банки и биржи", ЮНИТИ, 2000 г. – 456с.
6. Кардаш В.Я. Стандартизация и управление качеством продукции. – К.: Вища школа, 2001. – 189с.
7. Крылова Г. Д. Зарубежный опыт управления качеством. – М: Издательство стандартов, 2004 – 298с.
8. Системы качества и международные стандарты ИСО серии 9000/ Калита П.Я. – К.: Украинская ассоциация качества, 1996. – 181 с.
9. Українська Радянська Енциклопедія / Академія наук УРСР. – К., 1964. – Т. 16. – 632 с.

Одержано 15.03.2014 р.