

## РОЗДІЛ 9. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

СУТНІСТЬ ПОНЯТТЯ «ЯКІСТЬ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ»  
У ДОСЛІДЖЕННЯХ УЧЕНИХCONCEPT OF «QUALITY OF AUDITING SERVICES»  
IN RESEARCH OF SCIENTISTS

*У статті піднімається проблематика якості надання аудиторських послуг, які не є аудитом чи завданнями з надання впевненості. Дослідження автора вказує на відсутність чіткого та однозначного визначення поняття «якість аудиторських послуг» як на рівні нормативних документів в Україні, так й у працях науковців. Проаналізовано дефініції понять «якість аудиту» та «якість аудиторських послуг», на основі чого встановлено спільні та відмінні ознаки їх наукового розуміння. Проаналізовано чинники та фактори, які впливають на забезпечення якості аудиторських послуг, відмінних від аудиту, та завдань із надання впевненості.*

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

*В статтє поднимается проблематика качества оказания аудиторских услуг, которые не являются аудитом или заданием с предоставления уверенности. Исследование автора указывает на отсутствие четкого и однозначного определения понятия «качество аудиторских услуг» как на уровне нормативных документов в Украине, так и*

*в трудах ученых. Проанализированы дефиниции понятий «качество аудита» и «качество аудиторских услуг», на основе чего были установлены общие и отличительные черты их научного понимания. Проанализированы условия и факторы, которые влияют на обеспечение качества аудиторских услуг, отличных от аудита, и заданий з предоставления уверенности.*

**Ключевые слова:** аудиторские услуги, контроль качества аудита, аудит, аудиторская деятельность, качество аудиторских услуг.

*The author of the article argues that it is important to obtain theoretical and practical knowledge about the development of auditing services, taking into account the factors necessary for quality assurance. The author's research indicates that there is no clear and unambiguous definition of the concept of "quality of audit services", both at the level of normative documents in Ukraine and in the scientific works. The definitions of "audit quality" and "quality of audit services" are analyzed, common and distinctive features of their scientific understanding are established.*

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

УДК 657.6

**Антонюк О.Р.**к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту  
Національний університет водного  
господарства та природокористування

**Постановка проблеми.** В останні роки в Україні продовжуються тенденції переходу суб'єктів аудиторської діяльності малих та середніх практик від обов'язкового та ініціативного аудиту в бік надання інших аудиторських послуг (супутніх послуг, узгоджених процедур та інших послуг). Така зміна в структурі аудиторської діяльності неминує викликає питання, пов'язані з визначанням принципів надання таких послуг, організаційними та методичними аспектами їх виконання у взаємозв'язку з якістю. Причому якість надання інших аудиторських послуг, на наше переконання, впливає на ефективність діяльності аудиторської фірми, конкурентні можливості у пропонуванні ширшого спектру аудиторських послуг. Аудиторські фірми, які здійснюють декілька видів діяльності, опиняються у менш вигідному становищі, ніж ті аудитори (аудиторські фірми), що працюють у двох і більше сегментах.

Основною метою подальшого розвитку аудиторської діяльності в Україні є гармонізація законодавства та нормативно-правових актів у сфері аудиторської діяльності відповідно до міжнародної практики. Без перебільшення, питання контролю

якості аудиту є ключовими у цьому напрямі. Ключовим напрямом контролю аудиторської діяльності в Україні є контроль якості аудиторських послуг. Актуально наголошує проф. О.А. Петрик, що «досвід роботи вітчизняних аудиторів (аудиторських фірм) свідчить про наявність значних проблем, пов'язаних із низькою якістю виконуваних робіт. Зазвичай це зумовлено недостатньою кваліфікацією аудиторів, низьким рівнем знань і професійної компетентності щодо складності питань, які перед ними сформулював замовник, незначним практичним досвідом, а іноді недбалим ставленням до виконання своїх обов'язків. Тому для забезпечення високого іміджу, престижу та фінансових показників діяльності аудиторській фірмі необхідна організація процедур контролю якості праці аудиторів на різних рівнях» [1, с. 84–85].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Відносно нетривалий період існування аудиту порівняно зі світовою історією є однією з причин недостатнього теоретичного та наукового обґрунтування поняття «якість аудиторських послуг». Аудиторська фірма здійснює перевірку контролю якості інших послуг, коли вони відповідають кри-

теріям оцінки для визначення необхідності проведення перевірки контролю якості аудиторських послуг, установлених фірмою. До таких критеріїв, відповідно до «Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» [2] (затв. рішенням АПУ від 27.09.2007 № 182/4), зокрема, належать:

- характер аудиторської послуги та ступінь, до якої вона привертає увагу суспільства;
- ідентифікація незвичайних обставин і ризиків аудиторської послуги;
- наявність законодавчих або нормативних вимог щодо обов'язковості впровадження контролю якості конкретних аудиторських послуг.

Як зазначено в «Положенні...», перевірка контролю якості виконання завдання має здійснюватися для виконання таких завдань:

- а) завдання з обов'язкового аудиту;
- б) інші завдання з аудиту та огляду фінансової звітності;
- в) завдання з надання впевненості;
- г) завдання із супутніх послуг [2].

Як бачимо, спектр послуг «інші аудиторські послуги», згідно з чинним переліком аудиторських послуг в Україні [3], який досить широко представлений у практичній діяльності аудиторів, не підпадає під підстави контролю якості, проте, з іншого боку, законодавча вимога та вимоги стандартів аудиту вказують на те, що аудитори мають надавати послуги відповідно до загальних вимог їх якості. Якщо вимоги до якості аудиту чітко встановлені, то вимоги до надання інших видів аудиторської діяльності не визначено взагалі або лише частково на рівні стандартів із регламентації супутніх послуг та окремих завдань із надання впевненості. Відсутність стандартів аудиторської діяльності з інших послуг також проектується на проблему їх якісного надання.

**Постановка завдання.** Мета статті полягає у теоретичному дослідженні та науковому обґрунтуванні поняття «якість аудиторських послуг» стосовно аудиторських послуг, відмінних від аудиту, та завдань з надання впевненості.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Незважаючи на значну кількість наукових розробок у сфері виконання аудиту, питання забезпечення конкурентоспроможності аудиторських фірм залишаються актуальними. Конкуренція з компаніями «Великої четвірки» загострює питання спроможності вітчизняних аудиторських фірм закріпитися у своїх «економічних сегментах», що пов'язані з наданням конкретного виду аудиторських послуг. Це означає, що серед конкурентних переваг, які можуть виділити керівники аудиторських фірм, мають бути саме такі, які притаманні конкурентній фірмі та певному складу аудиторських послуг,

що властивий конкретній фірмі. Проте для всіх випадків однією з вагомих конкурентних переваг є якість аудиторської послуги, яку потрібно вдосконалювати.

Проблематику встановлення засад та принципів організації контролю якості аудиторських послуг слід розпочати з визначення сутності якості аудиторських послуг. Аналіз наукової та фахової літератури за вказаним питанням свідчить, що дефініція «якість» переважно застосовується в контексті «якість аудиту», рідше – щодо аудиторських послуг, а інколи має місце ототожнення: під якістю аудиторських послуг розуміють якість аудиту. Думки науковців та фахівців не містять однастайності, водночас не мають і суттєвих протиріч. Аналіз поняття «якість» у контексті аудиторської діяльності дає змогу виділити такі ключові узагальнення (табл. 1):

- якість аудиторських послуг (зокрема, якість аудиту) визначається його відповідністю вимогам аудиторських стандартів та інших нормативних документів;
- якісна аудиторська послуга має характеристики, які відповідають критеріям задоволення потреб користувачів цієї послуги.

У зв'язку із цим постає проблема ідентифікації та встановлення таких характеристик на рівні кожної послуги, що може мати прояв на рівні теоретичних, методологічних та організаційних якостей. Своєю чергою, якість надання аудиторських послуг залежить від кваліфікації та професійних знань аудитора. Пам'ятаючи, що аудиторська діяльність – це підприємницька діяльність, з теоретичних позицій якість розглядається в контексті послуги, під час надання якої важливий рівень обслуговування. Виходячи із цього, саме вирішення питань, пов'язаних із підвищенням якісного рівня аудиторських послуг, дасть змогу зміцнити престиж самої професії і ступінь довіри до інформації в процесі виконання різних послуг. Зважаючи на варіативність аудиторських послуг за змістом, предметом, метою, організаційними етапами виконання, підсумковими документами та користувачами, можна стверджувати і про наявність як спільних, так і різних критеріїв якості аудиторських послуг, а отже, і на можливість використання термінологічного апарату рівнів «якість аудиту», «якість завдань із надання впевненості», «якість супутніх послуг», «якість консультаційних послуг».

Ми переконані, що якість визначається сукупністю притаманних рис і характеристик, що надають їм можливість задовольняти потреби, які вже визначені чи очікуються споживачем таких послуг.

У наукових дослідженнях застосовуються різні підходи до визначення поняття якості аудиту, а рідше – до визначення поняття «якість аудиторської послуги». На наше переконання, якість аудиторської послуги має узгоджуватися з теоре-

Таблиця 1

**Визначення поняття «якість аудиторських послуг» у контексті видів аудиторської діяльності**

Автор	Визначення	Понятійний апарат
О.Ю. Редько [4]	Якість аудиту можна викласти в дуже простій послідовності: висока кваліфікація (рівень базової освіти, практичний та життєвий досвід, навички) аудитора – постійне підвищення (актуалізація знань) професійних знань аудитора – відповідні майстерність і ретельність під час виконання аудиту.	Якість аудиту
О.Ю. Редько [5]	Якість аудиту – це системне дотримання реальної професійної незалежності вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, дотримання Кодексу професійної етики та професійної діяльності.	Якість аудиту
Н.М. Проскуріна [6]	Якість аудиту – це комплексне поняття, яке необхідно розглядати як здатність задовольняти потреби замовника та суспільства в отриманні достатнього рівня впевненості у фінансовій інформації, що виступає предметом аудиту.	Якість аудиту
М.А. Анісімова, С.М. Кримов [7]	Якість аудиту визначається його відповідністю вимогам аудиторських стандартів та інших нормативних документів. Їх виконання забезпечує впевненість користувачів у прийнятній якості аудиторських послуг і становить основу для довіри до висновка аудитора.	Якість аудиту
Е.Ю. Итигілова [8]	Поняття «якість аудиту» визначено як ступінь, з якою сукупність професійних якостей аудиту забезпечує необхідний і достатній рівень довіри до думки аудитора з боку користувачів щодо достовірності інформації у фінансовій (бухгалтерській звітності).	Якість аудиту
М.М. Панкова, Н.С. Анохіна [9]	Якість – це заданий, визначений рівень вимог, набір критеріїв, якому повинні відповідати у даному разі послуги з надання аудиту.	Якість аудиторських послуг
В.В. Кізь [10]	Якість аудиту полягає у вираженні достовірної думки про бухгалтерську звітність економічного суб'єкта, що ґрунтується на аналізі проведених стандартизованих аудиторських процедур та суттєвих подій, пов'язаних із господарською діяльністю суб'єкта.	Якість аудиту
І.М. Гноєва, С.М. Винник [11]	Якість послуг – це комплексна обробка аудитором власних досліджень, нових досягнень наукової думки з особливостями практичного досвіду конкретного підприємства, що перевіряється, забезпечує створення якісного продукту, викладеного в надзвичайно короткій і лаконічній формі обґрунтованого висновку у вигляді порад, оцінок, пояснень, висновків та рекомендацій.	Якість послуг
Д.В. Єлькін [12]	Якість аудиторської діяльності – ступінь відповідності аудиторської діяльності вимогам законодавства, Кодексу етики, стандартів та користувачів.	Якість аудиторської діяльності
Н.А. Лосева [13]	Якість аудиторської послуги була розглянута як характеристика аудиторської діяльності, що проявляється у сукупності теоретичних, методологічних і організаційних якостей аудиторської послуги, які здатні задовольнити потреби зацікавлених користувачів та підвищувати довіру до аудитора.	Якість аудиторської послуги
О.Ю. Редько [4]	Під якістю в аудиторській практиці слід розуміти максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів результатами аудиторських робіт, послуг та супутніх йому робіт у відповідальності до інтересів власника суспільству та конкретного замовника в рамках вимог чинного законодавства України, МСА та Кодексу моральної етики аудитора, здійснене суб'єктами аудиту.	Якість аудиторської практики

*Джерело: узагальнено автором*

тичним визначенням послуги. Якість аудиторської послуги визначає суттєву визначеність послуги, завдяки чому вона є саме послугою, а не аудитом чи іншим видом перевірки.

У контексті започаткованого дослідження якості аудиторських послуг актуальним є визначення критеріїв якості аудиторських послуг та чинників, що визначають її, як із погляду забезпечення якості, так і з погляду контролю якості аудиторських послуг.

Забезпечуючи якість аудиторських послуг на оперативному рівні, керівництво має визначитися з критеріями якості самостійно й упровадити контроль із

боку менеджменту. Критерії якості аудиторських послуг слід розуміти як забезпечення відповідності процедур надання аудиторських послуг положенням нормативних документів усіх рівнів, включаючи внутрішньофірмові стандарти. О.Е. Лубенченко вважає, що забезпечення якості аудиторських послуг має базуватися на відповідній ієрархії [14, с. 131]. Організаційна структура управління аудиторською фірмою, враховуючи ті обставини, що більшість аудиторських фірм України – малі та середні підприємства, нескладна і зазвичай включає три складника: формування організаційної структури управління; добір і підготовка кадрів, створення

інформаційної, нормативної, матеріально-технічної бази [15, с. 112]. МСА 220 «Контроль якості аудиторської роботи» передбачає два напрями контролю над якістю виконаних аудиторських послуг: 1) контроль якості виконаних аудиторських послуг; 2) забезпечення необхідної якості роботи під час конкретної аудиторської перевірки, що під час проектування аудиторської послуги ми визначаємо як конкретне аудиторське замовлення [16].

О.Е. Лубенченко вважає, що контрольні заходи слід починати з установлення критеріїв якості аудиторських послуг (роботи аудитора) [14, с. 131]. Оскільки критерії якості законодавчо не встановлено, кожна аудиторська фірма має діяти на свій розсуд, що призводить до негативних наслідків як для замовника послуги, так і для самої фірми. О.Е. Лубенченко процес контролю над якістю аудиторських послуг в аудиторській фірмі рекомендує організувати в три етапи: розроблення стандартів та критеріїв, зіставлення зі стандартами та критеріями отриманих результатів і прийняття необхідних рішень, коригування дій [14, с. 131]. Науковець розрізняє етапи виконання контролю над якістю аудиторських послуг в аудиторській фірмі, технологію роботи аудиторських фірм із виконання конкретного завдання послуги, зазначаючи, що доречно визначитися з технологією виконання робіт. Оскільки критерії якості аудиторських послуг не встановлено, ми розглядаємо можливість установлення уніфікованих критеріїв, як це має місце по відношенню до аудиторської перевірки.

Інформаційною базою для оцінювання якості аудиторських послуг аудиторів є документальне оформлення аудиту, де відображають початі ауди-

торами дії і застосовані методи з обґрунтуванням використаних підходів, виявлені в ході аудиту відхилення, докази і рівень їхнього впливу на фінансову звітність замовника і рекомендації з їхнього усунення. Під час виконання конкретного завдання аудитор має бути обізнаним із виконанням послуги відповідно до завдання, предмету та об'єкту послуги.

**Висновки з проведеного дослідження.** Поняттю «якість аудиторських послуг» характерні такі властивості, відповідність яким і визначає сутність конкретної аудиторської послуги, адже визначення думки чи висновку аудитора має користь лише тоді, коли користувачі бачать корисність цієї послуги у поєднанні з правдивістю результатів. Своєю чергою, корисність послуги буде забезпечувати конкурентоспроможність фірми (аудитора), стимулювати звернення клієнтів до подальших замовлень. Зростання довіри можливе під час роботи аудиторів відповідно до професійних правил (стандартів, правил, методик) та підвищенні якості аудиторських послуг.

Дослідження категоріального апарату визначення якості аудиторських послуг указує на підстави виділити дві групи впливу на якість аудиторських послуг: фактори та умови. Фактори впливають на якість, умови забезпечують якість. Такий поділ має велике значення під час формування методології, методики та організації аудиторської роботи із забезпечення якості аудиторських послуг (відмінних від аудиту), оскільки здатність факторів впливати на поліпшення якості значною мірою залежить від умов забезпечення якості. Наявність такої залежності важливо мати на увазі в практичній діяльності.

Таблиця 2

**Дефініції визначення поняття «якість аудиторських послуг» та «якість аудиту»**

Критерій порівняння	Автори									
	Редько О.Ю.	Проскуріна Н.Н.	Анісімова М.А., Кримов С.М.	Итигілова Е.Ю.	Панкова М.М., Анохіна Н.С.	Кізь В.В.	Гноєва І.М., Винник С.М.	Елькін Д.В.	Лосева Н.А.	Немченко В.В., Редько О.Ю.
Відповідність вимогам аудиторських стандартів, чинному законодавству, нормативним документам	+		+					+		+
Забезпечення впевненості користувачів у прийнятному рівні якості аудиторських послуг, задоволення їх потреб		+	+	+		+			+	+
Рівень вимог та критеріїв, яким має відповідати послуга					+					
Сукупність теоретичних, методологічних та організаційних якостей аудиторської послуги							+		+	
Рівень компетентності аудитора	+			+						

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Аудит: підручник / О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін.; заг. ред. проф. О.А. Петрик. Київ: КНЕУ, 2015. 498 с.
2. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»: Рішення АПУ від 27.09.2007 № 182/4. URL: <http://www.apu.com.ua>.
3. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми): Рішенням АПУ від 22.12.2011 (зі змінами від 19.12.2013). URL: <http://www.apu.com.ua>.
4. Редько А.Ю. Качество аудиторских услуг: философия и мифология. Бухгалтерский учет и аудит. 2009. № 1. С. 46–54.
5. Редько А.Ю. Сертификация аудиторов – шаг вперед. Бухгалтерский учет и аудит. 2003. № 5. С. 47–54.
6. Проскуріна Н.М., Ніколаєва О.І. Методичне забезпечення робочої програми «Організація і методика контролю якості аудиторських послуг, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також завдання з надання впевненості і супутні послуги»: практичний посібник. К., 2014. 248 с.
7. Анисимова М.А., Крымов С.М. Анализ современных подходов к контролю качества аудиторских услуг. Российское предпринимательство. 2008. № 10. Вып. 2. С. 24–28.
8. Итыгылова Е.Ю. Контроль качества аудита: на примере аудиторских фирм: дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.12.; Санкт-Петербургский государственный аграрный университет. Санкт-Петербург-Пушкино, 2006. 389 с.
9. Панкова М.М., Анохина Н.С. Контроль качества аудиторских услуг в Украине. URL: [http://www.rusnauka.com/12\\_KPSN\\_2010\\_Economics/63703.doc.html](http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2010_Economics/63703.doc.html).
10. Кизь В.В. Методические основы оценки качества аудита: дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.12; Новосибирская государственная академия экономики и управления. Новосибирск, 2003. 160 с.
11. Гноєва І.М., Винник С.М. Якість аудиторських послуг. Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського. 2013. Вип. 1(78). С. 181–186.
12. Елькин Д.В. Теоретические и методические аспекты обеспечения качества аудиторской деятельности: дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.12; Байкальский государственный институт экономики и права. Иркутск, 2006. 189 с.
13. Лосева Н.А. Факторы и условия обеспечения качества аудиторских услуг. Бухгалтерский учет, статистика. 2008. № 3(40). С. 354–358.
14. Лубенченко О.Е. Конкурентні переваги аудиторських фірм. Процедури з оцінки якості аудиторських послуг. Держава і регіони. Серія «Економіка та підприємництво». 2008. № 2. С. 130–134.
15. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності: навч.-метод. посіб./ В.Є. Труш, Т.А. Камінська, Т.А. Алексєєва, І.О. Дмитренко; за ред. проф. В.Є. Труш. Херсон: Олді-плюс, 2002. 128 с.
16. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2015. URL: <http://www.apu.com.ua>.