

**Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975)**

**Ефективна ЕКОНОМІКА**



Дніпровський державний  
аграрно-економічний  
університет



Видавництво ТОВ «ДКС-центр»

**Ефективна економіка № 2, 2015**

УДК 657.6

*О. В. Кожушко,*

*кандидат економічних наук, доцент кафедри контролю і аудиту,*

*Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця, м. Харків*

## **МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО ОЦІНКИ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ**

*O. V. Kozhushko,*

*PhD, assistant professor of control and audit,*

*Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics, Kharkiv*

### **METHODICAL APPROACH TO ASSESSING THE QUALITY OF AUDIT SERVICES**

*В статті визначено, що в сучасних умовах господарювання в аудиторській практиці склалася ситуація, коли аудиторські фірми чітко усвідомлюють необхідність забезпечення належного рівня наданих ними послуг. Це зумовлено загостренням конкурентної боротьби між практикуючими аудиторами і аудиторськими фірмами, в процесі якої кожен суб'єкт аудиторської діяльності прагне до підвищення якості як основного чинника впливу на закріплення власної позиції на ринку аудиторських послуг.*

*Метою статті є теоретичне обґрунтування і розробка методичного підходу щодо оцінки якості аудиторських послуг.*

*Автором розроблено методичний підхід до оцінки якості аудиторських послуг, відмінність якого полягає у поетапному відборі критеріїв якості аудиторських послуг та їх послідовному поєднанні, що в остаточному сприятиме наближенню національного ринку аудиторських послуг до вимог міжнародної спільноти.*

*Також запропоновано схему взаємозв'язку між зацікавленими сторонами, рівнями оцінки якості аудиторських послуг та критеріями контролю якості аудиторських послуг.*

*В результаті проведеної оцінки якості аудиторських послуг встановлено, що ключовими аспектами високої якості виконання завдань аудитора мають стати: суворе дотримання принципів професійної етики бухгалтерів та аудиторів України; підвищення кваліфікації співробітників; постійна робота із розробки та вдосконалення внутрішніх стандартів, що втілюють собою базу знань, у якій відображено багаторічний досвід аудиторів, бухгалтерів і консультантів аудиторської фірми; дотримання МСА та превалювання якості послуг над комерційними міркуваннями.*

*The article stipulates that in the current economic conditions in the audit practice situation where audit firms are acutely aware of the need to ensure an adequate level of their services. This is due to increased competition between practicing auditors and audit firms, in which each entity audit activity tends to increase as a primary influence in fixing itself in the market for audit services.*

*The article is a theoretical foundation and development of methodical approach to assessing the quality of audit services.*

*The author has developed a methodical approach to assessing the quality of audit services, the difference of which is phased selection criteria of quality audit services and their sequential combination that ultimately contribute to the approximation of national audit services market with the international community.*

*Also, the chart of the relationship between stakeholders levels of quality assessment criteria for audit services and audit services quality control.*

*As a result of assessing the quality of audit services found that key aspects of quality performance of tasks auditor should be: strict adherence to the principles of professional ethics Accountants and Auditors of Ukraine; staff development; ongoing work to develop and improve internal standards that embody the knowledge base, which reflected long experience of auditors, accountants and consultants audit firm; compliance with ISA prevalence and quality of service on commercial considerations.*

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

**Keywords:** audit, quality, audit services, audit quality service, quality assessment audit services.

Процеси міжнародної інтеграції, створення єдиного світового простору для користувачів фінансової звітності підприємств вимагають нових підходів до розвитку аудиту в Україні.

Зростаючий попит на аудиторські послуги зумовлює зростання пропозиції і, як наслідок, збільшення кількості аудиторів та аудиторських фірм, що призводить до появи такої проблеми як забезпечення якості аудиторських послуг. Це, в свою чергу, потребує вирішення питань, не тільки пов'язаних із підвищенням її якісного рівня, але й його оцінки. Це значною мірою дозволить зміцнити престиж цієї професії і ступінь довіри до інформації, наданої аудитором, з боку всіх зацікавлених користувачів та суспільства загалом.

Необхідно зазначити, що дослідженню теоретико-методологічних засад провадження аудиторської діяльності присвятили праці такі вчені, як: Білуха М. Т. [1], Бондар В.П. [2], Бутинець Ф. Ф. [2], Дорош Н.І. [4], Ільїна С. Б. [5], Кулаковская Л. П. [6], Піча Ю. В. [6], Сухарева Л.О. [9], Усач Б.Ф. [10] та інші. У роботах цих авторів глибоко опрацьовані питання методології та організації аудиту, стандартизації аудиторської діяльності, технології проведення аудиторської перевірки етичних норм поведінки аудитора. Проте питання якості аудиторських послуг та її оцінки тільки починають розглядатися, що й обумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Метою статті є теоретичне обґрунтування і розробка методичного підходу щодо оцінки якості аудиторських послуг.

В сучасних умовах господарювання в аудиторській практиці склалася ситуація, коли аудиторські фірми чітко усвідомлюють необхідність забезпечення належного рівня наданих ними послуг. Це зумовлено загостренням конкурентної боротьби між практикуючими аудитором і аудиторськими фірмами, в процесі якої кожен суб'єкт аудиторської діяльності прагне до підвищення якості як основного чинника впливу на закріплення власної позиції на ринку аудиторських послуг.

Питання підвищення якості аудиторських послуг і можливості його контролю розглядаються на державному рівні, на рівні професійних об'єднань. В якості послуг зацікавлені безпосередньо, як Аудиторська Палата України (АПУ) та аудиторські фірми, так і самі фірми-замовники, оскільки «ділова репутація» у сфері аудиторської діяльності є одним з критеріїв яким, керується потенційний замовник при укладенні договору.

Фактично система контролю якості нині побудована таким чином, що, відповідно до Положення про зовнішні перевірки [7], зовнішні контролери переважно перевіряють лише документальне підтвердження власне процесу здійснення аудиторських послуг, а не якісне наповнення результату від їх надання. Тому, оцінюючи результати якості роботи аудиторів, треба враховувати особливості їх діяльності, результативність якої виявляється в досягненнях всього колективу зазвичай через певний час.

Для сприяння подальшому розвитку аудиторської діяльності та забезпечення належного контролю якості роботи всіх суб'єктів аудиторської діяльності автором пропонується методичний підхід до оцінки якості аудиторських послуг, в основі якого лежить використання матричних ігор. Схема методичного підходу до оцінки якості аудиторських послуг наведена на рис. 1.

Як випливає з рис. 1 методичний підхід до оцінки якості аудиторських послуг включає декілька етапів. На першому етапі проводиться визначення зацікавлених сторін при оцінці якості аудиторських послуг, тобто вибір гравців. Автором пропонується впровадити трьох гравців, а саме розглянути позиції з боку АПУ, аудитора (аудиторської фірми) та фірми замовника.



Рис. 1. Схема методичного підходу до оцінки якості аудиторських послуг  
(розроблено автором)

На другому етапі здійснюється відбір критеріїв якості аудиторських послуг, тобто визначаються стратегії гри. Автором з метою щільного контролю якості аудиторських послуг пропонуються наступні критерії: дотримання Міжнародних стандартів аудиту (Ст1); дотримання професійної етики (Ст2); кваліфікацію співробітників (Ст3); наявність внутрішньофірмових стандартів (Ст4); досвід роботи співробітників аудиторської фірми (Ст5).

На третьому та четвертому етапах відповідно виконується поступовий перебір критеріїв якості аудиторських послуг, тобто стратегій гри, та визначається оптимальне поєднання критеріїв якості (стратегій гравців).

Слід звернути увагу, що для інтерпретації запропонованого методичного підходу автором пропонується ввести шкалу градації рівнів якості аудиторських послуг на високий, середній та низький. При цьому характеристика кожного рівня буде залежати від дотримання зазначених стратегій гри. Взаємозв'язок між зацікавленими сторонами, рівнями оцінки якості аудиторських послуг та критеріями контролю якості аудиторських послуг наведений на рис. 2.

Як випливає з рис.2 існує певний взаємозв'язок між зацікавленими сторонами: АПУ, аудитором (аудиторською фірмою) та фірмою замовника. Так, АПУ шляхом прийняття нормативних актів сфері аудиту впливає на діяльність аудиторів (аудиторських фірм). В свою чергу аудитори (аудиторські фірми) звітують перед АПУ. Фірма-заявник аудиторських послуг взаємодіє, як з аудиторами (аудиторськими фірмами), так і з АПУ в разі виникнення скарг щодо низького рівня якості аудиторських послуг. Крім того, існує щільний взаємозв'язок між критеріями контролю якості аудиторських послуг та рівнями їх якості, який реалізується шляхом відповідності чи невідповідності певній стратегії гри.

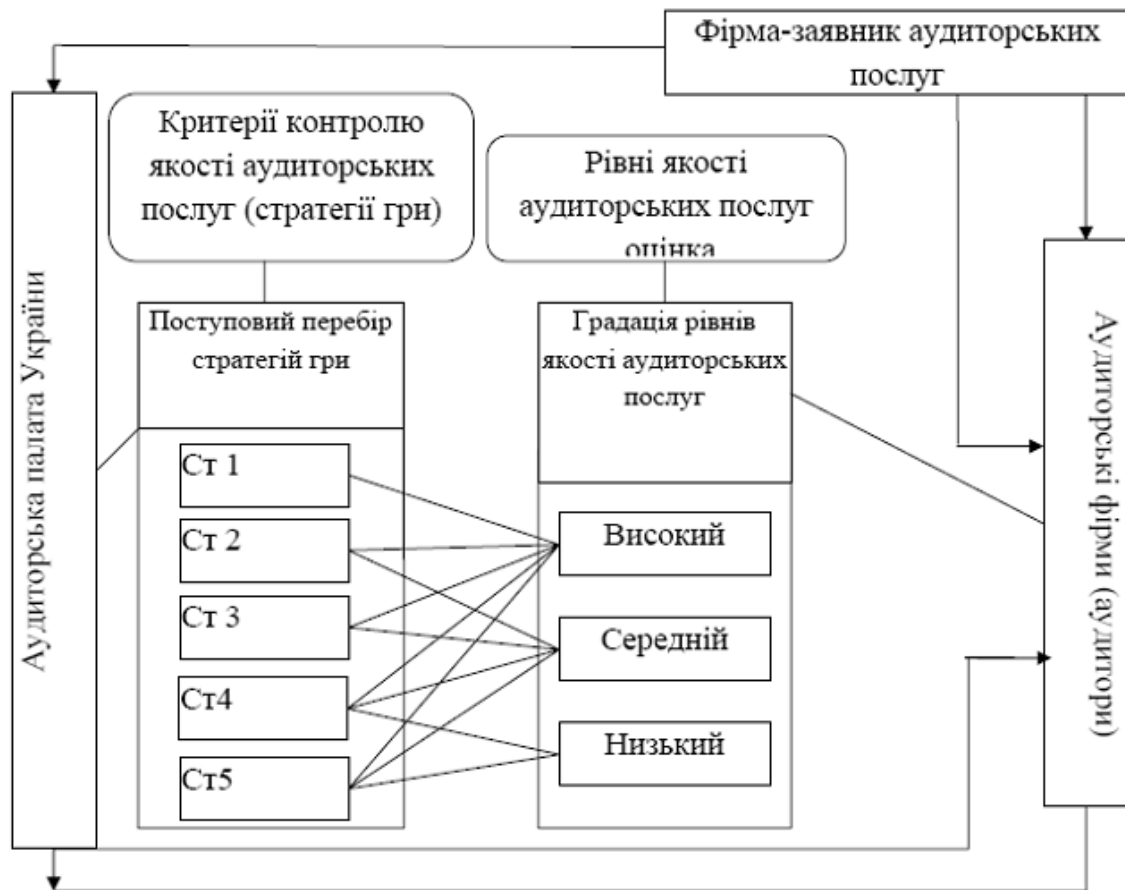


Рис. 2. Схема взаємозв'язку між зацікавленими сторонами, рівнями оцінки якості аудиторських послуг та критеріями контролю якості аудиторських послуг  
(розроблено автором)

Для реалізації запропонованого методичного підходу до оцінки якості аудиторських послуг доцільно поступово досліджувати поєднання обраних стратегій гри, додаючи кожний раз новий із запропонованих критеріїв оцінки якості аудиторських послуг.

Необхідно розглянути першу модель гри, в якій беруть участь три гравця та розглядається дві стратегії, а саме: стратегії дотримання Міжнародних стандартів аудиту та недотримання Міжнародних стандартів аудиту. При даній моделі вибір першої стратегії гарантує вигравш, тобто в матричній моделі даному значенню відповідає 1, вибір другої стратегії відповідно оцінюється в 0. Таким чином, модель матиме вигляд, наведений в табл. 1.

Таблиця 1.

Матрична модель оцінки якості аудиторських послуг, при якій розглядаються стратегії дотримання та недотримання Міжнародних стандартів аудиту

Гравці	Дотримання МСА	Не дотримання МСА
АПУ	1	0
Аудитор	1	0
Фірма замовник	1	0

Дану модель можна також представити у вигляді платіжної матриці, в якій по стовбцям розглядаються стратегії, а по рядкам гравці:

$$A = \begin{pmatrix} 1 & 0 \\ 1 & 0 \\ 1 & 0 \end{pmatrix} \quad (1)$$

Розглядаючи іншу гру, в якій беруть участь ті самі гравці, а стратегія базується на дотриманні професійної етики та не дотриманні професійної етики, платіжна матриця також матиме вигляд, наведений у формулі 1.

При оцінці якості аудиторських послуг також необхідно розглянути кваліфікацію співробітників, як АПУ та аудиторської фірми, так і фірми замовника. Тобто беруться до уваги три стратегії: висока кваліфікація, середня та низька. Матриця матиме вигляд, наведений в (2)

$$A = \begin{pmatrix} 1 & 0 & 0 \\ 1 & 0 & 0 \\ 1 & 0 & 0 \end{pmatrix} \quad (2)$$

Вид даної платіжної матриці може змінюватися, без надання значної шкоди рівню якості наданих послуг. Наприклад, якщо рівень кваліфікації робітників фірми замовника буде не високий, а середній. Модель матиме вид (3):

$$A = \begin{pmatrix} 1 & 0 & 0 \\ 1 & 0 & 0 \\ 0 & 1 & 0 \end{pmatrix} \quad (3)$$

Важливу роль під час проведення аудиту відіграє наявність внутрішньофірмових стандартів, оскільки саме за допомогою зазначених стандартів здійснюється вдосконалення управління діяльністю аудиторських організацій, підвищується контроль якості роботи аудиторів, знижується аудиторський ризик, а також встановлюються партнерські взаємини між аудиторською організацією та економічним суб'єктом, що перевіряється.

Внутрішньофірмові стандарти являють собою стратегію наступної гри. Перший стовбець дорівнює наявності та дотриманню стандартів, другий – наявності, але не дотриманню, а третій – відсутності внутрішньофірмових стандартів. Матриця матиме такий же вигляд, як в формулі 2.

Отже, виграш для всіх гравців приносить дотримання першої стратегії. Для аудитора виграш заключається у зменшенні аудиторського ризику під час проведенні аудиту, для фірми замовника – у зменшенні вірогідності надання негативного аудиторського висновку та зменшенні помилок у фінансовій звітності, а для АПУ в свою чергу - у покращенні якості аудиторських послуг.

Досвід роботи співробітників аудиторської фірми побічно впливає на якість проведення аудиту, так як згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» аудитором може бути особи, які мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років поспіль на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора [8].

Розглянемо гру з двома стратегіями: досвід до 5 років; досвід від 5 років роботи на посадах аудитора. Матриця матиме вигляд, наведений в (4)

$$A = \begin{pmatrix} 0 & 1 \\ 0 & 1 \\ 0 & 1 \end{pmatrix} \quad (4)$$

Варто зауважити, що аналіз зазначених вище ігор дозволить досягти максимально кращого результату при об'єднанні всіх виграшних стратегій в одну платіжну матрицю.

В такому випадку рівень якості аудиторських послуг може оцінюватися як високий при умові дотримання та наявності таких виграшних стратегій: 1) дотримання Міжнародних стандартів аудиту; 2) дотримання професійної етики; 3) кваліфікація співробітників; 4) наявність внутрішніх стандартів; 5) досвід.

Якщо гравець має всі виграшні стратегії, то можна оцінити якість проведеного аудиту, як високу. Даному випадку відповідає наступна платіжна матриця (5):

$$A = \begin{pmatrix} 1 & 1 & 1 & 1 & 1 \\ 1 & 1 & 1 & 1 & 1 \\ 1 & 1 & 1 & 1 & 1 \end{pmatrix} \quad (5)$$

Необхідно звернути увагу, що основне завдання теорії ігор полягає у визначенні найкращих стратегій гравців. Тобто виявленні стратегій, при яких якість аудиторських послуг буде висока, але не найвища. Таким чином, стратегія досвіду роботи співробітників аудиторської фірми незначно впливає на саму процедуру аудиту, так як досвід не завжди є запорукою кваліфікованого працівника і ніяк не оцінює рівень його знань та вмінь. Стратегія внутрішньофірмових стандартів також не забезпечує в повній мірі якість аудиту, тому що їх наявність не завжди означає їх дотримання, а їх дотримання просто полегшує роботу аудиторів. Всі інші стратегії є надто важливими для контролю за якістю, тобто вони мають бути виграшними. Доцільно сформулювати матрицю, яка буде відповідати допустимо високому рівню якості аудиторських послуг, яка може мати декілька варіантів:

1) при наявності і дотриманню внутрішньофірмових стандартів та наявності досвіду до 5 років:

$$A = \begin{pmatrix} 1 & 1 & 1 & 1 & 0 \\ 1 & 1 & 1 & 1 & 0 \\ 1 & 1 & 1 & 1 & 0 \end{pmatrix} \quad (6)$$

2) при наявності досвіду роботи від 5 років та відсутності, або не дотримання прийнятих внутрішньофірмових стандартів:

$$A = \begin{pmatrix} 1 & 1 & 1 & 0 & 1 \\ 1 & 1 & 1 & 0 & 1 \\ 1 & 1 & 1 & 0 & 1 \end{pmatrix} \quad (7)$$

3) при наявності досвіду роботи до 5 років та відсутності, або не дотримання прийнятих внутрішньофірмових стандартів:

$$A = \begin{pmatrix} 1 & 1 & 1 & 0 & 0 \\ 1 & 1 & 1 & 0 & 0 \\ 1 & 1 & 1 & 0 & 0 \end{pmatrix} \quad (8)$$

4) змішана гра в межах стратегій досвіду та наявності внутрішньофірмових стандартів:

$$A = \begin{pmatrix} 1 & 1 & 1 & 0 & 0 \\ 1 & 1 & 1 & 0 & 1 \\ 1 & 1 & 1 & 1 & 1 \end{pmatrix} \quad (9)$$

Дана матриця відповідає ситуації, при якій працівники АПУ мають досвід роботи до 5 років, АПУ не має внутрішньофірмових стандартів, а працівники аудиторської фірми також мають досвід роботи до 5 років. Всі гравці дотримуються Міжнародних стандартів аудиту і їх кваліфікація характеризується, як висока.

Якщо не значно порушується виграшна позиція в стратегії дотримання Міжнародних стандартів аудиту, професійної етики і висока кваліфікація працівників, то такий рівень якості аудиторських послуг можна оцінити, як середній.

$$A = \begin{pmatrix} 1 & 1 & 1 & 0 & 1 \\ 1 & 1 & 1 & 1 & 0 \\ 1 & 0 & 0 & 1 & 1 \end{pmatrix} \quad (10)$$

Тобто в АПУ відсутні внутрішньофірмові стандарти, працівники аудиторської фірми мають досвід роботи до 5 років, фірма, що перевіряється, не дотримується професійної етики та має середньо або низько кваліфікованих робітників.

Ситуація при якій вирашні стратегії незначні або зовсім відсутні формує низький рівень якості аудиторських послуг.

$$A = \begin{pmatrix} 1 & 0 & 1 & 0 & 1 \\ 1 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 1 & 0 \end{pmatrix} \quad (11)$$

Слід зазначити, що низький рівень може характеризуватися недотриманням фірм, аудиторів та АПУ професійної етики, фірми можуть не дотримуватися Міжнародних стандартів аудиту, аудиторські фірми і фірми-замовники можуть мати в своєму штаті не кваліфікованих працівників, АПУ та аудитори можуть не мати внутрішньофірмових стандартів, а також фірми, які перевіряються та аудиторські фірми мають працівників досвід роботи яких до 5 років.

Узагальнена матриця оцінки якості аудиторських послуг наведена в табл. 2.

Отже, при проведенні контролю якості аудиту вирашні стратегії можуть значно варіювати, формуючи при цьому різноманітні види платіжних матриць, в яких необхідно проаналізувати основну тенденцію і виявити рівень якості проведених послуг.

**Таблиця 2.**  
**Узагальнена матриця оцінки якості аудиторських послуг наведена**

Стратегії	Дотримання Міжнародних стандартів аудиту	Дотримання професійної етики	Кваліфікація співробітників	Наявність внутрішньо- фірмових стандартів	Досвід	Рівень якості аудиторських послуг
Учасники						
АПУ	1	1	1	1(0)	1(0)	Високий
Аудитор	1	1	1	1(0)	1(0)	
Фірма- замовник	1	1	1	1(0)	1(0)	
АПУ	1	1(0)	1	0	1(0)	Середній
Аудитор	1	1(0)	1(0)	1(0)	0	
Фірма- замовник	1(0)	0	0	1(0)	1(0)	
АПУ	1(0)	0	1(0)	0	0	Низький
Аудитор	1(0)	0	0	0	0	
Фірма- замовник	0	0	0	0	0	

Доцільно зауважити, що всі аудиторські компанії мають підлягати регулярному та обов'язковому контролю якості аудиторських послуг. Такий вид контролю повинен попереджувати імовірні помилки в роботі аудиторських компаній, покращити якість послуг та роботу аудиторської компанії. Даний контроль системи нагляду за професійною діяльністю аудитора має здійснювати незалежний орган. Результатом мають бути рекомендації щодо поліпшення системи внутрішнього контролю аудиторської фірми.

Ключовими аспектами високої якості виконання завдань аудитора мають стати: суворе дотримання принципів професійної етики бухгалтерів та аудиторів України; підвищення кваліфікації співробітників; постійна робота із розробки та вдосконалення внутрішніх стандартів, що втілюють собою базу знань, у якій відображено багаторічний досвід аудиторів, бухгалтерів і консультантів аудиторської фірми; дотримання МСА та превалювання якості послуг над комерційними міркуваннями.

#### Література.

1. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник. – 2-ге вид. перероб. – К.:Вицашк.: Т-во «Знання», КОО, 2009. – 574с.
2. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / В.П. Бондар. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан та тенденції розвитку в Україні та світі: монографія /Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.
4. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація: монографія / Н.І. Дорош. – К.: Знання, КОО, 2001. – 402 с.
5. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: «Каравелла»; Львів : «Новийсвіт – 2002», 2002. – 504 с.
6. Ільїна С. Б. Основи аудиту: монографія / С. Б. Ільїна. – К.: Кондор, 2009. – 378 с.
7. Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні. Затверджено рішенням Аудиторської палати України від 26.05.2005 р. N149/5.2 // <http://www.liga.kiev.ua>.
8. Про аудиторську діяльність в Україні: Закон України від 14.09.2006 р. № 140-V [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.kiev.ua>.

9. Сухарева Л.О. Аудит: оцінка якості системи бухгалтерського обліку : монографія / Л.О. Сухарева, К.О. Закалінська; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган - Барановського.- Донецьк: видцво «Вебер» ( Донецька філія), 2009. – 263с.

10. Усач Б.Ф. Аудит за міжнародними стандартами: Монографія / Б.Ф. Усач. – К.: Знання, 2005. – 247 с.

### References.

1. Biluha, M.T. (2009), *Kurs auditu*, 2<sup>nd</sup> ed.,. Vishhashk., T-vo «Znannja», KOO, Kyiv, Ukraine, p.574.
2. Bondar, V.P. (2008), *Koncepcija rozvitku auditu v Ukraïni: teorija, metodologija, organizacija*, ZhDTU, Zhitomir, Ukraine, p.456.
3. Butinec', F.F. Maljuga, N.M. and Petrenko, N.I. (2004), *Audit: stan ta tendencii rozvitku v Ukraïni ta sviti*, ZhDTU, Zhitomir, Ukraine, p. 564.
4. Dorosh, N.I. (2001), *Audit: metodologija i organizacija*, Znannja, KOO, Kyiv, Ukraine, p.402.
5. Kulakovs'ka, L.P. and Picha, Ju.V. (2002), *Osnovi auditu: navchal'nij posibnik dlja studentiv vishhih zakladiv osviti*, "Karavella", Kyiv, Novijsvit – 2002", L'viv , p.504.
6. Il'ina, S. B. (2009), *Osnovi auditu: monograiija*, Kondor, Kyiv, Ukraine, p.378.
7. Polozhennja pro zdijsnennja zovnishnih perevirok jakosti auditors'kih poslug v Ukraïni. Zatverdzheno rishennjam Auditors'koï palati Ukraïni from 26.05.2005, N149/5.2, [Online], available at: <http://www.liga.kiev.ua>.
8. The Verkhovna Rada of Ukraine (2006), The Law of Ukraine "Pro auditors'ku dijal'nist' v Ukraïni: Zakon Ukraïni from 14.09.2006 . №140-V", [Online], available at: <http://www.rada.kiev.ua>.
9. Suhareva, L.O. and Zakalins'ka, K.O. (2009), *Audit: ocinka jakosti sistemi buhgalters'kogo obliku*, Donec. nac. un-t ekonomiki i torgivli im. M. Tugan - Baranovs'kogo, Donec'k. vidcvo «Veber» ( Donec'ka filija), Donec'k, Ukraine, p. 263.
10. Usach, B.F. (2005), *Audit za mizhnarodnimi standartami*, Znannja, Kyiv, Ukraine, p.247.

Стаття надійшла до редакції 20.02.2015 р.



(<http://www.poligrafua.net/>)

**bigmir)net**

854 244

(<http://www.bigmir.net/>)

Бропу

ТОВ "ДКС Центр"