

## ЕЛЕМЕНТИ ЯКОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

## THE ELEMENTS OF QUALITY OF AUDIT OF FINANCIAL INFORMATION

У статті розглянуто елементи якості аудиту фінансової інформації. На підставі проведеного дослідження уточнено визначення терміну «якість аудиту фінансової інформації», запропоновано модель, в якій елементи якості об'єднані у блоки забезпечення та оцінювання. У визначенні підкреслено імманентність якості аудиту фінансової інформації. Визначено суб'єктивну природу заходів, спрямованих на забезпечення та оцінювання якості аудиту. Результати оцінювання якості аудиту фінансової інформації пропонуються використовувати для визначення ступеня розуміння інтересів користувачів.

**Ключові слова:** аудит фінансової інформації, якість аудиту фінансової інформації, модель якості аудиту фінансової інформації, елементи якості аудиту фінансової інформації, забезпечення якості, оцінювання якості.

В статье рассмотрены элементы качества аудита финансовой информации. На основе проведенного исследования уточнено определение термина «качество аудита финансовой информации», предложена модель, в которой элементы качества объединены в блоки обеспечения и оценивания. В определении подчеркивается имманентность качества аудита финансовой информации. Признается субъективность происхожде-

ния мер, направленных на обеспечение и оценивание качества аудита. Результаты оценивания качества аудита финансовой информации предлагается использовать для определения степени понимания интересов пользователей.

**Ключевые слова:** аудит финансовой информации, качество аудита финансовой информации, модель качества аудита финансовой информации, элементы качества аудита финансовой информации, обеспечение качества, оценивание качества.

The article describes the elements of quality audit financial information. According to the research the definition of "quality audit of financial information" is refined; the model, which combined elements as blocks in the assuring and evaluation is proposed in the article. The definition emphasizes the immanence of quality of audit of financial information. The subjective nature of measures aimed at ensuring and assessing audit quality is recognized. The evaluation quality of audit of financial information is proposed to use to determine the level of understanding of the interests of users.

**Key words:** audit of financial information, the quality of audit of financial information, the model of quality of audit of financial information, the elements of quality of audit of financial information, quality assurance and quality evaluation.

УДК 657.6

**Шерстюк О.Л.**

к.е.н., доцент, докторант кафедри фінансового аудиту Київський національний торговельно-економічний університет

**Постановка проблеми.** Зацікавленість користувачів фінансової інформації в адекватних результатах роботи аудитора викликає необхідність у виконанні заходів, пов'язаних із забезпеченням створення та функціонування у суб'єктів аудиторської діяльності системи управління якістю.

Наявність такої системи дає можливість забезпечити дотримання аудитором основних етичних і технічних вимог, що висуваються до виконання завдань аудиту. При цьому результатом такого виконання є можливість забезпечення обґрунтованості результатів аудиту, зростання ефективності виконання відповідних заходів, а саме планування, виконання та оцінювання результатів процесів аудиту, що охоплюють аудиторські процедури, формування, обґрунтування та застосування адекватних професійних суджень аудитора.

Водночас наявність і функціонування системи управління якістю роботи аудитора може свідчити про його готовність забезпечити більший рівень довіри користувачів фінансової інформації і, відповідно, належного рівня впевненості в ній.

Система управління якістю є складовою частиною професійного елементу середовища виконання завдань аудиту фінансової інформації. При цьому необхідність її наявності та функціонування розглядається у професійних стандартах аудиту [1], а також у нормативних документах, що приймаються суб'єктом професійного регулювання

аудиторської професії, – Аудиторською палатою України [2; 3].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Аспекти надання аудиторських послуг зацікавленим особам, зокрема користувачам фінансової інформації, знаходять широке відображення в публікаціях вітчизняних і зарубіжних учених і практиків. Так, у роботах Р. Адамса [4], А. Аренса [5], С.В. Бардаша [6], В.П. Бондаря [7], С.М. Бичкової [8], О.А. Петрик [9], Н.М. Проскуріної [10], О.Ю. Редька [11], Дж. Робертсона [12] та інших фахівців і дослідників у сфері аудиту розкриваються шляхи вирішення проблем, пов'язаних із забезпеченням належного рівня впевненості користувачів фінансової інформації. Одним із таких напрямів, на нашу думку, є забезпечення наявності та функціонування системи управління якістю роботи аудиторів.

Актуальність вирішення проблем управління якістю роботи аудитора обумовлює необхідність забезпечення її належного контролю з боку суспільних інститутів. Зокрема, О. Макеєва відзначає, що «система забезпечення якості повинна знаходитися під відповідним суспільним контролем. Його цілі – це нагляд за управлінням системою забезпечення якості (планування та контроль), оцінка висновків перевірок із якості, схвалення публічної звітності про результати проведеного контролю якості, які повинні бути опу-

бліковані належним чином. Це також є способом вираження суспільної довіри до систем забезпечення якості» [13].

На доповнення цієї точки зору вважаємо за доцільне акцентувати увагу на тому, що довіра до систем забезпечення якості впливає на довіру до результатів роботи аудитора і, як наслідок, до фінансової інформації, яка ним досліджується. Іншими словами, система забезпечення якості може вважатися одним із чинників забезпечення упевненості користувачів інформації.

На думку М.М. Василюк і О.О. Григорів, «категорія якості аудиту ґрунтується на тому, що якісний аудит – це аудит, проведення якого повністю відповідає вимогам стандартів аудиту, бо саме тільки завдяки якості можна забезпечити адекватність думки аудитора фактичній оцінці стану справ замовника» [14].

Ототожнення якості аудиторських послуг із дотриманням вимог стандартів аудиту або ідентифікація дотримання відповідних вимог як «свідчення якості аудиторських послуг, інструмента професійного та державного регулювання аудиторської діяльності» має місце і в поглядах Н.І. Дорош [15, с. 12].

Запропоноване тлумачення змісту якості аудиту, на нашу думку, не відповідає функціональним можливостям аудиту, які визначаються характером середовища виконання його завдань. Стандарти аудиту, на які посилаються автори запропонованого підходу, є елементом нормативно-правового регулювання аудиту, що передбачає, серед іншого, створення та впровадження суб'єктами регулювання ринку аудиторських послуг (міжнародними та національними) документів переважно рекомендаційного характеру, до яких відносяться професійні стандарти. Водночас до середовища виконання завдань аудиту фінансової інформації відносяться професійне середовище, функціональне середовище та інтереси користувачів фінансової інформації, вплив яких має бути врахований під час виконання завдань аудиту.

Г.С. Тусібаєва формулює термін «якість аудиторської послуги», який визначає як «характеристику аудиторської діяльності, що проявляється в сукупності теоретичних, методологічних та організаційних властивостей аудиторської послуги, здатних задовольняти потреби зацікавлених користувачів і підвищує довіру до аудиту» [16, с. 43]. На нашу думку, ідентифікація якості як сукупності властивостей аудиторської послуги дає змогу визнати іманентність такої характеристики, її об'єктивний характер.

Водночас ми не можемо погодитися із визначенням терміну «якість аудиту», наведеним автором як «ступінь необхідного і достатнього рівня довіри до думки аудитора з боку користувачів від-

носно достовірності інформації у фінансовій звітності клієнта» [16, с. 44]. Дискусійність такого твердження обумовлюється, зокрема, тим, що аудит є одним із видів аудиторських послуг, тобто зміст його якості має безпосередньо кореспондувати з якістю аудиторської послуги. Разом із цим ступінь довіри користувачів, на наше переконання, є не змістом якості аудиту, а одним із чинників, що впливають на її оцінку, як і низка інших.

Д.В. Єременко пропонує розглядати «якість аудиторських послуг... як їх здатність задовольняти потреби замовника та суспільства в отриманні достатнього рівня впевненості у фінансовій інформації, що виступає предметом аудиту. Забезпечення якості аудиторських послуг можливе через запровадження нормативних базових вимог та внутрішніх регламентів щодо формування і запровадження системи управління якістю в аудиторських фірмах. Удосконалення базових регламентів необхідно здійснювати, зважаючи на вимоги міжнародних стандартів та директив Європейського Союзу» [17, с. 9].

На думку В.Є. Козака та А.А. Пономарьова, «якість аудиторських послуг – це відповідність у всіх суттєвих аспектах виконаних аудиторських процедур вимогам стандартів аудиту, прийнятій програмі надання послуг, умовам договору із замовником, обґрунтованість результатів, отриманих від надання професійних послуг, а також відсутність у діях аудиторської фірми чи її персоналу ознак правопорушень» [18].

Таким чином, у наукових публікаціях розкриваються різноманітні підходи до ідентифікації якості роботи аудитора та аспектів, від впливу яких залежить її оцінка. Водночас, на нашу думку, існує необхідність уточнення терміну «якість аудиту фінансової інформації» та визначення основних характеристик, через які може бути ідентифікований її зміст.

**Постановка завдання.** Зважаючи на викладене, метою дослідження є ідентифікація елементів якості аудиту фінансової інформації.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Результати проведеного дослідження дали підстави сформулювати визначення терміну «якість аудиту фінансової інформації» як іманентної характеристики результатів аудиту та процесу їх отримання, що являє собою ступінь відповідності критеріям, зміст яких визначається отриманням можливості застосування таких результатів в інтересах користувачів.

На нашу думку, якість аудиту фінансової інформації може бути охарактеризована за допомогою моделі, наведеної на рис. 1.

Як видно з рис. 1, запропонована модель складається з двох блоків: заходів забезпечення якості та заходів оцінювання якості аудиту фінансової інформації.

Заходи забезпечення якості ґрунтуються на вирішенні завдань аудиту фінансової інформації, що передбачає виконання заходів аудиту та отримання відповідних результатів, що дає можливість ідентифікувати відповідні складники якості. При цьому доцільно звернути увагу на взаємозв'язок якості заходів та якості отриманих результатів. Його наявність пояснюється такими обставинами:

1) результати аудиту можуть бути ідентифіковані тільки по завершенні окремих заходів, до яких відносяться формування професійного судження, планування та виконання аудиторських процедур і реалізація процесів аудиту фінансової інформації. Відповідно, обґрунтованим може вважатися припущення про те, що якість отриманих результатів має залежність від якості виконання заходів аудиту;

2) заходи аудиту виконуються в певній хронологічній послідовності, у зв'язку з чим зміст, обсяг та послідовність виконання окремих заходів зале-

жать від результатів заходів, виконаних раніше. Таким чином, якість таких заходів має залежність від якості отриманих раніше результатів.

Проте, на нашу думку, характер (пряма, зворотна, ін.) та ступінь такої залежності можуть бути визначені, ґрунтуючись на суб'єктивному судженні аудитора, що має бути враховане під час виконання заходів, спрямованих на забезпечення якості його роботи, зокрема під час ідентифікації якості аудиту в цілому.

При цьому мають бути визначені показники, які характеризують якість аудиту фінансової інформації. Зміст зазначених показників, спосіб їх формалізації, а також порядок застосування, як правило, залежать від суб'єктів оцінювання якості, оскільки саме вони здійснюють заходи, спрямовані на визначення відповідності фактичного рівня якості аудиту, очікуваного користувачами. Саме цим пояснюється включення показників, що характеризують якість аудиту фінансової інформації до блоку заходів її оцінювання на рис. 1.

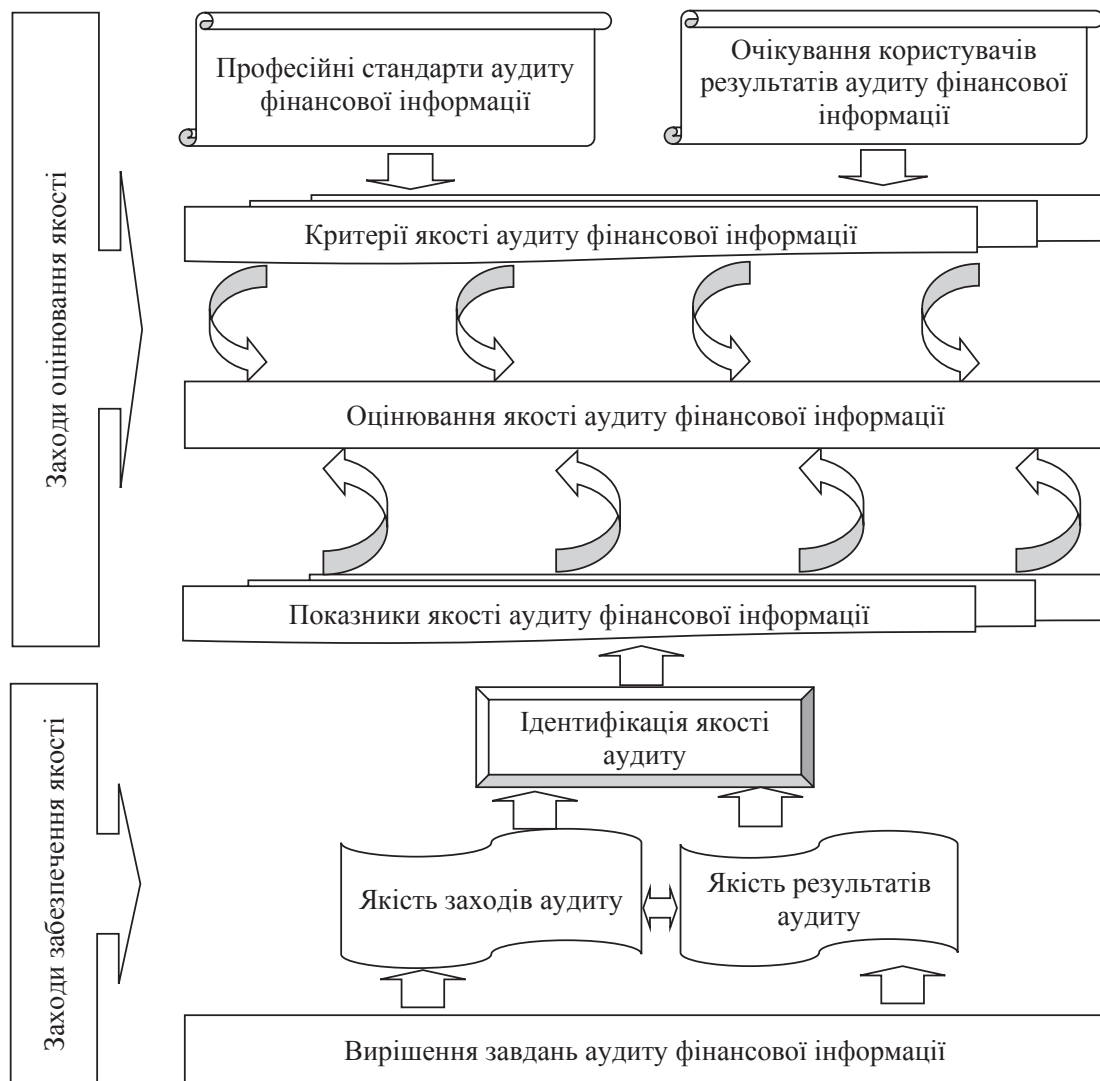


Рис. 1. Модель якості аудиту фінансової інформації

З іншого боку, суб'єктами оцінювання якості аудиту фінансової інформації визначаються критерії якості, що ґрунтуються насамперед на дотриманні професійних стандартів аудиту та формалізованих і неформалізованих очікуваннях користувачів. Проте розуміння змісту і порядку застосування стандартів аудиту, а також тлумачення очікувань користувачів визначаються суб'єктивним ставленням до відповідних категорій суб'єктами оцінювання якості. Таким чином, зміст критеріїв оцінювання та порядок їх застосування також має суб'єктивну природу.

Шляхом порівняння фактичних значень показників якості аудиту фінансової інформації з критеріями визначається їх відповідність. При цьому ступінь такої відповідності може бути визначена виходячи з розуміння суб'єкта оцінювання, тобто також характеризується суб'єктивністю природи та оцінки.

Розглянуті елементи моделі якості аудиту фінансової інформації, наведеної на рис. 1, дають можливість визначити основні ознаки, через які може бути охарактеризований її зміст. При цьому варто брати до уваги, що сама якість є іманентною, властивою характеристикою аудиту фінансової інформації. Водночас заходи забезпечення та оцінювання якості аудиту ґрунтуються на суб'єктивній природі суджень відповідних осіб. Зважаючи на це, під час здійснення ідентифікації та оцінювання якості аудиту необхідно визнавати ймовірність виникнення ризиків, пов'язаних з отриманням неадекватної оцінки.

**Висновки з проведеного дослідження.** За результатами проведеного дослідження було визначено зміст якості аудиту фінансової інформації, що дало змогу ідентифікувати зазначену категорію як іманентну характеристику результатів аудиту та процесу їх отримання, що являє собою ступінь відповідності критеріям, зміст яких визначається отриманням можливості застосування таких результатів в інтересах користувачів. При цьому було визначено елементи якості, сукупність яких об'єднується у складі відповідної моделі.

Це дало підстави для визначення основних елементів моделі якості аудиту, що узагальнюються в блоках її забезпечення та оцінювання. Зазначені елементи мають суб'єктивну природу, оскільки їх зміст визначається на підставі розуміння суб'єктами, що здійснюють відповідні заходи, їх характеру та призначення.

Оцінка відповідності суб'єктивного розуміння обставин, що впливають на якість аудиту фінансової інформації, її іманентним характеристикам має передбачати визнання ризику, пов'язаного з можливою неадекватністю відповідних оцінок. Саме визначення такого відхилення шляхом проведення подальших досліджень може сприяти, на нашу думку, вирішенню проблеми ідентифіка-

ції очікувань користувачів фінансової інформації, а також ступеня їх реалізації шляхом вирішення завдань аудиту.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/891-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2014-roku>.

2. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» : затверджено Рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 р. № 182/4 : станом на січ. 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&layout=edit&id=703](http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703).

3. Положення з національної практики аудиту 1 «Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства» : затверджено Рішенням Аудиторської палати України від 20 грудня 2013 р. № 286/12 : станом на січ. 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&layout=edit&id=703](http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703).

4. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.

5. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек ; пер. с англ. ; гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.

6. Бардаш С.В. Контроль ризиків діяльності суб'єктів господарювання: міф чи реальність / С.В. Бардаш // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2014. – № 4(70). – С. 3–8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/46095/42769>.

7. Бондар В.П. Управління якістю та якість в аудиті: шляхи удосконалення / В.П. Бондар // Аудитор України. – 2012. – № 7. – С. 11–25.

8. Бычкова С.М. Контроль качества аудита / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова. – М.: ЭКСМО, 2008. – 208 с.

9. Петрик О.А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : автореф. дис. ... докт. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.А. Петрик ; Київський національний економічний університет. – К., 2004. – 34 с.

10. Проскуріна Н.М. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Н.М. Проскуріна, В.П. Коваленко // Економічний часопис – XXI. – 2010. – № 9–10. – С. 53–57.

11. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 46–54

12. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон ; пер. с англ. – М. : KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 456 с.

13. Макеєва О. Транскордонне співробітництво систем незалежного суспільного нагляду в аудиті / О. Макеєва [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://n-auditor.com.ua/uk/component/na\\_archive/370?view=material](http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/370?view=material).

14. Василюк М.М. Організація й забезпечення гарантій якості аудиторських послуг та механізм їх реалізації у сучасній професійній практиці аудиту / М.М. Василюк, О.О. Григорів // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – 2014. – Вип. 8. – Ч. 7. – С. 226–229.

15. Дорош Н.І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту : автореф. дис. ... докт. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та

аудит» / Н.І. Дорош ; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки». – К., 2004. – 39 с.

16. Тусибаєва Г.С. Качество аудиторских услуг: теория, методология, организация : дис... доктора философии (PhD) : 6D050800 / Г.С. Тусибаева. – Алматы, 2013. – 157 с.

17. Єременко Д.В. Аудит агропромислових підприємств: методологія та організація : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (підприємства промислові)» / Д.В. Єременко ; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» Української академії аграрних наук. – К., 2008. – 17 с.

18. Козак В.Є. Контроль якості аудиторських послуг в Україні / В.Є. Козак, А.А. Пономарьов // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 5. – Т. 3. – С. 220–223.