

УДК 657.6

## Компонентне наповнення категорії «якість» в аудиті

**Бондар Ю.В.**

аспірант відділу обліку та оподаткування  
Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки»

У статті розглядається питання про достатність сучасних характеристик поняття «якість» в аудиті для розуміння суті цієї категорії, насамперед – для потреб забезпечення контролю якості аудиторських послуг та розвитку його конкретних інструментів. Проаналізовано дефініції поняття «якість» у різних галузях суспільних наук та в аудиті, на основі чого визначено слабкість висвітлення науковцями біхевіористичного компонента якості аудиту. За результатами дослідження сформовано пропозиції щодо розмежування категорії «якість» в аудиті на формалістичний та біхевіористичний компоненти з окресленням орієнтирів розвитку останнього.

**Ключові слова:** аудиторські послуги, якість аудиту, біхевіористичні аспекти якості, формалістичні аспекти якості.

Бондарь Ю.В. КОМПОНЕНТНОЕ НАПОЛНЕНИЕ КАТЕГОРИИ «КАЧЕСТВО» В АУДИТЕ

В статье рассматривается вопрос о достаточности современных характеристик понятия «качество» в аудите для понимания сущности этой категории, в первую очередь – для целей обеспечения контроля качества аудиторских услуг и развития его конкретных инструментов. Проанализированы дефиниции понятия «качество» в разных отраслях общественных наук и в аудите, на основании чего определена слабость освещения учеными бихевеиористического компонента качества аудита. В результате исследования сформированы предложения по разграничению категории «качество» в аудите на формалистический и бихевеиористический компоненты с обозначением ориентиров развития последнего.

**Ключевые слова:** аудиторские услуги, качество аудита, бихевеиористические аспекты качества, формалистические аспекты качества.

Bondar J.V. COMPONENTS OF THE ESSENCE OF THE CATEGORY «QUALITY» IN AUDITING

In the article have been investigated the question about the adequacy of current characteristics of the term of “quality” in auditing for understanding of the essence of this category, first of all for the goals of providing the quality control and developing of its concrete instruments. There were analyzed definitions of the term “quality” in different spheres of the social sciences and in auditing, and on this basis there was identified the weakness of investigation of the behavioral component of the quality of auditing in the scientific publications. As a result of a research there was formed the suggestion to divide the category “quality” in auditing on formalistic and behavioral components with making orienteers for developing the behavioral component.

**Key words:** audit services, quality of audit, behavioral aspects of the quality, formal aspects of the quality.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Існування людської цивілізації нерозривно пов'язане з процесами обміну суспільно чи індивідуально необхідними товарами і послугами. У наш час, коли диверсифікація асортименту економічних благ набула безпрецедентних масштабів, а інформація про суб'єктів, які їх постачають чи надають, часто є обмеженою, все більшої важливості набувають питання забезпечення, підтвердження та контролю якості цих товарів/послуг. У древні часи питання про якість благ піднімалося дуже рідко, оскільки результати людської праці мали загальні і зрозумілі критерії вимірності. Фахівці у різних сферах практичної діяльності дорожили своєю репутацією та власними здобутками, адже від цього прямо залежав їхній добробут, а засоби покарання за неналежне виконання робіт були набагато жорсткішими, ніж сьогодні. На противагу цьому у сучасному

світі питання підтвердження якості стає наріжним, особливо в частині якості різноманітних послуг та сервісів, параметри якої є досить суб'єктивними. А тому важливості набувають питання якості результатів надання послуг інформаційно-консультаційного характеру, до яких належать і аудиторські послуги. І оскільки значною мірою свідчення про якість аудиторських послуг залежать від довіри клієнта до аудитора, важливою для забезпечення надання якісних аудиторських послуг є наявність у суб'єктів аудиторської справи правильних установок щодо сутності якості та відповідальності цих суб'єктів (насамперед – особистої) за її досягнення. Отже, чим глибшим є розуміння категорії «якість» та рушійних сил, які її забезпечують у практичному вимірі, тим більш дієвими та ясними стають конкретні заходи щодо її забезпечення в аудиті.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Дослідженню питань, які стосуються семантики поняття «якість» загалом та висвітленню її застосування в окремих сферах суспільної діяльності присвячено праці О.Я. Савченко [13], Т.М. Хлебнікової [15], І. Романюка [12], Н.Ю. Єршової [4], Л.О. Зайцевої [5], В.С. Мартиновського [9], О. Шийки [16] та інших учених. Висвітленням основних аспектів сутності якості в аудиті займалися Г. Тусієбаєва [14], М.А. Анісімова [1], В.П. Коваленко [6] та ін. При цьому однозначних та одностайних дефініцій цієї категорії науковці не дотримуються.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** У дослідженнях наповнення категорії «якість» у інших сферах суспільної діяльності ця категорія розглядається комплексно, з урахуванням і формальних, і неформальних, і вимірних, і невимірних критеріїв та аспектів оцінки якості. Для пояснення ж змістовності цього поняття в аудиті застосовуються лише критеріально-стандартизовані характеристики. Останнє звучує розуміння чинників, що впливають на якість аудиту, виключаючи з поля уваги біхевіористичний компонент якості.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є теоретичне обґрунтування двокомпонентного наповнення категорії якості в аудиті у формалістичному та біхевіористичному аспектах, що сприятиме розвитку дієвого контролю та стимулювання якості надання цих послуг.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Для означення відправних точок дослідження варто насамперед проаналізувати загальноприйняті та найбільш вживані і цитовані дефініції поняття «якість», у тому числі той зміст, який вкладають у це поняття знані дослідники питань теорії та практики аудиту.

Так, перефразовуючи дослідника питань якості освіти О.Я. Савченко [13], відзначимо глибоку думку науковця щодо того, що якість будь-яких зусиль має бути похідною від цілей і завдань діяльності, щодо результатів якої проводиться оцінка та вимірювання параметрів якості. Під якість автором розуміється передусім відповідність процесу або його результату певним еталонним вимогам, але при цьому ці вимоги мають бути чітко визначені у відповідних регламентах та повинні піддаватися виміру. Однак існує й інший аспект якості – особистісний, який далеко не завжди можна виміряти у конкретний момент часу із

причин відсутності відповідних чітких критеріїв оцінки або у зв'язку з наявністю внутрішнього розриву між формальними ознаками якості, які встановлені у відповідних стандартизованих правилах, і відповідною практичною реальністю. У частині даних бухгалтерського обліку, які є основними об'єктами аудиторських перевірок, для пояснення цього твердження приведемо простий приклад. Суть його полягає в тому, що сфальсифікований первинний документ може відповідати всім формальним ознакам якості його складання, однак існування в ньому неправдивої інформації (сутнісний компонент) зводить всі його формальні якісні характеристики нанівець. А отже, для забезпечення повноти оцінки якості аудиту має враховуватися значно ширший набір критеріїв.

Загалом же узагальнену характеристику поняття «якість» у різних сферах суспільної діяльності та в аудиті представлено у таблиці 1.

Дані таблиці свідчать про те, що здебільшого якість в аудиті визначається як відповідність результату діяльності встановленим формальним критеріям. При цьому у переважній більшості визначень автори апелюють до виконання норм законодавства України, Міжнародних стандартів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів. Однак, як зазначалося вище, навіть повне формальне виконання цих вимог не є остаточною запорукою визнання аудиту повністю якісним. Приведені на початку основного тексту статті міркування О.Я. Савченко переконливо доводять це, адже далеко не завжди формальні критерії якості (які, до речі, в частині аудиторської діяльності в Україні відпрацьовані дуже слабо) дають повну її характеристику.

Яскравий приклад, що підтверджує справедливості наведеного вище твердження, демонструють реалії системи оцінки якості системи шкільної освіти в Україні. Звичайно, між якістю освіти та якістю аудиту повну аналогію провести неможливо, однак усе ж певні міркування, справедливі для першого виду діяльності, є справедливими і для другого. Отже, в частині оцінювання факторів, які впливають на якість освіти, неможливо виміряти традиції шкіл, емоційний стан і моральне благополуччя учнів, ступінь професійного вигорання педагогів тощо, але ці фактори мають бути враховані у загальній оцінці якості освіти.

В аудиті має мати місце така ж картина. Аудиторська діяльність, по суті, в частині необхідності для аудиторів мати у наявності

Таблиця 1

**Характеристики категорії «якість» у літературних джерелах**

<b>Найменування автора</b>	<b>Дефініції поняття «якість», які містяться у науковій праці відповідного фахівця</b>
<b>Дефініції категорії «якість» у різних сферах суспільного життя</b>	
Савченко О.Я.	Якість – відповідність певним еталонам вимог, що визначені стандартами і нормативами і можуть вимірюватися.
Хлебнікова Т.М.	Якість – багатогранна категорія, яка за своєю сутністю відображає різні аспекти – філософські, соціальні, педагогічні, політичні, демографічні, економічні та інші; це сукупність властивостей, які визначають здатність задовольняти відповідні потреби суспільства, особистості і держави. Якість – ступінь відповідності конкретного результату ідеальній моделі розвитку діяльності.
Романюк І.	Якість – це постійна сукупність невід’ємних властивостей об’єкта дослідження, які об’єктивно становлять його відносно стійку, визначену сутність.
Єршова Н.Ю.	Якість – сукупність властивостей, ознак товарів, матеріалів, послуг, робіт, що характеризують їх відповідність своєму призначенню і сформульованим до них вимогам, а також здатність задовольняти запити і потреби користувачів. Якість – це показник, який має не кількісний характер і вербально описує і характеризує ступінь відповідності властивостей (характеристик) досліджуваного об’єкта (предмета, процесу, кінцевого результату) необхідним або бажаним властивостям (характеристикам), що дає змогу говорити про ступінь досягнення бажаного результату. Якість – це придатність будь-чого до застосування. Існують два аспекти якості. Один пов’язаний з уявленням про якість як об’єктивну реальність, яка не залежить від існування людини. Інший аспект пов’язаний із тим, що ми думаємо, відчуваємо щодо цієї об’єктивної реальності.
Мартинівський В.С.	Якість розглядається як сукупність властивостей і характеристик об’єкта, що спрямовані на задоволення потреб споживачів. Якість – стан продукту, який є результатом виробництва та обігу, що забезпечує впевненість у тому, що продукт не завдає шкоди споживачу за умови дотримання норм його використання.
Шийка О.	Якість є нечітким поняттям, яке важко сформулювати, а також впровадити у практику. Якість є спірним поняттям. Якість є відносним поняттям, яке реалізується у 5 аспектах, таких як 1) філософський (якість є синонімом природної досконалості); 2) політекономічний (якість визначається загальною корисністю товару); 3) маркетинговий підхід (якість визначається рівнем поведінки споживача); 4) виробничий підхід (якість – відповідність стандарту чи специфікації, відхилення від норм яких є відхиленням від норм якості); 5) підхід операційного менеджменту (якість як мірило досконалості прирівнюється до якості як мірила вартості).
Моргун І.А.	Якість характеризується відповідністю вимогам і придатністю до використання. Відповідність вимогам передбачає, що вимоги мають бути чітко визначені і не можуть бути незрозумілі й інтерпретовані некоректно. Придатність до використання передбачає вимоги й очікування кінцевих користувачів продукту, які очікують, що наданий продукт або сервіс є зручним для їхніх потреб.
Момот О.І.	Якість – ступінь, в якому сукупність властивих характеристик відповідає вимогам.
<b>Дефініції категорії «якість» в аудиті</b>	
Тусибаєва Г.	Якість – впевненість у тому, що аудиторська організація і її працівники проводять аудит і надають супутні аудиту послуги відповідно до вимог законодавчих та інших нормативно-правових актів, стандартів аудиторської діяльності, а також у тому, що висновки та інші звіти, надані аудиторською організацією, відповідають умовам конкретних завдань.

Анісімова М.А.	Якість аудиту визначається його відповідністю вимогам аудиторських стандартів та інших нормативних актів. Їх виконання забезпечує впевненість користувачів у прийнятній якості аудиторських послуг і створює основу для довіри до висновку аудитора. Якість аудиту – також його відповідність прихованим потребам клієнтів.
Василюк М.М.	Якість – дотримання стандартів аудиту та норм професійної етики аудиторів.
Лубенченко О.Е.	Якість аудиторських послуг – системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, Кодексу професійної етики і професійної діяльності у сфері аудиту. Якість – максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів результатами виконаних аудитором робіт, послуг та супутніх робіт відповідно до інтересів власника, суспільства та конкретного замовника в межах чинного законодавства України, стандартів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів.
Даниленко О.	Якість – комплексна обробка аудитором власних досліджень, нових досягнень наукової думки з особливостями практичного досвіду конкретного підприємства, яке перевіряється, що забезпечує створення якісного продукту – викладеного у надзвичайно стислій і лаконічній формі обґрунтованого висновку у вигляді порад, оцінок, пояснень, висновків, рекомендацій у суворій відповідності до чинного законодавства.

*Джерело: складено автором за [2; 3; 4; 8; 9; 10, с. 13;11; 12; 13; 15; 16]*

відповідні навички і знання повторює всі ті процедури і передбачає наявність всіх тих компетенцій, якими мають володіти професійні бухгалтери. Водночас з огляду на переважаність законодавства (особливо у сфері підприємництва, обліку й оподаткування) та наявність значної диверсифікації видів підприємницької діяльності, що накладає відбиток і на особливості ведення бухгалтерського обліку, будь-якому бухгалтеру надто складно бути «майстром-універсалом», тобто бути обізнаним у тонкощах обліку у всіх без винятку сферах (як галузевих, так і тих, що стосуються конкретних об'єктів бухгалтерського обліку). Ці твердження застосовні й до аудиторів. Водночас наявні критерії оцінки якості аудиторських послуг, у тому числі в частині етичних вимог, носять узагальнений характер. А тому якість аудиту має визначатися не тільки формальними ознаками повноти виконання аудиторських процедур із належною професійною прискіпливістю, але й відповідністю досвіду і кваліфікації конкретних виконавців аудиторських робіт особливостям галузі, підприємства якої перевіряється, та особливостям обліку відповідних об'єктів, на які відповідно до плану перевірки він звертає свою професійну увагу. Адже саме якість підготовки аудитора та його залученість до відповідного проекту є справжнім ядром та запору-

кою успіху аудиторської перевірки. Інакше кажучи, майбутнє якісних аудиторських послуг в Україні – становлення когорти аудиторів, які матимуть спеціалізацію на конкретному вузькому наборі об'єктів обліку у відповідних галузях, з особливостями діяльності яких вони обізнані.

Однак сьогодні в Україні, на жаль, питанням якості саме в частині особистої професійної та моральної підготовки аудиторів увага приділяється лише декларативно. Про це свідчить і зміст нормативних документів, які приймаються Аудиторською палатою України як такі, що будуть сприяти розвитку аудиторської діяльності. Так, Концепцією діяльності Аудиторської палати України на 2016–2017 роки, затвердженою рішенням Аудиторської палати України від 26.05.2016 р. № 325/8 [7], встановлено такі пріоритети її діяльності, як:

- забезпечення безперервного функціонування системи регулювання аудиторської діяльності;
- укладання фундаменту нової системи регулювання аудиторської діяльності;
- забезпечення еволюційності переходу від національної системи регулювання до міжнародної;
- мінімізація ризиків можливої некомпетентності нових персоналій у системі регулювання, що відповідає вимогам європейського законодавства у сфері аудиту.

Із числа цих пріоритетів біхевіористичного компоненту якості аудиту стосується лише останній із них, але він торкається винятково регуляторного апарату самої Аудиторської палати. Іншими словами, в Україні сьогодні продовжує приділятися більша увага розвитку нормативних регламентів, а зусилля щодо забезпечення професійної компетентності аудиторів як стрижня якості їхніх послуг, у тому числі в галузевому розрізі, залишаються мінімальними.

Втім, у результативній частині Концепції все ж задекларовано певні кроки щодо підвищення професіоналізму аудиторів, які стосуються:

- зміни порядку сертифікації осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- зміни порядку удосконалення професійних знань аудиторів;
- зміни порядку організації контролю якості аудиторських послуг та здійснення дисциплінарних проваджень.

У частині змін порядку сертифікації передбачається відокремлення Аудиторської палати від адміністрування кваліфікаційних іспитів та недопущення завищеної

складності завдань на них (що вже є дещо суперечливими положеннями, оскільки останнє передбачає контроль Палати за діяльністю укладачів запитань на іспити). Однак при цьому ніяким чином не вирішується питання професійної компетентності аудиторів у питаннях аудиту в окремих галузях національної економіки, що залишає статус процесу сертифікації лише загальнокваліфікаційним.

Щодо порядку удосконалення професійних знань аудиторів Аудиторською палатою передбачаються такі кроки, як:

- ліквідація умов функціонування монополій у будь-якому вигляді;
- створення ефективного конкурентного середовища для Центрів, що здійснюють підготовку аудиторів до контрольного тестування;
- створення конкурентного середовища на розроблення навчально-методичного забезпечення та комплектів тестів до програм постійного удосконалення професійних знань аудиторів;
- зменшення фінансового навантаження на аудиторів.



Рис. 1. Запропоноване теоретичне розмежування категорії якості в аудиті

Джерело: власна розробка автора

Однак, по-перше, ці кроки не мають конкретики, й існує великий сумнів, що вони будуть реалізовані не те що повністю, а хоча би частково. По-друге, вони носять радше адміністративний, ніж сутнісний характер, адже Аудиторською палатою не встановлено критеріїв, за рахунок яких будуть відбиратися найкращі центри професійного навчання та який набір знань і навичок мають отримати аудитори для того, щоби можна було заявляти про те, що ціль підвищення їхньої кваліфікації була досягнута. І знову наголошуємо на тому, що особливості аудиту в галузях цієї програми не враховують, що ставить під сумнів реальність тези про достатність зусиль аудиторської палати в частині забезпечення та контролю професійної компетентності аудиторів як неформальної основи довіри до інституту аудиту з боку суспільства.

Щодо порядку організації контролю якості аудиторських послуг та здійснення дисциплінарних проваджень зусилля Аудиторської палати в межах Концепції мають реалізуватися через:

- створення інститутів незалежного консультування та забезпечення умов для їхнього ефективного функціонування на конкурентно-рівних умовах;

- впровадження у процес дисциплінарних проваджень механізму «захисник – обвинувач».

Ці задекларовані зусилля щодо контролю якості також не репрезентують того аспекту якості аудиторських послуг та потреби її забезпечення саме в цьому ключі, який залежить від поведінки, мотивації та професіоналізму аудиторів.

Засобом подолання цих формалістичних тенденцій на теоретичному рівні є поглиблення категорії «якість» в аудиті шляхом детермінування її компонентів – формалістичного та біхевіористичного складників (рис. 1).

Звичайно, таке розмежування не буде миттєвою та універсальною панацеєю для забезпечення якості аудиту. Можливо, про-

йде не одне покоління, поки в головах аудиторів та суб'єктів, відповідальних за навчання аудиторській справі, зміниться відношення до вчення про те, що стрижнем якості аудиторських послуг є виконання суто зовнішньо-формальних кваліфікаційних вимог. Однак сучасну аудиторську спільноту, в тому числі в кореневій її ланці – освітній, варто орієнтувати на те, що стрижнем якості аудиторських послуг є насамперед неформальні інститути «в головах» аудиторів, які визначають їхню кваліфікацію, компетентність та відповідальність не лише на рівні держави, але й на рівні власної самоорганізації.

**Висновки з цього дослідження.** Поняття якості аудиторських послуг у теорії та практиці аудиту зводиться до відповідності результатів аудиторських перевірок встановленим аудиторським стандартам. Виходячи з державних регламентів та практики контролю якості діяльності аудиторів, можна констатувати, що він має винятково формалізовані ознаки, оскільки завершується перевіркою повноти оформлення аудиторської робочої документації. При цьому контролю якості підготовки аудиторів як біхевіористичної основи для якісного надання аудиторських послуг увага приділяється винятково в частині питань підтвердження кваліфікації сертифікованих аудиторів, причому без урахування галузевої специфіки їхньої роботи. Для створення теоретичного підґрунтя розвитку контролю якості аудиторських послуг у статті запропоновано розмежування категорії «якість в аудиті» на формалістичний та біхевіористичний складники. У рамках цього розмежування підтвердження формалістичного складника якості в аудиті відбувається за чинними регламентами контролю якості аудиторських послуг і стосується результативних задокументованих показників роботи аудиторів, а контроль біхевіористичного компонента якості здійснюватиметься в аспекті підтвердження кваліфікації та підвищення професійної компетентності аудиторів, у тому числі в галузевому розрізі.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Анисимова М.А., Крымов С.М. Аудиторские услуги: как оценить качество? / А. Анисимова, С.М. Крымов // Российское предпринимательство. – 2008. – № 10(2). – С. 24–28.
2. Василюк М.М. Внутрішній контроль якості аудиторських послуг як елемент забезпечення місії аудиту в суспільстві. / М.М. Василюк. // Актуальні проблеми економіки регіону. – 2014. – Вип. 10, Т. 2. – С. 66–71.
3. Даниленко О. Організація системи контролю якості в аудиторських фірмах. / О. Даниленко // Аудитор України. – 2014. – № 7–8. – С. 39–50.
4. Єршова Н.Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання. / Єршова Н.Ю // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 8(158). – С. 368–374.

5. Зайцева Л.О. Якість продукції – необхідна передумова конкурентоспроможності підприємства. / Л.О. Зайцева. // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 9. – С. 196–200.
6. Коваленко В.П. Концептуальна основа процесу забезпечення якості аудиторських послуг. / В.П. Коваленко // Вісник Запорізького національного університету. – 2009. – № 1(4). – С. 100–102.
7. Концепція діяльності аудиторської палати України на 2016–2017 роки: Рішення Аудиторської палати України від 26.05.2016 р. № 325/8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.apu.com.ua/attachments/article/25/Концепція.doc](http://www.apu.com.ua/attachments/article/25/Концепція.doc).
8. Лубенченко О.Е. Практичні аспекти моніторингу системи контролю якості аудиту зовнішньоекономічної діяльності. / О.Е. Лубенченко // Статистика України. – 2016. – № 2. – С. 90–100.
9. Мартиновський В.С., Фрум О.Л., Ковгунова А.В. Теоретичні підходи до категорії якості в умовах ринку. / В.С. Мартиновський, О.Л. Фрум, А.В. Ковгунова // Економіка харчової промисловості. – 2012. – № 2(14). – С. 29–31.
10. Момот О.І. Менеджмент якості та елементи системи якості: навч. посібник. / О.І. Момот // К: Центр учбової літератури, 2007. – 368 с.
11. Моргун І.А. Метод експертної оцінки програмного забезпечення. / І.А. Моргун. // Інженерія програмного забезпечення. – 2011. – № 2(6). – С. 33–37.
12. Романюк І. «Якість життя» як соціально-економічна категорія та об'єкт статистичного дослідження. / І. Романюк // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія «Економіка». – 2014. – № 4(157). – С. 91–97.
13. Савченко О.Я. Якість початкової освіти: сутність і чинники впливу. / О.Я. Савченко // Науковий вісник МДУ імені В.О. Сухомлинського. Серія: Педагогічні науки. – 2011. – Вип. 1.33. – С. 9–15.
14. Тусибаєва Г., Алиев М. Контроль качества аудиторской работы. / Г. Тусибаєва, М. Алиев // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 3(141). – С. 459–464.
15. Хлебнікова Т.М. Кваліметричний підхід до вивчення якості вищої освіти / Т.М. Хлебнікова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://tme.umo.edu.ua/docs/5/11hleqhe.pdf>.
16. Шийка О. Категорія якості вищої освіти: теоретико-методологічний аспект. / О. Шийка // Молодь і ринок. – 2016. – № 1(132). – 138–142.