



Отримано: 06 вересня 2020 р.

Прорецензовано: 17 вересня 2020 р.

Прийнято до друку: 20 вересня 2020 р.

e-mail: viktoriefab@ukr.net

DOI: 10.25264/2311-5149-2020-18(46)-107-117

Фабіянська В. Ю. Теоретичні аспекти розвитку аудиту на основі якісного підходу. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. Острог: Вид-во НаУОА, вересень 2020. № 18(46). С. 107–117.

УДК: 657.631

JEL-класифікація: M42, M49

ORCID-ідентифікатор: 0000-0002-2753-1894

**Фабіянська Вікторія Юхимівна,**

кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту та державного контролю  
Вінницького національного аграрного університету

**ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ АУДИТУ НА ОСНОВІ ЯКІСНОГО ПІДХОДУ**

У статті досліджено поняття якості аудиторських послуг та сформовано власне визначення якісного підходу в аудиті. Вважаємо, що якісний підхід в аудиті доцільно використовувати з трьох позицій, що взаємопов'язані між собою: 1) при дослідженнях в аудиті – це сукупність прийомів вивчення об'єктів аудиту, що базуються на теорії якості як історично сформованій філософській концепції; 2) при проведенні аудиту та наданні аудиторських послуг – це необхідний набір засобів для забезпечення підвищення рівня їх якості, що формується на міжнародному, національному та внутрішньофірмовому рівнях; 3) при оцінці інформації, наданої аудитором (аудиторської думки) – встановлення критеріїв її корисності на підставі застосування якісного підходу, що дозволяє встановити рівень придатності інформації для користувачів.

**Ключові слова:** якість аудиторських послуг, якісний підхід, критерії якості, концепція контролю якості, управління якістю.

**Фабиянская Виктория Ефимовна,**

кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита и государственного контроля  
Винницкого национального аграрного университета

**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ АУДИТА  
НА ОСНОВЕ КАЧЕСТВЕННОГО ПОХОДА**

В статье исследовано понятие качества аудиторских услуг, представлено собственное определение качественного подхода в аудите. Считаем, что качественный подход в аудите целесообразно использовать с трех позиций, взаимосвязанных между собой: 1) при исследованиях в аудите – это совокупность приемов изучения объектов аудита, основанных на теории качества как исторически сложившейся философской концепции; 2) при проведении аудита и оказании аудиторских услуг – это необходимый набор средств для обеспечения повышения уровня их качества, что формируется на международном, национальном и внутрифирменном уровнях; 3) при оценке информации, предоставленной аудитором (аудиторской мысли) – установление критериев ее полезности на основании применения качественного подхода, позволяющего установить уровень пригодности информации для пользователей.

**Ключевые слова:** качество аудиторских услуг, качественный подход, критерии качества, концепция контроля качества, управление качеством.

**Viktorija Fabiianska,**

PhD in Economics, Associate Professor of the Chair of Audit and State Control, Vinnytsia National Agrarian University

**THEORETICAL ASPECTS OF AUDIT DEVELOPMENT  
BASED ON QUALITATIVE APPROACH**

The aim of the article is to study the essence of a qualitative approach in auditing and the development of domestic audit based on it in the context of forming a new concept of quality control of audit services in Ukraine. The research methodology is based on theoretical generalizations and the use of scientific tools, including comparative analysis, analysis of the provisions of current legislation of Ukraine and international legislation in the field of audit quality regulation.

The research substantiates the assertion that the reform and development of independent audit in Ukraine is based on a qualitative approach as the main direction of improving national legislation in the field of audit and bringing it closer to EU requirements is to improve the quality of audit services and increase confidence in domestic auditors.

It is studied that quality management of audit and audit services is to create and operate a quality management system, which aims to create an information product that meets the requirements of standards and can meet the needs of users and ensure their confidence in the reliability of audited financial statements.



*The analysis of domestic legal requirements for the quality of audit services allows us to state that the main emphasis is placed on ensuring the quality of mandatory audit of financial statements and mandatory audit of financial statements of entities of public interest.*

*As a result of the research, it is proposed to use a qualitative approach in auditing from three interrelated positions: 1) in auditing research – a set of techniques for studying audit objects based on the theory of quality as a historically formed philosophical concept; 2) when conducting an audit and providing audit services – this is a necessary set of tools to ensure the improvement of their quality, which is formed at the international, national and internal levels; 3) in assessing the information provided by the auditor (audit opinion) – the establishment of criteria for its usefulness on the basis of a qualitative approach that allows to establish the level of suitability of information for users.*

**Keywords:** *quality of audit services, qualitative approach, quality criteria, quality control concept, quality management.*

**Постановка проблеми.** Проблема якості аудиторських послуг існувала завжди і той шлях розвитку аудиту, який можна спостерігати в Україні, починаючи із виникнення об'єктивної потреби в аудиті та створення професійної організації Спілки аудиторів України у 1992 р. і його законодавчого оформлення у 1993 р. із прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність», до сьогодні, на нашу думку, спрямований на удосконалення теоретичних та методологічних засад його здійснення, що, своєю чергою, має на меті збільшити довіру до результатів аудиту та аудиторської професії загалом як на вітчизняному, так і міжнародному рівні.

Ефективна діяльність аудиторської фірми залежить від якості наданих нею аудиторських послуг, оскільки лише завдяки досягненню і підтриманню високого рівня якості аудиту формується добра репутація суб'єкта аудиторської діяльності, довіра до результатів його роботи, клієнтська база, а відтак і позитивні фінансові результати його діяльності. Якість аудиторських послуг – це створення аудиторською фірмою (аудитором) такого інформаційного продукту (аудиторського звіту), який відповідає вимогам професійних стандартів, законодавчих та нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, та здатний задовольняти потреби користувачів [1].

Досягнення високої якості аудиту є особливо актуальною проблемою у зв'язку із конкуренцією на ринку аудиторських послуг та реформаційними змінами, пов'язаними із прийняттям Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. [2] (далі – Закон), відповідно до якого сформована принципово нова концепція контролю якості аудиторських послуг та підвищені вимоги до функціонування аудиторських форм, які мають право надавати послуги із обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Як зазначив В. П. Бондар, підтримувати довіру суспільства до аудиту можна тільки за умови високої якості аудиторських послуг [3].

Тому вважаємо, що наукові дослідження з аудиту необхідно проводити з позиції якісного підходу, що ґрунтується на теорії системного підходу до управління якістю. Обґрунтовуємо таку позицію тим, що саме якість є основоположною ціллю, до якої повинні прагнути аудитори в ім'я забезпечення високого рівня довіри до результатів аудиту з боку користувачів фінансової звітності, збереження та зростання престижу аудиторської професії і задоволення потреб споживачів послуг у релевантній інформації, що має на меті мінімізувати ризики при прийнятті рішень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій** підтверджує, що розвиток досліджень в аудиті пов'язаний із науковим підходом, що базується на якості аудиту та аудиторських послуг. Так, теоретичним та практичним аспектам формування якості аудиторських послуг присвятили свої праці такі науковці: О. Р. Антонюк [4], В. П. Бондар [3; 5], Ю. В. Бондар [5], М. М. Василюк [6], Г. М. Давидов [7], Т. Ф. Плахтій [8; 9], Н. М. Проскуріна, В. П. Гринь [10], М. С. Пушкар [11], О. Ю. Редько [12] та багато інших.

О. Ю. Редько зазначив, що «якість аудиторських послуг є системним дотриманням реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та вимог стандартів аудиту, дотримання кодексу професійної етики» [12, с. 182].

В. П. Бондар, Ю. В. Бондар наголошують, що «основою підтримання якості процесу аудиту є документування всіх стадій його проведення. Документування процесу створює умови для контролю своєчасності і повноти виконання аудиторських процедур, дозволяє своєчасно виявляти недоліки в контрольних діях аудитора» [5, с. 46].

Справді, належне документування аудиторського процесу є основою для підтвердження дотримання стандартів аудиту та високої якості його результатів.

О. Р. Антонюк зазначила, що «контроль якості безпосередньо пов'язаний з функцією контролю, як складової управління, яка дає змогу виявити проблеми й відповідно скоригувати діяльність аудиторської фірми ще до того, як негативні тенденції набудуть загрозливих ознак та тенденцій для ділової репутації фірми та фінансового стану» [4, с. 292].



М. М. Василюк розглядає «ефективність системи управління якістю аудиторських послуг як специфічне відношення її суб'єкта до реальної ефективності управління якістю, в результаті якого відбувається порівняння ефективності контролю якості із еквівалентом на основі його вибору у якості критерію задоволення потреби у високих результатах виробництва при оптимальній організації процесу управління» [6, с. 26].

Н. М. Проскуріна, В. П. Гринь розробили «схему формування системи управління якістю аудиторських послуг, що відтворює низку процедур, репродукованих за трьома стадіями (попередня, проектна, стадія реалізації та вдосконалення), з перманентно зростаючими вимогами до ефективності її функціонування» [10, с. 368].

Кожна стадія включає визначені науковцями етапи та процеси, що залежать від умов, у яких формується система управління якістю аудиту та аудиторських послуг конкретної аудиторської фірми.

Т. Ф. Плахтій вважає, що одним із найбільш дієвих засобів обґрунтування і вирішення проблеми корисності облікової інформації та облікової системи в цілому є застосування якісного підходу або теорії системного підходу до управління якістю, що дозволяє встановити рівень придатності облікової інформації для користувачів та має в своєму арсеналі необхідний набір засобів для забезпечення підвищення її рівня, що в кінцевому випадку сприятиме вирішенню задач споживачів облікового інформаційного продукту [9, с. 9].

У підтвердження необхідності проведення нових досліджень з аудиту хочеться зазначити позицію Г. М. Давидова, який висловив свою думку, що отримання нового знання про аудит є безперервним, а стадія наукового мислення в аудиті виникла не автономно, а через дію певних причин, які походять із самого процесу пізнання у зв'язку із потребами дійсності [7].

Колектив науковців під керівництвом М. С. Пушкаря вважають, що аудит як науку належить творити не саму по собі, а враховуючи потенціал її розвитку – науково-технічний, промислово-технологічний, культурний, безпековий. І особливу роль у такому випадку відіграє освіта, яка формує знання, інформацію, інтелект людини, що випереджає існуючу практику [11, с. 9].

Незважаючи на вагомі дослідження, проведені науковцями щодо теоретичних аспектів якості, управління системою якості аудиторських послуг, актуальними залишаються питання сутності якісного підходу в аудиті та розвитку вітчизняного аудиту на його основі в контексті формування нової концепції контролю якості аудиторських послуг в Україні.

**Мета та завдання дослідження.** Метою статті є дослідження сутності якісного підходу в аудиті та розвитку вітчизняного аудиту на його основі в контексті формування нової концепції контролю якості аудиторських послуг в Україні, що передбачає вирішення таких завдань: визначення теоретичної сутності якісного підходу в аудиті; дослідження рівнів регулювання якості аудиту та аудиторських послуг; дослідження структури системи забезпечення якості аудиту та аудиторських послуг в Україні; дослідження вітчизняної системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг та її елементів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Використання економічної категорії «якість» в бухгалтерському обліку на офіційному рівні розпочалось лише у кінці 60-х рр. ХХ ст. в США [8, с. 61].

До того часу науковці використовували як синонім якості поняття «об'єктивність облікової інформації» при розробці теорій та концепцій, що було пов'язано із тим, що лише у 1950-х рр. у зв'язку із бурхливим розвитком виробництва товарів почали проводитися поглиблені наукові дослідження поняття «якість» та, як наслідок, сформувалися теоретичні основи якісного підходу.

Взагалі, якість – це внутрішня визначеність предмета, яка становить специфіку, що відрізняє його від усіх інших; ступінь вартості, цінності, придатності чого-небудь для його використання за призначенням; та чи інша характерна ознака, властивість, риса кого-, чого-небудь [13].

Підхід – сукупність способів, прийомів розгляду чого-небудь, впливу на кого-, що-небудь, ставлення до кого-, чого-небудь [13].

Якісний підхід – це сукупність прийомів пізнання дійсності, що базуються на теорії якості як історично сформованої філософської концепції.

Т. Ф. Плахтій вважає, що «застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку є прикладом міждисциплінарної взаємодії, коли використання філософської категорії «якість» та передових розробок в сфері менеджменту якості взаємодоповнює розуміння особливостей функціонування облікової системи, розширюючи її традиційне бачення, формуючи цілісну картину наукової реальності і виступаючи методологічною базою для міждисциплінарного дослідження» [9, с. 13].

Застосування якісного підходу в бухгалтерських наукових дослідженнях передбачає використання якості як історично сформованої категорії, яка наповнилась змістом в результаті еволюції суспільно-економічних відносин та паралельного розвитку обліку як окремої функціональної науки [9, с. 13].

При застосуванні якісного підходу в аудиті будемо дотримуватися твердження, що суб'єкт аудиторської діяльності як окрема система виробляє інформаційний продукт (аудиторську думку, оформлену у вигляді аудиторського звіту). Відповідно, наданій аудиторській послугі, як і будь-якому виду готової продукції, притаманний певний рівень якості, який визначає його придатність та корисність для використання користувачами інформації, наданої аудитором.

Вважаємо, що якісний підхід в аудиті доцільно розглядати з декількох позицій, що взаємопов'язані між собою:

1) при дослідженнях в аудиті – це сукупність прийомів вивчення об'єктів аудиту, що базуються на теорії якості як історично сформованій філософській концепції;

2) при проведенні аудиту та наданні аудиторських послуг – це необхідний набір засобів для забезпечення підвищення рівня їх якості, що формується на міжнародному, національному та внутрішньофірмовому рівнях і передбачає сукупність заходів різноманітного характеру (нормативно-правових, організаційно-методологічних), спрямованих на збільшення довіри до результатів роботи аудитора та зростання престижу аудиторської професії;

3) при оцінці інформації, наданої аудитором (аудиторської думки) – встановлення критеріїв її корисності на підставі застосування якісного підходу (або теорії системного підходу до управління якістю), що дозволяє встановити рівень придатності інформації для користувачів.

Управління якістю аудиту та аудиторських послуг полягає у створенні та функціонуванні системи управління якістю, яка спрямована на створення інформаційного продукту, який відповідає вимогам стандартів, та здатного задовольнити потреби користувачів і забезпечити їх впевненість у достовірності фінансової звітності, перевіреної аудитором.

Управління полягає у цілеспрямованому впливі суб'єкта на об'єкт з метою досягнення ним бажаного стану. Управлінській діяльності притаманні функції, які полягають у поєднанні різних видів діяльності, що у сукупності забезпечують синергетичний ефект управління. До функцій управління відносять планування, організацію, мотивацію, контроль, координацію та регулювання.

Проведені М. М. Василюк дослідження доводять, що «ефективність управління якістю складається з різних за характером економічних, соціальних, психологічних, організаційних, науково-технічних, інформаційних, екологічних та інших елементів, більшість із яких не підлягають безпосередньо кількісній оцінці. Втім, ефективність системи управління якістю аудиторських послуг виступає складною соціально-економічною категорією, яка відображає рівень реалізації поставлених цілей за умов оптимального використання наявних можливостей і засобів у найкоротший термін» [6, с. 26].

Н. М. Проскуріна, В. П. Гринь доводять, що «формування системи управління якістю аудиторських послуг має подвійний сенс: по-перше, це підтримка вже існуючої якості (закріпленого в стандартах) і, по-друге, забезпечення більш високого рівня якості аудиторських послуг (підвищення корисності для споживача, створення нових додаткових властивостей, послуг)» [10, с. 364].

Підтримка вже існуючого рівня якості відбувається шляхом дотримання вимог Міжнародних стандартів аудиту, Кодексу етики професійних бухгалтерів, тобто завдяки стандартизації аудиторської діяльності. Забезпечення більш високого рівня якості аудиторських послуг відбувається завдяки введенню нових технологій в аудиторський процес, підвищенню кваліфікації аудиторів, наданню аудиторських послуг, які мають нові, покращені характеристики.

Регулювання як одна із функцій управління якістю аудиторських послуг здійснюється на декількох рівнях: міжнародному, національному, рівні професійних громадських об'єднань аудиторів, внутрішньофірмовому рівні. Представимо у табл. 1 рівні регулювання якості аудиту та аудиторських послуг, їх представників та документи, на підставі яких формується відповідна система управління якістю.

Якість аудиту та аудиторських послуг можна розглядати з двох сторін:

1) по-перше, це відповідність інформаційного продукту, підготовленого аудитором, вимогам законодавства, нормативних документів (стандартів), якими стандартизований порядок проведення аудиту та надання аудиторських послуг;

2) по-друге, це здатність задовольняти потреби користувачів інформації, наданої аудитором.

Проте, не завжди ці дві характеристики якості співпадають між собою, незважаючи на їх необхідність та взаємодоповнюваність. Більше того, дуже часто бувають випадки, коли вони є навіть протилежними, наприклад, вид аудиторської думки, висловленої у звіті аудитора може не відповідати очікуванням користувачів (управлінського персоналу та власника підприємства) у разі, якщо вона модифікована, хоча аудитор дотримувався норм стандартів під час аудиту.

Таблиця 1

## Рівні регулювання якості аудиту та аудиторських послуг

Рівні регулювання	Представники	Документи
Міжнародний рівень	Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (IAASB), Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA), Міжнародний форум незалежних регуляторів аудиту (IFIAR)	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, Кодекс етики професійних бухгалтерів
Національний рівень	Міністерство фінансів України, Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, Аудиторська палата України	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», інші нормативні документи, розроблені ОСНАД та АПУ щодо регулювання аудиторської діяльності, атестації аудиторів та організації їх безперервного навчання, організаційно-методичного забезпечення контролю якості аудиту та аудиторських послуг
Рівень професійних громадських об'єднань аудиторів	ВПО «Спілка аудиторів України», ГО «Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України», ВГО «Спілка податкових консультантів України», ГС «Палата аудиторів і бухгалтерів України», ГО «Всеукраїнський бухгалтерський клуб», ГС «Інститут сертифікованих професіоналів обліку й аудиту», ВГО «Спілка екологічних аудиторів України», ГС «Федерація аудиторів України», МГО «Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів», Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України	Документи щодо незалежного оцінювання внутрішньої системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності; документи щодо регламентації діяльності професійних громадських об'єднань аудиторів, в яких визначаються їх функції, забезпечення членства, основні напрямки діяльності, направлені на розвиток організаційно-методичних аспектів аудиту, підвищення якості аудиту та аудиторських послуг, зростання престижу та довіри до аудиторської професії та захист членів аудиторської спільноти
Рівень аудиторської фірми	Аудитори, суб'єкти аудиторської діяльності	Внутрішньофірмові стандарти аудиту

Джерело: сформовано автором.

Формуючи аудиторський звіт за результатами перевірки, у якому узагальнюватиметься незалежна думка аудитора щодо достовірності фінансової звітності, аудитор повинен дотримуватися вимог законодавства, Міжнародних стандартів аудиту, принципів професійної етики, а також враховувати інтереси різноманітних користувачів інформації. Потреби користувачів фінансової звітності відображені у табл. 2.

Таблиця 2

## Потреби користувачів фінансової звітності

№ з/п	Користувачі	Потреба в інформації
1	Менеджери	– фінансовий результат діяльності; – аналіз діяльності; планування діяльності; – контроль і оцінка діяльності
2	Власники, акціонери	– прибуток підприємства і його використання; – дивіденди
3	Інвестори	– економічна стабільність; – довгострокова перспектива
4	Кредитори	– повернення засобів; – ризик і наслідки несплати заборгованості
5	Постачальники	– фінансовий стан; – платоспроможність
6	Покупці	– фінансова стабільність; – обсяг реалізації
7	Працівники	– надійність робочого місця; – заробітна плата та умови праці
8	Податкові органи	– сплата податків відповідно до законодавства
9	Фінансові установи	– своєчасність повернення кредитів та отримання відсотків; – розвиток бізнесу
10	Біржі	– розмір статутного капіталу; – емісія акцій
11	Міжнародні організації	– відповідність якості робіт (послуг, товарів) вітчизняних підприємств, які споживають міжнародні співтовариства, стандартизованим вимогам
12	Держава	– економічні дані (статистика); – платіжний баланс; – оподаткування, дотримання законів
13	Суспільство	– збільшення зайнятості; – вплив на навколишнє середовище; – користування ресурсами і фондами

Джерело: [5, с. 40].

Аналіз табл. 2 дає змогу стверджувати, що інтереси користувачів фінансової звітності дуже часто не співпадають, а також можуть бути зовсім суперечливими. Так, наприклад, власники підприємства зацікавлені у збільшенні прибутку, однак, чим більший прибуток компанії, тим, відповідно, більші податкові платежі, своєчасність та повнота сплати яких контролюються державними податковими органами.

Проте, як зазначають В. П. Бондар, Ю. В. Бондар, «між аудитором та замовником існує зв'язок, що зумовлюється фінансовим інтересом аудитора та зацікавленістю замовника у позитивному висновку» [5, с. 39].

Враховуючи те, що головним призначенням аудитора у суспільстві є забезпечення довіри з боку державних органів та громадськості до фінансової звітності суб'єктів господарювання, відтак між аудитором і третіми особами також існує зв'язок, який полягає у його відповідальності перед суспільством за надання необ'єктивної інформації, наслідком чого можуть бути фінансові втрати користувачів.

Отже, довіра до роботи аудитора є найголовнішим стимулом надання ним якісних аудиторських послуг. І навпаки, надання якісних аудиторських послуг формує довіру до аудитора як представника аудиторської професії.

У Міжнародних стандартах аудиту (далі – МСА) вимоги до якості аудиту представлені у таких документах:

- Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» [14];
- МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» [14];
- Концептуальна основа якості аудиту: ключові елементи, що створюють середовище для якості аудиту [15].

У МСА вказано, що термін «якість аудиту» охоплює ключові елементи, які створюють середовище, яке максимально підвищує ймовірність того, що якісні аудити виконуються на постійній основі [15, с. 14].

У Концептуальній основі якості аудиту зазначено, що якісного аудиту може досягти команда із завдання, яка демонструє наявність відповідних цінностей, етики та ставлення; має достатні знання, навички та досвід, а також має достатньо часу для виконання роботи з аудиту; застосовує ретельний процес аудиту та процедури контролю якості, що відповідають вимогам законів, нормативних актів та застосованих стандартів; надає корисні та своєчасні звіти; правильно взаємодіє з відповідними зацікавленими сторонами [15, с. 14].

Відповідно до МСА, аудиторська фірма повинна створити та підтримувати таку систему контролю якості, яка надала б їй достатню впевненість у тому, що сама фірма та її персонал діють відповідно до професійних стандартів, законодавчих і регуляторних вимог; звіти, які надаються фірмою або партнерами із завдання, відповідають обставинам [14, с. 63].

У МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» вказується, що система контролю якості включає політики та процедури, які розглядають кожен із таких елементів: відповідальність керівництва за якість у межах фірми; відповідні етичні вимоги; прийняття й подовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту; людські ресурси; виконання завдання; моніторинг [14, с. 159].

Отже, внутрішня система контролю якості аудиторських послуг складається з політики та процедур, розроблених та впроваджених суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

О. Р. Антонюк зазначила, що «контроль якості сприяє виконанню головної мети аудиторської фірми – зменшення підприємницького ризику та ризику ділової репутації, а отже, забезпечення та стимулювання успішної діяльності. Характеристиками контролю якості є своєчасність та цілеспрямованість, тому забезпечення такого контролю якості неможливо без встановлення внутрішніх стандартів, оцінки фактично досягнутих результатів і проведення коригувань у тому випадку, якщо досягнуті результати істотно відрізняються від встановлених стандартів» [4, с. 291].

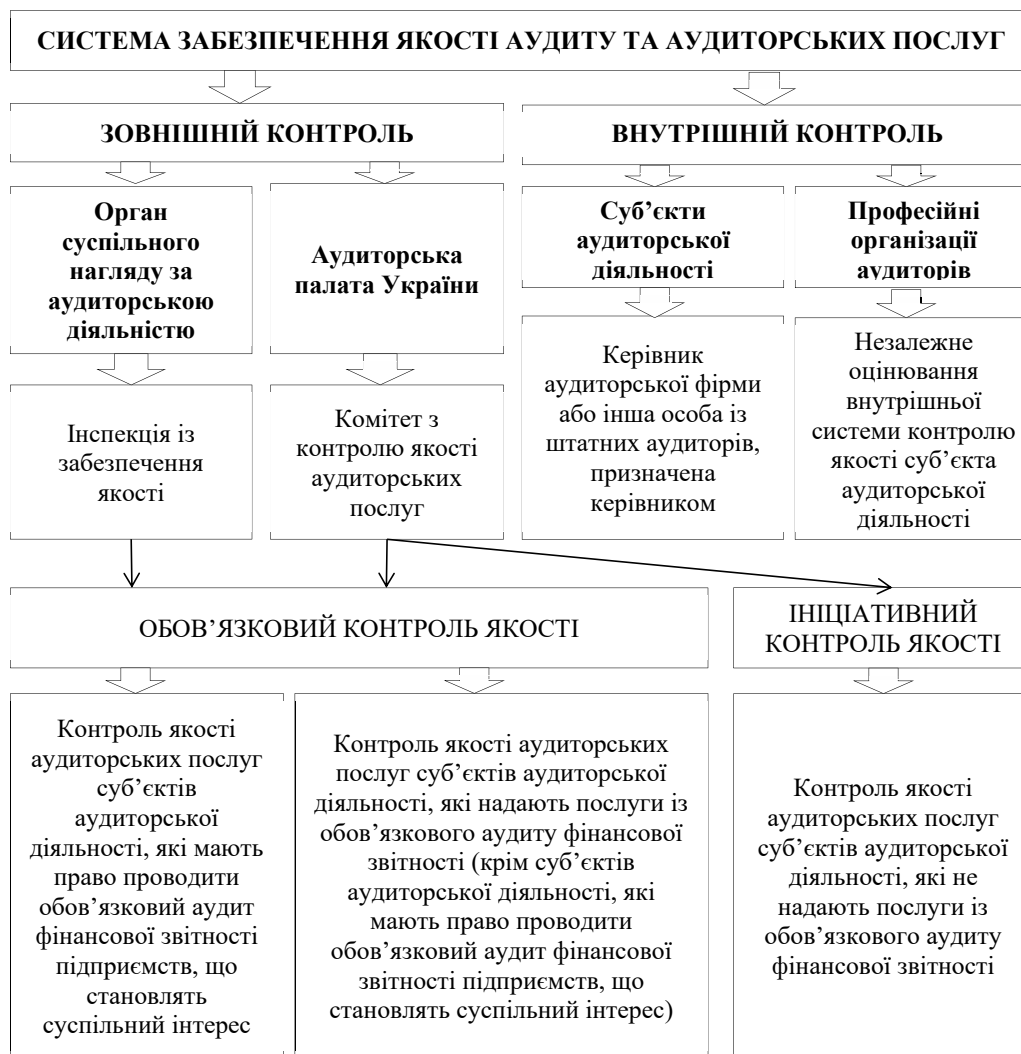
В. П. Бондар виділив такі складові контролю якості аудиторських послуг: етичний; організаційний; методичний, в межах кожного з яких виокремлено фактори якості, серед яких такі:

1) етичні фактори: незалежність аудитора, чесність перед суспільством, об'єктивність судження, компетентність дій, професіоналізм аудитора, конфіденційність інформації;

2) організаційні фактори: політика призначення виконавців, політика прийняття на роботу, політика делегування повноважень, організація службового росту аудиторів, політика внутрішнього контролю якості;

3) методичні фактори: політика вибору та утримання клієнта, політика консультування співробітника, підвищення кваліфікації співробітників, планування роботи, ведення робочих документів, дотримання стандартів аудиту та кодексу професійної етики [3, с. 26].

Із прийняттям нового Закону в Україні суттєво змінилася концепція контролю якості аудиторських послуг, яка включає тепер суспільний нагляд за аудиторською діяльністю, завдяки чому ставиться мета досягти більшої прозорості та незалежності вітчизняного аудиту. Зовнішній контроль якості аудиторських послуг здійснюють Інспекція із забезпечення якості Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та Комітет з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України. Внутрішній контроль якості аудиторських послуг забезпечується суб'єктами аудиторської діяльності. На рис. 1 представимо систему забезпечення якості аудиту та аудиторських послуг в Україні, яка включає зовнішній і внутрішній рівні.



**Рис. 1. Система забезпечення якості аудиту та аудиторських послуг в Україні**

Джерело: сформовано автором.

Відповідно до ч. 1 ст. 40 Закону контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється шляхом проведення перевірки якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг, дотримання вимог цього Закону [2].

Таким чином, відповідно до Закону якісною буде визнаватися аудиторська послуга, яка відповідає вимогам:

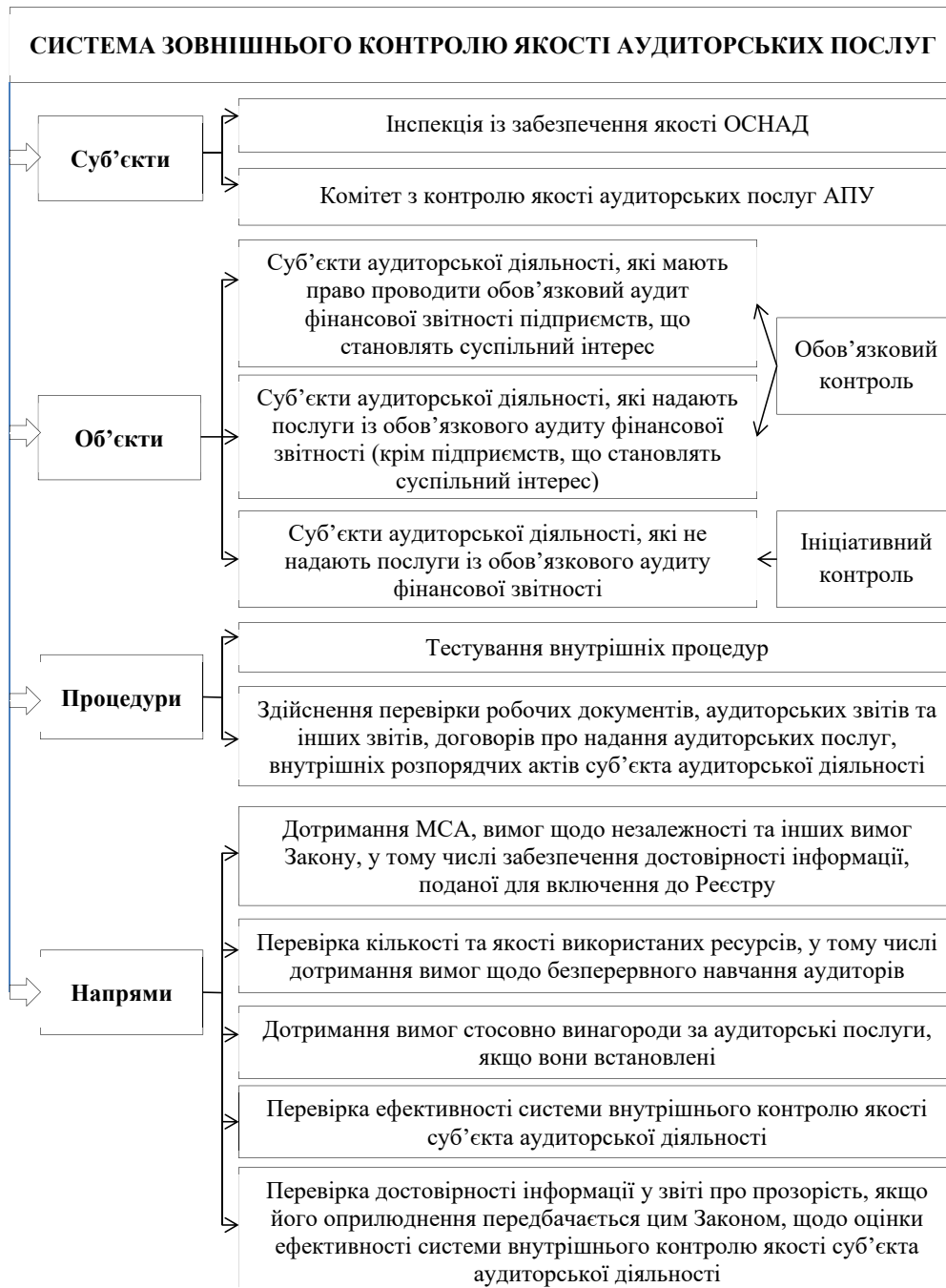
- 1) Міжнародних стандартів аудиту;
- 2) Кодексу етики професійних бухгалтерів, особливо в частині дотримання принципу незалежності;
- 3) до внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг суб'єкта аудиторської діяльності;
- 4) цього Закону.

Документами, які регламентують контроль якості вітчизняного аудиту та аудиторських послуг і розроблені відповідно до нової концепції контролю якості, яка ґрунтується на вимогах Закону, є такі:

– Порядок проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг (Наказ Міністерства фінансів України 29 серпня 2019 р. № 362) [16];

– Рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг (рішення Ради нагляду за аудиторською діяльністю Державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» від 30 серпня 2019 р. № 5/7/13) [17].

На рис. 2 відображені процедури та напрямки, за якими організовується зовнішній контроль якості аудиторських послуг.



**Рис. 2. Система зовнішнього контролю якості аудиторських послуг та її елементи**

Джерело: сформовано автором.





Аналіз вітчизняних законодавчих вимог до якості аудиторських послуг дає змогу стверджувати, що основний акцент в них здійснено на забезпечення якості обов'язкового аудиту фінансової звітності та обов'язкового аудиту фінансової звітності суб'єктів, що становлять суспільний інтерес.

Вважаємо, що зовнішній контроль якості аудиторських послуг повинен здійснюватись щодо усіх суб'єктів аудиторської діяльності, що стимулюватиме аудиторів дотримуватися норм Закону, Міжнародних стандартів аудиту, принципів етики та вимог до формування і ефективного функціонування внутрішньої системи контролю якості. Крім стимулюючої функції, контроль якості виконує також коригуючу функцію, що пов'язана із уточненнями та рекомендаціями, які вносяться на основі матеріалів проведеного контролю якості аудиторських послуг. Все це у сукупності забезпечуватиме синергетичний ефект заходів контролю, в результаті чого відбуватиметься підвищення якості аудиторських послуг.

**Висновки.** Отже, реформування та розвиток незалежного аудиту в Україні відбувається на основі якісного підходу. Проведені дослідження обґрунтовують таке твердження, оскільки основним напрямом удосконалення національного законодавства в галузі аудиту та наближення його до вимог ЄС є підвищення якості аудиторських послуг і збільшення довіри до результатів роботи вітчизняного аудитора на міжнародному рівні.

Управління якістю аудиту та аудиторських послуг полягає у створенні та функціонуванні системи управління якістю, яка спрямована на створення інформаційного продукту, який відповідає вимогам стандартів, та здатного задовольнити потреби користувачів і забезпечити їх впевненість у достовірності фінансової звітності, перевіреної аудитором.

Якісний підхід в аудиті доцільно розглядати з декількох позицій, що взаємопов'язані між собою:

1) при дослідженнях в аудиті – це сукупність прийомів вивчення об'єктів аудиту, що базуються на теорії якості як історично сформованій філософській концепції;

2) при проведенні аудиту та наданні аудиторських послуг – це необхідний набір засобів для забезпечення підвищення рівня їх якості, що формується на міжнародному, національному та внутрішньофірмовому рівнях і передбачає сукупність заходів різноманітного характеру (нормативно-правових, організаційно-методологічних), спрямованих на збільшення довіри до результатів роботи аудитора та зростання престижу аудиторської професії;

3) при оцінці інформації, наданої аудитором (аудиторської думки), – встановлення критеріїв її корисності на підставі застосування якісного підходу (або теорії системного підходу до управління якістю), що дозволяє встановити рівень придатності інформації для користувачів.

Перспективами подальших розвідок у цьому напрямку вбачаємо дослідження умов, що забезпечують якість аудиторських послуг та формуються на міжнародному, національному, регіональному та внутрішньофірмовому рівнях.

### Література

- Фабіянська В. Ю. Поняття якості в аудиторській практиці. *Агросвіт*. 2017. № 9. С. 62–68. Fabianska V.Yu. (2017). Poniattia yakosti v audytorskii praktytisi [The concept of quality in auditing practice]. *Ahrosvit* [Agrosvit], 9, 62-68. [ in Ukrainian]
- Закон про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність 2017 (Верховна Рада України). Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> [in Ukrainian] (дата звернення: 12.08.2020). Zakon pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist 2017 (Verkhovna Rada Ukrainy). [Law on Audit of Financial Statements and Auditing Activity 2017 (Verkhovna Rada of Ukraine)]. Ofitsiyni sait Verkhovnoi Rady Ukrainy [The official website of the Verkhovna Rada of Ukraine]. <<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>> [ in Ukrainian] (2020, August, 12).
- Антонюк О. Р. *Методологія та організація процесу виконання аудиторських послуг* : монографія. Рівне : Зень О., 2018. Antoniuk O.R. (2018). *Metodolohiia ta orhanizatsiia protsesu vykonannia audytorskykh posluh*: monohrafiia [Methodology and organization of the process of performing audit services]. Rivne: Zen O. [ in Ukrainian]
- Бондар В. П. Якість аудиту та фактори її підвищення. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2018. № 4.46. С. 22–27. Bondar V.P. Yakist audytu ta faktory yii pidvyshchennia [Audit quality and factors for its improvement]. *Visnyk ZhDTU. Ekonomichni nauky* [Bulletin of ZhSTU. Economic sciences], 4.46, 22-27. [ in Ukrainian]
- Бондар В. П., Бондар Ю. В. (2015). Якість в аудиті та деякі аспекти в управлінні якістю. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. № 1. С. 36–66. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo\\_2015\\_1\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2015_1_5) (дата звернення: 12.08.2020). Bondar V.P., Bondar Yu.V. (2015). Yakist v audyti ta deiaki aspekty v upravlinni yakistiu [Quality in audit and some aspects in quality management]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu* [Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis], 1, 36-66. <[http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo\\_2015\\_1\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2015_1_5)> [ in Ukrainian] (2020, August, 12).

6. Василюк М. М. Системний підхід як ефективний інструмент удосконалення управління якістю аудиторських послуг. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2015. № 1. С. 20–26. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa\\_2015\\_1\(14\)\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2015_1(14)_5) (дата звернення: 12.08.2020).

Vasyliuk M.M. (2015). Systemnyi pidkhdid yak efektyvnyi instrument udoskonalennia upravlinnia yakistiu audytorskykh posluh [System approach as an effective tool for improving the quality management of audit services]. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohii, orhanizatsii* [Accounting, analysis and audit: problems of theory, methodology, organization], 1, 20-26. <[http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa\\_2015\\_1\(14\)\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2015_1(14)_5)> [ in Ukrainian] (2020, August, 12).

7. Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика. Кіровоград : ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006.

Davydov H.M. (2006). *Audyt: teoriia i praktyka* [Audit: theory and practice]. Kirovohrad: TOV «Imeks-LTD». [in Ukrainian]

8. Плахтій Т. Ф. Історичний аналіз розвитку концепції «якісні характеристики облікової інформації». *Облік і фінанси*. 2016. № 4. С. 60–68. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2016\\_4\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2016_4_9) (дата звернення: 12.08.2020).

Plakhtii T.F. (2016). Istorychnyi analiz rozvytku kontseptsii «iakisni kharakterystyky oblikovoi informatsii» [Historical analysis of the development of the concept of «qualitative characteristics of accounting information»]. *Oblik i finansy* [Accounting and finance], 4, 60-68. < [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2016\\_4\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2016_4_9)> [ in Ukrainian] (2020, August, 12).

9. Плахтій Т. Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку на основі якісного підходу : монографія. Житомир : ТОВ «БукДрук», 2017.

Plakhtii T.F. (2017). *Rozvytok teorii i metodolohii bukhhalterskoho obliku na osnovi yakisnoho pidkhdodu: monohrafiia* [Development of theory and methodology of accounting based on a qualitative approach]. Zhytomyr: TOV «BukDruk». [ in Ukrainian]

10. Проскуріна Н. М., Гринь В. П. Концептуальні підходи до формування системи управління якістю послуг аудиторських фірм. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. *Економічні науки*. 2012. № 1. С. 362–369. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei\\_2012\\_1\\_61](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2012_1_61) (дата звернення: 12.08.2020).

Proskurina N.M., Hryn V.P. (2012). Kontseptualni pidkhody do formuvannia systemy upravlinnia yakistiu posluh audytorskykh firm [Conceptual approaches to the formation of quality management system of audit firms]. *Visnyk Chernivetskoho torhovelno-ekonomichnoho instytutu. Ekonomichni nauky* [Bulletin of the Chernivtsi Trade and Economic Institute. Economic sciences], 1, 362-369. <[http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei\\_2012\\_1\\_61](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2012_1_61)> [ in Ukrainian] (2020, August, 12).

11. Пушкар М. С. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні : монографія / за заг. ред. Пушкар М. С. Тернопіль : «Карт-бланш», 2012.

Pushkar M.S. (2012). *Problemy i perspektyvy rozvytku audytu v Ukraini: Monohrafiia* [Problems and prospects of audit development in Ukraine]. Za zah. red. Pushkaria M.S. Ternopil: «Kart-blansh» [ in Ukrainian] (2020, August, 12).

12. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія. Київ : ДП «Інформаналіт. агентство», 2008.

Redko O.Iu. (2008). *Audyt v Ukraini. Morfolohiia*. Monohrafiia. [Audit in Ukraine. Morphology]. Monohrafiia. K.: DP «Informanalit. Ahenstvo» [in Ukrainian]

13. Якість. Словник української мови. Академічний тлумачний словник (1970–1980). URL: <http://sum.in.ua/s/jakistj> (дата звернення: 12.08.2020).

Yakist [Quality]. *Slovyk ukrainskoi movy. Akademichnyi tлумачnyi slovnyk* [Dictionary of the Ukrainian language. Academic explanatory dictionary] (1970–1980) < <http://sum.in.ua/s/jakistj>> [ in Ukrainian] (2020, August, 12).

14. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг 2016–2017 рр. Част I. (Міжнародна федерація бухгалтерів). Офіційний сайт Аудиторської палати України. URL: <https://www.apu.net.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017> [in Ukrainian] (дата звернення: 12.08.2020).

Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh 2016-2017 (Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv). [International standards for quality control, auditing, inspection, other assurance and related services 2016-2017 (International Federation of Accountants)], 1. Ofitsiynyi sait Audytorskoi palaty Ukrainy [The official website of the Audit Chamber of Ukraine], <<https://www.apu.net.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>> [in Ukrainian] (2020, August, 12).

15. Додаток до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг 2016–2017 Част. III. (Міжнародна федерація бухгалтерів). Офіційний сайт Аудиторської палати України. URL: <https://www.apu.net.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017> [in Ukrainian] (дата звернення: 12.08.2020).

Dodatok do mizhnarodnykh standartiv kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh 2016-2017 (Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv). [Addendum to international standards for quality control, auditing, review, other assurance and related services (International Federation of Accountants)], 3. Ofitsiynyi sait Audytorskoi palaty Ukrainy [The official website of the Audit Chamber of Ukraine], <<https://www.apu.net.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>> [in Ukrainian] (2020, August, 12).

16. Порядок проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг 2019 (Міністерство фінансів України). Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1026-19#Text> [in Ukrainian] (дата звернення: 12.08.2020).

Poriadok provedennia perevirok z kontroliu yakosti audytorskykh posluh 2019 (Ministerstvo finansiv Ukrainy). [Procedure for conducting audits on quality control of audit services 2019 (Ministry of Finance of Ukraine)]. Ofitsiynyi



sait Verkhovnoi Rady Ukrainy [The official website of the Verkhovna Rada of Ukraine]. <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1026-19#Text>> [in Ukrainian] (2020, August, 12).

17. Рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг 2019 (Рада нагляду за аудиторською діяльністю Державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю»). Офіційний сайт Аудиторської палати України. URL: <https://www.apu.com.ua/2019/10/07/%D0%BC%D0%B5%D1%82%D0%BE%D0%B4%D0%B8%D1%87%D0%BD%D1%96-%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B0%D0%BB%D0%B8/> [in Ukrainian] (дата звернення: 12.08.2020).

Rekomendatsii shchodo provedennia perevirok z kontroliu yakosti audytorskykh posluh 2019 (Rada nahliadu za audytorskoiu diialnistiu Derzhavnoi ustanovy «Orhan suspilnoho nahliadu za audytorskoiu diialnistiu») [Recommendations for conducting audits on quality control of audit services 2019 (Audit Oversight Board of the State Institution (Public Oversight Audit Authority))]. Ofitsiyni sait Audytorskoi palaty Ukrainy [The official website of the Audit Chamber of Ukraine], <https://www.apu.com.ua/2019/10/07/%D0%BC%D0%B5%D1%82%D0%BE%D0%B4%D0%B8%D1%87%D0%BD%D1%96-%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B0%D0%BB%D0%B8/> [in Ukrainian] (2020, August, 12).