

УДК 657.6

Семенець А. О.

доктор економічних наук, доцент,
Харківський торговельно-економічний інститут
Української інженерно-педагогічної академії, Україна;
e-mail: 55557777alina@gmail.com; ORCID ID: 0000-0003-2948-6238

ЯКІСТЬ АУДИТУ: ДО ПРОБЛЕМИ УТОЧНЕННЯ ПОНЯТТЯ

Анотація. Метою статті є систематизація та узагальнення наявних підходів до трактування поняття якості аудиту і деяких практичних аспектів його застосування. Однією з важливих тенденцій, яка чітко проявилася в останній час, є найсуворіша вимога до високої якості аудиту. Подальший розвиток аудиту на всіх рівнях нерозривно пов'язаний із підвищенням його якості. Аудиторська інформація є першоосною для ухвалення управлінських рішень, тому підвищення якості аудиторської інформації і як наслідок якості аудиту сприятиме підвищенню якості управлінських рішень, що звичайно позначиться на економічному та фінансовому стані на всіх рівнях управління, а також сприятиме зниженню інформаційного ризику під час ухвалення рішень усіма користувачами фінансової інформації. Розглянуто значення якості аудиторської інформації в сучасних економічних процесах. Вивчено питання впливу аудиту на розвиток економічних процесів на мікро- і макrorівні. Досліджено теоретичні розробки в напрямі визначення якості аудиту, що має визначальне значення на методологію проведення аудиту, оцінку його якості, достовірність аудиторської інформації, її значення для всіх користувачів фінансової інформації. Ці теоретичні розробки мають також суттєвий вплив на практичну аудиторську діяльність, достовірність наданої інформації, її якісні показники та інші фактори, важливі для користувачів аудиторської інформації. Доведено, що основним критерієм якості аудиторської інформації є її достовірність і відповідність фактичному стану об'єкта аудиту. Дослідження причин глобальної економічної кризи, що розгорнулася 2008 року, із усією гостротою виявило спектр проблем, викликаних рішеннями, які ухвалювалися на підставі аудитованої фінансової звітності. Серед основних причин цієї фінансової кризи, крім загальноекономічних, є якість бухгалтерського обліку і якість проведеного аудиту, які визначально вплинули на банкрутство ключових фінансових установ, що згодом призвело до кризи, а також недостатній контроль для запобігання шахрайським діям підприємств, які перевіряють аудиторські фірми, що є наслідком аудиту низької якості. Дано нове визначення якості аудиту, яке істотно відрізняється від більшої частини чинних на нинішній день. Це, у свою чергу, дає можливість більш точно і правильно визначити напрями, методи, принципи та інші складові аудиторських перевірок, суттєво підвищивши їхню якість. У перспективі підвищення якості аудиту має суттєво скоротити ризики кризових явищ у реальному секторі економіки.

Ключові слова: якість аудиту, аудит, аудиторські послуги, оцінка, контроль, достовірність, фактичний стан, об'єкт аудиту.

Формул: 0; рис.: 0; табл.: 2; бібл.: 31.

Semenets A.

Doctor of Economics, Associate Professor,
Kharkiv Institute of Trade and Economics
of Ukrainian Engineering Pedagogics Academy, Ukraine;
e-mail: 55557777alina@gmail.com; ORCID ID: 0000-0003-2948-6238

AUDIT QUALITY: TO THE ISSUE OF REFINING THE CONCEPT

Abstract. The purpose of the article is to systematize and generalize the existing approaches to interpret the audit quality concept and judge it as for its implementation. The strictest demand for high quality audit is one of the important trends, which have become clear recently. The further

development of audit at all levels is inextricably linked to improving its quality. Audit information is the basis for management decisions, so improving the audit information quality, and therefore, audit quality, will improve the quality of management decisions, which will inevitably affect the economic and financial situation at all the management levels, and reduce information risk during decision-making by all the financial information users. The importance of the audit information quality in modern economic processes has also been considered. The audit impact on the development of economic processes at the micro- and macro-levels has been studied. Theoretical insights into the issue of determining audit quality have been analyzed, which is crucial both for the methodology of audit performance and audit quality evaluation, and for audit information reliability, thus being useful for all the financial information users. These theoretical insights also have a significant impact on the practical audit activities, the reliability of the information provided, its quality indicators and other factors that are important for audit information users. It has been proven that the main criterion for audit information quality is its reliability and compliance with the actual state of the audited entity. The study of the causes of the global economic crisis, which unfolded in 2008 with all its severity, revealed a range of problems caused by decisions made on the basis of audited financial statements. Among the main causes of this financial crisis, in addition to the general economic ones, is, firstly, accounting quality and audit quality, which significantly contributed to the bankruptcy of key financial institutions, thus leading to the crisis; and secondly, insufficient control over possible fraud by audited enterprises. Both are the result of low quality audit. A new definition of audit quality is given, which differs greatly from most of the current ones. This, in turn, makes it possible to more accurately and correctly identify the directions, methods, principles and other components of audits, considerably improving their quality. In the long run, improving audit quality should significantly reduce the risks of crisis development in the real sector of economy.

Keywords: audit quality, audit, audit services, evaluation, control, reliability, actual state, audited object.

JEL Classification M42

Formulas: 0; fig.: 0; tabl.: 2; bibl.: 31.

Вступ. Світові та регіональні ринки аудиторських послуг, сформовані на основі міжнародних стандартів аудиту, постійно вдосконалюються під впливом інформаційних потреб соціуму і всіх користувачів фінансової інформації.

Однією з найважливіших тенденцій, яка чітко проявилася останнім часом, є суворі вимоги до високої якості аудиту. Подальший розвиток аудиту на всіх рівнях нерозривно пов'язаний із підвищенням його якості. Аудиторська інформація є першоосною для ухвалення управлінських рішень, тому підвищення якості аудиторської інформації і як наслідок якості аудиту сприятиме підвищенню якості управлінських рішень, що природно позначиться на економічному і фінансовому стані на всіх рівнях управління, а також сприятиме зниженню інформаційного ризику при ухваленні рішень усіма користувачами фінансової інформації.

Аналіз досліджень і постановка завдання. Питання якості аудиту, його контролю і оцінки завжди перебували в центрі уваги теоретиків і практиків аудиту, таких, як Д. Брайдон [1], М. М. Василюк [2], С. Гловер [3], О. Даниленко [4], Н. І. Дорош [5], В. П. Коваленко [6], В. Є. Козак [7], Л. Лін [8], О. Е. Лубенченко [9], О. В. Марчук [10], Т. Омер [3], А. А. Пономарьов [7], Н. М. Проскуріна [6], О. Ю. Редько [11], О. Р. Суха [10], Н. Тепалагул [8], В. Ю. Фабіянська [12], Б. Христенсен [3], Н. С. Шалімова [13; 14], М. Шеллі [3] та інших. У Міжнародних стандартах аудиту для підвищення впевненості та довіри до результатів аудиторської діяльності встановлено необхідність здійснення контролю якості в аудиторських фірмах. Вимоги до створення і підтримки системи управління якістю на рівні аудиторської фірми встановлені законодавчо і функції контролю покладені на Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та Аудиторську палату України. При цьому ні в законодавчих і нормативних документах, ні у спеціальній літературі

остаточно не сформульовані основні поняття регулювання якості аудиту та аудиторських послуг, системні, комплексні підходи до їх забезпечення і навіть визначення якості аудиту, на нашу думку, потребує суттєвого уточнення. Також потребують доповнення та доопрацювання системні вимоги та критерії оцінки якості аудиту, у даний час вони в основній масі своїй непрямі, а кількісні вимагають істотного уточнення і доопрацювання.

Усе вищезазначене приводить до необхідності поглибленого теоретичного осмислення, і на цій базі — розроблення критеріїв та оцінки якості аудиту, методологій її визначення та підвищення.

Метою дослідження є систематизація та узагальнення наявних підходів до трактування поняття якості аудиту і практичних аспектів його застосування.

Методологія і методи дослідження. Виходячи з мети статті та для її досягнення використовувалися такі методи дослідження: аналіз, синтез, індукція, дедукція, моделювання, узагальнення, порівняння, хронологічний аналіз. Методологічною та інформаційною основою роботи є матеріали періодичних видань, наукові праці, нормативно-правові акти України, звіти і матеріали установ та організацій України, ЄС та інших професійних організацій аудиторів і бухгалтерів світу.

Результати дослідження. Питання якості аудиту завжди перебували в центрі уваги, як теоретиків, так і практиків аудиту. Результати проведення Комітетом з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України перевірок із контролю якості аудиторських послуг (АП) суб'єктів аудиторської діяльності (САД) за 2019—2020 роки наведено в *табл. 1*.

Таблиця 1

Результати проведених перевірок з контролю якості аудиторських послуг

Результати перевірки з контролю якості	Кількість САД	
	2019 рік	2020 рік
Пройшов перевірку	-	6
Пройшов перевірку з обов'язковими до виконання рекомендаціями	10	18
Не пройшов перевірку	8	7
Перевірку завершено шляхом складання акта про неможливість проведення перевірки	1	-
Перевірку за місцезнаходженням перенесено на наступний рік (з власної ініціативи на підставі поданих заяв)	17	-
Відмова від проведення перевірок з контролю якості АП у зв'язку з обставинами, що пов'язані із захворюванням на COVID-19	-	1
Виключено з Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності за власним бажанням САД, що входили до плану-графіка	9	2
САД, що не відповідає вимогам щодо проведення перевірок контролю якості АП	9	1
Відмова від проведення перевірок з контролю якості АП	18	11
Разом	72	46

Джерело. [15].

Дані *табл. 1* свідчать, що Аудиторська палата України досить суворо ставиться до контролю якості аудиторських послуг САД, так: 1) пройшов перевірку з обов'язковими до виконання рекомендаціями (14 % САД у 2019 р. та 39 % САД у 2020 р.); 2) не пройшов перевірку (11 % САД у 2019 р. та 15 % САД у 2020 р.); 3) виключено з Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності за власним бажанням САД, що входили до плану-графіка (12,5 % САД у 2019 р. та 4 % САД у 2020 р.); 4) САД, що не відповідає вимогам до проведення перевірок контролю якості АП (12,5 % САД у 2019 р. та 2 % САД у 2020 р.); 5) відмова від проведення перевірок з контролю якості АП (25 % САД у 2019 р. та 24 % САД у 2020 р.). За результатами проведеного контролю за 2015—2020 роки з боку Аудиторської палати України за діяльністю САД впливає, що одним з істотних недоліків під час здійснення аудиторської діяльності є нехтування, з різних причин, з боку САД фактичними методами контролю, що суттєво позначається на якості проведеного аудиту.

Якість аудиту для замовника аудиту — це основа для ухвалення управлінських рішень, а для аудитора-виконавця — істотна складова для визначення вартості робіт, обсягів

і термінів їх проведення, а також ресурсів, що виділяються для проведення аудиту за договором. Попри це, досі немає однозначності у визначенні суті якості аудиту та критеріїв, які впливають і визначають цю якість. У даний час значення якості аудиту постійно зростає і її роль в економічній, господарській діяльності підприємств набуває дедалі більшого і визначального значення. Саме щодо цього питання якості аудиту в усіх своїх аспектах вимагає подальшого глибокого теоретичного аналізу і дослідження. У цьому напрямі важливо вирішити такі завдання:

- визначити сутність поняття «якість аудиту»;
- виявити підходи до оцінки якості аудиту.

Попри величезне значення питань якості для теорії та практики аудиторської діяльності, ні у світовому, ні у вітчизняному аудиті немає однозначного і чіткого визначення терміна «якість аудиту» і системи оцінки якості аудиту. У переважній більшості ситуацій питання якості аудиту розглядаються з двох позицій. По-перше, з позиції замовника, це задоволення його потреб в аудиті. По-друге, як вважають багато фахівців, на якість проведеного контролю впливає повнота та якість виконання регламентувальних документів.

Для організації оцінки якості аудиту варто враховувати тлумачення зазначеного поняття у працях науковців і практиків.

Поняття «якість аудиту» — складне і багатоаспектне. Витоки цього поняття лежать у філософських засадах [16—18], відповідно до яких якість є філософською категорією, що є ознакою (внутрішньою визначеністю), за якою предмети і процеси відрізняються між собою.

Визначаючи якість аудиту, треба враховувати, що аудиторські послуги мають свої специфічні ознаки і характеристики, які вимагають їх віднесення до професійних послуг відповідно до Державного класифікатора продукції та послуг ДК 016:2010 [19]. Н. І. Дорош вважає, що загальна відмінність, властива для різного роду послуг, і полягає в тому, що їхнім предметом виступають, здебільшого, відповідні дії, послуги як такі, а не уречевлений результат [5].

Можна погодитися з думкою Н. С. Шалімової, що аудит може бути якісним тільки в тому разі, якщо виконуватиметься з дотриманням професійних стандартів, і такі критерії якості будуть більш-менш розтлумачені в нормативних документах [14], хоча, на нашу думку, і це не є абсолютною гарантією високої якості аудиту. Сам факт проведення аудиту не є достатнім; важливі, по-перше, його якість щодо задоволення потреб користувачів, по-друге — механізм доведення професійної думки аудитора до них [13; 14]. Але цей перелік є неповним, тому, по-третє, на нашу думку, головне, — достовірне відображення фактичного стану об'єкта аудиту. Ми не можемо повністю погодитися з наведеною думкою, попри важливість зазначених факторів, на нашу думку, основною вимогою до аудиторської інформації є її достовірність і відповідність фактичному стану об'єкта аудиту. Цього можна досягти тільки за оптимального співвідношення документальних і фактичних методів контролю. На доцільність цього поєднання вказано і в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (стаття 10) — для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їхні наявність, стан і оцінка.

У *табл. 2* наведено, на нашу думку, найпоширеніші визначення поняття «якість аудиту», що відображають квінтесенцію подібних дефініцій із досліджених 47 джерел.

Аналіз нормативних документів [20—25] дозволяє зробити висновок, що в них нормативно закріплена тією чи іншою мірою думка вищезгаданих фахівців у сфері аудиту. Звертає на себе увагу кілька особливостей у формулюваннях щодо якості аудиту, представлених у проаналізованих нормативних документах:

- «звіти, які надаються фірмою або партнерами із завдання, відповідають обставинам» [23];
- «метою аудиту фінансової звітності є формування аудитором думки щодо фінансової звітності на основі отриманих прийнятних аудиторських доказів у достатньому

обсязі щодо того, чи не містить фінансова звітність суттєвих викривлень, та надання ним звіту відповідно до результатів своєї роботи» [21].

Таблиця 2

Визначення поняття «якість аудиту»

Автор	Зміст визначення
Василюк М. М. [2]	Варто розглядати як сукупність процесів, що здійснюються аудитором при проведенні перевірки або наданні послуг та забезпечують користувачів своєчасною, достовірною та повною інформацією, що міститься в аудиторському висновку.
Даниленко О. [4]	Здатність задовольняти встановлені та перспективні потреби замовника в отриманні достовірного рівня впевненості в інформації і забезпечення достовірності цієї інформації. Критерієм якості аудиторської перевірки в даний час є наявність достатніх аудиторських доказів, які слугують інформаційною базою для оцінювання якості аудиторських послуг аудиторів.
Проскуріна Н. М., Коваленко В. П. [6]	Здатність аудиторських послуг задовольняти потреби замовника та суспільства в отриманні достатнього рівня впевненості у фінансовій інформації, що виступає предметом аудиту та досягається за рахунок додержання встановлених стандартів аудиту й етичних норм.
Козак В. Є., Пономарьов А. А. [7]	Відповідність в усіх 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 або її персоналу ознак правопорушень.
Лубенченко О. Е. [9]	Якість аудиторських послуг хоч і не має оціночного критерію, та є конкретною перевагою і залежить насамперед від кваліфікації персоналу аудиторської фірми, його обізнаності в технологіях перевірок і нормах чинного законодавства. Якість аудиторських послуг формує репутацію і діловий імідж як фахівця, так і компанії, представником якої він виступає.
Суша О. Р., Марчук О. В. [10]	Гарантує довіру громадськості, яка покладається на інформацію, що надається аудитором в процесі виконання завдань з надання впевненості. Таким чином, одним з критеріїв якості аудиторської послуги можемо виділити довіру, яка досягається дотриманням принципів професійної етики.
Редько О. Ю. [11]	Системне дотримання реальної професійної незалежності, вимог чинного законодавства та стандартів аудиту, дотримання Кодексу професійної етики і професійну діяльність у сфері аудиту.
Фабіянська В. Ю. [12]	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.
Шалімова Н. С. [13]	Ключовий критерій оцінки результативності аудиторської діяльності — включає такі елементи, як якість процесу аудиту, якість сформованої думки аудитора, якість проміжного та кінцевого результатів аудиту, якість інформування користувачів про процес та результати аудиту. Ці елементи характеризують вплив функціонування аудиторської діяльності на зовнішнє середовище (зовнішня оцінка) та її зміну (внутрішня оцінка) і повинні розглядатися у двох аспектах: з позицій його сутності і визначення того, чи є послуги з проведення перевірки конкретного клієнта аудитором як таким, та з огляду на задоволення інформаційних потреб користувачів, зокрема суспільства, у встановленні рівня об'єктивності та достовірності фінансової інформації. При визначенні якості аудиту слід враховувати те, що аудит є комунікаційним процесом, а одна з ключових проблем комунікації – проблема адекватного сприйняття інформації, що передається, та, відповідно, результативності комунікації.

Примітка. Складено автором.

У цих формулюваннях вказується, що однією з головних цілей проведення аудиту, яка визначає його якість, є виявлення фактичного стану об'єкта аудиту.

Нормативна база має визначальне значення для побудова системи внутрішнього аудиту, формування прозорості та зрозумілої оцінки її якісних показників і перспектив розвитку [26].

Учені Б. Христенсен, С. Гловер, Т. Омер і М. Шеллі сформулювали такі визначення якості аудиту: а) для аудиторів: 1) аудит, проведений відповідно до GAAS; 2) аудит, який призводить до постфактум точної фінансової звітності; 3) аудит, який фахово спланований;

б) для інвесторів: 1) аудит, проведений добре навченими особами; 2) фахово спланований аудит; 3) аудит, проведений незалежними скептичними аудиторами. А також визначили основні ознаки низької якості аудиту з позиції: а) аудиторів: 1) перерахунок; 2) правозастосування SEC (Комісія з цінних паперів і бірж); 3) недоліки, виявлені РСАОВ (Рада з нагляду за бухгалтерським обліком публічних компаній); б) інвесторів: 1) перерахунок; 2) незадовільне розкриття інформації; 3) часта зміна аудитора [3].

Д. Брайдон зазначив інформативність аудиту і посилення довіри до його результатів як основні напрями розвитку якості аудиту і запропонував уніфікувати визначення якісного аудиту, представляючи його у формі структурних елементів: етика, операції, судження, результати та ефективність [1].

Цю думку поділяє ICAEW (Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу), який розробив трирівневу модель взаємодії між аудиторами і користувачами [27].

Питанням якості аудиту присвячена достатня кількість зарубіжних робіт, зокрема [8; 28; 29], які в цілому відображають наведені вище думки фахівців, що фокусуються багато в чому на результатах і окремих елементах системи якості аудиту, що і підкреслюють гостру необхідність подальших досліджень у цьому напрямі.

Усі наведені вище визначення різною мірою і з різних аспектів розкривають поняття «якість аудиту». Однак переважна частина з них, на нашу думку, визначають скоріше умови, підходи до досягнення високої «якості аудиту», не розкриваючи сутності цього поняття. З одного боку, на перше місце ставиться задоволення потреб користувачів фінансової інформації, при цьому не визначається, у чому ж полягає зміст цих потреб. З другого боку, висувається вимога виконання чинного законодавства, стандартів аудиту тощо, що само по собі не тільки не є «якістю аудиту», але і не гарантує досягнення високої якості аудиту, наприклад, якщо ці вимоги будуть виконані формально.

Виходячи з вищезазначеного, на нашу думку, якість аудиту — це точна відповідність думки аудитора фактичному стану об'єкта аудиту, відображеному в бухгалтерському обліку, фінансовій звітності, інших використовуваних джерелах інформації та аудиторських доказах, за умови, що бухгалтерський облік вівся відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, фінансова звітність складалася на основі даних бухгалтерського обліку відповідно до стандартів, при цьому і бухгалтерський облік, і як наслідок фінансова звітність, а також інші джерела аудиторської інформації достовірно відображають фактичний стан об'єкта аудиту, іншими словами — результати аудиту достовірно відображають фактичний стан об'єкта аудиту. У такому разі якість аудиту і якість аудиторських послуг, якщо ці послуги мають контрольний або оціночний характер, — рівнозначні поняття.

У найзагальнішому варіанті завдання аудиту як форми економічного контролю, на нашу думку, полягає в такому: варто визначити стан об'єкта аудиту відповідно до чинного законодавства, планових та інших внутрішніх документів підприємства, потім виявити фактичний стан досліджуваного об'єкта на підставі даних бухгалтерського обліку, фінансової звітності та інших джерел інформації, установити відхилення і пояснити їх.

Визначення якості аудиту, тобто ступеня точності, відповідності фактичного стану об'єкта аудиту, виявленого за даними бухгалтерського обліку і фінансової звітності, — украй складне завдання і недостатньо вивчений напрям аудиторської діяльності, яке водночас має величезне і загальноекономічне значення. Фактичний стан об'єкта аудиту представляється невідомою величиною і дані бухгалтерського обліку лише побічно визначають цей стан (хоча ми припускаємо, що за правильного виконання стандартів бухгалтерського обліку, інших необхідних вимог бухгалтерський облік точно описує фактичний стан об'єкта обліку). За наявності невиявлених викривлень бухгалтерського обліку фактичний стан об'єкта представляється невизначеним. З цієї позиції визначення якості проведеного аудиту є наріжним завданням, що визначає ставлення всіх користувачів фінансової інформації до результатів перевірки, їхню подальшу поведінку, а також роль, місце і значення аудиту в системі сучасних економічних відносин на всіх рівнях управління та перспективи його розвитку в майбутньому.

Оцінка якості аудиту в даний час є вкрай складним і маловивченим завданням. На нашу думку, найбільш точну оцінку якості аудиту дає наступний, після проведення аудиту, період діяльності перевіреного об'єкта. Так, якщо через якийсь відрізок часу (і в рамках цього відрізка) об'єкт аудиту функціонує в обумовлених параметрах і показує заздалегідь спрогнозовані показники та результати діяльності, то можна говорити про високу якість наданих аудиторських послуг, проведеного аудиту. В іншому разі, якщо прогноз і фактичний стан, а також реальні результати різняться, не збігаються — проведений аудит низької якості. Цей метод хороший і тим, що його можна виразити і кількісно — відхилення прогнозних значень від фактичних легко представляються кількісно, наприклад у формі відсотків.

Хорошою наочною ілюстрацією цього методу (хоча і негативною, тобто низької якості аудиторських послуг) може слугувати приклад іпотечних банків США (фінансова криза 2008 року), ЮКОСа (у червні 2007 року російський підрозділ PwC відкликав аудиторські висновки зі звітності ЮКОСа за 1996—2004 роки, через надання клієнтом недостовірної інформації), які успішно і позитивно пройшли аудит та збанкрутували протягом короткого періоду після закінчення аудиторської перевірки й отримання позитивного аудиторського висновку. Так само банкрутство іпотечних банків США призвело до глобальної світової фінансової кризи. У цьому ряді і ситуація, що склалася з ПриватБанком 2017 року, проте за наслідками і значенням вона жодною мірою не може бути прирівняна до вищенаведених прикладів. Істотним недоліком цього методу є те, що оцінку якості аудиту можна провести тільки через якийсь час після закінчення аудиторської перевірки і видачі (опублікування) аудиторського звіту.

Глобальна економічна криза, яка розгорнулася 2008 року, з усією гостротою виявила спектр проблем, викликаних рішеннями, які ухвалює на підставі аудированої фінансової звітності. Одними з основних причин цієї фінансової кризи, крім загальноекономічних, на нашу думку, стали:

– бухгалтерський облік за системою МСФЗ, відомий як справедливий бухгалтерський облік (fair accounting) або переоцінка балансової вартості активів (mark-to-market), який базується на відомих принципах, у тому числі превалювання сутності над формою. Ці особливості бухгалтерського обліку за системою МСФЗ можуть істотно впливати на ділові коливання через значний вплив на активи, пасиви підприємства і як наслідок на фінансові показники діяльності. При цьому формально виконуються всі вимоги стандартів МСФЗ. Більш детально ці аспекти бухгалтерського обліку відповідно до МСФЗ будуть розглянуті в подальших роботах;

– аудит низької якості, який проявився в недостатньому контролі для запобігання шахрайським діям підприємств, що перевіряються (у нашому варіанті інвестиційних компаній) аудиторськими фірмами.

Професійна етика та інші елементи аудиторської діяльності мають істотний, а то й вирішальний вплив на якість аудиту, саме з цієї причини вони, на нашу думку, можуть бути метою окремих досліджень у майбутньому.

Істотний вплив на якість аудиту здійснюють принципи бухгалтерського обліку та аудиту, який ми розглядали раніше [30]. Щодо цього доцільно продовжувати теоретичні дослідження на основі сучасних підходів і даних у цьому напрямі.

Як пропозицію, що потребує більш детального опрацювання і буде виконана в наступних роботах для визначення якості аудиту, можна запропонувати таке. Аудит роблять за певний період діяльності об'єкта аудиту. На підставі отриманих даних будується прогнозна модель, заснована на економіко-математичних методах. Що точніше, ближче показники аудиторської моделі наближаються до реальних фактичних показників діяльності об'єкта аудиту, то вища якість аудиту.

Оцінка якості аудиту за кількістю перевірених питань; відповідністю критеріям чинного законодавства, стандартів аудиту; часом перевірки; залученими силами і засобами, та іншим, звичайно ж, дає певне уявлення про якість аудиту. Але, на нашу думку, по-перше,

це непряма оцінка, цілком можливо, не відображає фактичний стан об'єкта аудиту, а по-друге, не може бути виражена кількісно.

Сутність якості аудиту можна розкрити на основі загальнонаукового розуміння якості як деякої сукупності, яка обумовлює можливість задовольнити потреби замовників, відповідно до встановлених вимог і свого призначення.

Значний вплив на якість аудиту справляє підвищення рівня і якості внутрішнього аудиту, зокрема впровадження форензик аудиту в систему внутрішнього аудиту. Більш детально ці питання були розглянуті в попередніх працях [31] і будуть розглядатися в подальшому.

Система контролю якості аудиту сама повинна гарантувати високу його якість і надавати впевненість у тому, що вона дієва і базується на неухильному дотриманні принципів і вимог усіх нормативних, законодавчих і внутрішніх документів у всіх аспектах перевірки і дозволить виявити суттєві викривлення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Висновки. Наукова новизна, теоретичне і практичне значення проведених досліджень, на нашу думку, полягають в тому, що дано нове визначення якості аудиту, яке істотно відрізняється від більшої частини чинних на нинішній день. Це, у свою чергу, дає можливість більш точно і правильно визначити напрями, методи, принципи та інші складові аудиторських перевірок, суттєво підвищивши їхню якість. У перспективі підвищення якості аудиту має суттєво скоротити ризики кризових явищ у реальному секторі економіки.

Як показало проведене дослідження, основною вимогою до аудиторської інформації є її достовірність і відповідність фактичному стану об'єкта аудиту за питаннями, що перевіряються, — це є основним критерієм якості аудиту. Таким чином, якість аудиту — це точна відповідність думки аудитора фактичному стану об'єкта аудиту, відображеного в бухгалтерському обліку, фінансовій звітності, інших використовуваних джерелах інформації та аудиторських доказах, за умови, що бухгалтерський облік вівся відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, фінансова звітність складалася на основі даних бухгалтерського обліку відповідно до стандартів, при цьому і бухгалтерський облік, і як наслідок фінансова звітність, а також інші джерела аудиторської інформації достовірно відображають фактичний стан об'єкта аудиту, іншими словами — результати аудиту достовірно відображають фактичний стан об'єкта аудиту.

Виходячи з наведеного визначення «якість аудиту» або «якість аудиторських послуг», які в цьому разі є рівнозначними поняттями, доцільно будувати систему перевірки та оцінки якості аудиторських послуг, що мають контрольний або оціночний характер, яка, з одного боку, визначає відповідність наданих аудиторських послуг нормативним документам, стандартам аудиту, внутрішнім документам підприємства та ін., а так само ступінь задоволення потреб замовника аудиту і всіх користувачів фінансової інформації. З другого боку, система контролю й оцінки якості аудиторських послуг, що мають контрольний або оціночний характер, повинна чітко і точно визначити ступінь відповідності аудиторської інформації, наведеної в аудиторському звіті та інших аудиторських документах, фактичному стану об'єкта аудиту.

Потрібні подальші дослідження в напрямі визначення відповідності аудиторської інформації, отриманої в результаті надання аудиторських послуг, фактичному стану об'єкта аудиту з метою формування і побудови системи контролю та оцінки якості аудиторських послуг, а також розроблення і створення методики оцінки якості аудиторських послуг, які повинні базуватися на запропонованому визначенні поняття якості аудиту.

Література

1. Brydon D. Assess, assure and inform: improving audit quality and effectiveness. *Independent report. The quality and effectiveness of audit: independent review*. 2019. February 14. URL : https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/852960/brydon-review-final-report.pdf (date of access: 28.12.2020).
2. Василюк М. М. Умови забезпечення та чинники впливу на якість аудиторських послуг. *Інноваційна економіка*. 2015. № 1. С. 212—215.
3. Christensen B. E., Glover S. M., Omer T. C., Shelley M. K. Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors. *Contemporary Accounting Research, Forthcoming, Mays Business School Research Paper*. 2014. October 2. № 2358163. URL : <https://ssrn.com/abstract=2358163> (date of access: 28.12.2020).

4. Даниленко О. Організація системи контролю якості в аудиторських фірмах. *Аудитор України*. 2014. № 7—8 (224—225). С. 39—50.
5. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика. Київ : Знання, 2006. 495 с.
6. Проскурніна Н. М., Коваленко В. П. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи. *Економічний часопис-XXI*. 2010. № 9—10. С. 53—57.
7. Козак В. Є., Пономарьов А. А. Контроль якості аудиторських послуг в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 5. Т. 3. С. 220—223.
8. Tepalagul N., Lin L. Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. 2015. Vol. 30 (1). P. 101—121.
9. Лубенченко О. Е. Формування конкурентних переваг аудиторських фірм. *Економіка и управление*. 2007. № 1. С. 25—29.
10. Суха О. Р., Марчук О. В. Проблеми і перспективи контролю якості аудиту в Україні. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. 2007. Вип. 3 (39). С. 290—296.
11. Редько О. Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 1. С. 46—54.
12. Фабіянська В. Ю. Система контролю якості аудиторських фірм України як основа їх сталого розвитку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С. 132—143.
13. Шалімова Н. С. Аудит в системі соціально-економічних відносин України : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2013. 33 с.
14. Шалімова Н. С. Якість аудиту як ключовий критерій оцінки його результативності в системі соціально-економічних відносин. *Бізнес Інформ*. 2014. № 4. С. 335—340.
15. Контроль якості / Аудиторська палата України. 2019. URL : <https://www.apu.com.ua/2019/10/07/консультації-та-корисна-інформація> (дата звернення: 17.04.2021).
16. Сиротенко Э. А. Системное представление аудита. *Аудит и финансовый анализ*. 2005. № 1. С. 80—102.
17. Українська радянська енциклопедія / ред. М. П. Бажан [та ін.]. Київ : Головна редакція УРЕ, 1964. Т. 16 : Цементация — Б. 632 с.
18. Философский словарь / под ред. И. Т. Фролова. 5-е изд. Москва : Политиздат, 1987. 590 с.
19. Про затвердження та скасування національних класифікаторів : Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11.10.2010 № 457 / Верховна Рада України. *Законодавство України*. 2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0457609-10#Text> (дата звернення: 20.12.2020).
20. International Code of Ethics for Professional Accountants / IESBA. 2018. July 31. URL : <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf> (date of access: 20.12.2020).
21. Концептуальна основа якості аудиту: ключові елементи, що створюють середовище для якості аудиту : Додаток до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / Міністерство фінансів України. 2019. 27 грудня. URL : [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%203\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%203(1).pdf) (дата звернення: 20.12.2020).
22. МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» : Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / Міністерство фінансів України. 2019. 27 грудня. URL : [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 20.12.2020).
23. МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» : Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / Міністерство фінансів України. 2019. 27 грудня. URL : [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 20.12.2020).
24. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» : рішення Аудиторської палати України від 27.09.2007 № 182/4 / Верховна Рада України. *Законодавство України*. 2007. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2_4230-07#Text (дата звернення: 24.12.2020).
25. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2018. № 9. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 24.12.2020).
26. Крутова А. С., Семенець А. О. Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту: вітчизняний досвід та світова практика. *Бізнес Інформ*. 2018. № 12. С. 309—316.
27. User-driven assurance: fresh thinking. *ICAEW*. 2019. URL : <https://www.icaew.com/technical/thought-leadership/audit-and-assurance-thought-leadership/user-driven-assurance-fresh-thinking> (date of access: 23.12.2020).
28. Overview of Audit Quality Indicators / Accountancy Europe. 2015. December 3. URL : https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1607_Update_of_Overview_of_AQIs.pdf (date of access: 23.12.2020).
29. Achieving High-Quality Audits. *IFAC*. 2019. URL : <https://www.ifac.org/what-we-do/speak-out-global-voice/points-view/achieving-high-quality-audits#toptab-5-the-right-measurement> (date of access: 23.12.2020).
30. Семенець А. О. Вплив принципів внутрішнього аудиту на контрольне середовище: економічні та соціальні наслідки. *Економічний простір*. 2018. № 139. С. 182—198.
31. Семенець А. О. Методологічні засади запобігання економічним злочинам в системі внутрішнього аудиту торговельного підприємства. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 2 (88). С. 136—143.

Статтю рекомендовано до друку 22.04.2021

© Семенець А. О.

References

1. Brydon, D. (2019, February 14). Assess, assure and inform: improving audit quality and effectiveness. *Independent report. The quality and effectiveness of audit: independent review*. Retrieved December 28, 2020, from https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/852960/brydon-review-final-report.pdf.
2. Vasyliuk, M. M. (2015). Umovy zabezpechennia ta chynnyky vplyvu na yakist audytorskykh posluh [Terms of provision and factors influencing the quality of audit services]. *Innovatsiina ekonomika — Innovative economy*, 1, 212—215 [in Ukrainian].

3. Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C., & Shelley, M. K. (2014, October 2). Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors. *Contemporary Accounting Research, Forthcoming, Mays Business School Research Paper, 2358163*. Retrieved December 28, 2020, from <https://ssrn.com/abstract=2358163>.
4. Danylenko, O. (2014). Orhanizatsiia systemy kontroliu yakosti v audytorskykh firmakh [Organization of quality control system in audit firms]. *Audytor Ukrainy — Auditor of Ukraine, 7—8 (224—225)*, 39—50 [in Ukrainian].
5. Dorosh, N. I. (2006). *Audyty: teoriia i praktyka [Audit: theory and practice]*. Kyiv: Znannia [in Ukrainian].
6. Proskurina, N. M., & Kovalenko, V. P. (2010). Yakist audytorskykh posluh v Ukraini: realii ta perspektyvy [Quality of audit services in Ukraine: realities and prospects]. *Ekonomichnyi chasopys-XXI — Economic Annals-XXI, 9—10*, 53—57 [in Ukrainian].
7. Kozak, V. Ye., & Ponomarov, A. A. (2010). Kontrol yakosti audytorskykh posluh v Ukraini [Quality control of audit services in Ukraine]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu — Bulletin of Khmelnytskyi national university, 5, 3*, 220—223 [in Ukrainian].
8. Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance, 30 (1)*, 101—121.
9. Lubenchenko, O. E. (2007). Formuvannia konkurentnykh perevah audytorskykh firm [Formuvannya of competitive auditing firms]. *Ekonomika i upravlenie — Economics and Management, 1*, 25—29 [in Ukrainian].
10. Sukha, O. R., & Marchuk, O. V. (2007). Problemy i perspektyvy kontroliu yakosti audytu v Ukraini [Problems and prospects of audit quality control in Ukraine]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu vodnoho hospodarstva ta pryrodokorystuvannia — Bulletin of the National University of Water Management and Environmental Sciences, 3 (39)*, 290—296 [in Ukrainian].
11. Redko, O. Yu. (2009). Yakist audytorskykh posluh: filosofii ta mifolohiia [Quality of audit services: philosophy and mythology]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt — Accounting and Audit, 1*, 46—54 [in Ukrainian].
12. Fabiianska, V. Yu. (2017). Systema kontroliu yakosti audytorskykh firm Ukrainy yak osnova yikh staloho rozvytku [Quality control system of audit firms of Ukraine as a basis for their sustainable development]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky — Economy. Finances. Management: current issues of science and practice, 4*, 132—143 [in Ukrainian].
13. Shalimova, N. S. (2013). Audyt v systemi sotsialno-ekonomichnykh vidnosyn Ukrainy [Audit in the system of socio-economic relations of Ukraine]. *Extended abstract of Doctor's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].
14. Shalimova, N. S. (2014). Yakist audytu yak kluchovyi kryterii otsinky yoho rezultatyvnosti v systemi sotsialno-ekonomichnykh vidnosyn [Quality of audit as a key criterion for assessing its effectiveness in the system of socio-economic relations]. *Biznes Inform — Business Inform, 4*, 335—340 [in Ukrainian].
15. Audytorska palata Ukrainy. (2019). *Kontrol yakosti [Quality control]*. Retrieved April 17, 2021, from <https://www.apu.com.ua/2019/10/07/консультації-та-корисна-інформація> [in Ukrainian].
16. Sirotenko, E. A. (2005). Sistemnoe predstavlenie audita [Systematic representation of audit]. *Audit i finansovyy analiz — Audit and financial analysis, 1*, 80—102 [in Russian].
17. Bazhan, M. P. (Ed.) (et al.). (1964). *Ukrainska radianska entsyklopediia [Ukrainian Soviet Encyclopedia]*. Kyiv: Holovna redaktsiia URE [in Ukrainian].
18. Frolova, I. T. (Ed.). (1987). *Filosofskij slovar' [Philosophical Dictionary]*. Moscow: Politizdat [in Russian].
19. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Pro zatverdzhennia ta skasuvannia natsionalnykh klasyfikativ: Nakaz Derzhavnoho komitetu Ukrainy z pytan tekhnichnoho rehuliuвання ta spozhyvchoi polityky vid 11.10.2010 № 457 [On approval and abolition of national classifiers: Order of the State Committee of Ukraine for Technical Regulation and Consumer Policy dated 11.10.2010 № 457]. *Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine*. Retrieved December 20, 2020, from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0457609-10#Text> [in Ukrainian].
20. IESBA. (2018, July 31). International Code of Ethics for Professional Accountants. Retrieved December 20, 2020, from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf>.
21. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2019, December 27). *Kontseptualna osnova yakosti audytu: kluchovi elementy, shcho stvoriliut seredovyshe dlia yakosti audytu: Dodatok do Mizhnarodnykh standartiv kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh [Conceptual basis of audit quality: key elements that create an environment for audit quality: Annex to International Standards for Quality Control, Audit, Review, Other Assurance and Related Services]*. Retrieved December 20, 2020, from [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%203\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%203(1).pdf) [in Ukrainian].
22. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2019, December 27). *MSA 200 «Zahalni tsili nezalezhnogo audytora ta provedennia audytu vidpovidno do Mizhnarodnykh standartiv audytu»: Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh [ISA 200 «General Objectives of an Independent Auditor and Auditing in Accordance with International Standards on Auditing»: International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services]*. Retrieved December 20, 2020, from [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) [in Ukrainian].
23. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2019, December 27). *MSK1a 1 «Kontrol yakosti dlia firm, shcho vykonuiut audyty ta ohliady finansovoi zvitnosti, a takozh inshi zavdannia z nadannia vpevnenosti i suputni posluhy»: Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh [ISCED 1 «Quality Control for Firms Performing Audits and Reviews of Financial Statements and Other Assurance Engagements and Related Services»: International Standards for Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance Assurance and Related Services]*. Retrieved December 20, 2020, from [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) [in Ukrainian].
24. Verkhovna Rada Ukrainy. (2007). Polozhennia z natsionalnoi praktyky kontroliu yakosti audytorskykh posluh 1 «Orhanizatsiia audytorskykh firmamy ta audytoramy systemy kontroliu yakosti audytorskykh posluh»: rishennia Audytorskoi palaty Ukrainy vid 27.09.2007 № 182/4 [Regulations on the national practice of quality control of audit services 1 «Organization of audit firms and auditors of the quality control system of audit services»: decision of the Audit Chamber of Ukraine dated 27.09.2007 № 182/4]. *Zakonodavstvo Ukrainy — Legislation of Ukraine*. Retrieved December 24, 2020, from https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2_4230-07#Text [in Ukrainian].
25. Verkhovna Rada Ukrainy. (2018). Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorську diialnist: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 № 2258-VIII [On audit of financial statements and auditing activities: Law of Ukraine of 21.12.2017 № 2258-VIII]. *Vidomosti*

- Verkhovnoi Rady Ukrainy — Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine*, 9. Retrieved December 24, 2020, from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> [in Ukrainian].
26. Krutova, A. S., & Semenets, A. O. (2018). Normatyvno-pravove zabezpechennia vnutrishnoho audytu: vitchyzniani dosvid ta svitova praktyka [Normative and legal support of internal audit: domestic experience and world practice]. *Biznes Inform — Business Inform*, 12, 309—316 [in Ukrainian].
 27. User-driven assurance: fresh thinking. (2019). *ICAEW*. Retrieved December 23, 2020, from <https://www.icaew.com/technical/thought-leadership/audit-and-assurance-thought-leadership/user-driven-assurance-fresh-thinking>.
 28. Accountancy Europe. (2015, December 3). Overview of Audit Quality Indicators. Retrieved December 23, 2020, from https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1607_Update_of_Overview_of_AQIs.pdf.
 29. Achieving High-Quality Audits. (2019). *IFAC*. Retrieved December 23, 2020, from <https://www.ifac.org/what-we-do/speak-out-global-voice/points-view/achieving-high-quality-audits#toptab-5-the-right-measurement>.
 30. Semenets, A. O. (2018). Vplyv pryntsyviv vnutrishnoho audytu na kontrolne seredovyshche: ekonomichni ta sotsialni naslidky [Influence of internal audit principles on the control environment: economic and social consequences]. *Ekonomichniy prostir — Economic Scope*, 139, 182—198 [in Ukrainian].
 31. Semenets, A. O. (2019). Metodolohichni zasady zapobihannia ekonomichnym zlochynam v systemi vnutrishnoho audytu torhovelnoho pidpriemstva [Methodological principles of prevention of economic crimes in the system of internal audit of a commercial enterprise]. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia — Journal of Zhytomyr State Technological University. Economics, management and administration*, 2 (88), 136—143 [in Ukrainian].

The article is recommended for printing 22.04.2021

© Semenets A.