О. В. Царенко,

д. е. н., професор, Таврійський національний університет імені В. І. Вернадського

ORCID ID: 0000-0001-7594-4135

DOI: 10.32702/2306-6806.2020.5.42

КОНСТИТУТИВНО-КЛЮЧОВІ ПОЛОЖЕННЯ КОНЦЕПЦІЇ СИСТЕМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

O. Tsarenko,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Tavriya national university V. I. Vernadsky

CONSTITUTIONAL AND KEY PROVISIONS OF CONCEPT OF AUDIT SERVICE QUALITY SYSTEM IN UKRAINE

У статті розглядаються основні домінанти та якісні характеристики системи забезпечення якості аудиторських послуг для розбудови процесів створення ефективної системи контролю якості аудиторських послуг, яка виступає як системоутворюючий потенційно-факторний елемент специфічної активності суб'єктів по відношенню до реалізації аудиторських послуг як кінцевого сервісного продукту. Запропоновано методологічні підходи наукової обгрунтованості створення концепції системи забезпечення якості аудиторських послуг як провідної ідеї, що базується на підставі принципів системного, сервісного, синергетичного та суб'єктно-орієнтованого підходів. Останні створюють основу для послідовного підходу до оцінювання ризиків, планування, виконання аудиторських процедур та формування й висловлення думки з відкритим діалогом та обміном інформацією між аудиторськими фірмами, управлінським персоналом та органами регулювання аудиту.

The article is found out, that the effective system of control quality of audit services comes forward as an innovative form of development of control system on the whole and is not only the instrument of guarantee of transparency of information, that is driven to the financial reporting, but also essentially by an effective mechanism for providing of sufficient confidence in that the results of audit answer the terms of task. Therefore, it is the development and implementation of the concept of quality assurance audit services that is relevant to make the quality of the audit more transparent and transparent to users. This article examines the main dominant and qualitative characteristics of an audit service quality assurance system to build processes for creating an effective audit quality control system and the key elements that create an environment for audit quality. The audit service quality assurance system is considered as a system-forming potential factor element of the specific activity of the entities acting in relation to the implementation of the audit services as a final service product with the help of professionally trained specialists. The methodological approaches of scientific validity of creation of the concept of quality assurance system of audit services as a leading idea based on the principles of systematic, service, synergetic and subject oriented approaches are offered. The latter provide the basis for a consistent approach to risk assessment, planning, audit procedures and the preparation of an auditor's report, the value of which depends on the value of the information contained in the report to users, as well as the exchange of information between audit firms, management and audit authorities. This will help to better understand the root causes of the identified deficiencies and to respond more constructively to finding reserves for improving the quality of audit services, subject to the determination of the object of localization of efforts — implementation of a system of quality control of audit services at both internal and external levels of control. The proposed provisions form the basis for an organized approach to risk assessment, planning, audit procedures and the formulation and expression of open dialogue and information sharing between audit firms, management and audit regulators.

Ключові слова: система, прозорість, якість, аудиторські послуги, комунікативність, ідентифікація, контроль якості.

Key words: system, transparency, quality, auditing services, communication, identification, quality control.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Питання якості аудиторських послуг завжди є актуальним напрямом наукових досліджень як в Україні, так і в країнах світу. Так, якість аудиту визначає детермі-

нантну рису професії аудитора як задоволення потреб суспільства й прийняття відповідальності перед суспільством. Прийняття у кінці 2018 року Законом України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську

діяльність" № 2258-VIII (надалі — Закон) [2], що докорінно змінив систему регулювання аудиторської діяльності, та нагляду за нею, перед усім, обґрунтовувалося необхідністю імплементації Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [5], до підвищення якості аудиторських послуг та забезпечення на цій основі довіри до фінансової звітності з боку усіх категорій користувачів, починаючи від регуляторів та закінчуючи громадськістю. Проте недостатній рівень усвідомленості та розуміння зацікавленими сторонами важливих ключових елементів якості аудиту не дає змогу ідентифікувати чинники, які можуть потребувати уваги для підвищення та пошуку шляхів якості аудиторських послуг. Тому саме розробка та реалізація концепції системи забезпечення якості аудиторських послуг є актуальною для того, щоб зробити якість аудиту більш зрозумілою й прозорою для користувачів та розширити розуміння зацікавлених сторін ключових елементів якості аудиту із відтворенням конструктивного діалогу й цільності взаємодії між різними ієрархічними рівнями.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Останнім часом надруковано чимало праць, присвячених визначенню якості аудиту. Вагомий внесок у розробку категоріально-понятійного апарату та організаційно-методичних підходів до проблеми якості аудиту зробили провідні вчені-економісти: Дорош Н.І. [6], Петрик О.А. [7], Немченко В.В., Редько О.Ю. [1] та інші. Водночас є низка невирішених проблем теоретико-методологічного характеру щодо розуміння і логічного висвітлення процесу створення системи забезпечення якості аудиторських послуг, її організації та функціонування.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є наукове визначення конститутивно-ключових положень концепції системи забезпечення якості аудиторських послуг на засадах реалізації методологічних аспектів, які забезпечують та підвищують розуміння ключових елементів, що створюють середовище для якості аудиту з розбудовою когнітивно-інформаційної та комунікативної складової на рівні суб'єкта аудиторської діяльності та мезо-, макрорівнях.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Формування концепції системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні сьогодні є об'єктивно необхідним з огляду на те, що за роки, які минули з моменту юридичного визнання аудиту, сталися серйозні зміни в соціально-економічному та політичному житті країни, які призвели до значних змін в аудиті.

Розвиток аудиту слід розглядати як комплексну та послідовну систему, що визначає можливості та ризики для професії аудиторів, забезпечує її гомеостаз у разі взаємодії із зовнішнім середовищем та поєднує в собі такі складові: особливий вид підприємницької діяльності, принципово нова система регулювання аудиторської діяльності і нагляду за нею, відокремлена професія, потужні вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності, галузь економічної науки. Кожна з цих характеристик має свої змістовні ознаки, сутнісну структуру, але в той же час всі вони між собою взаємопов'язані. Перед аудиторськими фірмами в умовах неминучої турбулентності повсякчас постає проблема підвищення якості аудиторських послуг. Європейський парламент та Рада Європейського Союзу ухвалили Директиву 2014/56/ЄС від 16.04.2014р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС, згідно з якими, до аудиторів та аудиторських фірм має застосовуватися система забезпечення якості [2—5].

Саме в цих умовах, якісний аудит фінансової звітності має охопити ключові елементи системи забезпе-

чення якості як сукупності ефективних механізмів орієнтаційної взаємодії зацікавлених сторін у зборі та передачі фінансової інформації для надання користувачам впевненості, що фінансова інформація є своєчасною та корисною, та їй можна довіряти. Тому, суб'єкти аудиторської діяльності (далі — САД) зобов'язані розробити та впровадити в свою практику таку систему забезпечення якості аудиторських послуг, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що самі САД діють відповідно до МСА, Кодексу етики та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а результати аудиту є прозорими та відповідають умовам завдання у кореляції з підвищенням рівня усвідомлення та розуміння зацікавленими сторонами важливих елементів якості аудиту та індивідуальними потребами користувачів [3].

Обґрунтовано основні конститутивно-ключові підходи до функціонування загальної системи забезпечення якості аудиторських послуг (СЗЯАП), що включає твердження:

а) система забезпечення якості аудиторських послуг є незалежною від аудиторських фірм та аудиторів, які контролюються.

б) система забезпечення якості аудиторських послуг є складовою системи суспільного нагляду.

в) система забезпечення якості аудиторських послуг є засобом підвищення розуміння ключових елементів якості аудиту, які включають вхідні чинники, чинники процесу, вихідні чинники, ключова взаємодія у ланцюгу фінансового звітування та контекстуальні чинники, що впливають на якість аудиту фінансової звітності на рівні завдання, на рівні аудиторської фірми та на національному рівні.

За результатами дослідження визначено, що ефективність процесу формування та реалізації СЗЯАП досягається у середовищі, де є підтримка та відповідна взаємодія між всіма учасниками ланцюга фінансового звітування, а також відповідальність САД за розробку, організацію, впровадження й підтримання ефективного функціонування системи контролю якості аудиторських послуг (далі — СКЯАП).

З'ясовано, що за інституціональним підходом результатом виконання функцій зовнішнього аудиту є завжди послуга як сервісний продукт, якому властивий організаційно-процесуальний характер сервісу. З одного боку, сервісний продукт виступає як аудиторська послуга та як результат діяльності. З другого боку, сервісна логіка аудиторської послуги ототожнюється з послугою у якості дії, процесу, взаємодії. З третьої сторони, сервісна логіка полягає у створенні корисної цінності аудиторської послуги, планування вартості послуги, її стандартизації, регламентації, контролю тощо [1].

Система забезпечення якості аудиторських послуг розглядається як системоутворюючий потенційно-факторний елемент специфічної активності суб'єктів, що виступають між собою по відношенню до реалізації аудиторських послуг як кінцевого сервісного продукту за допомогою професійно підготовлених фахівців, та характеризує у функціональній площині формування цілісної сукупності взаємозалежних ключових елементів надання якісних послуг.

Концепцію системи забезпечення якості аудиторських послуг (далі — КСЗЯАП) автор розуміє як провідну ідею, що базується на підставі принципів системного, сервісного, синергетичного та суб'єктно-орієнтованого підходів (табл. 1).

Останні створюють основу для послідовного підходу до оцінювання ризиків, планування, виконання аудиторських процедур та формування звіту аудитора, цінність якого залежить від підвищення значущості інформації, яку містить звіт для користувачів, а також обміном інформацією між аудиторськими фірмами, управлінським персоналом та органами ре-

Таблиця 1. Базові положення побудови концепції системи забезпечення якості аудиторських послуг (КСЗАП) у контексті розбудови ефективної системи контролю якості аудиторських послуг (СКЯАП)

Джерело: авторська розробка.

гулювання аудиту [6]. Це допоможе краще зрозуміти основні причини ідентифікованих недоліків та більш конструктивно реагувати на пошук резервів підвищення якості аудиторських послуг за умов визначеності об'єкта локалізації зусиль — впровадження СКЯАП як на внутрішньому, так і на зовнішньому рівнях контролю.

Слід відмітити, що у цьому контексті СКЯАП виступає як структурно-функціональний інструмент загальної системи забезпечення якості аудиторських послуг з адаптацією до умов нестійкого економічного середовища, що діє на всіх стадіях життєвого циклу аудиторської послуги як сервісного продукту, та спирається на формування організаційно-правового механізму контролю якості аудиторських послуг, що враховує тестування внутрішніх процедур, перевірку робочих документів з регламентами контрольної діяльності за домінуючими елементами: відповідальність, обов'язки, функції, когнітивний рівень аудиторів, комунікативна взаємодія структурних підрозділів та зацікавлених осіб, послідовність процедур та відповідних контрольних заходів у ланцюгу фінансового звітування з урахуванням рівнів впливу та щільності взаємодії зацікавлених сторін на якість аудиторських послуг.

За сервісним підходом елементи системи забезпечення якості аудиторських послуг розглядаються як сукупності ефективних підмеханізмів у забезпеченні постійного дотримання вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі—МСА), принципу незалежності та ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг. Цей підхід тісно пов'язаний із системним і мультиплікативним підходом; реалізується за релевантного забезпечення інформаційно-комунікативних технологій, когнітивних технологій; використовується для ідентифікації та зменшення ризиків з безпосереднім ініціюванням міжсекторної взаємодії у ланцюгу фінансового звітування (держави — бізнесу — користувачів) [7]. На таку взаємодію, включаючи офіційне та неофіційне надання інформації, буде впливати контекст, в якому виконується аудит, та який дозволяє існувати у динамічному зв'язку між вхідними та вихідними чинниками. Основним вихідним чинником (підсумкові результати) аудиту є думка аудитора, яка надає користувачам впевненість щодо надійності фінансової звітності, що підлягала аудиту та оцінюються з погляду корисності й своєчасності результатів, й розглядається як аспекти якості аудиту. Системоутворюючим фактором сервісизації як результату, має бути процес наділення зацікавлених осіб взаємодії інтелектуальними та інституціональними ресурсами; тобто для актуалізації таких ресурсів, як знання, обмін знаннями щодо нових тенденцій, що впливають на професію, посилення потреби в нових навичках і компетенціях необхідним є інституціональний потенціал (фінанси, влада, інформація), що виникають з регуляторного ландшафту, включаючи фрагментацію, переважання, екстериторіальність та вплив на професію і на бізнес.

Опрацюючи під час створення та впровадження СЗЯАП суб'єктно-орієнтований підхід слід зауважити, що він являє собою єдність цільової орієнтації аудиту, відкритих та конструктивних стосунків між різними ієрархічними рівнями, що дає змогу розглянути сформоване середовище для якості аудиту та щільність його складових як базис для надання корисної, своєчасної інформації користувачам, що створює правильний баланс між гнучкістю, прозорістю та зрозумілістю.

Особливістю цього підходу є: а) зміна якісних характеристик чинників процесу (вхідних та вихідних чинників) на рівні завдання, аудиторської фірми та національному рівні з декомпозицією проблеми реалізації механізмів забезпечення якості за умов визначеності

об'єкта локалізації зусиль — системи контролю якості аудиторських послуг (СКЯАП); б) застосування методичного апарату системи контролю якості аудиторських послуг та прикладного інструментарію для формалізації критерії оцінки відповідності СКЯАП; в) адаптація механізмів впровадження спеціального інституту аудиту — органу суспільного нагляду, який радикально змінює регулювання та нагляд за аудиторською діяльністю [2].

Процес реалізації вищевказаного підходу відбувається шляхом реалізації загальної стратегії розвитку СЗЯАП у результаті взаємодії та залежності суб'єктів-об'єктів; за чітким цільовизначенням орієнтиром контрольного спрямування якості аудиту з тестуванням внутрішніх процедур при наданні аудиторських послуг; зменшення хаотичності прийняття управлінських рішень при фінансовому звітуванні та інших дій стосовно договорів про надання аудиторських послуг, внутрішніх розпорядчих актів САД; консолідації ресурсів у міжсекторну співпрацю (влада — бізнес — користувач).

Під час розроблення концепції системи забезпечення якості автор розглядав синергетичний підхід як сукупність комунікаційних процесів орієнтаційної взаємодії зацікавлених сторін у зборі та передачі внутрішньої та зовнішньої інформації між всіма учасниками ланцюга фінансового звітування, що робить якість аудиту більш зрозумілою та прозорою для користувачів. Така взаємодія включає отримання обґрунтованої впевненості; застосування професійного судження та професійного скептицизму протягом планування аудиту та виконання завдання з аудиту, а також: у разі ідентифікації й оцінювання ризиків суттєвого викривлення на основі розуміння СГ та його середовища, включаючи його внутрішній контроль; отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому через розробку та виконання відповідних дій у відповідь на ризики; та формування думки на основі висновків, завдяки отриманим аудиторським доказам. За допомогою принципів синергетичного підходу можлива реалізація загальної стратегії розвитку якості аудиторських послуг, яка відбувається в результаті взаємодії та залежності суб'єктів-об'єктів за умови чіткого цільовизначення орієнтиру зовнішнього аудиту на розбудову ефективної системи контролю якості аудиту.

Автор у Концепції системи забезпечення якості аудиторських послуг використовує системний підхід, який розкривається у вимогах до функціонування теорії систем. Кожний об'єкт аудиту розглядається як складна система та як чинник для інтенсифікації розвитку загальної системи забезпечення якості аудиторських послуг (СЗЯАП). При цьому, визначення напрямів формування системи контролю якості (СКЯАП) та їх вбудування у загальну СЗЯАП, обумовлює характерні особливості побудови систематизації аудиторських послуг, що властиві мультиатрибутивній моделі багаторівневої ієрархічної структури — прозорість, гнучкість та адаптивність, функціональність та інтегрування, доступність та моніторинг. А це потребує розбудови ефективної системи контролю якості, з виділенням у останній критеріальних показників: а) дотримання застосованих міжнародних стандартів аудиту (МСА), вимог щодо незалежності та інших вимог нормативно-законодавчих актів щодо аудиторської діяльності; б) здійснення повного комплексу аудиторських процедур з достатньою кількістю персоналу, часу та ресурсів, включаючи навчальні ресурси, знання відповідної галузі, нормативної бази, специфіки діяльності; в) дотримання вимог щодо винагороди за послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності; г) наявність дієвої системи внутрішнього контролю якості САД; д) надання достовірної інформації у звіті про прозорість щодо оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості.

ВИСНОВКИ

Отже, з вищевідзначених позицій, під час формування Концепції системи забезпечення якості аудиторських послуг, вважаємо, що її слід розглядати як комплексну доктрину, що детермінує щільність взаємодії та заохочення зацікавлених сторін до пошуку шляхів підвищення якості аудиту за допомогою розбудови когнітивно-інформаційної та комунікативної складової аудиту у конкретному середовищі. Саме функціонування органічної системи забезпечення якості аудиторських послуг має надавати суспільству можливість здійснювати прозорий і ефективний зовнішній контроль за виконанням суб'єктами аудиторської діяльності своїх професійних обов'язків та ініціювати реінжиніринг процесів розбудови ефективної системи контролю якості аудиторських послуг, що створить правильний баланс між прозорістю та конфіденційністю.

Література:

1. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту: підручник / за ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 540 с.
2. Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/08-19> (дата звернення: 04.08.2019).
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016—2017. — Міжнародна Федерація Бухгалтерів, Аудиторська Палата України. URL: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2018_1.pdf (дата звернення: 04.02.2020).
4. Закон України "Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу" від 21.11.2002 р. № 228 — IV. URL: <http://www.uan2.laws.gov.ua> 26 (дата звернення: 24.01.2020).
5. Директива 2006/43/ЄС "Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності" від 17.05.2006. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/2006-17> (дата звернення: 25.11.2019).
6. Дорош Н.І. Розвиток концепції та ефективність аудиту в Україні. Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю та аудиту в Україні: зб. праць всеукр. наук. — практ. конф. / за заг. ред. проф. В.Д. Базилевича. Київ: КНЕУ, 2018. С. 59—63.
7. Петрик Е.А. Законодательно — нормативное регулирование аудиторской деятельности в Украине: реалии современности. Бухгалтерский учёт и аудит. 2019. № 8—9. С. 70—77.

References:

1. Nemchenko, V. V. and Redko, A. Yu. (2014), Audit. Osnovy derzhavnoho, nezalezhnogo profesijnogo ta vnutrishn'oho audytu [Audit (Of the state, independent and professional internal audit)], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
2. Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "About financial statements audit and auditing", available at: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/08-19> (Accessed 10 April 2020).
3. International Federation of Accountants, Audit Chamber of Ukraine (2018), "International standards on quality control, auditing, review, other assurance, and related services", available at: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2018_1.pdf (Accessed 10 April 2020).
4. Verkhovna Rada of Ukraine (2002), The Law of Ukraine "On the Concept of the National Program of Adaptation of the Legislation of Ukraine to the Legislation of the European Union", available at: <http://uan2.laws.gov.ua> (Accessed 10 April 2020).

5. EU (2006), Directive "On statutory audit of annual accounts and consolidated reporting", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 10 April 2020).

6. Dorosh, N. I. (2018), "Development of the concept and the effectiveness of audit in Ukraine", Suchasnyj stan ta perspektyvy rozvytku derzhavnoho kontroliu ta audytu v Ukraini: zb. prats' vseukr. nauk. - prakt. konf. [Current state and prospects of development of state control and audit in Ukraine: coll. works all-Ukrainian. Science. — practice. conf.], KNEU, Kyiv, Ukraine, pp. 59—63.

7. Petrik, E. A. (2019), "Legal regulation of auditing in Ukraine: realities of today", Accounting and audit, vol. 8-9, pp. 70—77.

Стаття надійшла до редакції 20.04.2020 р.

АГРОСВІТ

www.agrosvit.info

Передплатний індекс: 23847

Виходить 24 рази на рік

**Журнал включено до переліку
наукових фахових видань України
з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)**

Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292