

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6

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

**ВИЗНАЧЕННЯ КРИТЕРІЇВ ЯКОСТІ АУДИТУ
ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ**

Шерстюк О.Л. Визначення критеріїв якості аудиту фінансової інформації. У статті охарактеризовано підхід до процедур ідентифікації критеріїв якості аудиту фінансової інформації. Визначено, що джерелами формування критеріїв можуть бути професійні стандарти аудиту фінансової інформації та очікування користувачів результатів аудиту. Визнано наявність суб'єктивного та об'єктивного складників розуміння зазначених обставин. Визначено групи параметрів, щодо яких розробляються критерії якості аудиту фінансової інформації. Залежно від цього запропоновано виділяти критерії, що ґрунтуються на безпосередньому розумінні відповідних параметрів та на припущеннях аудиторів і користувачів результатів аудиту.

Ключові слова: аудит, якість аудиту, критерії якості аудиту, аудитор, користувачі результатів аудиту.

Шерстюк А.Л. Определение критериев качества аудита финансовой информации. В статье охарактеризован подход к процедурам идентификации критериев качества аудита финансовой информации. Определено, что источниками формирования критериев могут быть профессиональные стандарты аудита финансовой информации и ожидания пользователей результатов аудита. Признано наличие субъективной и объективной составляющих понимания приведенных обстоятельств. Определены группы параметров, для которых разрабатываются критерии качества аудита финансовой информации. В зависимости от этого предложено выделять критерии, основанные на непосредственном понимании соответствующих параметров, и на допущениях аудиторов и пользователей результатов аудита.

Ключевые слова: аудит, качество аудита, критерии качества аудита, аудитор, пользователи результатов аудита.

Sherstiuk O.L. Determination of criteria of quality of audit of financial information. This article describes approach to procedures to identifying the criteria of quality of audit of financial information. The professional auditing standards and expectations of the users of audit results may be determined as the sources of forming of criteria of quality of audit. The presence of subjective and objective components of understanding of the circumstances are recognized. The groups of parameters for which the criteria of quality of audit of financial information are developed are identified. Depending on this it's proposed to allocate the criteria based on direct understanding of the relevant parameters and assumptions of auditors and users of audit results.

Keywords: audit, quality of audit, criteria for quality of audit, auditor, users of audit results.

Постановка проблеми. В умовах урізноманітнення можливостей напрямів та способів використання фінансової інформації особливої важливості набуває забезпечення її надійності з точки зору користувачів. У зв'язку із цим зростає зацікавленість різних груп таких користувачів у здійсненні низки заходів, результати яких могли б певним чином надати достатній рівень упевненості в можливості використання такої інформації. При цьому критерієм наявності такої можливості може бути висловлення незалежною особою (аудитором) думки, що ґрунтується на його кваліфікації та практичному досвіді, використання яких у виконанні завдань з аудиту може забезпечити користувачів упевненістю в адекватності досліджуваної інформації.

Одним із чинників такої впевненості є забезпечення дотримання та адекватного оцінювання характеристик, зміст яких визначає якість аудиту фінансової інформації як послуги, що надається незалежним фахівцем, який володіє необхідними знаннями і має достатній досвід роботи, на користь осіб, зацікавлених в отриманні результатів аудиту.

Водночас варто відзначити різноманітність інформаційних потреб користувачів фінансової інформації і, як наслідок, ускладнення змісту заходів, спрямованих на ідентифікацію та вирішення завдань її дослідження під час аудиту. У зв'язку із цим виникає необхідність більш детального дослідження проблеми оцінки якості аудиту в контексті побудови надійної системи управління нею. Вирішення цієї проблеми,

на наше переконання, сприятиме, з одного боку, вдосконаленню та підвищенню наукової обґрунтованості організаційних підходів та методичного забезпечення аудиту фінансової інформації; з іншого боку, побудова, забезпечення функціонування та можливості адекватного оцінювання системи управління якістю аудиту на різних рівнях функціонування суб'єктів господарювання стане одним із чинників зростання ролі незалежного фінансового контролю у захисті інтересів суспільства та окремих його груп.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Слід відзначити достатньо широке висвітлення проблем управління якістю роботи аудиторів у публікаціях наукового та практичного характеру, які відображають дослідження і досвід роботи вітчизняних і зарубіжних фахівців-практиків та науковців.

Зокрема, загальні підходи до забезпечення належного рівня якості аудиту розглядаються в публікаціях А. Аренса, Дж. Лоббека [1], Р. Адамса [2], Н.М. Проскуріної, В.П. Коваленко [3], О.Ю. Редька [4], Дж. Робертсона [5]. Аспекти контролю якості роботи суб'єктів аудиторської діяльності викладені в роботах Е. Гутцайта [6], Л. Нарішкіної [7], Г. Тусібаєвої [8; 9].

Проблеми організаційного та методичного забезпечення функціонування систем управління якістю суб'єктів аудиту та їх відповідальності за неналежну якість виконання завдань аудиту фінансової інформації розглядають у своїх публікаціях В.П. Бондар [10], [11], Н.М. Проскуріна, В.П. Гринь [12], А. Козка [13].

Необхідність створення, функціонування та оцінювання систем управління якістю на різних рівнях організації аудиту визначена і в низці нормативних документів [14–16].

Водночас уважаємо за доцільне відзначити недостатню деталізацію у наведених та інших джерелах методичних підходів до оцінювання якості аудиту. Зокрема, потребують уточнення підходи до визначення змісту критеріїв якості аудиту.

Постановка завдання. Зважаючи на викладене, метою дослідження, результати якого викладені у статті, визначається ідентифікація підходів до визначення змісту критеріїв якості аудиту фінансової інформації та чинників, які на них впливають.

Виклад основного матеріалу дослідження. У попередніх дослідженнях нами було визначено, що критерії є елементами якості аудиту [17].

На наше переконання, можуть бути ідентифіковані два джерела формування відповідних критеріїв, а саме: професійні стандарти аудиту фінансової інформації та очікування користувачів результатів аудиту.

З іншого боку, тлумачення професійних стандартів аудиту та очікувань користувачів результатів аудиту має суб'єктивний та об'єктивний складники.

Походження суб'єктивного складника критеріїв оцінювання якості аудиту пояснюється розумінням змісту відповідних характеристик із боку аудитора, що ґрунтується на його професійній підготовці, рівні кваліфікації та практичному досвіді.

Зокрема, розуміння змісту професійних стандартів аудиту визначається особливостями сприйняття аудитором визначених у ній категорій, їх призначення, аспектів застосування та тлумачення впливу на одержані результати аудиту.

Розуміння аудитором очікувань користувачів результатів аудиту також визначається його фаховими, кваліфікаційними характеристиками та накопиченим досвідом практичної діяльності.

Водночас розуміння очікувань стосується змісту і характеру результатів, які, на думку аудитора, мають бути досягнуті за наслідками виконання ним певного набору завдань, а також способів формалізації таких результатів та механізмів ознайомлення з ними користувачів.

Таким чином, суб'єктивний складник критеріїв якості аудиту фінансової інформації визначається аспектами виконання відповідних завдань, оцінювання та подання їх результатів користувачам.

Об'єктивний складник тлумачення професійних стандартів аудиту та очікувань користувачів його результатів на відміну від суб'єктивного визначається не аудитором як виконавцем відповідних завдань, а користувачем результатів, який може бути представлений як замовником послуг аудитора, так і особою, в інтересах якої можуть діяти інші замовники аудиту фінансової інформації.

На нашу думку, саме функціональне розмежування завдань аудитора та користувачів результату аудиту може бути визнане підґрунтям для об'єктивності формування, формалізації та інтерпретації критеріїв оцінювання якості аудиту фінансової інформації.

При цьому розуміння відповідних характеристик користувачем результатів стосуватиметься тих же аспектів, що і розуміння аудитора, проте відрізнятимуться змістовним наповненням і логічною послідовністю застосування.

Якщо аспекти вибору та застосування заходів аудиту фінансової інформації виконавцем визначаються необхідністю забезпечення належної якості аудиту фінансової інформації, то з точки зору користувачів результатів аудиту визначальною, на наше переконання, є необхідність одержання адекватних результатів аудиту, які можуть бути використані в подальшому для досягнення певних цілей.

Виходячи з цього, можна зробити висновок про те, що природа суб'єктивного та об'єктивного складників критеріїв якості аудиту фінансової інформації визначатиме різні підходи до ідентифікації та оцінювання одних і тих же характеристик, що визначають якість роботи аудитора (рис. 1).

Враховуючи суб'єктивний та об'єктивний складники, можуть бути ідентифіковані критерії якості аудиту фінансової інформації. При цьому, на нашу думку, необхідно брати до уваги параметри, критичні значення яких мають бути охарактеризовані.

Зміст таких параметрів також може бути визначений на основі суб'єктивного розуміння аудитора та об'єктивного сприйняття користувачів результатів аудиту.

Параметри, які має охарактеризувати за допомогою критеріїв аудитор, на нашу думку, повинні визначатися змістом відповідних заходів і, серед іншого, можуть характеризувати:

- ідентифікацію завдань аудиту фінансової інформації;
- ідентифікацію та формалізацію процесів аудиту;
- вибір, застосування та оцінювання результатів аудиторських процедур;
- формування та обґрунтування професійних суджень аудитора, що супроводжують виконання завдань;
- дотримання етичних та технічних стандартів виконання завдань;
- ідентифікацію та оцінювання аудиторського ризику;
- визнання власної професійної відповідальності тощо.

При цьому аудитор під час формування власних критеріїв якості аудиту, як правило, припускає, що користувачі його результатів адекватно розуміють зміст і мету аудиту та, як наслідок, формують адекватні очікування.

Натомість параметри, які має охарактеризувати користувач результатів аудиту фінансової інформації, можуть характеризувати його очікування, серед яких можуть бути виділені повнота і своєчасність виконання завдання, належне оформлення результатів, адекватність їх формалізації та доступність для розуміння. Водночас користувачі мають підстави сподіватися, що аудитор, визнаючи власну професійну відповідальність, вживає всіх належних заходів щодо отримання належного розуміння очікувань користувачів, що призведе до адекватного виконання ним відповідних заходів, спрямованих на вирішення завдань аудиту фінансової інформації.

Зважаючи на викладене, можна зробити висновок про те, що ідентифікація параметрів, відносно яких формуються критерії якості аудиту фінансової інформації, здійснюється на основі взаємних очікувань аудитора та користувачів результатів аудиту (рис. 2).

Як видно з рис. 2, параметри, відносно яких розробляються критерії якості аудиту фінансової інформації, впливають на спосіб їх формування. При цьому критерії, що розробляються аудитором відносно параметрів, що ним визначаються, ґрунтуються на безпосередньому розумінні аудитором процесів виконання завдання, що ним здійснюються.

Водночас розуміння аудитором очікувань користувачів результатів аудиту ґрунтуватиметься винятково на формалізованих або неформалізованих припущеннях, оскільки аудитор не бере безпосередньої участі в їх формуванні. Зважаючи на це, розроблені аудитором критерії щодо параметрів його власної роботи матимуть більший ступінь адекватності порівняно з критеріями, що стосуватимуться очікувань користувачів результатів аудиту.

Водночас користувач, що формує власні очікування, може запропонувати критерії щодо відповідних параметрів, ґрунтуючись на безпосередньому їх розумінні. Проте характеристики роботи аудитора користувач її результатів зможе ідентифікувати та оцінити виходячи з припущень, а не власної участі у виконанні завдань аудиту.

Висновки. Таким чином, проведене дослідження дало можливість ідентифікувати суб'єктивний та об'єктивний складники процесу формування критеріїв якості аудиту фінансової інформації. При цьому було визначено, що критерії формуються відносно окремих параметрів якості аудиту на основі безпосереднього розуміння відповідних характеристик



Рис. 1. Суб'єктивний та об'єктивний складники критеріїв якості аудиту фінансової інформації

Джерело: розробка автора

аудитором та користувачами результатів аудиту або на основі зроблених ними припущень.

Використання запропонованих у статті підходів до визначення змісту критеріїв якості аудиту фінансової інформації, на нашу думку, сприятиме вдосконаленню існуючих методів ідентифікації та оцінюванню впливу чинників на якість роботи аудиторів. Новизна такого підходу полягає у можливості врахування в оцінюванні якості як очікувань користувачів результатів аудиту, так і характеристик роботи аудитора в контексті його розуміння змісту етичних та методичних стандартів виконання завдань.

Одним із напрямів подальших досліджень, спрямованих на вирішення проблем якості аудиту

фінансової інформації, може бути запропоновано визначення критичних значень окремих параметрів якості.

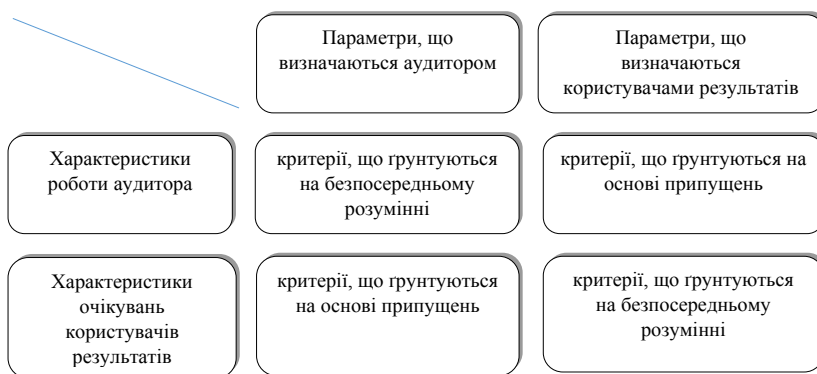


Рис. 2. Матриця визначення критеріїв якості аудиту фінансової інформації

Джерело: розробка автора

Список літератури:

1. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек ; гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов ; пер с англ. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
2. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс ; под ред. Я.В. Соколова ; пер. с англ. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
3. Проскуріна Н.М. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Н.М. Проскуріна, В.П. Коваленко // Економічний часопис – XXI. – 2010. – №№ 9–10. – С. 53–57.
4. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 46–54.
5. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон ; пер. с англ. – М. : КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 456 с.
6. Гутцайт Е.М. Внешний контроль за качеством аудита / Е.М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. – 2004. – № 5. – С. 62–66.
7. Нарышкина Л.Н. Методика организации внешнего контроля качества аудита / Л.Н. Нарышкина // Аудит сегодня. – 2005. – № 12. – С. 30–35.
8. Тусибаева Г.С. Качество аудиторских услуг: теория, методология, организация : дис. ... доктора философии (PhD) : спец. 6D050800 / Г.С. Тусибаева. – Алматы, 2013. – 157 с.
9. Тусибаева Г. Контроль качества аудиторской работы / Г. Тусибаева, М. Алиев // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 3(141). – С. 459–464.
10. Бондар В.П. Якість аудиту та фактори її підвищення / В.П. Бондар // Вісник ЖДТУ. – 2008 – № 4(46). – С. 22–27.
11. Бондар В.П. Управління якістю та якість в аудиті: шляхи удосконалення / В.П. Бондар // Аудитор України. – 2012. – № 7. – С. 11–25.
12. Проскуріна Н.М. Методичні підходи до оцінки системи управління якістю аудиторських послуг як основи вибору стратегічної перевірки розвитку аудиторських фірм / Н.М. Проскуріна, В.П. Гринь // Сталій розвиток економіки. – 2012. – № 1. – С. 187–191.
13. Козка А. Ответственность аудитора: на что может рассчитывать клиент в случае некачественной проверки / А. Козка // Справочник экономиста. – Київ, 2013. – № 4(112). – С. 88–93.
14. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/891-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-audit-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2014-roku>.
15. Концепція забезпечення якості аудиторських послуг в Україні : затверджено Рішенням Аудиторської палати України від 26 вересня 2013 р. № 279/7 : станом на січ. 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703.
16. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» : затверджено Рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 р. №182/4 : станом на січ. 2016 р. [із змін. та доп.] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703.
17. Шерстюк О.Л. Елементи якості аудиту фінансової інформації / О.Л. Шерстюк // Причорноморські економічні студії: Економічний науково-практичний журнал. – 2016. – Вип. 4. – С. 104–108.

Наукове періодичне видання

**ЕКОНОМІЧНИЙ ВІСНИК
ЗАПОРІЗЬКОЇ ДЕРЖАВНОЇ ІНЖЕНЕРНОЇ АКАДЕМІЇ**

**Випуск
3 (03) 2016**

Коректура • *Наталья Пирогівська*

Комп'ютерна верстка • *Світлана Калабухова*

Формат 64х90/8. Гарнітура Times New Roman.
Папір офсет. Цифровий друк. Ум.-друк. арк. 17.20.
Підписано до друку: 09.09.2016 р. Замов. № 0909/16. Наклад 100 прим.

Видавничий дім «Гельветика»
(Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4392 від 20.08.2012 р.)
Україна, м. Херсон, 73034, вул. Паровозна, 46-а, офіс 105.
Тел. (0552) 39-95-80
E-mail: mailbox@helvetica.com.ua