



**Василюк М. М.**  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і аудиту,  
Прикарпатський національний університет  
імені Василя Стефаника, Івано-Франківськ, Україна  
v.mariya69@mail.ru

УДК 657.25



**Григорів О. О.**  
кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри фінансів,  
Прикарпатський національний університет  
імені Василя Стефаника, Івано-Франківськ, Україна  
olga\_grygoriv@ukr.net

## Формування параметрів якості в практиці сучасного аудиту

**Анотація.** У статті розглянуто та узагальнено теоретичні аспекти якості аудиту в Україні, проаналізовано систему контролю якості аудиторських послуг, обґрунтовано необхідність удосконалення теоретичних і практичних аспектів якості аудиторських послуг, охарактеризовано модель розбіжностей якості послуг. Доведено, що у складному та динамічному ринковому просторі вимагає перегляду концептуального підходу до формування ефективної системи управління якістю аудиторських послуг, враховуючи, що ситуація на світовому ринку цих послуг поглибила проблему взаємовідносин між користувачами та аудиторськими фірмами. Дослідження показало, що основні напрями вдосконалення управління якістю аудиту в Україні відповідно до вимог європейського законодавства повинні бути чітко визначені системою громадського контролю за аудиторською діяльністю шляхом посилення відповідальності аудиторів за результати аудиту, підвищення вимог до суб'єктів аудиту та контролю якості професійних аудиторських послуг.

**Ключові слова:** якість; аудит; аудиторські послуги; система контролю якості.

### **Maria Vasyliuk**

PhD (Economics), Associate Professor, Precarpathian National University named after Vasyl Stefanyk, Ivano-Frankivsk, Ukraine  
57 Shevchenko Str., Ivano-Frankivsk, 76018, Ukraine

### **Olga Hryhoriv**

PhD (Economics), Senior Lecturer, Precarpathian National University named after Vasyl Stefanyk, Ivano-Frankivsk, Ukraine  
57 Shevchenko Str., Ivano-Frankivsk, 76018, Ukraine

### **Parameters of quality forming in modern audit practice**

**Abstract. Introduction.** The functioning of the national economy in a demanding and dynamic market space requires a revision of the new approach in solving problems of interrelation of auditing firms and users of information to form an effective quality management system audit services. To implement this task can be subject to review of a conceptual approach to quality management assurance services. **Purpose.** Research issues of quality control services in the current context of auditing practices and the implementation of quality control of audit services in Ukraine, identifying areas of quality improvement of professional audit services, produce proposals to ensure the conditions for the development of optimal model of market regulation of auditing services.

**Results.** However, reducing the scientific value of the results obtained, we can state the fact today that neither the concept of quality assurance does not explain reasons for the existence of a discrepancy between the provision of «technology» for quality assurance, which meets the requirements of the established standards and the quality of the final result, which has to meet the ultimate goal is to reduce the information risk recipients to audit services.

**Conclusion.** Our studies allow to conclude that the optimal model of market regulation of audit services is possible through dialogue of representatives of State regulators and public organizations of the Auditors. As an option, you may want to consider creating a State system of public oversight of Auditors and audit firms, as well as the involvement of NGOs the Auditors to perform regulatory functions by the formation of Audit Chamber of Ukraine. To improve the professional regulation of audit findings prove that the main directions of improving the regulation of audit in Ukraine to establish compliance with the requirements of European legislation must be clearly delineated system of public oversight of auditing activity, increasing responsibility of the Auditors for the results of the audit of public interest entities, increasing audit requirements, strengthening quality control of professional audit services.

**Keywords:** quality; quality audit; quality control system; audit activities; audit services

**JEL Classification:** M40, M41, M49

### **Василюк М. М.**

кандидат економічних наук, доцент кафедри учета и аудита,  
Прикарпатский национальный университет имени Василя Стефаника, Ивано-Франковск, Украина

### **Григорив О. О.**

кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры финансов,  
Прикарпатский национальный университет имени Василя Стефаника, Ивано-Франковск, Украина

### **Формирование параметров качества в практике современного аудита**

**Аннотация.** В статье рассмотрены и обобщены теоретические аспекты качества аудита в Украине, проанализирована система контроля качества аудиторских услуг, обоснована необходимость усовершенствования теоретических и практических аспектов качества аудиторских услуг, дана характеристика модели разногласий качества услуг. Доведено, что функционирование национальной экономики в сложном и динамичном рыночном пространстве требует пересмотра концептуального подхода к формированию эффективной системы управления качеством аудиторских услуг, учитывая, что ситуация на мировом рынке аудиторских услуг обострила проблему взаимоотношений аудиторских фирм и пользователей информации. По результатам исследования установлено, что основными направлениями совершенствования регулирования аудита в Украине, для установления соответствия требованиям европейского законодательства, должны стать четко очерченные системы общественного надзора за аудиторской деятельностью, повышение ответственности аудиторских фирм за результаты аудита, повышение требований к субъектам аудита и усиление контроля качества профессиональных аудиторских услуг.

**Ключевые слова:** качество; аудит качества; система контроля качества; аудит деятельности; аудиторские услуги.

**Постановка проблеми.** В умовах розвитку ринкових відносин процес надання якісних професійних аудиторських послуг суб'єктам господарювання виступає актуальною проблемою у напрямку забезпечення якості роботи аудиторів та дотримання ними етичних норм. Наслідком низької якості аудиту є слабка динаміка ринку аудиторських послуг та неможливість допуску вітчизняних аудиторів на європейський та світовий ринок, що негативно впливає на конкурентоспроможність національних аудиторів. Функціонування національної економіки в складному та динамічному ринковому просторі вимагає перегляду нового підходу при вирішенні проблеми взаємовідносин аудиторських фірм й користувачів інформації для формування ефективної системи управління якістю аудиторських послуг. Реалізувати це завдання можна за умови перегляду концептуального підходу до управління якістю аудиторських послуг. Актуальність досліджуваних питань додатково підтверджується й тим, що процеси, які відбуваються в економіці України, потребують зростання якості вітчизняного аудиту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у розвиток аудиту зробили відомі західні вчені Р. Адамс [1], Е. Аренс [2], Д. Джуран [4], Р. Додж [5], Д. Кармайкл [8], вітчизняні вчені П. Я. Калита [7], Н. С. Шалімова [13], О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, О. Куліков [11], О. Редько [12] та російські дослідники: А. В. Гличев (A. V. Glychev) [3], Г. Д. Крилова (G. D. Krylova) [9] й інші.

Сучасні дослідження з питань теорії аудиту як в Україні, так і за її межами формують ґрунтовну базу для розробки практичних методик надання аудиторських послуг. У працях А. Аренса, Ф. Л. Дефліза, Дж. Лоббека [2] та інших науковців розглядаються питання генезису якості аудиту, його змісту та функцій. Разом з тим, наукові розробки питання якості аудиту носять фрагментарний характер і пов'язуються, як правило, з проблемами надійності та ефективності систем її контролю. Варто зазначити, що в працях російських та українських вчених, таких як Г. Д. Крилова, О. Л. Макеєва, О. Ю. Редько, Н. С. Шалімова, зроблена спроба сформуванню базові концепції якості аудиту. Проте, не знижуючи наукове значення отриманих результатів, можна констатувати той факт, що сьогодні жодна концепція якості аудиту не пояснює причин існування протиріч між забезпеченням «технологічної» якості аудиту, яка відповідає вимогам встановлених стандартів, та якістю кінцевого результату, який повинен відповідати кінцевій меті – зниженню інформаційних ризиків одержувачів аудиторських послуг.

**Метою статті** є дослідження проблемних питань контролю за якістю послуг в сучасних умовах аудиторської практики та особливостей реалізації контролю якості аудиторських послуг в Україні, визначення напрямів удосконалення якості професійних аудиторських послуг, вироблення пропозицій щодо забезпечення умов задля розробки оптимальної моделі регулювання ринку аудиторських послуг.

**Основні результати дослідження.** Об'єктивна необхідність у реформуванні вітчизняного аудиту, враховуючи процеси міжнародної інтеграції та створення єдиного світового простору для користувачів продуктом аудиторської діяльності, вимагають нових підходів до удосконалення процесів управління якістю аудиторських послуг в Україні. Економічні трансформації вітчизняної економіки засвідчують про певні зрушення у напрямі розширення ринку аудиторських послуг, однак, у зв'язку з цим посилюється відповідальність аудиторських фірм та приватних аудиторів

щодо забезпечення високої якості наданих ними послуг. Вимоги до якості на міжнародному рівні визначені стандартами, тому числі ISO серії 9000 Міжнародної організації стандартів (International Organization for Standardization) [7]. Перша редакція міжнародних стандартів ISO серії 9000 вийшла наприкінці 80-х років минулого століття й ознаменувала вихід міжнародної стандартизації на якісно новий рівень. Зміст стандартів впроваджено безпосередньо у виробничі процеси, сферу управління й встановлено чіткі вимоги до систем забезпечення якості. Вони поклали початок сертифікації систем якості. Стандарти ISO серії 9000 установили єдиний, визнаний у світі підхід до договірних умов з оцінювання систем якості й одночасно регламентували відносини між виробниками та споживачами продукції.

Ряд фахівців [4; 5; 9] трактують поняття «якість» в економічній літературі як рівень відповідності виробу встановленим стандартам і технічним умовам, що дозволяють задовольнити конкретну потребу у витратах, тобто якість відображає здатність виробу виконувати задану функцію. Якість як суспільна оцінка, що характеризує ступінь задоволення потреб у конкретних умовах споживання тієї сукупності властивостей, що явно виражені або потенційно закладені в товар. Зокрема фахівці розуміють під якістю сукупність властивостей і характеристик товару, які зумовлюють його здатність задовольняти конкретні особові чи виробничі потреби відповідно до свого призначення. Окрім того, якість продукції вимірюють системою показників, що характеризують надійність, функціональність, довговічність, економічність та інші споживчі властивості товару. Відповідно до моделі «розбіжностей», наведеної нами на рис. 1, для оцінки невідповідностей якості послуг використовуються наступні критерії: 1 – невідповідність обіцянок дійсності – виникає внаслідок неправильної взаємодії між виробничим процесом, маркетингом і персоналом, а також усередині кожного з них та схильності до завищення обіцянок; 2 – сприйняття наданої покупцю послуги не відповідає його очікуванням, коли клієнт очікує на одну якість і цінність, а отримує іншу, при цьому на сприйняття покупцем впливають: вербальне спілкування особистості, потреби, минулий досвід та саме сервісне підприємство; 3 – нерозуміння очікувань клієнтів, виникає внаслідок поверхового або неправильного проведення маркетингових досліджень, неадекватного ставлення до їх результатів, відсутності достатньої взаємодії з покупцем, викривлення інформації опитування або інформації від контактного персоналу; 4 – надана послуга не відповідає робочим специфікаціям (така невідповідність може мати місце через нездатність або небажання персона-

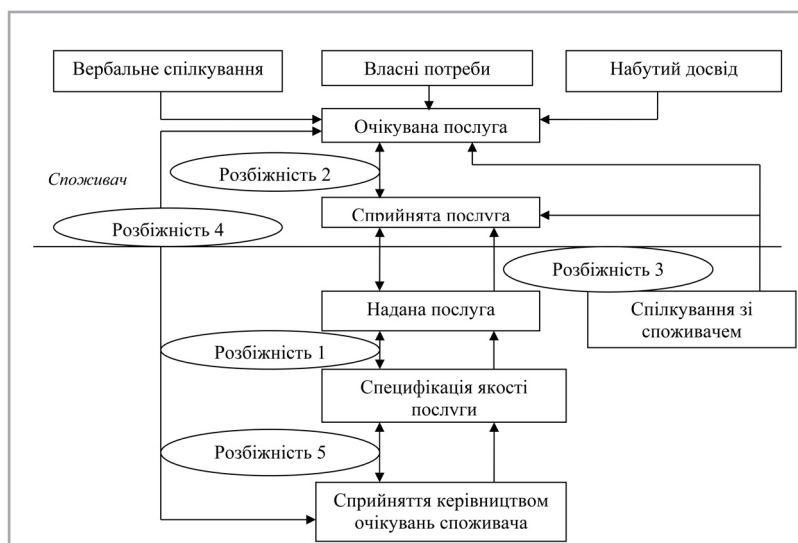


Рис. 1. Модель розбіжностей якості послуги за Зейтхальмом  
Джерело: Складено авторами на основі [3]

лу сервісного підприємства надати послугу відповідним чином унаслідок конфліктності, некомпетентності або не достатньої кваліфікованості, нездатності технології, невідповідності системи контролю та оцінювання праці, відчуття безконтрольності персоналу та відсутності командного підходу в організації надання послуги); 5 – неправильні стандарти якості послуг (можливі, коли сервісне підприємство, правильно оцінивши очікування покупців, уникає брати на себе високі зобов'язання, недооцінює свої можливості щодо досягнення високої якості послуг, а тому занижує стандарти та не ставить правильних цілей).

Наведена розбіжність є найважливішою, оскільки покупець, який вважає, що отримав менше, ніж очікував, буде розчарований й сприйматиме якість послуги та обслуговування низькими, і, навпаки, якщо, на його думку, отримане перевищує його очікування, він буде задоволений отриманим, а послугу й обслуговування вважатиме найвищої якості [3].

Адаптуючи модель розбіжностей якості послуги в цілому за Зейтхальмом до умов та потреб у вдосконаленні процесів управління якістю аудиторських послуг, зокрема, зазначимо, що на етапі планування в аудиторській фірмі доцільно провести аналіз результатів дослідження ринків аудиторських послуг, ринкової інформації, коефіцієнту ефективності витрат, ефективності контролю, складання плану очікуваного обсягу замовлень та рівня собівартості аудиторських послуг, складання тематичних планів (план праці та її оплати, план кількості персоналу, план доходів та витрат тощо), поділ співробітників фірми на категорії з метою розподілу обов'язків. Звісно, що на даному етапі робіт доцільно розробляти внутрішньо-фірмові стандарти аудиту.

Зважаючи на суперечливість інтересів сторін аудиту, варто відзначити, що вони водночас є взаємопов'язаними. Між аудитором і замовником завжди існує зв'язок, що зумовлюється фінансовим інтересом аудитора та зацікавленістю замовника в позитивному висновку. Взаємозв'язок між аудитором і третіми сторонами, як користувачами аудиторського висновку, опосередковується відповідальністю аудитора перед суспільством й можливими втратами користувачів унаслідок прийняття ними неефективних інвестиційних рішень.

Як стверджує дослідник Н. С. Шалімова, «інформації можна довіряти, якщо у разі виникнення проблем із її використанням є можливість оскарження та відшкодування збитків, що виникли внаслідок використання такої інформації» [13]. Однак, розуміємо, що забезпечення якості аудиторських послуг можливе насамперед через запровадження нормативних базових вимог та внутрішніх регламентів щодо формування системи управління якістю в аудиторських фірмах. Усі дії з формування системи управління й забезпечення якості аудиторських послуг варто здійснювати на основі наступних загальних функцій керування: постановка завдання, визначення мети; забезпечення виконання поставленого завдання; контроль за виконанням поставленого завдання; прийняття коригувальних заходів у випадку відхилень результатів від поставлених завдань та мети. Кожна функція управління якістю аудиторських послуг та кожна дія у системі забезпечення якості аудиторських послуг виконуються відповідно до загальних функцій управління. Поєднання принципів системного, синергетичного та програмно-цільового підходів дає змогу обґрунтувати інтенсифікацію процесу формування системи управління якістю аудиторських послуг в умовах невизначеності та ризику.

Безумовно, що удосконалюючи процеси управління якістю на кожному етапі аудиту чи надання інших аудиторських послуг, практикуючий аудитор чи аудиторська фірма, насамперед, підвищує якість роботи виконавців; ефективність діяльності та раціональне використання часу; забезпечує прозорість діяльності через призму не тільки безпосередніх замовників, але й усіх зацікавлених в інформації про суб'єкта господарювання, осіб; покращує імідж професії аудитора в цілому; підвищує мотивацію

персоналу за рахунок кращої організації його роботи, а також збільшує гнучкість роботи та можливість максимально швидко усувати існуючі недоліки, підвищуючи якість наданих послуг.

З метою досягнення аудиторською фірмою конкурентних переваг на ринку керівництву аудиторської фірми слід безперервно, паралельно із здійсненням аудиторської діяльності, удосконалювати систему управління якістю. На нашу думку, задля досягнення мети щодо удосконалення системи управління якістю, слід конкретно визначити певні ділянки, або іншими словами, блоки, підвищення ефективності системи забезпечення якості роботи аудиторів (рис. 2).

Відзначимо, що забезпечення контролю за якістю аудиторських послуг на даному етапі розвитку аудиторської діяльності є одним із пріоритетних напрямів удосконалення аудиту. Насамперед слід створити систему способів впливу, які б сприяли дотриманню аудиторами фундаментальних принципів незалежності.

Вважаємо, що такими способами впливу можуть бути підвищення престижу професії аудитора; використання не грошових чинників впливу на свідомість аудиторів, а також на законодавчому рівні посилення нормативних вимог щодо складання фінансової звітності.

**Висновки.** Проведені нами дослідження дають можливість дійти висновку, що розробка оптимальної моделі регулювання ринку аудиторських послуг можлива шляхом діалогу представників державних регуляторів та громадських організацій аудиторів. Як варіант, доцільно розглядати створення державної системи суспільного нагляду над аудиторами та аудиторськими фірмами, а також залучення громадських організацій аудиторів до виконання регуляторних функцій шляхом формування Аудиторської палати України. Щодо удосконалення професійного регулювання аудиту, результати дослідження доводять, що основними напрямками удосконалення регулювання аудиту в Україні для встановлення відповідності вимогам європейського законодавства повинні стати чітко окреслені системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, підвищення відповідальності аудиторів за результати аудиту об'єктів суспільного інтересу, підвищення вимог до суб'єктів аудиту, посилення контролю якості професійних аудиторських послуг.

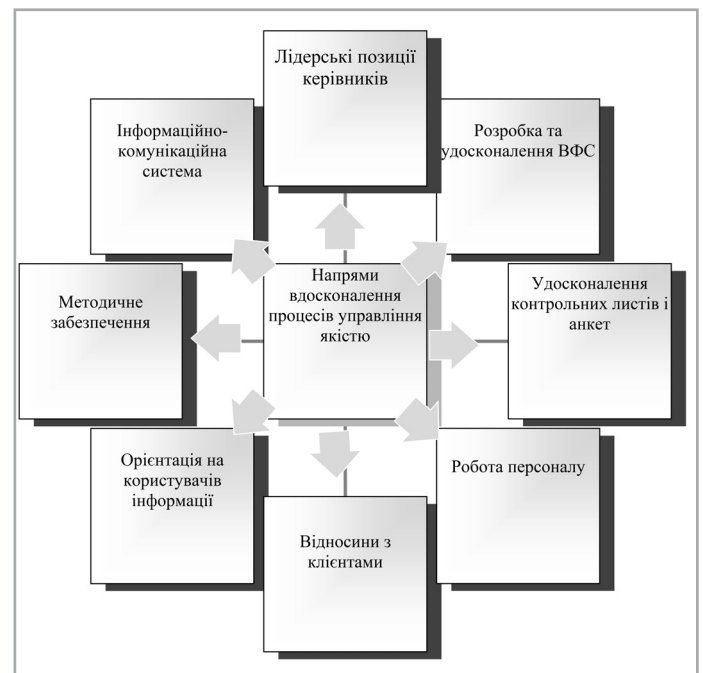


Рис. 2. Напрямки удосконалення процесів управління якістю  
Джерело: Власна розробка авторів

## Література

1. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс ; пер. с англ. Ю. А. Ариенко и др. ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995 г. – 398 с.
2. Аудит / Арнс Э. Л, Лоббек Дж. К. ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
3. Гличев А. В., Круглов М. И. Управление качеством продукции. – М. : Экономика, 2000. – 198 с.
4. Джуран Д. Все о качестве : Зарубежный опыт. Выпуск 2. Высший уровень руководства и качество. М., 2001. – 250 с.
5. Додж Рой. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Р. Додж. пер. с англ. С. А. Стукова. – М. : Финансы и статистика, ЮНИТИ. 1992. – 240 с.
6. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-ХІІ. [Електронний ресурс]. / Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>
7. Калита П. Я. Системы качества и международные стандарты ISO серии 9000 – К. : Украинская ассоциация качества, 1996. – 181 с.
8. Кармайкл Д. Р. Стандарты и нормы аудита / Д. Р. Кармайкл, М. Денис ; [пер. с англ.]. – М. : ЮНИТИ, 1995. – 527 с.
9. Крылова Г. Д. Зарубежный опыт управления качеством. – М : Издательство стандартов, 2004 – 298 с.
10. Макеєва О. Суспільний нагляд в аудиті : Виклики для України та майбутні стратегічні рішення Європейської комісії // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 12. – С. 44–49.
11. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : Видання 2006 року. / Пер. з англ. мови О. В. Селєзньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, О. Куліков. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ СТАТУС», 2006. – 1152 с.
12. Редько О. Аудит по-українськи : незалежний, безконтрольний, формальний, «моторний» [Електронний ресурс] / О. Редько. – Режим доступу : <http://www.kontrakty.com.ua/ukr/gc/pomer/2002/16/8.html>
13. Шалімова Н. С. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 5. – С. 237–248.
14. Principles for Auditor Oversight. A Statement of the Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions. October 2002 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iasplus.com/iosco/iosco3.pdf>.

Стаття надійшла до редакції 12.03.2015

## References

1. Adams, R. (1995). *Basics audit*. In Y. V. Sokolova (Ed.). (Trans. from English Y. A. Arienko). Moscow: Audit (in Russ.).
2. Ahrens, E. L., & Lobbek, J. K. (1995). *Audit*. In Y. V. Sokolova (Ed.). (Trans. from English). Moscow: Finance and statistics (in Russ.).
3. Glichev, A. V., & Kruglov, M. I. (2000). *Quality management*. Moscow: Economics (in Russ.).
4. Juran, D. (2001). *All about quality: All foreign experience (Issue 2). The highest level of leadership and quality*. Moscow. (in Russ.).
5. Dodge, R. (1992). *A brief guide to the standards and norms of audit*. (Trans. from English S. A. Stukau). Moscow: Finance and statistics (in Russ.).
6. Law of Ukraine (1993). *About auditing activity*. Access mode: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>
7. Kalita, P. (1996). *Systems quality and international standards ISO series 9000*. Kyiv: Ukrainian Association for quality (in Ukr.).
8. Carmichael, D. R., & Denis, M. (1995). *Audit standards and norms*. (Trans. from English). Moscow. (in Russ.).
9. Krylova, G. D. (2004). *Foreign experience in quality management*. Moscow: Publishing standards (in Russ.).
10. Makeeva, O. (2010). Public supervision in audit: Challenges for Ukraine and the future strategic decisions of the European Commission. *Accounting and auditing*, 12, 44-49 (in Ukr.).
11. *International standards on auditing, assurance and ethics* (2006). (Edition 2006). (Trans. from English O. V. Seleznyov, O. L. Olhovikova, O. V. Ick, T. C. Sharashidze, L. J. Urkivska, O. Kulikov). Kyiv. (in Ukr.).
12. Redko, O. (2002). *Audit in Ukraine: independent, unattended, formal, «motor»*. Access mode: <http://www.kontrakty.com.ua/ukr/gc/pomer/2002/16/8.html>
13. Shalimov, N. S. (2009). *Conceptual approaches to the definition of quality audit Actual problems of economics*, 5, 237-248 (in Ukr.).
14. Principles for Auditor Oversight. A Statement of the Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions. (2002). Access mode: <http://www.iasplus.com/iosco/iosco3.pdf>

Received 12.03.2015

# ЕКОНОМІЧНИЙ ЧАСОПИС-XXI

науковий  
фаховий журнал

Видається з 1996 року  
Виходить 12 разів на рік  
(6 випусків, кожний – у двох частинах)

Світове господарство і міжнародні  
економічні відносини  
Економічна теорія  
Економіка і управління національним  
господарством  
Гроші, фінанси і кредит  
Регіональна економіка  
Соціальна економіка і політика  
Політичні інститути і процеси

## Автори журналу:

провідні вчені  
України та світу,  
державні діячі,  
міські голови,  
лідери бізнесу

**АНАЛІТИКА ДЛЯ ЕЛІТИ:  
ПЕРЕДПЛАТИ І ДОЛУЧАЙСЯ!**

**як  
передплатити?**

Через редакцію журналу  
«Економічний часопис-XXI»:  
(044) 235-98-28,  
235-98-27  
[editor@osp.com.ua](mailto:editor@osp.com.ua)