

ЯКІСТЬ АУДИТУ ЯК КЛЮЧОВИЙ КРИТЕРІЙ ОЦІНКИ ЙОГО РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ В СИСТЕМІ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН

© 2014 ШАЛІМОВА Н. С.

УДК 657.631.8:332.012.2

Шалімова Н. С. Якість аудиту як ключовий критерій оцінки його результативності в системі соціально-економічних відносин

У статті викладено підходи до визначення результативності функціонування аудиту як системи та якості аудиту та як ключового критерію оцінки його результативності. Обґрунтовано, що результативність аудиторської діяльності є багатогранною економічною категорією, основоположним критерієм визначення доцільності існування самого аудиту та напрямів його розвитку. Доведено, що кожний із аспектів результативності (зокрема, ефективність, прибутковість, економічність, продуктивність) розкриває лише її окремі сутнісні сторони, і серед них найбільшу цінність мають ті, які характеризують ступінь досягнення та відповідність цілям, сформованим як зовнішнім середовищем, так і самою системою аудиторської діяльності, а ключовим параметром виступає якість. Визначено, що аудит є комунікаційним процесом, а одна з ключових проблем комунікації – проблема адекватного сприйняття інформації, що передається, та відповідно результативності комунікації. Обґрунтовано, що сам факт проведення аудиту не є достатнім, важливі його якість з погляду задоволення потреб користувачів і механізм доведення професійної думки аудитора до них. Сформовано концептуальні підходи до визначення якості аудиту як ключового критерію оцінки результативності аудиторської діяльності, яка розглядається у двох аспектах: з позицій його сутності і визначення того, чи є послуги з проведення перевірки конкретного клієнта аудитом як таким, і з огляду на задоволення інформаційних потреб користувачів, зокрема суспільства, у встановленні рівня об'єктивності та достовірності фінансової звітності, і враховує такі елементи: якість процесу аудиту, якість сформованої думки аудитора, якість проміжного та кінцевого результатів аудиту, якість інформування користувачів про процес та результати аудиту.

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, результативність аудиту, якість аудиту.

Бібл.: 28.

Шалімова Наталія Станіславівна – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри аудиту та оподаткування, Кіровоградський національний технічний університет (пр. Університетський, 8, Кіровоград, 25006, Україна)

E-mail: n.shalimova@mail.ru

УДК 657.631.8:332.012.2

UDC 657.631.8:332.012.2

Шалімова Н. С. Качество аудита как ключевой критерий оценки его результативности в системе социально-экономических процессов

В статье изложены подходы к определению результативности функционирования аудита как системы и качества аудита и как ключевого критерия оценки его результативности. Обосновано, что результативность аудиторской деятельности является многоаспектной категорией, основоположным критерием определения целесообразности существования самого аудита и направлений его развития. Доказано, что каждый из аспектов результативности (например, эффективность, прибыльность, экономичность, продуктивность) раскрывает только ее отдельные сущностные стороны, и среди них наибольшую ценность имеют те, которые характеризуют степень достижения и соответствия целям, сформированным как внешней средой, так и самой системой аудиторской деятельности, а ключевым параметром выступает качество. Определено, что аудит является коммуникационным процессом, а одна из ключевых проблем коммуникации – проблема адекватного восприятия передаваемой информации и соответственно результативности коммуникации. Обосновано, что сам факт проведения аудита не является достаточным, важны его качество с учетом удовлетворения потребностей пользователей и механизм доведения им профессионального мнения аудитора. Сформированы концептуальные подходы к определению качества аудита как ключевого критерия оценки результативности аудиторской деятельности, которая рассматривается в двух аспектах: с позиций его сущности и определения того, являются ли услуги по проведению проверки конкретного клиента аудитом как таковым, и с учетом удовлетворения информационных потребностей пользователей, в том числе общества, в установлении уровня объективности и достоверности финансовой отчетности, и включает такие элементы: качество процесса аудита, качество сформированного мнения аудитора, качество промежуточного и конечного результатов аудита, качество информирования пользователей о процессе и результатах аудита.

Ключевые слова: аудит, аудиторская деятельность, результативность аудита, качество аудита.

Библ.: 28.

Шалімова Наталія Станіславівна – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри аудиту та оподаткування, Кіровоградський національний технічний університет (пр. Університетський, 8, Кіровоград, 25006, Україна)

E-mail: n.shalimova@mail.ru

Shalimova Nataliya S. Audit Quality as the Key Criterion of Assessment of its Effectiveness in the System of Socio-economic Processes

The article describes approaches to identification of effectiveness of functioning of audit as a system and audit quality as the key criterion of assessment of its effectiveness. It shows that effectiveness of audit activity is a multi-aspect category and the fundamental criterion of identification of expediency of existence of the audit and directions of its development. It proves that each of the effectiveness aspects (for example, efficiency, profitability, effectivity and productivity) reveals only some of its essential sides and of biggest value among them are those that characterise the degree of achievement and correspondence with goals formed both by the external environment and by the system of audit activity itself and the key factor is quality. The article shows that audit is a communication process and one of the key problems of communication is a problem of adequate perception of the transferred information and, consequently, effectiveness of communication. The article shows that the fact of audit itself is not sufficient – its quality with consideration of satisfying customer needs and mechanism of delivering the auditor's opinion are important. The article forms conceptual approaches to identification of audit quality as the key criterion of assessment of effectiveness of audit activity, which is considered in two aspects: from the position of its essence and identification of the fact whether the services of examination of a specific client are the audit as such and, with consideration of satisfaction of information needs of users, including the society, in establishing the level of objective and authentic financial reports and includes the following elements: quality of the audit process, quality of the formed auditor's opinion, quality of the intermediary and final audit results and quality of informing users about the audit process and results.

Key words: audit, audit activity, audit effectiveness, audit quality.

Bibl.: 28.

Shalimova Nataliya S. – Doctor of Science (Economics), Associate Professor, Head of the Department of Audit and Taxation, Kirovograd National Technical University (pr. Universytetsky, 8, Kirovograd, 25006, Ukraine)

E-mail: n.shalimova@mail.ru

Слід констатувати, що сьогодні у світовому економічному просторі досить чітко визначені повноваження учасників аудиторської діяльності, встановлені правила поведінки на ринку аудиту, а також сформована багаточисельна група професіоналів, які здійснюють перевірки фінансової звітності та інших об'єктів. Утім, процес формування аудиторської діяльності не можна вважати завершеним через наявність невирішених складних питань підвищення якості аудиту, які мають важливе економічне та соціальне значення і набувають все більшої актуальності в сучасних умовах. Аудит як суспільний інститут не існує як замкнута (замкнута, ізольована) система. В основу його існування та розвитку покладено певну мету, яка забезпечує його цілеспрямованість. Мету визначають як бажаний результат діяльності, який досягається в межах певного бажаного інтервалу часу [13, с. 382], тому саме оцінка результату має бути основою визначення доцільності існування самого аудиту та напрямів його розвитку.

Проблеми аудиту досліджували багато вчених, однак більшість публікацій і досліджень присвячені в основному методології аудиту та практичним аспектам методики перевірки окремих об'єктів, і саме із цих позицій розглядаються проблеми підвищення якості аудиту. Серед останніх досліджень слід виділити дослідження В. П. Бондаря «Організація і технологія аудиторської діяльності: стратегія якості та відповідальності» [5], в якому викладено механізм організації аудиторських перевірок і вимоги до системи контролю якості аудиту з метою підвищення професійного рівня аудиторів та ефективності аудиту, та О. Ю. Редька «Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку» [21], в якому висвітлено шляхи підвищення якості аудиторських послуг, у тому числі у сфері внутрішнього контролю, і запропоновано структуру документального забезпечення внутрішньої системи контролю якості професійних послуг в аудиторській фірмі. Основні засади створення системи контролю якості аудиту та методика зовнішнього контролю якості аудиту викладені у праці російських вчених С. М. Бичкової та О. Ю. Итиглової «Контроль якості аудиту» [6]. Віддаючи належне існуючим розробкам, відмітимо, що в сучасній економічній науці поки що відсутнє цілісне уявлення про особливості розвитку аудиту, його місце в системі соціально-економічних відносин, що обумовлює необхідність дослідження таких ключових параметрів його функціонування, як результативність та якість.

Вибір та актуальність теми дослідження зумовлені необхідністю розробки теоретичної бази результативності та якості аудиту, а його мета полягає у визначенні концептуальних підходів до визначення якості аудиту як ключового критерію оцінки його результативності, що виступатиме базою для розробки основних інструментів забезпечення та контролю якості аудиту на макро- й мікрорівнях.

Результативність необхідно розглядати як похідний термін від терміна «результат». Проте в економічній літературі немає єдиного підходу до визначення результативності функціонування систем, оскільки сам термін «результативність» часто не використовують, або не дають його визначення, хоча пропонуються різні якісні й кількісні його характеристики, змішуються поняття «ефективність», «ефект», «результативність», висувуються різні положення щодо їх взаємозв'язку тощо.

У літературі, присвяченій системному аналізу та теорії систем, термін «результат» отожднюється з терміном

«ефект», а «ефективність» визначається як відношення між заданим (цільовим) показником результату функціонування системи та фактично реалізованим [13, с. 471 – 472]; спроможність системи до виконання поставлених перед нею цілей [26, с. 179]; міру повноти й якості вирішення поставленого перед системою завдання, виконання ним свого призначення [15, с. 91].

В енциклопедичних виданнях з економіки загальне визначення ефективності процесу, проекту тощо прирівнюється до результативності, яку, у свою чергу, визначено як відношення ефекту результату до витрат, що забезпечили цей результат. Однак окремі види ефективності характеризуються як «комплекс показників результативності», «співвідношення результативності та величини витрат» тощо [8, с. 250]. С. В. Мочерний і М. В. Довбенко докладно характеризують показники «результативності економічного відтворення» (суспільний національний, валовий національний, внутрішній, кінцевий суспільний продукт, національний дохід і національне багатство) [16, с. 412 – 416], але визначення самого терміна не наведено.

У Стандартах аудиту INTOSAI (п.1.0.40) аудит виконання (в оригіналі – *«performance audit»*) передбачає визначення обсягів економічності, досягнутої в управлінні завдяки застосуванню ефективних адміністративних практик і принципів та впровадженню ефективної управлінської політики, перевірку ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів, перевірку систем інформації, оцінку результатів та їх моніторинг; аналіз заходів, вжитих об'єктом аудиту для усунення виявлених недоліків, перевірку результативності діяльності щодо виконання намічених цілей об'єкта аудиту та аналіз фактичних наслідків діяльності у порівнянні із запланованими [10]. Таке визначення досить широко характеризує завдання аудиту виконання, який здійснюють державні органи контролю, але в ньому простежується певна невідповідність, оскільки результативність як виконання намічених цілей діяльності може включати в себе (серед інших критеріїв) необхідність досягнення тією чи іншою мірою економічності, ефективності тощо.

Г. Г. Азгальдов відокремлює від терміна «ефективність» термін «ефект», під яким розуміє результати, яких досягають при використанні об'єкта (без ув'язування із витратами на створення й використання об'єкта), і який пропонує характеризувати різними показниками залежно від тієї цілі, якої намагаються досягти, використовуючи об'єкт, зокрема, показником споживчої вартості, показником ймовірності виконання поставленого завдання, показником однієї з властивостей об'єкта (наприклад, продуктивності) або однієї з властивостей надійності (наприклад, довговічності) [2, с. 80].

Найповніше тлумачення терміна «результат» розкриває А. І. Лопатніков. Результати – це загальний термін, який охоплює різні економічні та неекономічні наслідки функціонування економічних систем і характеризує вихід системи, вплив її функціонування на зовнішнє середовище (зовнішня оцінка функціонування системи) та зміни самої системи (внутрішня оцінка функціонування системи) [11, с. 360]. Виділяють й найзагальніше, політико-економічне значення терміна «результат економічної діяльності» – задоволення суспільних потреб у тих чи інших благах, тобто зростання сукупної суспільної корисності.

Заслуговує на увагу тачка зору Д. Сінка, який не наводить чіткого визначення результативності, проте пропонує

сім різних критеріїв результативності організаційної системи: ефективність («*effectiveness*»), економічність («*efficiency*»), якість («*quality*»), прибутковість («*profitability*»), продуктивність («*productivity*»), якість праці («*quality of work*»), інноваційність («*innovations*») [22, с. 244]. Ці критерії можна використати також для оцінки результативності функціонування аудиту, але з певним коригуванням, оскільки критерій ефективності Д. Сінк ув'язав зі ступенем досягнення цілей, що має бути використано для характеристики самого поняття «результативність», а ефективність як критерій результативності слід розглядати як співвідношення між досягнутим результатом і використанням ресурсів.

Поєднання цих критеріїв дало змогу дійти висновку, що під результативністю слід розуміти ступінь фактичного досягнення результату, а результативність у контексті аудиторської діяльності можна подати як виконання завдань з аудиту (інших завдань з надання впевненості, інших послуг) належної якості (вихід системи) із застосуванням ефективних процесів і наукових досягнень, ресурсів належної якості, які забезпечують необхідний рівень прибутковості й задоволенням потреб та очікувань працівників (аудиторів, їх асистентів) у процесі трудової діяльності (зміна самої системи).

Потрібно враховувати, що отримані результати можуть бути корисними та ні, можуть відповідати цілям, сформованим як зовнішнім середовищем, так і самою системою аудиторської діяльності, не відповідати їм або охоплювати такі елементи, які взагалі не розглядалися як ціль. Відповідно класифікувати результат і результативність, зокрема аудиторської діяльності, можна за такими критеріями, які визначені без існування заздалегідь установлених цілей, наприклад, ефективність (ступінь відповідності досягнутих результатів використаним ресурсам), економічність (ступінь використання ресурсів), прибутковість (ступінь перевищення отриманих доходів над понесеними витратами) тощо. Проте більшу цінність мають критерії результативності, які ув'язуються зі ступенем досягнення та відповідності цілям, сформованими як зовнішнім середовищем, так і самою системою аудиторської діяльності. З цього погляду використання терміна «якість» як ключового параметра результативності аудиторської діяльності є найдоцільнішим, оскільки, по-перше, саме в цьому понятті поєднуються об'єктивні та суб'єктивні характеристики аудиту як явища і процесу, ключові характеристики результативності, а по-друге – саме від неї залежить можливість його функціонування, оскільки якщо аудит якісно виконує свої функції, але здійснює їх недостатньо ефективно, економічно, прибутково, продуктивно, то аудиторська діяльність може існувати, у противному разі (навіть при отриманні прибутку, економії ресурсів тощо) доцільність існування аудиту має бути поставлена під сумнів.

Поняття «якість» багатоаспектне та багатогранне. Його системне розуміння відображають визначення, наведені в енциклопедичних виданнях і філософських словниках [4, с. 641 – 642; 24, с. 463; 25, с. 193 – 194], відповідно до яких якість є тією ознакою (внутрішньою визначеністю), за якою предмети та процеси відрізняються між собою. Е. А. Сиротенко якість аудиту з філософського погляду вважає категорією, що виражає суттєву визначеність аудиту, завдяки якій він є саме аудитом, а не чимось іншим [23]. Слід зазначити, що якість як філософська категорія є нейтральною стосовно оцінки цінності, але уможливає подальшу інтерпрета-

цію для відображення оціночного характеру якості, яка й використовується в прикладних наукових дослідженнях. Так, якщо під визначеністю слід розуміти певну об'єктивну міру, яка виражає властивості об'єкта та спроможність суб'єкта (спостерігача) до відокремлення цієї міри, то при цьому проявляється можливість об'єктивного судження про якість об'єкта, проте ця об'єктивність значною мірою умовна, оскільки не можна залишати поза увагою присутність волі людини у предметах або процесах, які мають штучне походження, наприклад в аудиті. Не можна говорити про повну об'єктивність такої категорії, але рівень суб'єктивізму не може бути перепоною для визначення й оцінки якості цього процесу.

Визначаючи якість аудиту, треба враховувати його особливості та специфічні характеристики як професійної послуги. Саме до цієї групи аудит віднесено згідно з Державним класифікатором продукції та послуг ДК 016:2010 [17]. Загальна відмінність, властива для різного роду послуг, як справедливо підкреслює Н. І. Дорош, полягає в тому, що їх предметом виступають, як правило, відповідні дії, послуги як такі, а не уречевлений результат [7, с. 139]. В «Аудиті Монтгомері» зазначено, що результатом процесу бухгалтерського обліку є складання фінансової звітності та надання іншої корисної інформації, а аудит, як правило, не створює ні того, ні іншого; він хіба що підвищує цінність інформації, створеної в процесі обліку, оскільки аудитор критично оцінює таку інформацію та повідомляє про свій висновок заінтересованим особам [3, с. 22].

Традиційно в науковій літературі виділяють такі характеристики, які диференціюють послуги від товарів: невідчутність, невіддільність, мінливість (неоднорідність або несталість якості), недовговічність, відсутність власності [20, с. 30 – 37], більшість з яких супроводжуються зауваженнями «як правило», «у багатьох випадках», «можуть бути». Б. М. Макаровський виділяє такі особливості інформаційних продуктів, як відсутність чітко розроблених принципів власності на інформацію, відсутність такої властивості як витрачання, складність визначення цінності інформації [12, с. 51]. Узагальнюючи існуючі відмінності, можна виокремити такі специфічні особливості аудиту як професійної послуги:

- ✦ результат виконання завдань з аудиту – це комбінація уречевлених (аудиторський звіт) та неуречевлених (усні пояснення аудитора, його спілкування з управлінським персоналом) елементів, які не є антиподами, а являють собою дві сторони одного цілого;
- ✦ основний результат аудиту (аудиторський звіт) є матеріальним об'єктом, який може зберігатися, демонструватися та використовуватися без участі виконавця (аудитора, аудиторської фірми);
- ✦ процеси виконання завдань з аудиту та використання їх результатів не завжди відбуваються одночасно, не збігаються ні в часі, ні в просторі, і не є нерозривними;
- ✦ аудитор безпосередньо взаємодіє із суб'єктом, який підлягає аудиті, але не завжди існує безпосередня взаємодія виконавця (аудитора) та користувача результатами його роботи;
- ✦ при виконанні завдань з обов'язкового аудиту результат аудиту (аудиторський звіт) має публічний та загальнодоступний характер, він поширюється

серед різних користувачів, а підприємство, яке виступало замовником аудиту, при цьому не втрачає його.

Якщо використати визначення аудиту, наведене в Законі України «Про аудиторську діяльність» (ст. 3, абзац другий) [9], то якість аудиту – це тотожність думки аудитора про достовірність в усіх суттєвих аспектах даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку й інших правил (внутрішніх положень) суб'єктів господарювання дійсному рівню їх достовірності (викривлення). Якщо за основу взяти визначення мети аудиторської перевірки фінансових звітів у МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» (п. 11 «а») [14, с. 79], то якість аудиту – це тотожність думки аудитора про відповідність фінансових звітів у всіх суттєвих аспектах визначеній концептуальній основі фінансової звітності дійсному рівню їх відповідності.

Наведені визначення якості аудиту можуть бути використані для подальших досліджень, проте їх не можна вважати повними, оскільки, по-перше, у них не враховано сам процес аудиту, адже висловити правильну думку та видати правильний звіт можна і випадково, без проведення всіх необхідних аудиторських процедур; по-друге, у них процес визначення якості аудиту фактично зупиняється лише етапом формування аудитором своєї думки і тому не враховується необхідність «матеріалізації» цієї думки та процес її донесення до користувачів.

С. М. Бичкова та О. Ю. Итиглова, використовуючи ідеї Д. Гарвіна до характеристик якості [28], якість аудиту як професійної послуги розглядають з таких позицій: абстрактність, інтуїтивність сприйняття; орієнтація на виробництво – як відповідність вимогам аудиторських стандартів та інших нормативних актів з аудиторської діяльності; цінність – як відповідність одночасно стандартам та вартості при дотриманні принципу найбільшої користі від витрачених ресурсів; задоволення потреб користувачів; використання рейтингів аудиторських фірм [6, с. 7 – 9]. Їх аналіз показує, що якість аудиту – це комплексне поняття, а існуючі підходи вирішують лише окремі завдання і не можуть сформулювати комплексного уявлення про об'єкт оцінки.

Наведені вище напрями оцінки якості аудиту вченими розмежовані у такий спосіб: оцінка з погляду виконавця (аудиторської фірми або індивідуального аудитора) та оцінка з погляду споживача (користувача професійної думки аудитора) [6, с. 14]. При цьому виділено два якісні рівні аудиту, які виступають паралельно один одному: необхідний (дотримання професійних стандартів і вимог законодавчих документів) і достатній (віддзеркалення потреби клієнта в конкретному виді аудиторської послуги та її користі), що є недоцільним, оскільки такі критерії підпорядковані один одному, отже, взаємозалежні. Крім того, автори підкреслюють необхідність надання переваги потребам споживачів при розробці напрямів підвищення якості аудиторських послуг на мікрорівні, але поза увагою залишається цей критерій щодо макrorівня, тобто з точки зору оцінки якості аудиторської діяльності суспільством у цілому.

Інша група науковців (Панков В. В., Акаємова Н. В., Кожухов В. А.) до найсуттєвіших елементів якості аудиту відносять відповідність очікуванням основних груп користувачів, дотримання професійних стандартів аудиту та

норм аудиторської етики, наслідування загальноприйнятих зразків поведінки та культурних імперативів, які преважують у суспільстві, тобто неформальних інститутів та угод, дія яких, як правило, опосередковує особисту комунікацію аудитора та клієнта [19, с. 8]. Використання загального критерію в запропонованому визначенні призводить до того, що клієнт сприймається як основний користувач аудиту, що не відповідає цілям проведення обов'язкового аудиту, який виконують не стільки в інтересах конкретного підприємства, скільки в інтересах широких верств інших користувачів. Превалюючі ж в певному інституціональному та соціокультурному середовищі норми, звичаї, обмеження віддзеркалюються в інтересах користувачів і вимогах законодавства; це стосується також комунікаційних зв'язків, які мають відповідати щонайменше етичним принципам аудиту. З іншого боку, неформальні інститути можуть суперечити вимогам законодавства.

Зурахуванням результатів аналізу й узагальнення існуючих у літературі тлумачень поняття якості взагалі та аудиту зокрема, якість аудиту потрібно розглядати: *по-перше*, з позицій його сутності і визначення того, чи є послуги з проведення перевірки конкретного клієнта аудитом з точки зору його відповідності професійним стандартам, нормам етики, вимогам нормативних і законодавчих документів (концепція орієнтації на виробництво); *по-друге*, з огляду на задоволення потреб користувачів, зокрема суспільства у встановленні об'єктивності та достовірності фінансової інформації (концепція орієнтації на користувача з урахуванням концепції з орієнтованості на цінність).

Аудит може бути якісним тільки в тому випадку, якщо виконуватиметься з дотриманням професійних стандартів, і такі критерії якості будуть більш-менш розтлумачені в нормативних документах. Аудитори, які надають свої послуги, що передбачають важливість характеристик довіри, можуть відчувати в цьому напрямі значні проблеми. Адже переваги від отримання їхніх послуг можуть бути настільки нематеріальними, що клієнти не зможуть оцінити якість отриманої послуги, навіть після того, як її було придбано та використано. У цьому разі треба розробляти засоби наведення матеріальних доказів якості послуги, а це можна зробити, лише використовуючи вимоги професійних стандартів. Що стосується другого положення, то саме воно є визначальним при оцінці якості та необхідності аудиторської діяльності, оскільки при незадоволенні вимог і потреб споживачів (користувачів результатами аудиторської праці) втрачається сенс існування самого аудиту як такого.

Оскільки в процесі аудиту здійснюється передача інформації від однієї системи до іншої, аудит треба розглядати як комунікацію, тобто як процес, у результаті якого здійснюється передача інформації від однієї особи до іншої або від однієї групи осіб до іншої. У теоретичних дослідженнях комунікації подано або як дію (односторонній процес передачі сигналів без здійснення зворотного зв'язку), або як взаємодію (двосторонній процес обміну інформацією), або як комунікаційний процес, в якому учасники по черзі та безперервно виступають в ролі джерела та отримувача інформації [27, с. 28]. Цей процес може набувати різних форм, тому в теорії комунікації застосовують значну кількість моделей, кожна з яких у різний спосіб відображує структуру, елементи та динаміку процесу комунікації [18, с. 126 – 139; 27, с. 28 – 34], а розвиток яких у цілому відбувається в напрямі більшого врахування активності реципі-

ента та суспільної обумовленості як змісту, так і форми комунікації. Тому при визначенні результативності та якості аудиту як професійної послуги слід орієнтуватися на процес її надання та подання, що потребує дослідження двох питань: що буде мати користувач та в який спосіб йому це буде представлено.

Одна з ключових проблем комунікації – проблема адекватного сприйняття інформації, що передається, і, відповідно, результативності комунікації. Повідомлення, які передаються в процесі виконання аудиту та при його завершенні, мають подолати певні комунікаційні бар'єри, у результаті дії яких вони можуть бути сприйняті не повною мірою, у викривленому вигляді або взагалі залишитися без розгляду. Факторами, які обмежують результативність аудиту та, відповідно, його якість, є середовище комунікації, засоби комунікації (процес передачі інформації) та самі користувачі, як діючі особи комунікаційного процесу. Тому слід враховувати також основні ключові моменти самого процесу аудиту. Так, М. А. Азарська критерії якості аудиту розподіляє на дві групи: якість проведення аудиту та якість результатів аудиту [1]. Такий підхід логічний, але він не повний, оскільки не забезпечує врахування, по-перше, того, що в процесі проведення аудиту аудитор формулює думку, але не просто повідомляє її в усній формі користувачів, а оформлює її у вигляді письмового документа, і, по-друге, необхідності оприлюднення цього документа й ознайомлення з ним користувачів, тобто інформаційну функцію аудиту.

Виходячи з викладеного, якість аудиту слід розглядати як комплексне поняття, яке включає такі елементи: якість процесу аудиту, якість сформованої думки аудитора, якість проміжного та кінцевого результатів аудиту, якість інформування користувачів про процес і результати аудиту. Ці елементи з точки зору сутності аудиту проявляються у дотриманні професійних стандартів при проведенні аудиторської перевірки, а з огляду на користувачів – з точки зору задоволення їх інформаційних потреб та очікувань стосовно процесу аудиту, вибору видів аудиторських звітів, їх повноти та своєчасності подання. Отже, важливим є вирішення проблеми забезпечення повного інформування користувачів щодо результатів аудиторської роботи про відповідні об'єкти, яка і є однією з причин виникнення «розриву в очікуваннях» в аудиті, тобто причиною неспівпадання інформаційних результатів перевірки, поданих аудиторами, та очікувань користувачів фінансової звітності, або невідповідності між тим, у чому, на думку суспільства, має полягати аудит, і можливостями реального процесу аудиту, який обмежений певними рамками.

ВИСНОВКИ

Дослідження механізму оцінки результативності аудиторської діяльності в системі соціально-економічних відносин, концептуальних підходів до визначення якості аудиторської діяльності показало, що результативність аудиторської діяльності є багатоаспектною економічною категорією, основоположним критерієм визначення доцільності існування самого аудиту та напрямів його розвитку. Важливість застосування цього показника проявляється в тому, що наявність навіть суб'єктивного показника за умови, що усвідомлюється його обмеженість, краще, ніж взагалі його відсутність, внаслідок чого часто застосовується механізм управління у вигляді реакції на ситуацію, що ви-

йшла з-під контролю. Кожний із аспектів результативності розкриває її окремі сутнісні сторони і виражається у менш містких категоріях: ефективність, прибутковість, економічність, продуктивність та ін. Серед її складових найбільшу цінність мають ті, які характеризують ступінь досягнення та відповідність цілям, сформованим як зовнішнім середовищем, так і самою системою аудиторської діяльності, а ключовим параметром виступає якість.

Якість аудиту – це комплексне поняття, яке включає такі елементи, як якість процесу аудиту, якість сформованої думки аудитора, якість проміжного та кінцевого результатів аудиту, якість інформування користувачів про процес і 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 та з огляду на задоволення інформаційних потреб користувачів (суспільства, зокрема). Враховуючи те, що аудит є комунікаційним процесом, при визначенні інструментів забезпечення його якості слід намагатися подолати одну з ключових проблем комунікації – проблему адекватного сприйняття інформації, що передається, і, відповідно, результативності комунікації. Факторами, які обмежують результативність аудиту та, відповідно, його якість, є середовище комунікації, засоби комунікації (процес передачі інформації) та самі користувачі, як діючі особи комунікаційного процесу. Тому сам факт проведення аудиту не є достатнім; важливі, по-перше, його якість з погляду задоволення потреб користувачів, по-друге – механізм доведення професійної думки аудитора до них. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Азарская М. А. Теория и методология качества аудита : автореф. дис. на соискание уч. степени д-ра экон. Наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / М. А. Азарская ; ГОУ ВПО «Марийский государственный технический университет. – Йошкар-Ола, 2009. – 36 с.
2. Азгальдов Г. Г. Теория и практика оценки качества товаров (основы квалиметрии) / Г. Г. Азгальдов. – М. : Экономика, 1982. – 256 с.
3. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш / Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
4. Большая Советская Энциклопедия (В 30 томах). Гл. ред. А. М. Прохоров. – Изд. 3-е. – М. : Советская Энциклопедия, 1973. – Т. 11. Италия – Кваркуш. 1973. – 650 с.
5. Бондар В. П. Организация и технология аудиторской деятельности : стратегия качества та відповідальності : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / В. П. Бондар ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2009. – 35 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2009/09bvpsyv.zip>
6. Бычкова С. М. Контроль качества аудита / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыглова. – М. : Эксмо, 2008. – 208 с.
7. Дорош Н. І. Аудит : теорія і практика. / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2006. – 495 с.
8. Економічна енциклопедія : У 3 т. Т. 1 : А (абандон) – К (концентрація виробництва) / Ред. кол. : С. В. Мочерний (відп. ред.), Б. Д. Гаврилишин, О. А. Устенко та ін.). – К. ; Тернопіль : Вид. центр «Академія»: Академія народного господарства, 2000. – 863 с.
9. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року № 3126-XII (у редакції Закону України від 14 вересня 2006 року № 140-V) (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

10. Кодекс Етики та Стандарти аудиту INTOSAI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=232351&cat_id=3283
11. **Лопатников Л. И.** Экономико-математический словарь : Словарь современной экономической науки. / Л. И. Лопатников. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Дело, 2003. – 520 с.
12. **Макаровский Б. Н.** Маркетинг информации : учеб. пособие. / Б. Н. Макаровский. – М. : МИИТ, 1999. – 108 с.
13. **Миротин Л. Б.** Системный анализ в логистике : учебник / Л. Б. Миротин, Ы.Э. Ташбаев. – М. : Издательство «Экзамен», 2004. – 480 с.
14. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. : Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зеніна О. О., Гик О. В., Біндер С. Г. – К. : Видавництво «Фенікс», 2011. – 846 с.
15. **Могилевский В. Д.** Методология систем : вербальный подход / В. Д. Могилевский. / Отд-ние экон. РАН ; науч.-ред. совет изд-ва «Экономика». – М. : ОАО «Издательство Экономика», 1999. – 251 с. – (Системные проблемы России).
16. **Мочерний С. В.** Економічна теорія : підручник. / С. В. Мочерний, М. В. Довбенко – К. : Видавничий центр «Академія», 2004. – 856 с. (Альма-матер)
17. Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11 жовтня 2010 року № 457 «Про затвердження та скасування національних класифікаторів» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=vb457609-10>
18. Основы теории коммуникации : учебник / Под ред. проф. М. А. Василюка. – М. : Гардарики, 2003. – 615 с.
19. **Панков В. В.** Обеспечение качества аудита : институциональный подход / В. В. Панков, Н. В. Акаимова, В. Л. Кожухов // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 2. – С. 3 – 14.
20. **Пашук О. В.** Маркетинг послуг: стратегічний підхід : навчальний посібник / О. В. Пашук. – К. : ВД «Професіонал», 2005. – 560 с.
21. **Редько О. Ю.** Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра экон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / О. Ю. Редько; Держ. ком. статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2009. – 40 с. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/ard/2009/09royspr.zip>
22. **Синк Д. С.** Управление производительностью: планирование, измерение и оценка, контроль и повышение / Д. С. Синк / Пер. с англ. С. А. Рогинко, М. С. Штернгарц ; Общ. ред. и вступ. статья В. С. Данилова-Данильяна. – М. : Прогресс, 1989. – 522 с.
23. **Сиротенко Э. А.** Системное представление аудита / Э. А. Сиротенко // Аудит и финансовый анализ. – 2005. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://auditfn.com/fin/2005/1/Sirotenko/Sirotenko%20.pdf>
24. Українська Радянська Енциклопедія. Том 16. Цементация – б. – Академія Наук УРСР. Київ. – 1964. – 632 с.
25. Философский словарь / Под ред. И. Т. Фролова. – 5-е изд. – М. : Политиздат, 1987. – 590 с.
26. **Фрейдина Е. В.** Исследование систем управления : учеб. пособие / Е. В. Фрейдина ; под. ред. Ю. В. Гусева. – Москва : Издательство «Омега-Л», 2008. – 367 с. – (Высшая школа менеджмента).
27. **Шарков Ф. И.** Основы теории коммуникации : учебник. / Ф. И. Шарков. – М. : Издательский Дом «Социальные отношения», изд-во «Перспектива», 2002. – 246 с.
28. **Garvin D. A.** Managing Quality : The Strategic and Competitive Edge / David A. Garvin. – New York : The Free Press, 1988. – 340 p.

REFERENCES

Azarskaia, M. A. "Teoriia i metodologiiia kachestva audita" [Theory and methodology of audit quality]. *Avtoref. dis. ... d-ra ekon. nauk : spets. 08.00.12*, 2009.

- Azgal'dov, G. G. *Teoriia i praktika otsenki kachestva tovarov (osnovy kvalimetrii)* [Theory and practice of assessing the quality of goods (qualimetry basis)]. Moscow: Ekonomika, 1982.
- Bolshaiia Sovetskaia Entsiklopediia* [Great Soviet Encyclopedia]. Moscow: Sovetskaia Entsiklopediia, 1973.
- Bondar, V. P. "Orhanizatsiia i tekhnolohiia audytorskoii diialnosti : stratehiia iakosti ta vidpovidalnosti" [Organization and technology audit activity: a strategy for quality and accountability]. <http://www.nbu.gov.ua/ard/2009/09bvpsyv.zip>
- Bychkova, S. M., and Ityglova, E. Yu. *Kontrol kachestva audita* [Quality control audit]. Moscow: Eksmo, 2008.
- Defliz, F. L., Dzhhenik, G. R., and O'Reyli, V. M. *Audit Montgomeri* [Audit Montgomery]. Moscow: Audit; YuNITI, 1997.
- Dorosh, N. I. *Audyd : teoriia i praktyka* [Auditing: Theory and Practice]. Kyiv: Znannia, 2006.
- Ekonomichna entsyklopediia* [Economic Encyclopedia]. Kyiv; Ternopil: Akademiia, 2000.
- Filosofskiy slovar* [Philosophical Dictionary]. Moscow: Politizdat, 1987.
- Freydina, E. V. *Issledovanie sistem upravleniia* [Research management systems]. Moscow: Omega-L, 2008.
- Garvin, D. A. *Managing Quality : The Strategic and Competitive Edge*. New York: The Free Press, 1988.
- "Kodeks Etyky ta Standarty audytu INTOSAI" [Code of Ethics and Auditing Standards INTOSAI]. http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=232351&cat_id=3283
- [Legal Act of Ukraine] (2010). <http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=vb457609-10>
- [Legal Act of Ukraine] (2006). <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>
- Lopatnikov, L. I. *Ekonomiko-matematicheskii slovar : Slovar sovremennoy ekonomicheskoy nauki* [Economics and Mathematics Dictionary : dictionary of modern economics]. Moscow: Delo, 2003.
- Mochernyi, S. V., and Dovbenko, M. V. *Ekonomichna teoriia* [Economics]. Kyiv: Akademiia, 2004.
- Mirotin, L. B., and Tashbaev, Y. E. *Sistemnyy analiz v logistike* [System analysis in logistics]. Moscow: Ekzamen, 2004.
- Mizhnarodni standarty kontroliu iakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh* [International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services]. Kyiv: Feniks, 2011.
- Makarovskiy, B. N. *Marketing informatsii* [Marketing information]. Moscow: MIIT, 1999.
- Mogilevskiy, V. D. *Metodologiiia sistem: verbalnyy podkhod* [Methodology systems: a verbal approach]. Moscow: Ekonomika, 1999.
- Osnovy teorii kommunikatsii* [Fundamentals of the theory of communication]. Moscow: Gardariki, 2003.
- Pankov, V. V., Akaemova, N. V., and Kozhukhov, V. L. "Obespechenie kachestva audita : institutsionalnyy pokhod" [Quality Assurance Audit institutional campaign]. *Auditorskie vedomosti*, no. 2 (2011): 3-14.
- Pashchuk, O. V. *Marketynh posluh : stratehichnyi pidkhid* [Marketing services: a strategic approach]. Kyiv: Profesional, 2005.
- Redko, O. Yu. "Metodolohiia ta orhanizatsiia profesiinoho audytu v Ukraini. Stan ta perspektyvy rozvytku" [Methodology and organization of professional audit in Ukraine. Status and Prospects]. <http://www.nbu.gov.ua/ard/2009/09royspr.zip>
- Sink, D. S. *Upravlenie proizvoditel'nostiu: planirovanie, izmerenie i otsenka, kontrol i povyshenie* [Performance management: planning, measurement and evaluation, control and improvement]. Moscow: Progress, 1989.
- Sharkov, F. I. *Osnovy teorii kommunikatsii* [Fundamentals of the theory of communication]. Moscow: Sotsialnye otnosheniia; Perspektiva, 2002.
- Sirotenko, E. A. "Sistemnoe predstavlenie audita" [System representation of the audit]. <http://auditfn.com/fin/2005/1/Sirotenko/Sirotenko%20.pdf>
- Ukrainska Radianska Entsyklopediia* [Ukrainian Soviet Encyclopedia]. Kyiv: AN URSR, 1964.