

АУДИТ ПРОФЕСІЙНОСТІ ТА ФАХОВОСТІ ЯК НАПРЯМОК РОЗШИРЕННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

AUDIT OF PROFESSIONALISM AND EXPERTISE AS A DIRECTION FOR EXPANDING AUDIT SERVICES

У статті проведено аналіз аудиту професійності та фаховості як важливого напрямку розширення аудиторських послуг з акцентом на його значення для підвищення якості та конкурентоспроможності суб'єктів господарської діяльності в сучасних умовах. Визначено, що аудит професійності та фаховості передбачає оцінку відповідності рівня знань, навичок та компетентностей співробітників вимогам певної професійної діяльності. Він включає в себе аналіз кваліфікаційних характеристик працівників, відповідність їхніх професійних навичок встановленим стандартам, а також оцінку якості й ефективності навчальних і освітніх програм. Обґрунтовано доцільність розроблення та постійного вдосконалення методик проведення аудиту професійності та фаховості, а також акцентовано увагу на важливості інтеграції таких аудитів у систему управління якістю надання аудиторських послуг.

Ключові слова: аудит, аудитори, професійність, фаховість, оцінка, аналіз, суб'єкти аудиторської діяльності, суб'єкти господарської діяльності.

The article analyses the audit of professionalism and expertise as an important direction of expansion of audit services. It is determined that one of the effective ways to increase competitiveness is to expand services, among which the audit of professionalism and expertise occupies a key place. It involves assessing the compliance of the level of knowledge, skills and competencies of employees with the requirements of a particular professional activity. A professionalism audit includes an analysis of the qualification characteristics of employees, the compliance of their professional skills with established standards, and an assessment of the effectiveness of training and educational programmes. The main purpose of such an audit is to ensure a high level of professionalism and competence in the relevant areas of activity, which contributes to the competitiveness of a business entity. The article analyses the audit companies from the "Big Four" in terms of managing the quality of audit services and focusing on the continuous development of staff (including auditors), in particular, the competence approach, which allows to more accurately determine the level of professional knowledge and skills of employees. The conclusions emphasise the need to develop and continuously improve the methods of conducting an audit of professionalism and expertise, as well as the importance of integrating such audits into the quality management system of audit services. In the future, it is advisable to develop the rationale for recommendations on the implementation of best practices and methodologies in future studies, which will increase the efficiency of the audit and promote the development of this area in Ukraine and abroad. The article provides a comprehensive analysis of the audit of professionalism and expertise as an important area of expansion of audit services, emphasising its importance for increasing the efficiency and competitiveness of business entities in the digital economy and sustainable development.

Key words: audit, auditors, professionalism, expertise, assessment, analysis, audit entities, business entities.

УДК 657.6

DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.12-19>

Лукановська І.Р.¹

к.е.н., доцент,
докторантка кафедри обліку
і оподаткування,
Західноукраїнський національний
університет

Lukanovska Iryna

West Ukrainian National University

Постановка проблеми. У сучасному світі динамічного економічного розвитку та зростання конкуренції на ринку послуг, питання професійності та фаховості стають надзвичайно важливими для будь якої галузі. Аудиторські послуги не є виключенням. Аудит, як інструмент забезпечення фінансової прозорості та надійності, відіграє ключову роль у підтримці довіри між суб'єктами господарської діяльності, інвесторами, кредиторами та іншими зацікавленими сторонами, в тому числі внутрішніми користувачами. В умовах цифрової економіки та сталого розвитку зростають вимоги до якості надання послуг, а традиційний підхід до аудиту вимагає трансформації та розширення аудиторських послуг. Таким чином, аудит професійності та фаховості набуває особливої актуальності й стає важливим напрямком стратегічного розвитку суб'єктів аудиторської діяльності, сприяючи їх успішному функціонуванню й конкурентоспроможності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В Україні дослідження аудиту професійності та фаховості активно розвиваються, і низка науковців (Сидоренко В.І., Онищенко В.А., Мороз Л.І., Гриценко В.С., Ковальчук С.П.) свої публікаціями зробили значний внесок у цю сферу [1–5]. Автори наголошують на значенні аудиту професійності та фаховості у контексті глобалізації та інтеграції економіки, де високі стандарти професіоналізму є необхідною умовою забезпечення конкурентоспроможності на міжнародному рівні. Вони також, у своїх дослідженнях, зазначають, що впровадження аудиту професійності та фаховості сприяє підвищенню якості людського капіталу, що є одним із ключових факторів сталого розвитку організацій та економіки в цілому [6, с. 67]. Відповідно до цього, вчені пропонують рекомендації щодо впровадження найкращих практик та методик, що дозволить підвищити ефективність аудиту та сприятиме розвитку цієї сфери в Україні та за її

¹ ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5591-6487>

межами. Однак, залишається ряд не досліджених питань щодо методологічних підходів, ключових аспектів й оцінки проведення аудиту професійності та фаховості.

Мета статті полягає у доведенні залежності якості надання аудиторських послуг сучасних аудиторських компаній від рівня фаховості їх працівників та дослідженні можливостей розширення на цій основі переліку аудиторських послуг, зокрема й у напрямку оцінки професійності та фаховості.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аудит професійності та фаховості, як новий напрямок розвитку аудиторських послуг, стає необхідним кроком для задоволення зростаючих потреб ринку. Професійність аудиторів охоплює не лише технічні навички та знання, але й етичні стандарти, комунікаційні здібності та здатність адаптуватися до нових викликів. В свою чергу, фаховість – це ступінь володіння специфічними знаннями, навичками та вміннями у певній галузі діяльності, що дозволяє ефективно виконувати професійні завдання та обов'язки. Фаховість включає глибоке розуміння предметної області, здатність до критичного мислення, вирішення проблем та прийняття обґрунтованих рішень, а також постійне оновлення знань і підвищення кваліфікації. Вона також передбачає дотримання етичних норм та стандартів обраної професії, забезпечуючи високу якість і відповідальність у виконанні професійних обов'язків. Отже, фаховість визначає ступінь глибини та детальності знань в конкретних галузях, що дозволяє аудиторам ефективно оцінювати специфічні аспекти діяльності клієнтів.

Розширення аудиторських послуг у напрямку оцінки професійності та фаховості має кілька ключових переваг (рис. 1).

Основним завданням аудиту професійності та фаховості є оцінка відповідності суб'єктів аудиторської діяльності (аудиторської фірми або аудиторів) встановленим професійним стандартам [7].

Це включає аналіз їхньої освітньої підготовки, досвіду роботи, наявності сертифікацій, а також дотримання етичних норм і принципів. Важливою складовою такого аудиту є також перевірка наявності та ефективності системи внутрішнього контролю якості в суб'єктів аудиторської діяльності.

Так, наприклад, одна з аудиторських компаній «великої четвірки» «Делойт» в Україні, в розміщеному на офіційному сайті звіті про прозорість вказує, що показники якості аудиту (Audit Quality Indicators) використовуються в поєднанні з іншими показниками з метою розробки та моніторингу планів дій щодо якості аудиту та звітності про прогрес у його шляху до якості аудиту [8]. Постійний моніторинг якості аудитів, який здійснює компанія «Делойт», допомагає швидше реагувати на аудиторські питання, які виникають під час виконання аудиторських проектів.

Окрім власного моніторингу якості аудиту «Делойт», підлягає зовнішнім перевіркам з контролю якості Інспекції із забезпечення якості Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі – ОСНАД) (рис. 2).

Моніторинг системи управління якістю є невід'ємною частиною заходів моніторингу «Делойт» в Україні та враховує відповідні вимоги Міжнародного стандарту з управління якістю 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг» (далі – МСУЯ 1), а також розробку, впровадження та операційну ефективність заходів контролю у відповідь на ризики досягнення цілей якості, які були виявлені для фірми.

Аудиторська практика ще однієї компанії «великої четвірки», а саме ТОВ «Ернст енд Янг Аудиторські послуги» в Україні (далі – ЕУ), яка надає послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності, також підлягає перевірці з боку ОСНАД з періодичністю, що встановлена чинним законодавством. У межах таких перевірок регулятор

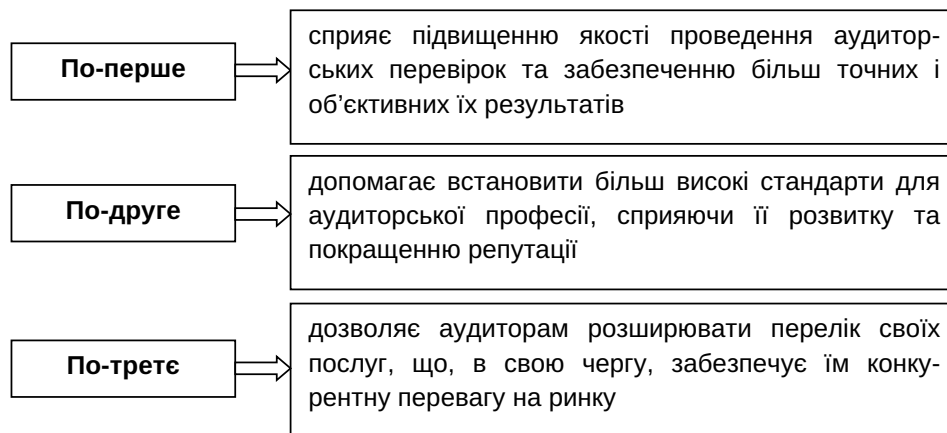


Рис. 1. Переваги впровадження аудиту професійності та фаховості

Примітка: авторське узагальнення

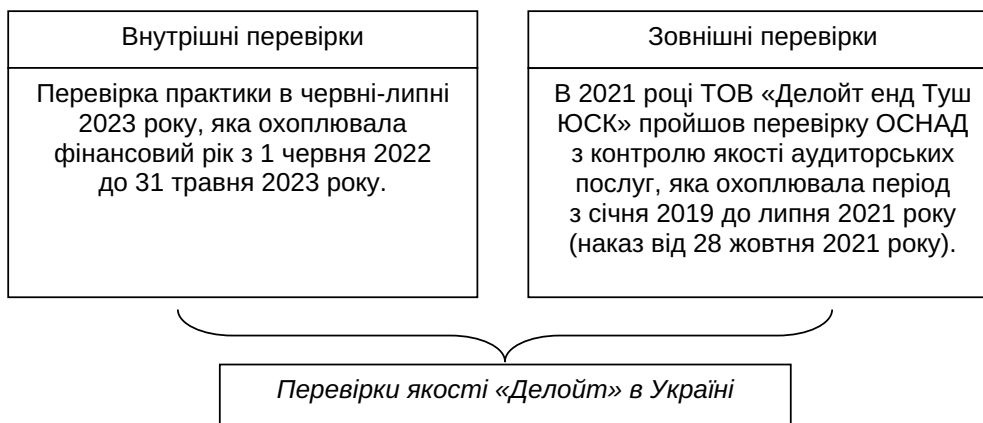


Рис. 2. Внутрішні та зовнішні перевірки якості аудиторських послуг в аудиторській компанії «Делойт»

Джерело: сформовано автором на основі [8]

оцінює стан систем контролю якості та здійснює перевірку обраних завдань. Цей регулятор є членом форуму IFIAR і, відповідно, результати перевірки подаються для включення в щорічне дослідження IFIAR [9].

Минулого 2023 року ЕУ завершила впровадження МСУЯ 1 і завершила перехід від Системи внутрішнього контролю якості до Системи управління якістю. МСУЯ 1 вимагає більш випереджального та ризико-орієнтованого підходу до управління якістю на рівні фірми, спонукаючи фірми до розробки, впровадження та використання Системи управління якістю. МСУЯ 1 також вимагає оцінювання Системи управління якістю щонайменше раз на рік.

Таким чином, управління якістю надання аудиторських послуг базується на МСУЯ 1, який набув чинності у грудні 2022 року та являє собою:

- новий підхід до управління якістю, відповідно до результатів аналізу ризиків;
- еволюцію і перехід від лінійної і розмежованої системи до системи, яка функціонує у циклічний та інтегрований спосіб;
- випереджальний підхід з безперервним процесом усунення недоліків і вдосконаленням;
- спеціалізовану систему, яку можна адаптувати відповідно до характеру і обставин фірми, а також завдань, які вона виконує [10].

МСУЯ 1 пропонує раціональні вимоги до корпоративного управління, лідерства та культури в професійних аудиторських фірмах, а також впроваджує процес оцінки ризиків, щоб зосередити увагу фірми на зменшенні ризиків, які можуть вплинути на якість завдання. Варто зазначити, що стандарти МСУЯ 1 використовують наступні ресурси:

- 1) Людські, технологічні та інтелектуальні ресурси, які використовують в системі і в ході виконання завдань:
 - відповідність ресурсів;

- залучення, розробка, запровадження, підтримка і використання ресурсів (включає залучення, за необхідності, зовнішніх ресурсів / сторонніх осіб);

- підвітність персоналу і відданість працівників якості;

- 2) Послуги сторонніх організацій, які використовують в системі або залучають при виконанні завдань:

- складова аудиторів, залучених поза мережею фірми;
- перевірка відповідності ресурсів, отриманих від надавача послуг.

Зважаючи на те, що першим пунктом у переліку ресурсів є людські, переваги аудиту професійності та фаховості очевидні. Для клієнтів суб'єктів аудиторської діяльності це означає підвищену впевненість у якості наданих послуг, зниження ризиків та підвищення фінансової прозорості. Для самих аудиторів – можливість покращити свою професійну репутацію, підвищити рівень довіри з боку клієнтів, а також отримати додаткові можливості для професійного розвитку.

Аналізуючи публічні звіти суб'єктів аудиторської діяльності України, варто зазначити, що для підтримання достатнього рівня кваліфікації та досвіду аудиторів й персоналу, який залучається до надання послуг відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА), компанії вимагають від співробітників безперервного професійного розвитку, який дає персоналу можливість підтримувати свої знання та можливості. Здебільшого сюди відносять:

- проведення внутрішніх семінарів (вебінарів, робочих нарад), на яких розглядаються питання податкового законодавства, бухгалтерського обліку й аудиту, а також здійснюється обговорення помилок, допущених співробітниками та клієнтами;
- регулярне зовнішнє навчання персоналу на семінарах, тренінгах, конференціях, форумах

з удосконалення професійних знань та навичок з урахуванням поточного стану бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування;

- забезпечення необхідною нормативно-законодавчою й періодичною літературою з питань бухгалтерського обліку, оподаткування з метою самостійного її вивчення;

- підписку на електронні новини та оновлення періодичних електронних видань глобальної системи Інтернет з питань стандартів та практики аудиту, бухгалтерського обліку, фінансів;

- застосування формалізованих методів оцінки роботи персоналу: відгуки клієнтів; результати перевірок контролюючих органів; щодо аудиторів – моніторинг рішень Аудиторської палати України, Органу суспільного нагляду щодо застосування стягнень до аудиторів (фірм); якість висловлення суті питань у підсумкових документах по роботі з клієнтами; якість оформлення робочих документів та розгляду питань програм перевірки та ін.

Усі спеціалісти, що мають сертифікати аудитора, крім обов'язкового підвищення кваліфікації, додатково повинні:

- приймати участь у діяльності однієї з професійних організацій (об'єднань);

- отримувати професійну підготовку (або професійну освіту) шляхом, наприклад: навчання та складання іспитів для отримання сертифікатів, постійно займатися самонавчанням шляхом вивчення спеціалізованої літератури та періодичних видань;

- обов'язково ретельно вивчати зміст тих публікацій в засобах масової інформації, які відповідають специфіці роботи клієнтів, по яким аудитор є ключовим партнером.

Таким чином, інвестиції в персонал повинні бути зосереджені на розвиток нових навичок,

що дозволить аудиторським компаніям (фірмам) використовувати весь потенціал інформаційних технологій.

Відтак, проведення аудиту професійності та фаховості можна розділити на два ключові компоненти: методологічні підходи та індикатори оцінки (рис. 3).

Методологічні підходи перш за все повинні включати рівень фаховості, яка базується на визначенні та оцінці професійних компетентностей і досягненні програмних результатів, які включають знання, навички та здібності, необхідні для виконання певних завдань. Компетентнісний підхід дозволяє оцінити реальний рівень кваліфікації працівників відповідно до встановлених стандартів.

Наступним важливим аспектом є функціональний підхід, що зосереджується на оцінці виконання конкретних функцій і завдань, пов'язаних із професійною діяльністю. Цей підхід дозволяє визначити, наскільки ефективно працівники виконують свої обов'язки.

Останнім методологічним підходом є системний, який враховує взаємозв'язок між різними компонентами професійної діяльності та їх вплив на загальну ефективність суб'єкта аудиторської діяльності. Це дозволяє здійснювати комплексну оцінку професійності та фаховості працівників.

Щодо індикаторів оцінки професійності та фаховості, які слід використовувати при аудиті, важливо звертати увагу на декілька ключових елементів. Серед яких:

1. Рівень знань (оцінка теоретичних знань, необхідних для виконання професійних обов'язків; перевірка знання стандартів та нормативних документів).

2. Практичні навички (оцінка здатності працівників застосовувати теоретичні знання на

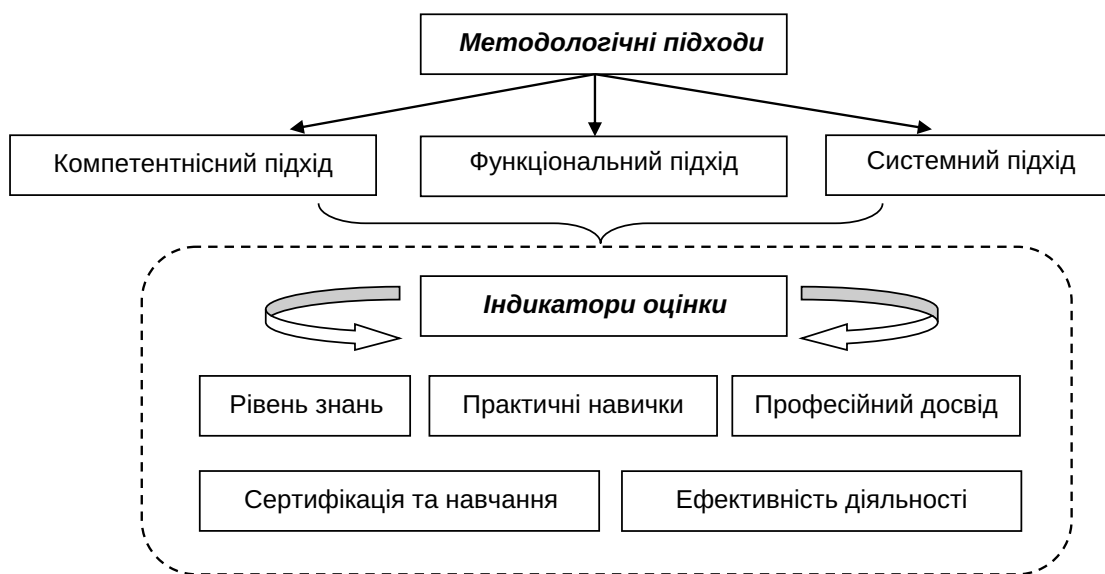


Рис. 3. Компоненти проведення аудиту професійності та фаховості, їх взаємозалежність

Примітка: сформовано автором

практиці; аналіз виконання професійних завдань та функцій).

3. Професійний досвід (врахування кількості років професійної діяльності; оцінка досвіду виконання аналогічних завдань та проектів).

4. Сертифікація та навчання (наявність професійних сертифікатів та дипломів; оцінка участі у професійних курсах та тренінгах).

5. Ефективність діяльності (оцінка результатів діяльності працівників за певний період; визначення внеску працівника у результати діяльності аудиторської фірми).

Вищезазначені, на рис. 3, елементи допомагають забезпечити комплексний підхід до оцінки професійності та фаховості працівників, що сприяє підвищенню якості та ефективності роботи.

На нашу думку, аудит професійності та фаховості може здійснюватися різними суб'єктами аудиторської діяльності, перш за все аудиторськими фірмами чи компаніями, які мають досвід у проведенні різних видів аудиту, включаючи даний аудит. Вони зазвичай мають сертифікованих аудиторів, які пройшли відповідне навчання та володіють необхідними навиками. В свою чергу, великі компанії та організації можуть, що мають власні внутрішні аудиторські служби, можуть також проводити оцінку професійності та фаховості працівників. Адже, внутрішні аудитори добре знайомі зі специфікою діяльності суб'єкта господарювання та можуть більш точно оцінити відповідність компетенцій вимогам посади.

Висновки. Підсумовуючи, можна стверджувати, що аудит професійності та фаховості є необхідним й перспективним напрямком розширення аудиторських послуг. Він забезпечує підвищення якості аудиту, сприяє розвитку професійних стандартів та відкриває нові можливості для аудиторів. Аудит професійності та фаховості включає в себе комплексний підхід до оцінки знань, навичок та компетенцій працівників, що дозволяє визначити їх відповідність професійним стандартам та вимогам. У цьому контексті важливою є розробка та впровадження ефективних методик та інструментів для проведення такого аудиту, а також підвищення рівня обізнаності клієнтів про його переваги та значення.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Сидоренко С.Г. Професійна етика аудитора як предмет наукових досліджень. *Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах повоєнного відновлення України*: матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 08 грудня 2023 р.). Київ. КНЕУ, 2023. С. 204–206
2. Онищенко В.А. Методологічні основи оцінки професійних компетенцій. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2019. С. 73–77.

3. Мороз Л.І. Аудит якості професійної підготовки фахівців. *Вісник Національного технічного університету «ХПІ»*. Серія: Стратегічне управління, управління портфелями, програмами та проектами, 2020. С. 98–102.

4. Ковальчук С.П. Оцінка професійних навичок та компетенцій у контексті аудиту. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Серія: Економіка, 2021. С. 114–119.

5. Гриценко В.С. Підвищення професійної компетентності працівників в умовах сучасного ринку. *Вісник Черкаського національного університету імені Богдана Хмельницького*. Серія: Педагогічні науки. 2017. С. 52–57.

6. Зубачова В.І., Проскуріна Н.М. Система контролю якості аудиторських послуг: організаційні аспекти. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Серія: Економіка. 2021. № 2(58). С. 65–70 DOI: [https://doi.org/10.24144/2409-6857.2021.2\(58\).65-70](https://doi.org/10.24144/2409-6857.2021.2(58).65-70)

7. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2258-19>.

8. Звіт про прозорість за 2023 рік ТОВ «Делойт енд Туш ЮСК». URL: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/about-deloitte/articles/transparency-report.html>

9. *Звіт про прозорість за 2023 рік ТОВ «Ернст енд Янг. Аудиторські послуги» (ЕУ в Україні)*. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_ua/generic/transparency-reports/ey-ukraine-transparency-report-2023-ukr.pdf

10. Міжнародний стандарт з управління якістю (МСУЯ) 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf)

REFERENCES:

1. Sydorenko S.H. (2023) Profesiina etyka audytora yak predmet naukovykh doslidzhen [Auditor's professional ethics as a subject of scientific research]. *Oblik, analiz, audit, opodatkuвання ta finansovyi monitoring v umovakh povoiennoho vidnovlennia Ukrainy: IX Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii* (Kyiv, December 08, 2023). Kyiv. KNEU. (in Ukrainian)
2. Onyshchenko V.A. (2019) Metodolohichni osnovy otsinky profesiinykh kompetentsii [Methodological basis for assessing professional competences]. *Visnyk ekonomiky transportu i promyslovosti*, pp. 73–77. (in Ukrainian)
3. Moroz L.I. (2020) Audyt yakosti profesiinoi pidhotovky fakhivtsiv [Quality audit of professional training]. *Visnyk Natsionalnoho tekhnichnoho universytetu «KhPI»*. Serii: Stratehichne upravlinnia, upravlinnia portfeliamy, prohramamy ta proektamy, pp. 98–102. (in Ukrainian)
4. Kovalchuk S.P. (2021) Otsinka profesiinykh navychok ta kompetentsii u konteksti audytu [Assessment of professional skills and competences in the context of an audit]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu*. Serii: Ekonomika, pp. 114–119. (in Ukrainian)

5. Hrytsenko V.S. (2017) Pidvyshchennia profesiinoi kompetentnosti pratsivnykiv v umovakh suchasnoho rynku [Improving the professional competence of employees in today's market]. *Visnyk Cherkaskoho natsionalnoho universytetu imeni Bohdana Khmelnytskoho*. Serii: Pedagogichni nauky, pp. 52–57. (in Ukrainian)

6. Zubachova V.I., Proskurina N.M. (2021) Sistema kontroliu yakosti audytorskykh posluh: orhanizatsiini aspekty [Quality control system for audit services: organisational aspects]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu*. Serii: *Ekonomika*, vol. 2(58), pp. 65–70. DOI: [https://doi.org/10.24144/2409-6857.2021.2\(58\).65-70](https://doi.org/10.24144/2409-6857.2021.2(58).65-70) (in Ukrainian)

7. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017. № 2258-VIII [On the audit of financial statements and audit activities: Law of Ukraine]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2258-19>. (accessed June 12, 2024).

8. Zvit pro prozorist za 2023 TOV «Deloitte» [Transparency Report for 2023 Deloitte Ukraine]. Available at:

<https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/about-deloitte/articles/transparency-report.html> (accessed June 15, 2024).

9. Zvit pro prozorist za 2023 TOV «Ernst end Yanh. Audytorski posluhy» (EY v Ukraini) [Transparency Report for 2023 by Ernst & Young (EY in Ukraine)]. Available at: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_ua/generic/transparency-reports/ey-ukraine-transparency-report-2023-ukr.pdf (accessed June 15, 2024).

10. Mizhnarodnyi standart z upravlinnia yakistiu 1 «Upravlinnia yakistiu dlia firm, shcho vykonuiut audyty chy ohliady finansovoi zvitnosti, abo inshi zavdannia z nadannia vpevnenosti chy suputnikh posluh» [International Standard on Quality Management 1, Quality Management for Firms Engaged to Perform Audits or Reviews of Financial Statements or Other Assurance or Related Services]. Available at: [https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf) (accessed June 18, 2024).