

ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ АУДИТУ В УМОВАХ ДІДЖИТАЛІЗАЦІЇ

IMPROVING AUDIT QUALITY IN THE CONDITIONS OF DIGITALIZATION

УДК 657.631.6

DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.1-9>**Карпенко Є.А.**

к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансів,
банківського бізнесу та оподаткування,
Національний університет
«Полтавська політехніка
імені Юрія Кондратюка»

Коба О.В.

к.т.н., доцент,
доцент кафедри фінансів,
банківського бізнесу та оподаткування,
Національний університет
«Полтавська політехніка
імені Юрія Кондратюка»

Karpenko Yevheniia

National University
«Yuri Kondratyuk Poltava Polytechnic»

Koba Olena

National University
«Yuri Kondratyuk Poltava Polytechnic»

Постановка проблеми. Всеосяжна діджиталізація та розвиток ІТ-технологій з одночасним загостренням конкуренції на ринку здійснюють вагомий вплив на всі сфери економіки та виробничі процеси. Підприємства проходять цифрову трансформацію для докорінної зміни традиційних бізнес-моделей. У всьому світі спостерігається зростання кількості даних і нових технологічних досягнень, які ініціювали принципові зрушення навіть у діяльності суб'єктів господарювання, що не сприймалися суспільством як цифрові підприємства. За таких умов все більше підприємств надають пріоритет інвестиціям у нові системи та технології для аналізу даних з метою кращого розуміння стратегії розвитку власного бізнесу та потреб ринку. Це, в свою чергу, відображається і на методах, які змушені використовувати аудиторі при наданні аудиторських послуг, адже, у зв'язку з діджиталізацією підприємств, генерується все більше даних, виникає потреба в розвитку функцій аудиторів. Разом з тим, не зважаючи на позитивний вплив діджитал-технологій на

У статті досліджено стан конкуренції та якості аудиторських послуг. Проаналізовано динаміку та види стягнень, які застосовувалися Органом суспільного нагляду та Аудиторською палатою до суб'єктів аудиторської діяльності протягом 2020–2022 років. Встановлено, що суцільна діджиталізація, стрімкий розвиток ІТ-технологій, жорстка конкуренція впливають на всі сфери економіки, змінюють підходи до виробництва та управління суб'єктами господарювання, що в свою чергу відображається і на методах аудиту. З'ясовано, що автоматизація діяльності аудиторських фірм в Україні знаходиться на низькому рівні. Вивчено підходи до класифікації комп'ютеризованих методів аудиту. Проаналізовано переваги і недоліки застосування спеціалізованого аудиторського програмного забезпечення і на підставі цього визначено можливості підвищення якості аудиту за рахунок його діджиталізації.

Ключові слова: GAS, аудит, генератори тестових даних, діджиталізація, комп'ютеризовані методи аудиту, програмне забезпечення, якість.

The article examines the state of competition and the quality of auditing services. The dynamics and types of fines applied by the Audit Public Oversight Body of Ukraine and Audit Chamber of Ukraine to subjects of audit activity during 2020–2022 were analyzed. The most frequent penalty that was applied was a warning. It has been established that continuous digitization, rapid development of IT technologies, fierce competition affects all areas of the economy, change approaches to production and management of business entities, which in turn is reflected in audit methods. It was found that the digitization of audit firms in Ukraine is at a low level. Approaches to the classification of computerized audit methods have been studied. Technological audit methods are defined as any automated audit methods such as comprehensive audit software (GAS), test data generators, specialized service programs and computerized audit methods (CAATs). It has been established that complex auditing software is practically not used in Ukraine. Auditors prefer systems-oriented or risk-oriented approaches to auditing using a sample research method. The fundamental difference of complex audit software is that it allows you to check the entire general population, the entire set of documents or accounts of analytical accounting, without increasing the time for conducting the audit. This is extremely relevant for Ukraine, as a country with an increased risk of fraud and distortion of data in accounting and reporting. Today, almost the only type of GAS used in Ukraine is Excel. However, compared to other comprehensive audit software, it does not allow to investigate the integrity of client data and has limited functionality. Despite the fact that there is currently no requirement in Ukraine for auditors to use comprehensive auditing software, we believe that this will become a requirement of the time in the future. It was found that its main advantages are: improving the quality and efficiency of the audit; improving business understanding; increasing audit creativity; more in-depth analytical research; improvement of discipline and cooperation between the auditor and the client.

Key words: CAAT, GAS, audit, test data generators, digitalization, software, quality.

якість та ефективність аудиту, сьогодні в Україні все ще спостерігається низький рівень автоматизації діяльності суб'єктів аудиторських послуг (далі САД).

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання розвитку аудиту в умовах діджиталізації постійно перебувають в полі зору науковців. R. Manitaа, Na. Elommalb, P. Baudierc, L. Hikkerova [1] досліджували вплив застосування комп'ютерних технологій на якість аудиторських послуг та розвиток аудиторської фірми. Ними доведено, що діджиталізація бізнес-процесів в аудиторській фірмі покращить релевантність аудиту та дозволить розширити перелік аудиторських послуг. Якість аудиту при цьому покращиться за рахунок аналізу всіх даних клієнта.

Нежива М. та Міняйло В. [2] дослідили тенденції діджиталізації аудиту в умовах трансформації економіки та COVID-19. Ними було доведено, що технологічна інтеграція аудиту на базі сучасних інформаційних систем підвищує ефективність аналітичної роботи аудитора.

¹ ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0278-9020>

² ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1914-3119>

Автори [3–6] вивчали особливості впровадження комплексного аудиторського програмного забезпечення (далі GAS) в різних країнах світу.

Не зважаючи на те, що використання комп'ютерних технологій в цілому і GAS зокрема суттєво сприяє підвищенню якості аудиторських послуг, в Україні це питання досліджено не достатньо. Тому необхідним є вивчення підходів до класифікації аудиторського програмного забезпечення, недоліків та переваг застосування GAS в контексті якості проведення аудиту.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження діджиталізації та якості аудиту в Україні, переваг та перешкод впровадження комплексного аудиторського програмного забезпечення.

Виклад основного матеріалу. На сьогодні світ перебуває на стадії четвертої промислової революції, коли комп'ютерні технології проникають у всі сфери суспільства. САД також повинні пристосовуватися до нових життєвих реалій і всебічно впроваджувати діджитал-технології одночасно з їхніми клієнтами. Це стає все більш актуальним в умовах зростання конкуренції на ринку аудиторських послуг і значного впливу Big-4. Не зважаючи на те, що розмір ринку у 2020 році зріс на 11% порівняно з попереднім періодом [7], майже половину ринку аудиторських послуг займають фірми «великої четвірки» (рис. 1).

Витримати таку конкурентну боротьбу з міжнародними аудиторськими фірмами можуть лише ті фірми, які вчасно почнуть впроваджувати інноваційні діджитал-методи, що дозволить знизити вартість наданих послуг, збільшуючи при цьому їх якість.

На жаль, у 2020 р. навпаки спостерігається зростання збільшення середньої вартості однієї аудиторської послуги, наданої САД за кожним видом аудиторських послуг (рис. 2) [7].

Одночасно якість аудиторських послуг в Україні все ще залишається на середньому рівні. Про це свідчить той факт, що у майже 86 % суб'єктів аудиторської діяльності, які пройшли перевірку контролю якості у 2019 та 2020 роках, було виявлено, як мінімум, один недолік [7].

Найбільш частими порушеннями, які суттєво знижують якість аудиторських послуг і були виявлені Інспекцією в ході перевірки були:

- недостатність достатніх та прийнятних аудиторських доказів;
- фрагментарність аудиторської документації;
- недостатня обґрунтованість оцінювання аудиторського ризику;
- випадки незастосування принципів належної ретельності та скептицизму.

Велика кількість недоліків, які відносяться до застосування більшості ключових міжнародних стандартів аудиту, призводить до існування підвищеного ризику не отримання такими аудиторськими фірмами обґрунтованої впевненості у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки [7]. Наслідком цього може бути висловлення недостовірної аудиторської думки у звіті незалежного аудитора і зниження довіри суспільства до інституту аудиту в Україні.

Ще одним фактом, який свідчить про не достатньо високу якість аудиторських послуг є факт систематичного застосовування стягнень Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі ОСНАД) до суб'єктів аудиторської діяльності (табл. 1).

Протягом 2020–2022 року найбільш поширеним видом притягнення до професійної відповідальності САД було застосування дисциплінарного стягнення у вигляді попередження. У 2021 році

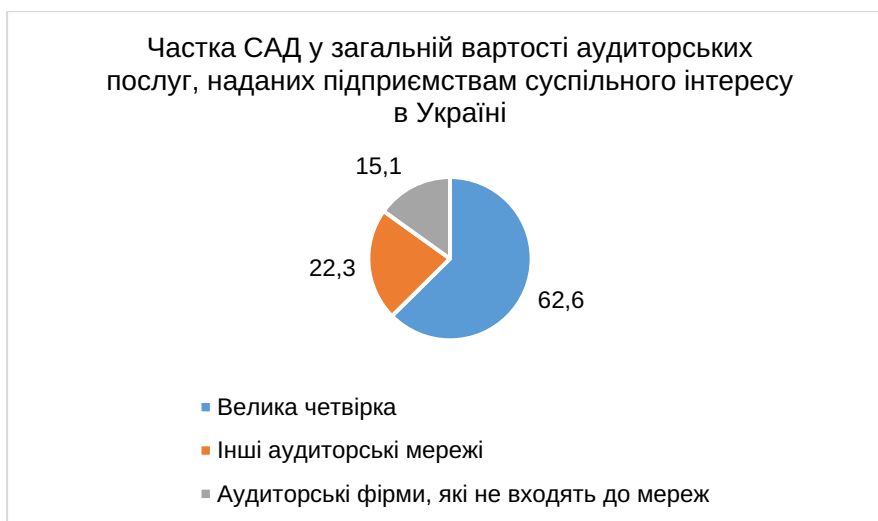


Рис. 1. Частка вартості аудиторських послуг, наданих підприємствам суспільного інтересу суб'єктами аудиторської діяльності у 2020 р., %

Джерело: складено автором за даними [7]



Рис. 2. Середня вартість однієї послуги, наданої САД, тис грн

Джерело: складено автором за даними [7]

Таблиця 1

Дисциплінарні стягнення, які застосовувалися АПУ та ОСНАД до суб'єктів аудиторської діяльності протягом 2020–2022 років

Вид дисциплінарного стягнення	Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, до яких застосовувалося стягнення		
	2020 рік	2021 рік	2022 рік
Зупинення права на надання послуг аудиту фінансової звітності на строк до одного року	6	6	3
Зупинення права на надання послуг з аудиту на строк від одного до двох років	-	1	2
Зупинення права на надання послуг з аудиту на строк від двох до трьох років	2	-	-
Попередження	25	30	1
Всього	33	37	6

Джерело: складено автором за даними [8]

кількість САД, яким було надано попередження збільшилася на 5 осіб (або на 20%) у порівнянні з роком раніше.

За таких умов одним із напрямів підвищення якості аудиторських послуг та мінімізації ризику отримати дисциплінарні стягнення для САД є застосування аудиторської програмного забезпечення та автоматизованих методів аудиту. Проте на сьогодні кількість аудиторських фірм, які використовують у своїй діяльності сучасні інформаційні технології все ще залишається низькою (табл. 2).

Такий низький рівень автоматизації аудиту в Україні обумовлений рядом причин, в тому числі відсутністю чіткої класифікації комп'ютеризованих методів аудиту та неусвідомленням переваг їх застосування.

Відповідно до Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту «технологічні методи аудиту – це будь-які автоматизовані

методи аудиту, такі, як комплексне аудиторське програмне забезпечення (далі GAS), генератори тестових даних, спеціалізовані сервісні програми та комп'ютеризовані методи аудиту (CAATs) [9] (рис. 3).

В наукових колах існує думка, що комплексне аудиторське програмне забезпечення (GAS) є однією з форм комп'ютеризованих методів аудиту (CAAT), які включають: службові програми (Utility Software), тестові дані (Test data), паралельне моделювання (Parallel Simulation), інтегровані тест-центри (ITF), вбудовані модулі аудиту (EAM). В свою чергу комплексне аудиторське програмне забезпечення поділяється на комерційне та розроблене підприємством самостійно (рис. 4).

Своєчасність впровадження у своїй діяльності комплексного аудиторського програмного забезпечення (GAS) в Україні підтверджується тим, що воно найбільш часто використовується

Стан використання інформаційних технологій в діяльності САД

Питання	Відсоток опитаних, що відповіли: %	
	Так	Ні або не визначився
Чи використовується програмне забезпечення (в тому числі Word, Excell) для автоматизації процесу надання аудиторських послуг	60,8%	39,2%
Чи планує суб'єкт аудиторської діяльності запровадити програмне забезпечення для автоматизації надання аудиторських послуг	70,6%	29,4
Чи використовує суб'єкт аудиторської діяльності при проведенні аудиту програмне забезпечення для вилучення і аналізу даних (крім Excell)	41,2%	58,8%
Чи використовує суб'єкт аудиторської діяльності при проведенні аудиту програмне забезпечення для інтелектуального аналізу бізнес-процесів (GAS)	3,9%	96,1%
Чи використовує суб'єкт аудиторської діяльності для виконання аудиторських процедур роботизовану автоматизацію процесів (RPA)	7,8%	92,2%

Джерело: складено автором за даними [7]



Рис. 3. Місце комплексного аудиторського програмного забезпечення у технологічних методах аудиту відповідно до Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту (в редакції 2017 р.)

аудиторами з поміж інших програмних продуктів в США, Індії та країнах ЄС [3].

Основними перевагами використання GAS є:

- пришвидшення аудиту, збільшення обсягу роботи, виконаної аудитором за один і той самий проміжок часу [5, 10];
- підвищення якості та надійності роботи аудитора [5; 10];
- покращення розуміння бізнесу, підвищення креативності аудиту [10];
- більш глибоке проведення аналітичних досліджень [4];
- покращення дисципліни та співпраці команди аудиту із структурними підрозділами підприємства [10].

Водночас, причини, що перешкоджають впровадженню GAS в різних країнах, в переважній більшості, є спільними (табл. 3).

Слід відмітити, що в Україні комплексне аудиторське програмне забезпечення практично не використовується. Аудитори надають перевагу

системно-орієнтованому або ризико-орієнтованому підходам до аудиту із використанням вибіркового методу дослідження [11]. Вважаємо, що це є недоліком, адже принципово відмінністю комплексного аудиторського програмного забезпечення є те, що воно дозволяє перевірити всю генеральну сукупність, увесь набір документів або рахунків аналітичного обліку, не збільшуючи при цьому час на проведення аудиту. Це є надзвичайно актуальним для України, як країни з підвищеним ризиком шахрайства та викривлення даних в обліку та звітності.

На сьогодні майже єдиним видом GAS, який використовується аудиторами України, є Excel. Однак, у порівнянні з іншим комплексним аудиторським програмним забезпеченням, він не дозволяє дослідити цілісність даних клієнта та має обмежені функціональні можливості.

Не дивлячись на те, що наразі в Україні немає вимоги щодо обов'язковості використання аудиторами комплексного аудиторського програмного

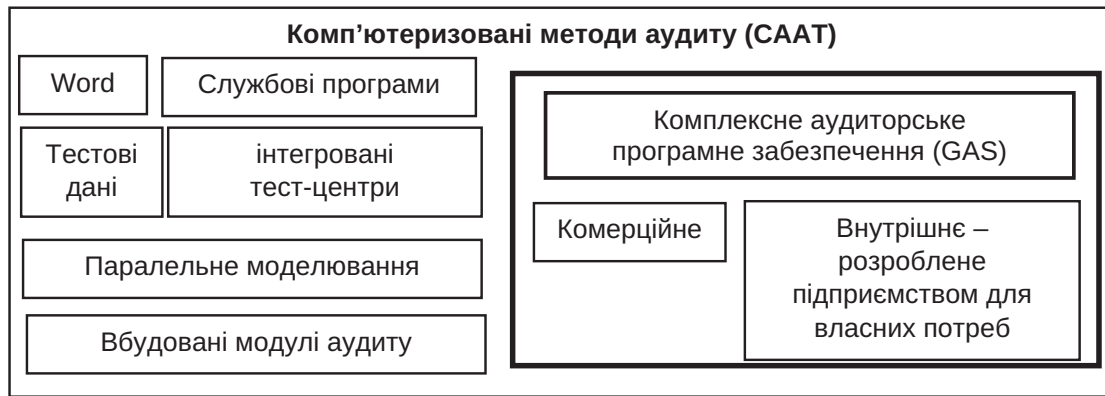


Рис. 4. Комплексне аудиторське програмне забезпечення (GAS) як частина комп'ютеризованих методів аудиту (СААТ)

Таблиця 3

Проблеми впровадження комплексного аудиторського програмного забезпечення в світі

Країна, рік дослідження	Причини, які перешкоджають впровадженню і використанню GAS
Сінгапур, 2005 [4]	Наявність власних корпоративних систем. Труднощі використання GAS та його вартість. Аудитори надають перевагу тестуванню на відповідність та оцінці системи внутрішнього контролю без використання GAS.
США, 2017 [3]	Необізнаність аудиторів щодо переваг використання GAS. Висока вартість GAS. Психологічні бар'єри
Австралія, 2018 [5]	Використання GAS не є одним із найбільш важливих показників KPI, а внутрішні аудитори, які використовують GAS не отримують додаткову винагороду за це
Південна Африка, 2017 [6]	Складність створення запитів із правильним набором аналітичних даних. Не завжди є доступ до релевантних та точних даних організації. Відсутність часу та ресурсів для впровадження GAS, не бажання платити більшу зарплату аудиторам, які обізнані у GAS.
США, Великобританія, 2016 [10]	Низька підтримка з боку керівництва, колег та професійних організацій. Необізнаність аудиторів щодо переваг використання GAS. Добровільність використання GAS
Україна, 2020 [11]	Висока вартість, не розуміння переваг, не бажання змінюватися, не довіра комп'ютерним технологіям

забезпечення, вважаємо, що згодом це стане вимогою часу. Це пояснюється перш за все тим, що масова діджиталізація та передові технології, які вже використовуються більшістю успішних підприємств-клієнтів аудиторських фірм, вимагають від останніх бути більш інноваційними та в повній мірі використовувати переваги, які надають новітні інформаційні технології в аудиті.

Висновки. Наразі світ входить в епоху Четвертої промислової революції, яка спричинює проникнення інформаційних технологій в усі сфери життя суспільства. Це, в свою чергу, відображається і на методах, які використовують аудитори при наданні аудиторських послуг. Разом з тим, не зважаючи на загострення конкуренції та позитивний вплив didzhitал-технологій на якість та ефективність аудиту, сьогодні в Україні все ще спостерігається низький рівень автоматизації діяльності аудиторських фірм. В умовах цифровізації суспільства та збільшення даних така ситуація спряє збільшенню недоліків при проведенні аудиту та кількості стягнень, які застосовуються

контролюючими органами до суб'єктів аудиторської діяльності. Одним із напрямів підвищення якості аудиту з одночасним зниження часу на його проведення є впровадження комплексного аудиторського програмного забезпечення, яке довело свою актуальність в розвинених країнах світу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Manita R., Elommalb N., Baudierc P., Hikkerova L. The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance. *Technological Forecasting and Social Change*. 2020, Volume 150. P. 47–53.
2. Nezhyva M., Miniailo V. Digitalization of audit in the conditions of the Covid-19. *Вісник КНТЕУ*. 2020. № 3. С. 123–134.
3. Rajshekhar J. Using Computer Assisted Audit Tools (CAATs) for Audit and Inspection of Banks in India. *CAB CALLING*. 2008. P. 38–41.
4. Marianne Bradford, Dave Henderson. Barriers and Enablers to Auditors Accepting Generalized Audit Software. *ISACA journal*. 2017. VOL 5. P. 1–8.

5. Debreceeny, R., Lee, S., Neo, W. and Toh, J.S. Employing generalized audit software in the financial services sector. *Managerial Auditing Journal*. 2005. Vol. 20. No. 6. P. 605–619.

6. Smidt L., Ahmi A., Steenkamp L., D.P. van der Nest, Lubbe D.S. A Maturity-level Assessment of Generalised Audit Software: Internal Audit Functions in Australia. *Australian Accounting Review*. 2018. Vol. 2. P. 47–59.

7. D. P. van der Nest, Smidt L., Lubbe D. The use of generalised audit software by internal audit functions in a developing country: the purpose of the use of generalised audit software as a data analytics tool. Risk Governance and Control. *Financial Markets & Institutions*. 2017. Vol. 7. Issue 4. P. 100–112.

8. Звіт з моніторингу якості ринку аудиторських послуг та конкуренції 2019–2020 роки. Київ : Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. 2022. 61 с.

9. Офіційний сайт органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. URL: <https://www.apob.org.ua> (дата звернення 06.09.2022).

10. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти) Редакція 2017 року. The Institute of Internal Auditors [переклад ВГО «Інститут внутрішніх аудиторів України»]. URL: <https://iia-ua.org/?page189> (дата звернення: 06.09.2022).

11. Wicaksono A. Impact analysis of generalized audit software (GAS) utilization to auditor performances. *Binus Business Review*. 2016. Vol. 7(2). P. 131–136.

12. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в умовах інноваційних інформаційних технологій : монографія. Карпенко Є. А., Карпенко О. В., Мілька А. І. [та ін.]. Полтава : ПУЕТ, 2021. 410 с.

3. Rajshekhar J. (2008). Using Computer Assisted Audit Tools (CAATs) for Audit and Inspection of Banks in India. *CAB CALLING*, pp. 38–41.

4. Marianne Bradford, Dave Henderson (2017). Barriers and Enablers to Auditors Accepting Generalized Audit Software. *ISACA journal*, vol. 5, pp. 1–8.

5. Debreceeny, R., Lee, S., Neo, W. and Toh, J. S. (2005). Employing generalized audit software in the financial services sector. *Managerial Auditing Journal*, vol. 20, no. 6, pp. 605–619.

6. Smidt L., Ahmi A., Steenkamp L., D.P. van der Nest, Lubbe D.S. (2018) A Maturity-level Assessment of Generalised Audit Software: Internal Audit Functions in Australia. *Australian Accounting Review*, vol. 2, pp. 47–59.

7. D.P. van der Nest, Smidt L., Lubbe D. (2017). The use of generalised audit software by internal audit functions in a developing country: the purpose of the use of generalised audit software as a data analytics tool. Risk Governance and Control. *Financial Markets & Institutions*, vol. 7, no. 4, pp. 100–112.

8. Zvit z monitorynhu yakosti rynku audytorskykh posluh ta konkurentsii 2019–2020 roky (2022) [Report on monitoring the quality of the audit services market and competition 2019–2020]. Orhan suspilnoho nahliadu za audytorskoiiu diialnistiu, 61 p.

9. Ofitsiynyi sait orhanu suspilnoho nahliadu za audytorskoiiu diialnistiu [The official site of the body of public supervision over auditing activities]. Available at: <https://www.apob.org.ua> (accessed 06 September 2022).

10. Mizhnarodni standarty profesiinoi praktyky vnutrishnoho audytu (standarty) Redaktsiia 2017 roku. [International standards of professional practice of internal auditing (standards) Edition of 2017]. The Institute of Internal Auditors Available at: https://iia-ua.org/?page_id=189 (accessed 06 September 2022).

11. Wicaksono A. (2016) Impact analysis of generalized audit software (GAS) utilization to auditor performances. *Binus Business Review*, vol. 7(2), pp. 131–136.

12. Karpenko Ye. A., Karpenko O. V., Milka A. I. and other (2021). Perspektivy rozvytku bukhhalterskoho obliku, analizu ta audytu v umovakh innovatsiinykh informatsiinykh tekhnolohii [Prospects for the development of accounting, analysis and auditing in the conditions of innovative information technologies]. Poltava: PUET, 410 p.

REFERENCES:

1. Manita R., Elommalb N., Baudierc P., Hikkerova L. (2020) The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance. *Technological Forecasting and Social Change*, vol. 150, pp. 47–53.

2. Nezhyyva M., Miniailo V. (2020) Digitalization of audit in the conditions of the Covid-19. *Visnyk KNTEU*, no. 3. pp. 123–134.