

Внутрішній контроль у системі моніторингу якості аудиторських послуг

У статті розглянуто та узагальнено теоретичні і практичні аспекти внутрішнього контролю якості аудиторських послуг в Україні. Досліджено і обґрунтовано необхідність розробки організаційних засад контролю якості аудиторських послуг, удосконалення системи контролю якості та механізму їх реалізації.

The article reviews and summarizes the theoretical and practical aspects of internal quality control of audit services in Ukraine. Investigated and substantiated the need for organizational principles of quality control audit services, to improve quality control system and mechanism to implement them.

Ключові слова: *аудит, аудиторські послуги, якість аудиторських послуг, моніторинг якості, контроль якості, забезпечення якості, політика і процедури контролю якості.*

Вступ. Процес контролю якості є необхідною умовою формування ефективної системи управління якістю аудиторських послуг. Сучасний розвиток аудиторської діяльності свідчить про важливість оцінки ефективності результатів внутрішнього контролю якості аудиторських послуг. Перед керівництвом аудиторських фірм постає завдання пошуку стратегічних можливостей та формування нових стійких конкурентних переваг, які в подальшому дозволять виявляти та реалізовувати невикористані резерви підвищення органічності системи управління якістю послуг та довіри користувачів інформації до результатів аудиту.

Теоретичні засади та практичні рекомендації щодо контролю якості аудиту розглядалися у працях вчених та практиків-аудиторів, як Адамс Р., Білуха М. Т., Бутинець Ф.Ф., Бичкова С. М., Данилевський Ю. О., Кир'янова З. В., Лоббек Дж. Л., Подольский В. І., Робертсон Дж. К., Редько О. Ю., Соколов Я. В., Суйц В. П., Шеремет А. Д. Дослідженню категорії «якість» чимала

увага приділялася такими науковцями, як: Голосов О. В., Гутцайт Е. М., Редько О. Ю., Скобара В. В., Терехов А. А.

Постановка завдання. Метою даної статті є аналіз методичних підходів до оцінювання якості наданих аудиторських послуг, визначення напрямів удосконалення процесів управління якістю аудиторських послуг в професійному аудиті, спрямованих на підвищення якості аудиту і зниження аудиторського ризику, що дозволяє забезпечувати високу ефективність аудиту.

Результати. Об'єктивна необхідність у реформуванні вітчизняного аудиту, враховуючи процеси міжнародної інтеграції та створення єдиного світового простору для користувачів продуктом аудиторської діяльності, вимагає нових підходів до удосконалення процесів управління якістю аудиторських послуг в Україні. У більшості розвинених країн світу аудит є невід'ємним інструментом забезпечення прозорості та цивілізованості економічних відносин.

Важливим напрямом оцінювання ефективності внутрішнього контролю та якості аудиторських послуг є аналіз розвитку системи управління якістю в аудиторській діяльності. Серед основних завдань спрямованих на досягнення поставленої мети можемо виділити:

- визначення проблем розвитку аудиту як виду незалежного фінансового контролю в Україні та пошук шляхів їх вирішення ;
- встановлення позитивних та негативних сторін розвитку системи якості в аудиторській діяльності;
- визначення економічних проблем якості аудиторських послуг і резервів підвищення ефективності системи управління їх якістю;
- розробка механізму формування системи забезпечення якості аудиту.

Усі дії з формування системи управління і 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 поставленого завдання та поставленої мети. Кожна функція управління якістю аудиторських послуг та кожна дія у системі забезпечення якості аудиторсь-

ких послуг виконуються відповідно до загальних функцій управління. В основу функціонування аудиторської фірми повинні бути закладені принципи загальної теорії управління й принципова концептуальна модель формування системи управління якістю аудиторських послуг, характерними рисами яких виступають:

- формулювання головної мети функціонування системи;
- усі дії в рамках системи групуються у спеціальні функції;
- передбачається багаторівнева організація управління на рівнях: фірми в цілому, відділи, ділянки, робочі місця;
- внутрішньофірмові стандарти аудиторської фірми використовуються як організаційно-економічна основа системи;
- створення системи, її впровадження й розвиток відбувається у тісному взаємозв'язку із загальною теорією управління, методами системності, комплексності й проблемно-цільового управління, заходів заохочення й морального стимулювання підвищення якості аудиторських послуг.

В умовах сучасної фінансової кризи зростають вимоги до контролю за якістю аудиторських послуг. Для побудови ефективної системи контролю за якістю аудиторських послуг та забезпечення високої оцінки результатів внутрішнього контролю якості послуг в Україні варто дотримуватися виконання таких вимог:

- систематичний і постійний контроль якості аудиторських послуг повинні здійснювати усі суб'єкти аудиторської діяльності;
- дотримання суб'єктами аудиторської діяльності професійних стандартів, чинних законодавчих і нормативних вимог та стандартів аудиту, положень Кодексу професійної етики;
- запозичення досвіду інших країн у сфері надання аудиторських послуг. Багато вчених виділяють різні критерії оцінювання, що не дозволяє на достатньому рівні оцінити послуги аудитора. Як справедливо стверджує дослідник Н.С.Шалімова, «інформації можна довіряти, якщо у разі виникнення проблем із її використанням є можливості оскарження та відшкодування збитків, що виникли внаслідок використання такої інформації» [5]. 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.

Л.П.Кулаковська стверджує, що “систему внутрішнього контролю організовує керівництво для того, щоб забезпечити впевненість у досягненні цілей у ракурсі надійної перевірки достовірності фінансової (бухгалтерської) звітності, якості виконаних робіт, ефективного використання ресурсів, а також відповідності діяльності нормативно-правовим актам “ [2].

За нашими спостереженнями, слід запровадити єдині критерії, стандарти оцінювання аудиторських послуг, які б дозволили об’єктивно оцінити роботу аудитора; запровадити систему моніторингу за діяльністю усіх аудиторських фірм, що дозволить запобігати помилкам у аудиторській практиці і сприятиме її покращенню. Застосування внутрішньофірмових стандартів дозволить аудиторським фірмам:

- неухильно дотримуватися вимог діючих аудиторських правил (стандартів);
- знизити трудомісткість аудиторських перевірок на окремих ділянках перевірки;
- ширше використовувати для проведення перевірок аудиторів - асистентів;
- поліпшити якість аудиторської діяльності;
- збільшити обсяг наданих аудиторських послуг;
- змінити структуру аудиторської фірми;
- зробити технологію організації аудиту більш сучасною та раціональною.

У міжнародній практиці аудиту виділяють три основні блоки контролю якості процесу надання аудиторських послуг: керівництво, нагляд та перевірку. Відповідно до п. 61 МСКЯ 1 політика та процедури контролю якості виконання завдання спрямовані на вимогу завершення перевірки з контролю якості виконаних завдань до моменту надання висновку [3].

Класичні методи менеджменту якості базуються на технічних підходах та широкому застосуванні методів управління. Сучасні методи менеджменту якості вирізняються соціальною спрямованістю й найбільш повно відображені у концепції «загального управління якістю». Учений Едвард Демінг одним

із перших звернув увагу на організаційні аспекти управління якістю, роль вищого керівництва та управлінські аспекти забезпечення якості. Дослідження та методичні розробки Демінга покладені в основу сучасної концепції менеджменту якості [1].

Реалізуючи основні положення принципів Демінга в аудиторській фірмі, доцільно розробляти комплекс заходів щодо управління якістю аудиторських послуг. Модель постійного покращення якості Едварда Демінга наведена на рис.1.



Рис.1. Модель покращення якості – за джерелом [1].

Адаптуючи модель покращення якості за Демінгом до умов та потреб у вдосконаленні процесів управління якістю аудиторських послуг, 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. На даному етапі доцільно розробляти внутрішньофірмові стандарти. Етап виконання являє собою процес надання аудиторських послуг запланованого рівня якості та у запланованій кількості. Даний етап передбачає оцінку інформаційного, підприємницького та аудиторського

ризиків, вибір стратегії проведення перевірки та її підтвердження, визначення рівня суттєвості.

Функція контролю являє собою контроль якості аудиторських послуг для забезпечення їх відповідності законодавству. Після надання послуг вивчається реакція споживачів на ринку аудиторських послуг, оцінюється фактична якість послуг. Функція коригуючих дій передбачає проведення заходів щодо уточнення та пояснення результатів проведеного аудиту, аналізується інформація щодо якості послуг, виявлення можливостей її покращення.

Процес контролю якості є необхідною вимогою формування ефективної системи управління якістю аудиторських послуг. Загальновідомо, що контроль є однією із функцій управління. Тому, у нашому дослідженні впровадження системи контролю якості в існуючі інформаційно-керуючі підсистеми аудиторської фірми розглядаються як складова частина механізму управління та забезпечення якості аудиторських послуг.

Очевидно, що запровадження в аудиторських фірмах комплексу заходів щодо постійного покращення якості аудиторських послуг дозволить підтримувати конкурентоспроможність на ринку, мінімізувати витрати, пов'язані з виправленням помилок в процесі надання аудиторських послуг. Адаптовуючи модель Демінга до потреб покращення внутрішнього фірмового контролю якості на всіх етапах діяльності аудиторської фірми, дозволяє чітко визначати порядок дій та реалізацію заходів для покращення якості аудиторських послуг. При цьому вирішуються наступні завдання: організація встановлення причин, що викликали відхилення якості аудиторських послуг від заданого рівня; розробка, обґрунтування й економічна оцінка заходів щодо їх усунення. Сформульовані переваги дають можливість визначити вимоги до формування системи внутрішнього фірмового контролю забезпечення якості аудиторських послуг:

- цілісність – єдиний напрям розвитку елементів системи, орієнтування на стратегію розвитку і цілі забезпечення якості;
- збалансування окремих елементів системи між собою – завдання мають бути вибудовані таким чином щоб реалізація одного з них забезпечувала успішну реалізацію інших;

- узгодженість системи забезпечення якості аудиту із зовнішнім і внутрішнім середовищем – відповідність цілей та завдань забезпечення якості аудиту прогнозованим змінам на ринку аудиторських послуг, а також загальній системі розвитку аудиторської фірми.

Дотримання зазначених вимог до формування системи внутрішньофірмового контролю забезпечення якості аудиту є гарантією раціональної організації процесу досягнення та підтримання якості аудиторських послуг на високому рівні. Дослідження проблем інформаційно-методичного забезпечення якості аудиторських перевірок підтвердило важливість і необхідність внутрішньофірмової стандартизації їх проведення як основи для підвищення якісного рівня робіт з аудиту.

Висновки. З огляду на вище сказане можна зробити висновок, що в даний час контроль за якістю аудиторських послуг в Україні є недостатньо розвиненим. Поєднання принципів системного, синергетичного та програмно-цільового підходів дає змогу обґрунтувати інтенсифікацію процесу формування системи управління якістю аудиторських послуг в умовах невизначеності та ризику. За результатами проведеного нами аналізу системи контролю якості аудиторських послуг встановлено, що впровадження системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг є надактуальним завданням сучасного незалежного аудиту в Україні. І такий контроль повинен охоплювати усі аспекти процесу аудиту.

Отже, у процесі вдосконалення системи управління якістю аудиторських послуг необхідно використовувати комплексний підхід до визначення параметрів якості результатів процесу аудиту через розробку аудиторських внутрішньофірмових стандартів і методик у відповідності до вимог міжнародних стандартів аудиту; проведення ефективної кадрової політики; дотримання загально визнаних принципів аудиту та внутрішнього контролю якості аудиторських послуг, створення відповідної форми управління на усіх ієрархічних рівнях управління діяльністю аудиторських фірм.

Література

1. Деминг Э. Выход из кризиса / Э. Деминг. – М. : Экономика, 1985. – 201 с.
2. Концептуальна основа контролю якості аудиторської діяльності в Україні, затв. Рішенням Аудиторської палати України № 182/3 від 27.09. 2007 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.liga.net.
2. Кулаковська Л.П. Основи аудиту : [навч. посіб] / Л.П.Кулаковська, Ю.В.Піча.-К.: Каравела, 2002 р.-504 с.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду,іншого надання впевненості та супутніх послуг. – Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – Том.1. – 852 с
4. Сиротюк Г. Особливості здійснення контролю якості аудиторських послуг//[http:// www.nbuu.gov.ua](http://www.nbuu.gov.ua).
5. Шалімова Н.С. Основні гарантії забезпечення якості аудиту в Україні // Актуальні проблеми економіки. – 2010. - № 9. – С. 280-286.