

враховуючи специфіку діяльності конкретного підприємства та організації облікового процесу. Це важливе питання варто враховувати також при розробці робочої документації аудиту розрахунків з бюджетом [3, с.103].

Враховуючи вищевикладене, можна дійти висновку, що проблематика податкового обліку стосується усіх сфер економічної діяльності як юридичних, так і фізичних осіб, тому без спеціальної фахової підготовки щодо відображення в обліку операцій з нарахування утримання та проведення розрахунків з бюджетом не можливо. Кожен аудитор має надавати особливого значення аудиту податків та платежів, і для надання високоякісних послуг аудитор повинен використовувати систематизовану перевірку, що має формальне вираження у програмі аудиту і її завданнях. Використання запропонованих завдань аудиту зобов'язань за податками і зборами допоможе розв'язати існуючі проблеми методичного, організаційного та технічного характеру, а також сприятиме підвищенню якості та достовірності аудиторського висновку, складеного за результатами перевірки.

Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник / Франц Францович Бутинець. – 2 – е вид., перероб та доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – с. 672.
2. Дорош Н.І. Аудит: теорія та практика: моногр. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – с.495.
3. Матвієнко Т.О. Програма аудиту зобов'язань за податками та зборами // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010 – №12 (115) – с.99 – 104.
4. Меліхова Т.О. Розвиток зовнішнього та внутрішнього аудиту податків на підприємствах // Економіка та держава. – 2010. – №1. – с. 52 – 56.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004р. / пер. З англ.. О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик [та ін.]. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2004. – с. 1028.
6. Налоговые риски – Режим доступу: <http://institutiones.com/general/1184-nalogovyeriski.html>.
7. Податковий кодекс України (із змінами та доповненнями) від 2 грудня 2010 року №2756 – VI.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене Міністерством фінансів України від 31.01.2000 р. №20, із змінами та доповненнями.
9. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посібник / Володимир Якович Савченко. – К.: КНЕУ, 2002. – с.322.

УДК 336.225.674:005.6

Н.М.Проскуріна, к.е.н., В.П.Гринь,
Запорізький національний університет,
м. Запоріжжя

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ПОСЛУГ АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ

У статті розроблено концептуальні положення побудови системи управління якістю аудиторських послуг, що базуються на логічному відображенні організаційно-економічних процесів з визначенням оперативних засобів впливу та системоутворюючих регуляторів.

В статье разработаны концептуальные положения построения системы управления качеством аудиторских услуг, основанных на логическом отображении организационно-экономических процессов с определением оперативных средств воздействия и системообразующих регуляторов.

In the article the conceptual building a quality management system auditing services, based on a logical reflection of the organizational and economic processes of identification of influence and backbone regulators. Selection of approaches to solving the problem of creating an effective quality management system auditing services with additional implementation special principles.

Ключові слова: управління якістю, аудиторська послуга, система, аудиторська фірма, механізми управління якістю, система управління якістю аудиторських послуг, система контролю якості послуг.

Ситуація на світовому ринку аудиторських послуг загострила проблему взаємовідносин користувачів інформації і аудиторських фірм. Сучасні форми і методи управління на загальнодержавному рівні і на рівні такого специфічного об'єкта управління, як аудиторська фірма, не сприяють раціональному використанню наявного стратегічного потенціалу та створенню дієвої системи підвищення якості аудиторських послуг на вітчизняному ринку. Перед керівництвом аудиторських фірм постає завдання пошуку стратегічних можливостей та формування нових стійких конкурентних переваг, які надалі дозволять виявляти та реалізовувати невикористані резерви підвищення органічності системи управління якістю послуг та довіри користувачів інформації до результатів аудиту.

Вагомий внесок у дослідження окремих складових системи управління якістю як продукції, так і послуг здійснили провідні вітчизняні та зарубіжні науковці: І.І.Бланк, Н.Г.Голошубова, С.О.Ільєнкова, Л.П.Кириченко, О.О.Кузьмін, А.А.Мазаракі, Н.В.Мережко, Б.Робертсон, В.Спіцнадель, А.О.Старостіна, Н.П.Тарнавська, М.І.Шаповал. У роботах цих авторів доведено, що основним імперативом сучасного економічного процесу є система менеджменту якості діяльності організацій. Кожне підприємство при цьому обирає індивідуальний проект підвищення ефективності своєї діяльності, беручи до уваги комбінаційну варіативність зовнішніх та внутрішніх факторів, спонукаючих мотивів і обмежень.

Грунтовне дослідження проблеми формування системи управління якістю здійснили у своїх працях вітчизняні вчені: Б.В.Буркинський, О.В.Виноградова, Л.А.Рибалко-Рак, І.А.Маркіна, Ю.В.Макогон, В.Є.Момот, О.Б.Чернега, В.І.Савченко, О.А.Горленко, О.В.Кошонько, І.І.Мазур, Т.В.Сокольська та закордонні вчені: Е.Демінг, Дж.Джуран, К.Ісікави, М.Коул, Т.Конті, Ф.Кросбі, А.В.Фейгенбаум, Ю.П.Адлер, В.Г.Версан, О.В.Гличев, О.П.Глудкін, С.В.Панкова, В.А.Лапідус. Питання, пов'язані з удосконаленням механізму управління якістю аудиторських послуг та забезпеченням контролю якості послуг розглядаються у працях О.Ю.Редька, І.І.Пилипенка, Ф.Ф.Бутинця, Н.М.Малюги, Н.І.Дорош, О.Е.Лубенченка, О.О.Іваніної. У цих роботах закладено вагоме методологічне та методичне підґрунтя для дослідження проблем формування системи управління якістю послуг на мікро- і мезорівнях. Проте недостатня вивченість цієї проблематики в розрізі аудиторських фірм обумовила значущість і необхідність подальших досліджень.

Отже існує нагальна необхідність формування теоретико-методичних підходів до розробки стратегії управління якістю аудиторських послуг,

визначення концептуальних підходів і теоретичних моделей функціонування системи управління якістю аудиторських послуг.

Метою статті є обґрунтування теоретико-методичних підходів і розробка практичних рекомендацій з формування системи управління якістю послуг аудиторських фірм.

Дослідження і світова практика підтверджують, що для ефективного функціонування підприємства необхідно визначити взаємопов'язані процеси і управляти ними. [1; 2; 7; 8] Будь-який управлінський процес здійснюється через реалізацію його функцій, у склад яких включаються: планування; мотивація; організація; контроль; інформація; ухвалення рішень; розробка та реалізація заходів. [4] Визначено, що формування системи управління якістю послуг є одним із спеціалізованих видів управлінської діяльності не лише аудиторських фірм, до якої відноситься також управління персоналом, маркетингом, фінансами, якістю, проектами, інноваціями, управління соціальною сферою тощо.

Формування системи управління якістю аудиторських послуг має подвійний сенс: по-перше, ця підтримка вже існуючої якості (закріпленого в стандартах) і, по-друге, забезпечення більш високого рівня якості аудиторських послуг (підвищення корисності для споживача, створення нових додаткових властивостей, послуг). У першому випадку створення гарантованої якості послуг досягається шляхом стандартизації діяльності аудиторської фірми з метою надання послуг, що задовольняють вимоги користувачів. У другому випадку необхідно надавати аудиторські послуги з додатковими або поліпшеними властивостями, тобто створення нових напрямків діяльності, для яких можуть знадобитися інвестиції (застосування нових технологій, підвищення кваліфікації тощо). Заходи, спрямовані на підвищення якості аудиторських послуг в першому й другому випадках, суттєво відрізняються не тільки за цільовою ознакою, але й за економічним змістом, складом й ефективності витрат, які необхідні для їхнього проведення. У багатьох економічних публікаціях вони виділяються в самостійні напрямки: перше – управління якістю аудиторських послуг у вузькому змісті, друге – поліпшення якості послуг. [1; 2; 10] Подібний розподіл, з одного боку, носить умовний характер, тому що поліпшення якості неможливо без його матеріального забезпечення, а управління якістю буде реальним тільки при наданні послуг, що задовольняють потреби. З іншого боку, такий розподіл обґрунтований тим, що при дослідженні комплексної проблеми управління якістю необхідно виділити напрямки, що мають свою специфіку, мету й завдання.

У цей час аудиторське співтовариство говорить лише про створення внутрішньофірмової системи контролю якості. Проте, згідно з еволюцією концепцій якості, контроль якості процесу виробництва (надання послуги) є

одним з раних підходів досягнення якості. Спираючись на сучасні принципи теорії управління якістю, вважаємо, що при забезпеченні якості аудиторської діяльності недоцільно обмежуватися функцією контролю над аудиторською перевіркою. На нашу думку, основний акцент повинен бути зроблений на управління якістю аудиторських послуг і діяльності аудиторської фірми загалом. Вважаємо також, що необхідно вивчати й задовольняти потреби не тільки зовнішніх користувачів аудиторських послуг, але й внутрішніх споживачів – персоналу аудиторської фірми. Саме задоволення своєю працею співробітник буде готовий повністю віддати свій інтелектуальний потенціал, буде сприяти підвищенню якості аудиторських послуг. [5; 6]

Процес управління якістю аудиторських послуг повинен забезпечувати ефективну реалізацію основних принципів, функцій і процедур управління якістю. На сьогодні відомо три ключові елементи системи управління якістю: структура зовнішніх і внутрішніх взаємовідносин аудиторської фірми, структура стадій життєвого циклу аудиторської послуги, технологічна структура управління якістю послуг аудиторських фірм. [4; 5; 10] Детально дослідивши ключові елементи системи управління якістю, можна стверджувати, що контроль є тільки однією зі складових структури процесу управління якістю, після якого рух по ланцюгу управління рухається далі по замкненому циклу. Отже, детальний розгляд структури системи управління якістю аудиторських послуг дозволив нам спростувати думку практикуючих аудиторів та рекомендувати не перетворювати одну із складових системи управління якістю аудиторських послуг у самоціль.

Для того щоб задовольнити вимоги споживачів, що постійно підвищуються, управління якістю слід здійснювати на базі сукупності науково обґрунтованих принципів. Насамперед, основою формування процесу управління якістю аудиторських послуг можуть бути такі загальносистемні принципи, як: цілеспрямованість, подільність, ієрархічність, комплексність, взаємодія, замкнутість, систематичність, наступність. Слід зауважити, що вищеперераховані загальносистемні принципи управління якістю мають достатньо загальний характер, що обумовлено об'єктивною різноманітністю економічної дійсності. Якщо ж враховувати, що кожен економічний процес у кризовий період є унікальним, то існує необхідність формування принципів регулювання аудиторською діяльністю, виходячи з правил управління системою в цілому, а також з урахуванням специфічних вимог до управління. Тому для усунення деструктивного впливу на формування ефективної системи управління якістю аудиторських послуг вважаємо доцільним запропонувати використання наступних спеціальних принципів:

✓ принцип інкапсуляції – загальна конкурентна стратегія управління якістю розглядається як сукупність більш простих стратегій формування

конкурентоспроможності фірми, які в певній формі ізольовані одна від одної;

✓ принцип корегентності – це збереження регіональних властивостей (якісних характеристик) фірм з використанням можливостей діяльності кожного суб'єкта управління якістю;

✓ принцип індивідуального підходу врахування індивідуальних особливостей при побудові системи управління якістю, оскільки цей процес у кожному конкретному об'єкті впровадження відрізняється від попередніх і наступних процесів на інших об'єктах впровадження;

✓ принцип поліморфізму – дає можливість використання інструментів різного ступеня, що включають засоби експериментальної перевірки адекватності розроблених моделей, корегування яких здійснюється за результатами трансформацій конкурентних переваг фірм;

✓ принцип відсутності універсальних управлінських рішень – це ситуативний вибір стратегій, програм, засобів та заходів поліпшення якості, чітке ранжування пріоритетів розв'язання проблем, що виникають, через обмеженість ресурсів та часу.

На сьогодні розробок у частині концептуального управління якістю в аудиторській фірмі вкрай не досить. Прикладом такої розробки можна вважати, наприклад, роботу А.Л.Руф [11] і низку інших дослідників. [2; 6; 9] Можливо, з моменту введення обов'язковості для аудиторських організацій наявності систем контролю якості аудиторських послуг, пройшло не досить часу для того, щоб ця наукова проблема була більш ретельно вивчена. За результатами аналізу концепцій якості вважаємо, що сучасне управління якістю аудиторських послуг повинно бути: 1) орієнтоване на вивчення й, по можливості, задоволення потреб усіх користувачів; 2) охоплювати всі процеси, що протікають усередині фірми; 3) засноване на пріоритеті попереджувачих дій перед коригувальними; 4) спрямоване на роботу з підтримки й підвищення якості, в яку має залучатися увесь персонал організації.

Щоб організація працювала ефективно, вона повинна ідентифікувати різні взаємозалежні операції й управляти ними. Діяльність з використання ресурсів і управління ними з метою забезпечення перетворення ресурсу, що вводиться, у послугу можна розглядати як процес. Використання системи процесів в організації, разом з ідентифікацією цих процесів і їхніх взаємодій, а також управління ними можна назвати «процесним», або «функціональним» підходом. Перевагою такого підходу є виконання всього комплексу робіт, пов'язаних із плануванням, здійсненням і контролем діяльності, спрямованої на забезпечення якості всіх процесів діяльності аудиторської організації.

Для того, щоб одержати дійсно працюючу систему забезпечення якості аудита, яка розвивається, насамперед, потрібно чітко визначити цілі її створення. Серед таких цілей можуть бути, наприклад, досягнення й підтримка

високої якості надаваних послуг, збільшення продуктивності, підвищення конкурентоспроможності, посилення контролю над роботою персоналу, підвищення ступеня задоволеності користувачів послуги, ріст зацікавленості персоналу, задоволення потреб суспільства й вимог законодавства тощо. Щоб створювана система була ефективною, доцільно обмежити коло процесів, які будуть функціонувати в її рамках, тобто визначити необхідну й достатню сферу дії системи управління якістю аудиторських послуг. [9] Це дуже важливий момент у процедурі ухвалення рішення: потрібно із самого початку ставити досяжні цілі, реально оцінюючи трудомісткість робіт і тимчасові ресурси, що дозволить розширити сферу дії системи управління якістю. Враховуючи вищенаведені факти, розуміємо нагальну необхідність алгоритмізації процесу створення системи управління якістю аудиторських послуг, що забезпечить ефективну реалізацію основних принципів, функцій і процедур управління якістю.

На наш погляд, становлять науковий інтерес міркування щодо процесу створення системи управління якістю таких відомих вітчизняних вчених, як О.І.Момот, Л.А.Рибалко, Н.М.Лисьонкова, М.В.Новак. [3; 4; 5; 10]

О.І.Момот та М.В.Новак [4; 5] розробку і впровадження системи управління якістю як проекту розділяють на наступні проектні етапи: 1) утворення організаційної структури і виділення інших необхідних ресурсів; 2) складання вимог до системи управління якістю; 3) встановлення фактичного стану системи управління якістю; 4) складання комплексного плану проекту; 5) розробка політики підприємства в галузі якості і цілей; 6) розробка документації системи управління якістю і виконання інших запланованих заходів; 7) дослідне впровадження системи управління якістю. Однак при такому підході не передбачається постійного вдосконалювання системи управління якістю та її адаптації до реалій функціонування підприємства.

Н.М.Лисьонкова [3] запропонувала план заходів із запровадження та забезпечення функціонування системи управління якістю, який складається з таких етапів: 1) початковий етап – організаційне забезпечення та розподіл відповідальності; 2) перший етап – вивчення, аналіз, планування та прийняття рішень; 3) другий етап – розробка документації; 4) третій етап – запровадження системи управління якістю в організаційну структуру підприємства; 5) четвертий етап – оперативне коригування документації системи управління якістю, організація моніторингу діяльності в рамках системи управління якістю, проведення аналізу системи управління якістю керівництвом підприємства; 6) завершальний етап – подальший розвиток системи управління якістю (постійний аналіз та удосконалення). Але в розробленому плані ігноруються питання поліпшення взаємин з внутрішніми й зовнішніми користувачами, навчання та підвищення кваліфікації персоналу в

сфері управління якістю.

Л.А.Рибалко [10] виокремила чітку послідовність етапів формування системи управління якістю, в якій враховано всі ключові аспекти цього процесу: попереднє обґрунтування необхідності реалізації проекту; проектування організаційної структури; попередній моніторинг; наскрізний моніторинг; навчання персоналу; формування настанови (плану) з якості; впровадження системи управління якістю; аудит діяльності; сертифікація; розвиток і вдосконалення системи управління якістю.

Результати дослідження дозволили систематизувати теоретичні дослідження щодо різних етапів формування системи управління якістю [1-11] та адаптувати отримані результати до специфіки діяльності аудиторських фірм. Отже, нами розроблено наступний порядок створення системи управління якістю аудиторських послуг, який традиційно можна розділити на низку послідовних стадій (рис. 1).

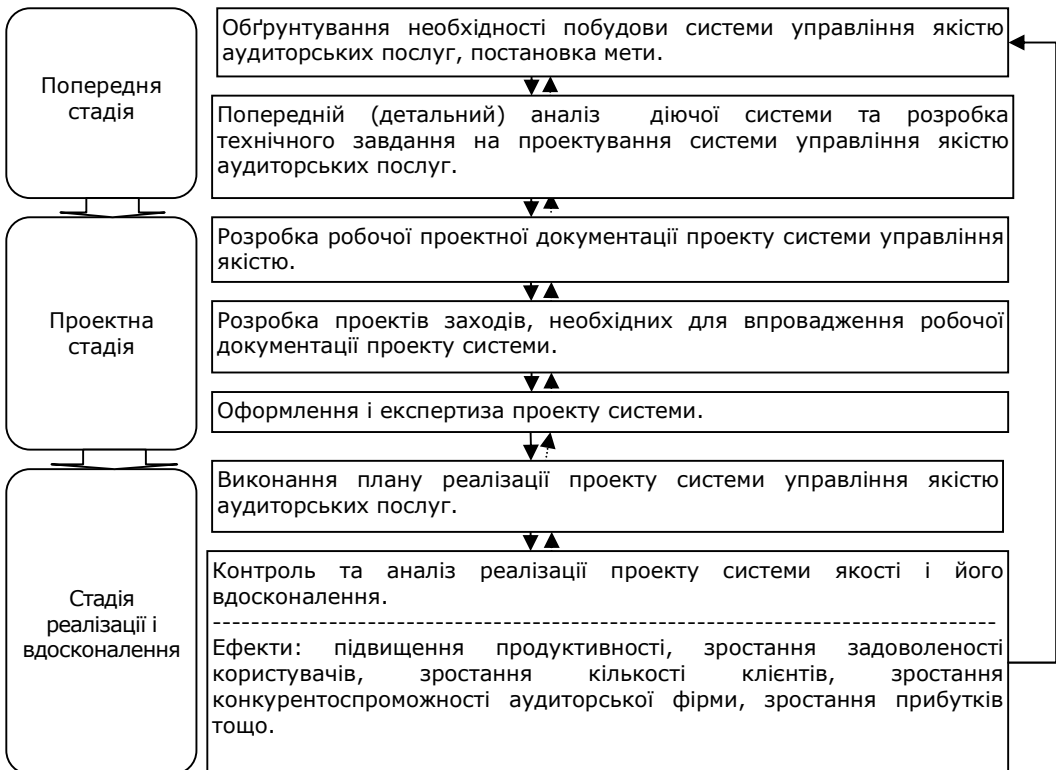


Рис. 1. Стадії та етапи формування системи управління якістю аудиторських послуг у вітчизняних аудиторських фірмах

Визначено, що кожна стадія має певні етапи й процеси, їх конкретний склад залежить від тих умов, у яких розробляється й реалізується той або інший проект системи управління якістю аудиторських послуг в аудиторській фірмі.

Отже, нами розроблена схема формування системи управління якістю аудиторських послуг, що відтворює низку процедур, репродукованих за трьома стадіями (попередня, проектна, стадія реалізації та вдосконалення), з перманентно зростаючими вимогами до ефективності її функціонування. Вона представлена у вигляді замкненого циклу із поступовим підвищенням складності аналітичної оцінки для зведення до мінімуму витрат на забезпечення якості аудита та забезпечення: процесу поліпшення якості аудиторських послуг; здатності враховувати всю різноманітність аспектів якості й динаміку зміни властивих їй характеристик; розширення можливостей на ринку, збільшення обсягів продажу послуг та конкурентних переваг; ефективної обробки інформації з метою ефективного функціонування організаційної структури, методик, процесів і ресурсів; системи управління якістю аудиторських послуг в аудиторській фірмі, що охоплює всі процеси, які необхідні для ефективної аудиторської діяльності, починаючи від маркетингу аудиторських послуг до їхнього надання, а також включає аналіз якості послуг споживачам, тобто розглядаються всі стадії життєвого циклу аудиторської послуги – «петля якості» аудиторської послуги.

Список використаних джерел:

1. Исикава К. Японские методы управления качеством : [сокр. пер. с англ.] / К. Исикава ; предисл. А. В. Гличев. – М. : Экономика, 1988. – 215 с.
2. Іваніна О. О. Удосконалення механізму контролю якості процесу аудиту : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. О. Іваніна. – Луганськ, 2004. – 18 с.
3. Лисьонкова Н. М. Організаційно-економічне забезпечення конкурентно-спроможності підприємств на основі вдосконалення систем управління якістю : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.01 / Лисьонкова Наталія Миколаївна. – Х., 2006. – 195 с.
4. Момот О. І. Економічний механізм управління якістю виробничої діяльності підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступення д-ра екон. наук : 08.00.04 «Економіка і управління підприємствами» / О. І. Момот. – Донецьк, 2008. – 43 с.
5. Новак М. В. Система якості на підприємствах готельного господарства: розробка документації / М. В. Новак // Вісник Академії праці та соціальних відносин. – 2008. – № 3. – С. 59–63.
6. Панкова С. В. Применение системного подхода к обеспечению качества аудита / С. В. Панкова // Аудитор. – 2010. – № 12. – С. 26–32.
7. Панченко В. А. Організаційно-розпорядче регламентування в системі управління якістю організацій споживчої кооперації / В. А. Панченко, Л. А. Рибалко-Рак // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 4 (54). – С. 263–267. – (Економічні науки).
8. Проблеми та перспективи впровадження систем управління якістю, підвищення конкурентоспроможності підприємств споживчої кооперації у зв'язку зі вступом України до Світової організації торгівлі : монографія / Т. А. Костишина, Н. І. Огуй, Н. В. Карпенко, Л. М. Шимановська-Діанич та ін. / під ред. Т. А. Костишиної. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2006. – 101 с.
9. Проскуріна Н. М. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Н. М. Проскуріна, В. П. Коваленко // Економічний часопис ХХІ. – 2010. – № 9–10. – С. 53–57.
10. Рибалко Л. А. Організація процесу формування системи менеджменту якості / Л. А. Рибалко // Економіка: проблеми теорії та практики. – ДНУ. – 2006. – Випуск 212. – Т. 1. – С. 238–246.
11. Руф А. Л. Організація й методологічне забезпечення діяльності аудиторської компанії / А. Л. Руф // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 8. – С. 124–131.