

УДК: 657.005.6

Н.М. Проскуріна, В.П. Гринь

МЕТОДИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

В статті розглянуто методичні та організаційні особливості управління якістю аудиторських послуг. Ґрунтуючись на кібернетичних підходах, сформовано сучасну структурно-функціональну модель системи контролю якості аудиторських послуг.

The article deals with methodological and organizational features of quality audit services those are based on cybernetic approach. The modern structure – a model of quality system auditing services is formed.

Ключові слова: аудит, аудиторські послуги, управління, якість.

Процеси міжнародної інтеграції, створення єдиного світового простору для користувачів фінансової звітності організацій висувають нові вимоги до розвитку аудиторської діяльності в Україні, реформування якої проводиться особливо інтенсивно в останньому десятилітті. Наразі можна з упевненістю інформувати, що вітчизняний аудит завершив період становлення, і переходить на якісно новий рівень, а саме: на рівень управління якістю аудиторських послуг, що в подальшому стане підґрунтям для визнання українського аудиту на міжнародному рівні. Зазначимо, що інтереси суспільства до питання якості аудиту ніколи не вщухали.

Багаторічний досвід боротьби за якість в нашій країні та за кордоном довів, що ніякі епізодичні, розрізнені заходи не можуть забезпечити стійке поліпшення якості. Ця проблема може бути вирішена тільки на основі чіткої системи постійно діючих заходів з підтримання якості на запланованому рівні та його постійного підвищення [1, 2]. Поряд із цим важливість аудиторської думки для користувачів звітності накладає значну відповідальність на кожного окремого аудитора та аудиторську спільноту в цілому.

Процес оцінки якості — це безпосередня характеристика того, наскільки реалізуються вимоги, визначені тими або іншими критеріями. Проте на сьогодні ні у вітчизняному, ні у світовому аудиті не з'ясовано зміст поняття і критерії якості аудиту. Пов'язано це з неоднозначністю самого об'єкта контролю — якістю аудиту, оскільки досить важко розробити та змусити працювати систему, яка контролює якість послуг. До того ж, саме поняття «якість», наскільки практично воно б не звучало, відноситься, насамперед, до філософських категорій. Виникає суперечлива ситуація, коли об'єкти контролю не визначені, а його здійснення передбачене в обов'язковому порядку.

Нереалізованим аспектом формування системи управління якістю аудиторських послуг є використання системного підходу з урахуванням принципів і вимог до систем регулювання якості. Досі не зроблено кроки щодо гармонізації міжнародних стандартів аудиторської діяльності та стану вітчизняного ринку аудиторських послуг; не обґрунтовані теоретично і не застосовуються в практиці управління якістю аудиту такі принципи, як процесний підхід і орієнтація на замовника.

Комплексний системний підхід до забезпечення управління якістю послуг на внутрішньофірмовому рівні не було достатньо обґрунтовано щодо аудиторських фірм. Зокрема, існує необхідність у розробці переліку заходів щодо забезпечення дотримання персоналом аудиторських фірм основних принципів аудиту, методики підбору і збереження клієнтів.

Дослідженню стану контролю та забезпечення якості аудиторських послуг в Україні присвячені праці Бутинця Ф.Ф., Дорош Н.І., Малюги Н.М., Петренко Н.І., Петрик О.А., Редько О.Ю., Шевчук В.О.

Не зважаючи на жваве обговорення проблеми якості аудиторських послуг, кількість публікацій щодо оцінки проблем та перспективи контролю якості аудиторських послуг в Україні є обмеженою. Отже, існує нагальна потреба у науковому обґрунтуванні методичного підходу щодо становлення інституціональних складових розвитку управління, забезпечення та контролю якості аудиторських послуг в Україні, що й стало метою даної статті.

Громадськість із великою довірою покладається на інформацію, що надається аудитором у процесі виконання завдань з надання впевненості, тому треба забезпечити, щоб контроль якості завдань із надання впевненості був більш жорстким, ніж

аналіз інших послуг. Звідси на перший план виходить якість надання аудиторськими послуг і, особливо, аудиторської перевірки. На жаль, в Україні існують проблеми саме щодо якості аудиторських послуг.

Щоб добитися належного рівня якості діяльності аудиторської організації, необхідно здійснювати регулювання процесами, які забезпечують якість [3]. Безпосередніми об'єктами регулювання є системи і процеси формування якості діяльності аудиторської організації, споживчі характеристики аудиторських послуг, чинники і умови, що впливають на їх рівень якості. Суб'єктами регулювання є різні органи управління і окремі посадові особи аудиторської організації, що функціонують на різних ієрархічних рівнях, реалізуючи функції регулювання якості. Механізмом забезпечення регулювання якості є сукупність взаємозв'язаних елементів, систем і процесів створюваних на різних рівнях управління в аудиторській організації з метою забезпечення якості діяльності аудиторської організації. Структура механізму забезпечення регулювання якості формується, виходячи зі специфіки організації діяльності і управління в аудиторській організації.

Якість визначається дією багатьох суб'єктивних та об'єктивних чинників як внутрішнього, так і зовнішнього характеру [4]. Для забезпечення стабільно високого рівня якості необхідна система управління якістю. При цьому потрібні не окремі розпорощені і спонтанні зусилля, а сукупність заходів постійного впливу на процес створення і поліпшення рівня якості.

Механізм управління якістю являє собою сукупність взаємопов'язаних елементів, систем і процесів, створюваних на різних рівнях управління в аудиторській фірмі з метою забезпечення якості діяльності аудиторської фірми. Структура механізму забезпечення якості формується, виходячи зі специфіки організації діяльності та управління в аудиторській фірмі [5].

Як правило, у великих і середніх аудиторських організаціях застосовуються дивізіональні структури управління, а в їх відділеннях створюються лінійно-функціональні та бригадні структури управління. У невеликих аудиторських організаціях застосовуються лінійно-функціональна і бригадна структури управління.

З метою обґрунтування моделі та механізму управління якістю в аудиторській організації доцільно використовувати поширений методологічний підхід до структуризації складних механізмів припускаючи виділення в його складі низки спільних елементів, ресурсних та забезпечуючих, систем. У зв'язку з цим нами обґрунтована і розроблена структурно-функціональна модель системи контролю якості аудиту, рис. 1.

Запропонована система контролю якості аудиту представляє собою завершений цикл процесу забезпечення якості аудиторської діяльності. Її впровадження дозволяє вирішити ряд проблем, властивих діяльності вітчизняних аудиторських організацій, серед яких: низька якість аудиту, різноманітність аспектів якості і динаміка змін властивих їй характеристик, неефективна організаційна структура, неефективне використання процесів і ресурсів; звести до мінімуму витрати на забезпечення якості аудиту.

Під час управління якістю має забезпечуватися виконання як елементів самого механізму забезпечення регулювання якості, так і елементів, властивих конкретній його системі.

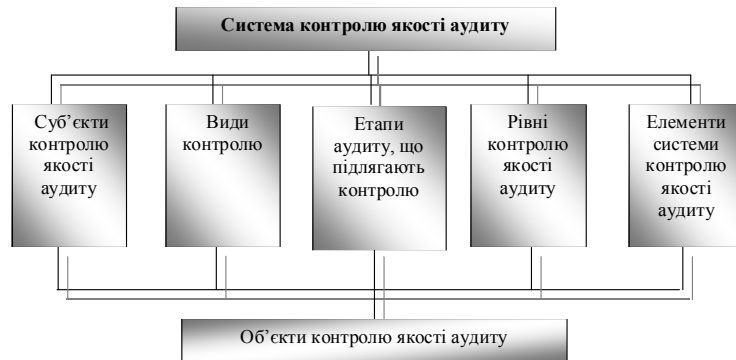


Рис. 1. Структурно-функціональна модель системи контролю якості аудиторських послуг [розроблено авторами].

Нами були визначені основні елементи механізму забезпечення регулювання якості в аудиторській організації, такі, як цілі, функції і принципи, які повинні виконуватися в процесі його функціонування.

Для реалізації загальнонаукового методологічного підходу при управлінні якістю в аудиторській організації необхідно розглядати його проблеми як єдиний комплекс систем і підсистем контролю якості на рівні аудиторської фірми і підсистем контролю якості кожної аудиторської послуги [6].

Система контролю якості в аудиторській організації включає мікрорівень, під яким розуміється контроль якості всіх видів аудиторської діяльності на рівні аудиторської організації. Система контролю на мікрорівні передбачає великий комплекс заходів, який складається з системи підбору та підготовки кадрів, організації підвищення кваліфікації, системи обміну досвідом, комплексу базових внутрішніх стандартів аудиторської організації.

На субмікрорівні реалізується контроль якості окремих послуг, що надаються аудиторською організацією в рамках професійної діяльності. В рамках вирішення завдань контролю тут присутні спеціалізовані внутрішні стандарти, що регламентують порядок виконання конкретних завдань аудиту, порядок формування робочих груп аудиторів для реалізації конкретних завдань тощо.

Розглянувши різні підходи до визначення критерію якості на макро- та мікрорівнях, нами систематизовано концептуальні підходи до забезпечення якості аудиторських послуг (рис. 2), на основі яких можна стверджувати, що слід посилити роль вітчизняного законодавства у сфері аудиту з метою врахування особливих вимог національних користувачів до результатів аудиторської роботи.

При цьому на макрорівні концепція орієнтації на споживача повинна мати першочергове значення, визначати всі інші критерії оцінки якості та відповідати вимогам дотримання професійних стандартів. Це зумовлено тим, що думка аудитора, наприклад, про достовірність фінансової звітності має суб'єктивний характер, тому професійне судження аудитора повинно бути підкріплено вимогами стандартів та нормами законодавчих і нормативних документів. Ступінь довіри до професійної думки аудитора з боку зацікавлених користувачів залежить від задоволеності їхніх потреб з урахуванням законодавчих вимог, професійних стандартів, етики, а не з точки зору виконання будь-яких примх і бажань клієнтів [8].

ЯКІСТЬ АУДИТУ		
	МАКРОРІВЕНЬ	МІКРОРІВЕНЬ
<i>Мета</i>	Задоволення потреб споживачів (користувачів продуктом аудиторської праці) та суспільства в цілому	Задоволення потреб споживачів (клієнтів, замовників)
<i>Інструмент</i>	Розробка професійних стандартів, нормативних і законодавчих документів	Дотримання професійних стандартів, нормативних і законодавчих документів, вимог договору та умов завдання
<i>Результат</i>	Забезпечення необхідного та достатнього рівнів довіри до думки аудитора	Забезпечення необхідного та достатнього рівня довіри до думки аудитора
<i>Рівень якості аудиту, який сприймається суспільством у цілому, конкретним клієнтом та аудиторською спільнотою</i>		

Рис. 2. Концептуальні підходи до забезпечення якості аудиторських послуг на макро– та мікрорівні [систематизовано автором]

Певною гарантією якості аудиторських перевірок та прийняттого рівня достовірності фінансової звітності є дотримання незалежно від конкретних умов низки обов'язкових принципів, використання загальних підходів до проведення аудиторської перевірки, виконання єдиних вимог до якості та надійності незалежного аудиторського висновку [7]. Такі принципи, загальні підходи та єдині вимоги встановлюються в загальноприйнятих стандартах аудиторської діяльності, тому застосування стандартів слугує своєрідною гарантією забезпечення інтересів користувачів звітності.

На макрорівні якість аудиту сприймається з точки зору рівня задоволення потреб суспільства, тобто всього можливого кола користувачів продуктом аудиторської праці, а вартість аудиту важливості не має [8]. На мікрорівні якість аудиту з точки зору задоволення потреб клієнта формується як задоволення потреб (існуючих і прихованих) із дотриманням принципу отримання найбільшої користі від витрачених ресурсів [6].

Отже, аудиторські послуги нерозривні з поняттям якості. Якість є тією ґрунтовною основою, яка обумовлює цінність та необхідність аудиторських послуг. Призначенням аудиторських послуг є надання впевненості клієнту з тих чи інших питань. Виникнення у клієнта сумніву щодо якості аудиторських послуг нівелює цінність аудиторських послуг узагалі. На відміну від ряду інших видів послуг, недоліки якості аудиторських послуг в багатьох випадках не можуть бути виправлені після того, як вони будуть виявлені клієнтами або контролюючими органами. Якість аудиторських послуг є постійною темою обговорення в професійних виданнях, на конференціях та інших фахових аудиторських заходах. Забезпечення якості аудиторських послуг є основним завданням аудиторів та аудиторських фірм.

З метою обґрунтування моделі та механізму забезпечення регулювання якості в аудиторській організації, нами обґрунтована і розроблена структурно-функціональна модель системи контролю якості аудиторських послуг.

Запропонована система забезпечення якості аудиту представляє собою завершений цикл процесу забезпечення якості аудиторської діяльності. Її впровадження дозволяє не лише вирішити ряд проблем, властивих діяльності вітчизняних аудиторських фірм, серед яких: низька якість аудиту; різноманітність аспектів якості і динаміка змін властивих їй

характеристик; неефективна організаційна структура; неефективне використання процесів і ресурсів зведення до мінімуму витрат на забезпечення якості аудиту.

1. Закон України. «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» // Голос України – 2006, № 194. – с. 4–6.; 2. Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні: затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26.05.2005 р. № 149/5.2 // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 2006. – № 4. – С. 66–74. – Режим доступу: <http://www.sau-aru.org.ua>.; 3. *Редько О.* Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку / О.Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 48 – 55; 4. Аудит: практическое пособие. / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, и др.]; под ред. А.Н. Кузьминского. – К.: Учётинформ, 2008. – 283 с.; 5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2010 року, частина 1, 2 [пер. з англ. О. Л. Ольховікової, О.В. Селезньова, О.О.Зєніна та ін. – К. : Аудиторська палата України, 2010. – 1250 с.]; 6. *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. – 436 с.; 7. *Петрик Е.О.* Законодательное регулирование аудиторской деятельности в Украине: реалии современности / Е.О. Петрик // Бухгалтерский учет и аудит. – 2009. – № 8–9. – С.70–77.; 8. *Лубенченко О.Е.* Оптимізація роботи незалежного аудитора як системи масового обслуговування / О.Е. Лубенченко // Держава та регіони. – 2002. – №4. – С. 113–116.