

УДК 657.6 (477)

Н. М. Проскуріна,

к. е. н., доцент

В. П. Коваленко,

аспірант, Запорізький національний університет

НАУКОВІ ЗАСАДИ ОЦІНЮВАННЯ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

У статті сформульовані основні критерії якості аудиторських послуг. Розроблено сучасну концепцію менеджменту якості аудиторських послуг на рівні аудиторської фірми, в основу якої покладено дослідження та методичні розробки Едварда Демінга. Сформовано модель реалізації принципів Е. Демінга на рівні діяльності аудиторської фірми.

In this article the main criteria of quality audit services. A modern concept of quality management audit services to the audit firm based on the research and methodical Edward Demingha. Developed the model of principles E. Deminha level of audit firm.

Ключові слова: аудит, аудиторські послуги, принципи Е. Демінга, контроль якості, якість, якість аудиторських послуг.

АКТУАЛЬНІСТЬ ПРОБЛЕМИ

У даний час аудиторський спільнота стурбована якістю аудиторських послуг. У зв'язку з цим на перший план виходить завдання забезпечення та оцінки якості аудиторської діяльності. Фахівці в галузі аудиту концентрують свою увагу на окремих процедурах контролю над виконавцями аудиторської перевірки. Однак, перед тим як здійснювати поточний контроль, необхідно в кожній з фірм забезпечити якість аудиторської діяльності. Щоб сформувати необхідні умови для досягнення якості аудиторських послуг, слід вивчити і задовольнити вимоги до якості. У свою чергу, виконання вимог можливе при встановленні критеріїв якості аудиторської діяльності.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Незважаючи на жваве обговорення необхідності удосконалення системи контролю, нагляду та оцінки якості аудиторських послуг, кількість публікацій з даного питання є обмеженою.

Дослідженню стану контролю якості аудиторських послуг в Україні присвячені праці Голова С.Ф., Редько О.Ю., Дорош Н.І., Мних Є.В., Бутинця Ф.Ф., Драча С.В., Дікань Л. В., Малюги Н.М., Марчук О.В., Новосолова В.Н., Петренко Н.І., Церетелі Л.Г. та ін.

Аудит в Україні пройшов певний етап розвитку. Нині основну увагу варто приділяти зростанню якості аудиторських послуг, для чого необхідно налагодити професійний контроль за якістю аудиторських перевірок.

Метою статті є дослідження наукових засад оцінювання якості аудиторських послуг на вітчизняному ринку аудиту.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Критерієм якості аудиторських послуг зараз визнається ступінь виконання вимог стандартів та інших нормативних документів, а також ступінь повноти і точ-

ності виконання плану та програми аудиту [3]. Але відсутність конкретних методик виконання вимог до стандартів і критеріїв якості складання самого плану та програми аудиту призводить до використання від перевірки однотипних методик та форм і до суб'єктивності їх оцінки як керівництвом аудиторської фірми, так і зовнішніми перевіряльниками. У той же час кожна аудиторська перевірка унікальна і вимагає свого обсягу і характеру аудиторських процедур, що в першу чергу залежить від особливостей діяльності клієнта. Отже, необхідно доповнити вимоги до стандартів і нормативних актів чітким порядком їх виконання, а також складання плану і програми аудиту.

За результатами розгляду цих нормативних документів можна зробити висновки про те, що в них відсутні конкретні методики забезпечення якості та показники оцінки якості аудиторських послуг. Внаслідок цього кожна аудиторська фірма повинна самостійно розробити порядок застосування цих документів.

Слід зазначити, що згідно з існуючими програмами перевірки якості оцінку проводять контролери на підставі свого професійного судження, що передбачає суб'єктивність такої оцінки, виводячи на перший план програму його підготовки. У зв'язку з цим на підставі виконуваних персоналом аудиторської фірми робіт представимо забезпечення якості аудиторської діяльності у вигляді послідовних етапів і розподілимо всі критерії якості аудиторської діяльності за шістьма напрямками: критерії якості забезпечення інформацією; критерії якості забезпечення трудовими ресурсами; критерії якості забезпечення застосовуваними методиками; критерії якості організації аудиту; критерії якості контролю над виконавцями під час аудиту; критерії якості аналізу результатів, виявлення труднощів, помилок і їх причин, пропозицій щодо їх усунення, що представлено на рис. 1.

На нашу думку, для досягнення більшої об'єктивності якість повинна бути оцінена з різних точок зору.



Рис. 1. Критерії якості аудиторських послуг

Відповідно до сучасної теорії управління якістю оцінка проводиться з декількох сторін: якість у відповідності з технічними характеристиками, якість відповідно до потреб покупців, якість відповідно до потреб внутрішніх користувачів — персоналу. Виходячи з цього, вважаємо, що оцінка якості аудиторської діяльності повинна здійснюватися принаймні на трьох рівнях: оцінка з боку уповноваженого державного органу або професійного аудиторського об'єднання; оцінка з боку користувачів аудиторських послуг; самооцінка з боку керівництва аудиторської фірми і кожного співробітника.

управління якістю" [1].

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 покладено в основу сучасної концепції менеджменту якості. Е.Демінг сформулював 14 основоположних принципів для керівництва підприємств. Для реалізації цих достатньо простих принципів у аудиторській фірмі необхідно розробити та впровадити комплекс складних заходів.

Таблиця 1. Реалізація принципів на рівні діяльності аудиторської фірми (за Е. Лемінгом)

Принципи Демінга	Заходи щодо його реалізації
Постійне покращення якості аудиторських послуг та підвищення продуктивності праці.	У комплексі заходів може бути періодичний перегляд та підвищення вимог щодо порядку проведення аудиторської перевірки на об'єкті.
Дотримуватись філософії недопустимості помилок.	Запровадження системи «нуль помилок»
«Вбудувати» якість в аудиторські послуги з метою виключення необхідності масового контролю.	Розробка методик забезпечення якості на всіх етапах проведення аудиторської перевірки та надання аудиторського висновку. Централізований контроль виконання розроблених методик.
Оцінка результатів попередніх аудиторських перевірок	Розробка методик оцінки попереднього аудиторського висновку щодо фінансового стану підприємства-замовника. Введення реєстру даних результатів попередньої перевірки та результатів використання даних аудиторського висновку підприємством-замовником.
Зниження витрат за рахунок підвищення якості продукції та продуктивності праці.	Введення інформаційної системи фіксування збитків через недотримання законодавства при проведенні аудиторської перевірки та відповідно надання неякісного висновку та рекомендацій. Аналіз за допомогою такої системи економічного ефекту діяльності в сфері якості та планування економічного ефекту в майбутньому.
Постійне підвищення кваліфікації співробітників.	Запровадження щорічних програм навчання та сертифікації співробітників
Введення нових методів контролю, які спонукають працювати краще.	Оголошення девізу діяльності фірми «Самоконтроль на всіх етапах планування та проведення аудиторської перевірки».
Зняття напруги з метою підвищення продуктивності праці.	Покращення інтер'єру офісних приміщень. Встановлення певних правил культури відносин між співробітниками аудиторської фірми за допомогою психолога-консультанта.
Руйнування перешкод між аудиторами фірм та застосування психологічних підходів при вирішенні проблем.	Розробка системи гнучкого реагування на скарги та пропозиції співробітників аудиторської фірми за допомогою залучення спеціалістів відповідних організацій.
Підтримка задоволення співробітників результатами своєї роботи.	Для цього доцільно впровадити систему матеріального та морального стимулювання. Таку систему слід постійно переглядати за допомогою регулярного вивчення думок співробітників.
Забезпечення можливості підвищення кваліфікації співробітників у відповідності до вимог законодавства.	Забезпечення відвідування аудиторами курсів, семінарів, конференцій всеукраїнського та міжнародного масштабу.
Відповідальності за якість аудиторських послуг вищого керівництва.	Регулярне вивчення керівниками методик управління якістю.

Більшість параметрів оцінки якості послуги часто не можна або важко виміряти кількісно. Як правило, з цією метою застосовуються експертні оцінки, анкетні опитування. В сфері аудиторської діяльності користувачі частіше звертають увагу на компетентність аудиторів, їх здатність швидко і правильно висловлювати об'єктивне, неупереджену думку.

Детальніше розглянемо наукові методи оцінювання якості аудиторських послуг на рівні аудиторської фірми.

Класичні методи менеджменту якості базуються на технічних підходах та широкому застосуванні методів управління. Сучасні методи менеджменту якості відрізняються соціальною спрямованістю в широкому розумінні. Вони найбільш повно відображені в концепції "загального

Отже, з метою реалізації основних положень принципів Демінга в аудиторській фірмі доцільно розробляти комплекс заходів щодо управління якістю аудиторських послуг, що представлено в табл. 1.

Також Едвард Демінг запропонував модель "Круг Демінга", що являє собою модель постійного покращення якості, згідно якої будь-яка діяльність може бути поділена на етапи, представлені на рис. 2.

На етапі планування в аудиторській фірмі доцільно провести аналіз результатів дослідження ринків аудиторських послуг, ринкової інформації, коефіцієнта 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 професійних співробітників фірми на категорії з метою розподілу обов'язків [4].

На даному етапі доцільно розробити внутрішньофірмовий стандарт. Виконання ролі внутрішньофірмових стандартів аудиту у забезпеченні високої якості аудиту гарантує дотримання певних методичних підходів до їх формування та розробки.

Також на етапі планування доцільно розробити систему ризиків діяльності аудиторської фірми (ризик недосягнення мети, ризик господарських відносин з клієнтом, ризик управління персоналом, ризик неотримання плати за виконання роботи тощо), серед яких і ризик якості надання послуг. Лише у випадках надання підприємством-замовником неправдивої інформації або затримки строків її надання аудиторська фірма звільняється від відповідальності за якість аудиторських послуг.

Етап виконання являє собою процес надання аудиторських послуг запланованої якості та у запланованій кількості. Даний етап передбачає оцінку інформаційного, підприємницького та аудиторського ризиків, вибір стратегії проведення перевірки та її підтвердження (якщо перевірка здійснюватиметься групою аудиторів, то обирається метод групової праці), визначення рівня суттєвості помилок та величини допустимої помилки. Далі відбувається процес планування конкретної перевірки, складання програми проведення аудиту, робочих документів, надання аудиторського висновку та рекомендацій [2].

Крім того, функція виконання передбачає навчання та підвищення кваліфікації співробітників фірми, що у комплексі із вищезазначеним допоможе досягти високого рівня аудиторських послуг та дотримання встановлених термінів.

Функція контролю являє собою контроль якості аудиторських послуг для забезпечення їх відповідності законодавству. Після надання послуг вивчається реакція споживачів на ринку аудиторських послуг. У залежності від цього робляться висновки щодо фактичної якості послуг та тієї, що вимагається споживачами.

Функція коригуючих дій передбачає проведення заходів щодо уточнення та пояснення результатів проведеного аудиту. Крім того, аналізується інформація щодо якості послуг, виявлення можливостей її покращення, вивчення думок споживачів для внесення відпо-

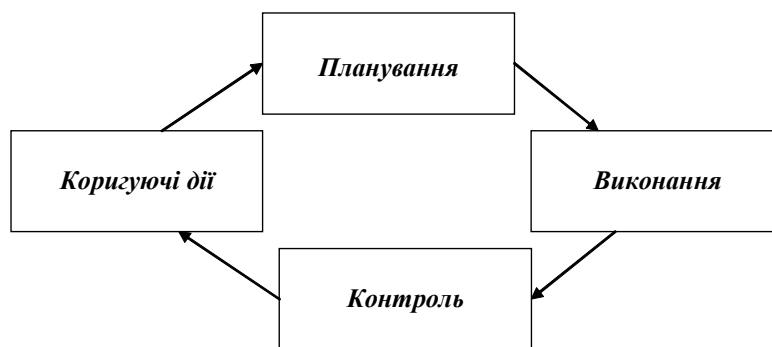


Рис. 2. Модель постійного покращення якості (круг Демінга)

відних змін у якість процесу проведення наступних аудиторських перевірок.

На кожному із етапів діяльності аудиторської фірми її співробітники мають складати підсумкові документи за результатами виконаних робіт для посилення самоконтролю та контролю дій співробітників керівниками фірми.

ВИСНОВКИ

Таким чином, запровадження в аудиторських фірмах комплексу заходів щодо постійного покращення якості аудиторських послуг на підставі принципів Е. Демінга дозволить підтримувати конкурентоспроможність аудиторських послуг на ринку, мінімізувати витрати, пов'язані з виправленням помилок в ході проведення аудиторських перевірок та у наданих висновках і рекомендаціях. Круг Демінга на всіх етапах діяльності аудиторської фірми дозволяє чітко визначати порядок дій та проведення заходів для покращення якості аудиторських послуг та якості наданих висновків і рекомендацій.

Узагальнюючи весь матеріал, вважаємо що при забезпеченні якості аудиторської діяльності недостатньо обмежуватися процедурами контролю над виконавцями під час аудиту. Дії в сфері якості повинні не тільки виявляти порушення, а й запобігати їм, визначати й усувати їх причини, сприяти постійному вдосконаленню методик та процедур роботи.

Література:

1. Arens A.A. Auditing and assurance services: an integrated approach / A. Alvin, Arens, J. Randal Eldez, S.Mark. Beasley, — [10 ed.]. — Pearson Prentice Hall, 2005. — 37 p.
 2. Гончарук Я.А. Аудит: навч. посіб. / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. — [3-тє вид., перероб. і допов.]. — К.: Знання, 2007. — 443 с.
 3. Гутцайт Е.М. Внешний контроль за качеством аудита / Е.М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. — 2004. — № 5. — С. 62—66.
 4. Дорош Н.І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном / Н.І. Дорош // Університетські наукові записки. — 2007. — № 3 (23). — С. 264—267 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.univer.km.ua
 5. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. — К.: Каравела, 2006. — 560 с.
- Стаття надійшла до редакції 12.07.2010 р.