

М. М. Василюк

к.е.н. доцент кафедри обліку та аудиту

*Прикарпатський національний
університет імені Василя Стефаника*

СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ЯК ЕФЕКТИВНИЙ ІНСТРУМЕНТ УДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Антикризове управління в сучасних умовах господарювання розглядає підприємницьку діяльність як складний економічний процес. Це означає залежність фінансового результату діяльності аудиторських фірм від рівня якості наданих ними аудиторських послуг. У нинішніх умовах ринкових відносин першочергового вирішення потребують проблеми забезпечення та оцінки якості аудиторської діяльності та посилення уваги до підвищення якості аудиторських послуг, визначених Концептуальною основою контролю аудиторської діяльності в Україні, затвердженою рішенням АПУ від 27.09.2007р. №182/3. Окрім того, трансформаційні процеси економічних та суспільних відносин диктують необхідність наукових розробок єдиної уніфікованої методології та організації вітчизняного професійного аудиту, які б забезпечували відповідність сучасним процесам глобалізації.

Значний доробок у дослідженні проблем контролю за якістю, удосконалення процесів управління якістю й адаптації системи контролю якості аудиторських послуг до сучасних умов господарювання мають такі зарубіжні та вітчизняні вчені: Р. Адамс, Е. Аренс, Д. Лоббек, Д. Робертсон, Е. Гутцайт, В. Бурцев, Ю. Данилевський, В. Суйц, Л. Церетелі, М. Білуха, Ф. Бутинець, Я. Гончарук, Г. Давидов, Н. Дорош, Л. Кулаковська, О. Петрик, Ю. Піча, О. Редько, В. Рудницький, Б. Усач. Вимоги постійного контролю над системами якості викладено у стандартах ISO серії 9000 та визначено необхідність здійснення систематичного й відкритого моніторингу якості.

Дослідники системи управління якістю аудиторських послуг, віддають перевагу системному підходу до дослідження специфіки управління аудиторською діяльністю, що "розкривається у вимогах до функціонування теорії систем, де кожний об'єкт аудиту

розглядається як складна система й чинник інтенсифікації розвитку загальної системи”. Синергетичний підхід до процесів управління якістю аудиторських послуг забезпечує єдність цільової орієнтації виконання функцій аудиту, раціональності й результативності запланованих заходів, визначеності термінів реалізації заходів, забезпеченості ресурсами аудиторських фірм. Поєднання принципів системного, синергетичного та програмно-цільового підходів дає змогу обґрунтувати інтенсифікацію процесу формування системи управління якістю аудиторських послуг в умовах невизначеності та ризику[2].

Системний підхід представляє собою єдність цільової орієнтації виконання функцій аудиту, раціональності й результативності визначених заходів та чіткості завдань, їх обов’язковості, забезпеченості достатніми обсягами ресурсів аудиторських фірм із диверсифікацією джерел та отриманням синергетичних ефектів від активізації вбудованих в ієрархічну систему складових управління якістю аудиторських послуг. Стандарти пропонують рекомендації керівництву щодо організації управління якістю, базуючись на принципах менеджменту й зосереджуючись на ефективності системи управління якістю у сфері задоволення вимог споживача [6].

За програмно-цільовим підходом нами розглядається формування системи управління якістю аудиторських послуг як сукупність системно пов’язаних між собою елементів, які відповідно до власної цілі поєднуються для вирішення конкретних завдань й досягнення означених орієнтирів у формуванні конкурентних переваг аудиторських фірм, елімінації впливу деструктивних факторів зовнішнього середовища (рис. 1).

Наведена модель відображає системний підхід та ідею замкнутості процесу управління. Виконання кожного процесу складається із п’яти стадій: планування, регулювання і корегування, організація діяльності, контроль, оцінка і аналіз. Практика засвідчує, що не менш важливим є те, щоб організаційно-технологічною основою управління процесами контролю за якістю стали внутрішні стандарти аудиторської фірми.

Найбільш повно і комплексно удосконалення процесів управління відображається у структурі, що вказує на її внутрішню природу, форму та становить побудову системи контролю. Так, розвиток системи управління в умовах ринку вимагає адекватної системи інформаційного забезпечення управлінської системи

контролю за якістю, тому в процесі її побудови слід враховувати міжнародну практику, особливості вітчизняної економіки та "...уже сьогодні робити те, про що інші завтра будуть лише думати" [4].

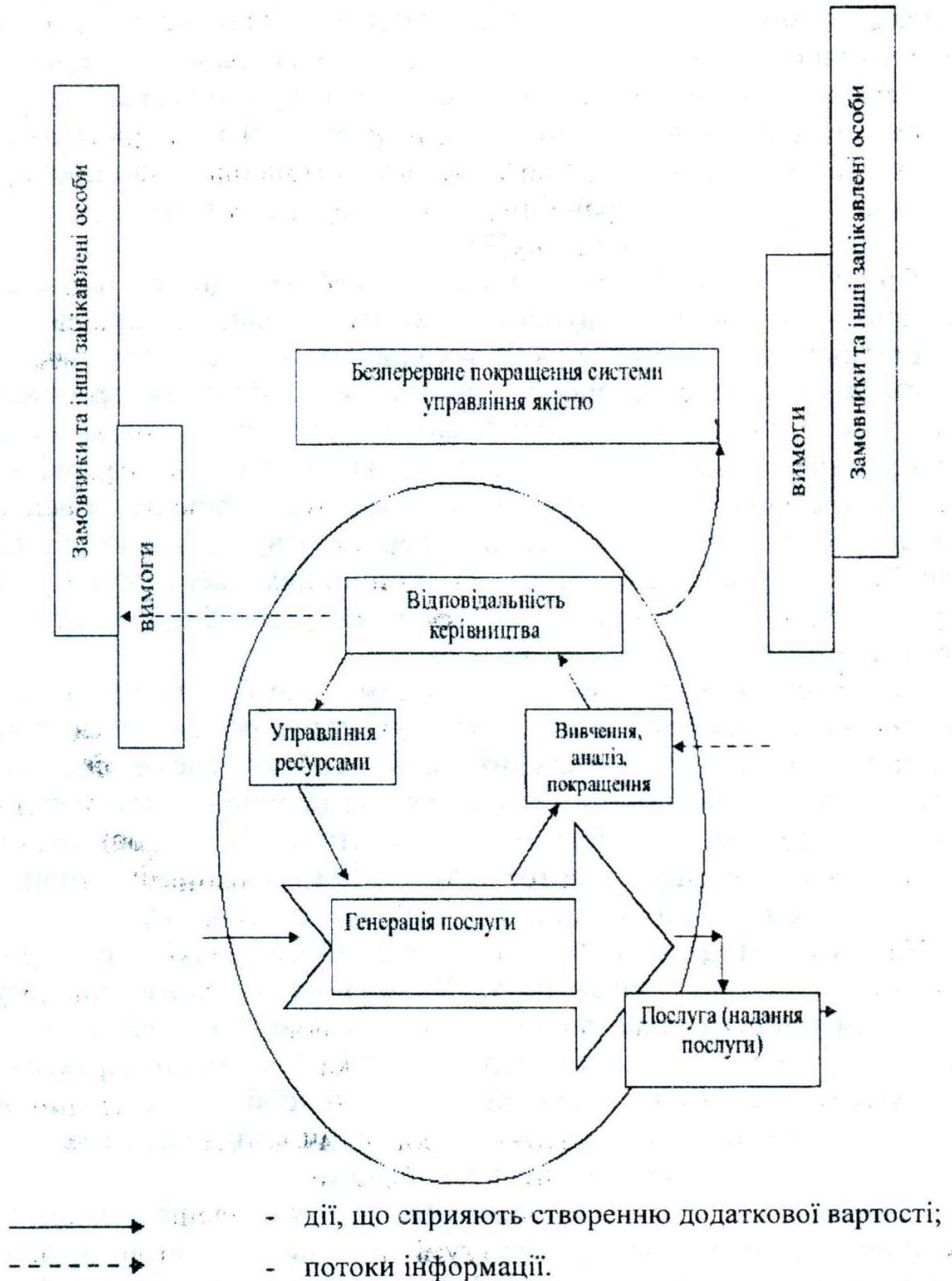


Рис.1. Модель системи управління якістю послуг

Ефективність системи управління якістю аудиторських послуг слід розглядати не тільки з позицій ефекту виробництва, в якому опосередковано відображаються в тому числі результати управління, але й урахувати ефективність кінцеву (стратегічну) та проміжну (тактичну), які знаходяться в тісному діалектичному взаємозв'язку. Окрім кінцевої мети, у процесі функціонування виникає певний набір цілей, зокрема, відносно параметрів системи управління якістю - стратегічних цілей, досягнення яких і забезпечить досягнення кінцевої мети. Дана теорія використовується при реалізації методів системи збалансованих показників. Виходячи з цього, керівництву аудиторської фірми варто віддавати перевагу розробці й впровадженню системи управління якістю аудиторських послуг, постійному підвищенню її ефективності шляхом інформування співробітників фірми про: задоволення вимог споживача, а також статутних і законодавчих вимог; розробку політики у сфері якості; проведення аналізу зі сторони керівництва щодо функціонування фірми та ін.

Таким чином, використання цільового або результативного оцінювання, тобто відношення результатів до встановленої мети, дає можливість розглядати мету реалізації удосконалення процесів управління якістю як варіант задоволення вихідної потреби у процесі оцінювання ефективності системи управління якістю аудиторських послуг. Серед науковців і практиків ведуться дискусії з приводу того, що ж представляє собою управління і де межа, яка відокремлює його від контролю. У зв'язку з цим, справедливим, на нашу думку, є тлумачення щодо необхідності розмежування понять "управління" і "контроль", зокрема "контролем є вимірювання та інформація, а управлінням є дія. Іншими словами, метою контролю є виявлення відповідності виконаної роботи початковим планам, тому контроль дозволяє одержати інформацію, на основі якої відбувається управління, тобто виконуються відповідні дії" [3].

Відзначимо, що застосування системного підходу до контролю якості аудиторських послуг враховує взаємозв'язки між аудиторськими стандартами. Так, застосування положень одних стандартів у процесі розробки інших стандартів відповідає нормативному підходу до їх формування.

У таблиці 1 нами наведено приклад взаємозв'язків міжнародних стандартів аудиту, прийнятих як національні за

прямими посиланнями щодо їх змісту. Для прикладу, під час виконання МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень» рекомендується застосовувати такі стандарти, як МСА 200, 230, 240, 250, 260, 330, 500, 520, 550, 610 ,а застосування МСА 315 рекомендується для виконання МСА 330, 500, ПМАП 1005.Зазначимо,що поєднання системного і нормативного підходів дозволяють сформувавши цілу низку внутрішньофірмових стандартів аудиторських фірм.

Таблиця 1

**Фрагмент взаємозв'язку зовнішніх стандартів аудиту
(міжнародних стандартів аудиту прийнятих як національні)**

Стандарт аудиту, що аналізується	Які стандарти рекомендується використовувати під час виконання стандарту, що аналізується	Під час виконання яких стандартів використовується рекомендований стандарт
МСА320 «Суттєвість в аудиті»	МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність»	МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів» ПМАП 1005 «Особливості аудиту малих підприємств» ПМАП 1006 «Аудит фінансових звітів банків» ПМАП 1012 «Аудит похідних фінансових інструментів»

Окрім того,як засвідчує практика,у процесі формування внутрішньофірмових стандартів аудиту доцільно використовувати системний підхід не тільки у поєднанні із нормативним, але й функціонально-операційним,що побудований на вивченні функцій системи. При цьому практичному застосуванню системного, нормативного й функціонально-операційного підходів до формування внутрішньофірмових стандартів аудиту сприяє модульність їхньої структури [2].

Впровадження аудиторськими фірмами технології формування системи управління якістю аудиторських послуг забезпечить можливість прискорення обігу ресурсів,активізує процеси підвищення якості аудиторських послуг,що у свою чергу

уможливить нарощення конкурентних переваг. Використання системного підходу до організації внутрішнього аудиту дозволяє представити економічну систему як цілісний комплекс взаємопов'язаних підсистем та їхніх елементів, що мають специфічні особливості та цілі для кожної із підсистем. Втім, це дозволяє структурувати складові елементи внутрішнього аудиту наступним чином:

1. Елементи входу – інформаційне середовище контролю. Вхідна інформація формується на основі даних із інших підсистем управління (бухгалтерського та управлінського обліку, планування, фінансового й операційного аналізу) та інформації про зовнішнє середовище (зміни чинного законодавства і структури ринку, коливання курсів валют, зміни цін);

2. Елементи виходу – контрольно-оцінювальна інформація про стан об'єкта контролю формується у залежності до потреб менеджменту та користувачів інформації.

У процесі адаптації складної цілеспрямованої системи до змін умов середовища виникають такі види системних відносин:

- відсутня інформація, яка пов'язує ключові параметри внутрішнього аудиту з ключовими параметрами контрольного середовища та системою цілей;

- узгодженість тільки двох змінних, наприклад, впливів контрольного середовища та реакції на них за наявності суперечностей з цілями.

Так, постановка системи цілей внутрішнього аудиту визначається трьома параметрами: початковий стан системи; бажаний кінцевий результат функціонування системи, пов'язаний із задоволенням потреб користувачів інформації; етапи і правила (алгоритми) переходу від початкового стану до кінцевого, задані у просторі й часі. Система внутрішнього аудиту зорієнтована на систему максимально інтегрованих спільних цінностей та узгоджених цілей, демонструє сукупність цілей як багаторівневу ієрархічну систему, у середині якої кожна мета відповідає одній або декільком цілям вищого рівня (окрім найвищого рівня), а також одній або декільком цілям нижчого рівня (окрім цілей найнижчого рівня). У загальному вигляді цілі представляють собою ієрархією цілей, які відповідають рівням управління та сегментам внутрішнього аудиту (підприємство, функціональні підрозділи,

центри відповідальності, види діяльності). До того ж, досягнення мети нижчого рівня сприятиме досягненню мети вищого рівня.

Проведені дослідження доводять, що ефективність управління якістю складається з різних за характером економічних, соціальних, психологічних, організаційних, науково-технічних, інформаційних, екологічних та інших елементів, більшість з яких не підлягають безпосередньо кількісній оцінці. Втім ефективність системи управління якістю аудиторських послуг виступає складною соціально-економічною категорією, яка відображає рівень реалізації поставлених цілей за умов оптимального використання наявних можливостей і засобів у найкоротший термін.

Ефективність системи управління якістю аудиторських послуг варто розглядати як специфічне відношення її суб'єкта до реальної ефективності управління якістю, в результаті якого відбувається порівняння ефективності контролю якості із еквівалентом на основі його вибору у якості критерію задоволення потреби у високих результатах виробництва при оптимальній організації процесу управління.

Список використаних джерел:

1. Азрилиян А. Большой экономический словарь [Текст] / А. Азрилиян. – 5-е изд., испр. – М. : Ин-т новой экономики, 2002. – 1280 с.
2. Дорош Н.І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном // Університетські наукові записки, 2007, № 3 (23), с. 264-267 // www.univer.km.ua
3. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник : Пер. с англ. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. - 1071 с.
4. Майер Э. Контролинг как система мышления и управления: Пер. с нем. Ю.Г. Жукова и С.Н. Зайцева / Под ред. А.С. Николаевой М.: Финансы и статистика, 1993. - 96 с.
5. Методичні рекомендації з рейтингування аудиторських фірм України, затверджені Рішенням Аудиторської палати України від 26.10.2006 №167/5 // www.apu.com.ua
6. Системы качества и международные стандарты ИСО серии 9000/ Калита П.Я. – К.: Украинская ассоциация качества, 1996. – 181 с.