

## ДОСЛІДЖЕННЯ ЗМІСТУ МОДЕЛЕЙ ВНУТРІШНЬОФІРМОВОЇ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

*Досліджено зміст системи контролю якості аудиторських послуг з використанням описативної та конструктивної моделей; визначено зміст елементів системи в конструктивній моделі та встановлено їх зв'язок з формами здійснення контролю*

**Ключові слова:** аудит, якість аудиту, контроль якості аудиторських послуг

**Постановка проблеми.** Місія аудиту, як форми незалежного економічного контролю, полягає в підвищенні надійності економічної інформації, яка слугує основою для прийняття відповідних управлінських рішень. В цьому контексті актуальне значення приймає проблема забезпечення ефективності функціонування системи контролю якості аудиторських послуг, кінцевою метою якої є формування результату надання аудиторських послуг у відповідності до очікувань користувачів та вимог професійних стандартів.

Отримання розуміння змісту складових системи контролю якості аудиторських послуг виступає ключовим фактором, що дозволяє проаналізувати механізми взаємодії елементів системи та визначити фактори, що впливають на результативність контрольних дій на кожному етапі процесу виконання окремого завдання та функціонування суб'єкта аудиторської діяльності в цілому. Саме тому, подальший розвиток теорії аудиту потрібно здійснювати з врахуванням питань, що пов'язані з процесами контролю якості.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Аналіз змісту публікацій з питань контролю якості на ринку аудиторських послуг свідчить про те, що сьогодні відбувається лише процес формування наукових поглядів щодо цих питань. Індикаторами цього стану є те що, досі існує проблема невизначеності в понятійному апараті щодо питань контролю якості.

Більшість сучасних публікацій з питань контролю якості аудиту присвячені, як правило, обґрунтуванню методології практичної реалізації вимог щодо зовнішнього та внутрішнього контролю якості надання професійних аудиторських послуг у відповідності до вимог професійних стандартів та регулятора (Аудиторської палати України). Зокрема ці питання стали предметом досліджень вітчизняних та зарубіжних науковців таких як О.Ю. Редька [10], В.П. Бондаря [2], Н.С. Шалімової [11], Н.М. Проскуріної [9], С.М. Бичкової [3], Є.М. Гуцайта [5] та інших.

Проте, якщо зробити підсумок розгляду сучасних підходів до розкриття змісту та взаємозв'язку складових системи контролю якості аудиторських послуг, то можна зазначити, що загальна картина сформованих поглядів носить більш описовий характер та містить узагальнення емпіричних даних щодо національної практики реалізації нормативних вимог, натомість відсутні чітко окреслені складові системи контролю якості аудиторських послуг, що дозволяють описати механізм її функціонування.

**Метою дослідження** Вибір напрямку дослідження обумовлений його актуальністю, яка має як загальнотеоретичну, так і практичну складові. Метою проведеного дослідження стало дослідження змісту моделей системи контролю якості аудиторських послуг.

**Викладення основного матеріалу.** Сформоване й розповсюджене уявлення про процеси контролю якості на ринку аудиторських послуг є наслідком реалізації вимог законодавства та професійних стандартів, які регулюють діяльність на цьому ринку. Так, аудиторська практика в Україні повинна враховувати вимоги Міжнародного стандарту контролю якості "Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги" (надалі – МСКЯ1) та Міжнародного стандарту аудиту "Контроль якості аудиту фінансової звітності" (надалі – МСА220) [6, с. 41-75, с. 129-145] та спеціальних вимог, які встановлюються "Положенням з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація

аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг" (надалі – ПНПКЯ1) [8] щодо створення та функціонування систем контролю якості.

Порівняльний аналіз змісту трьох основних документів, що визначають склад та обов'язкові вимоги до системи контролю якості аудиторських послуг, свідчить, що між ними існує структурно-логічний взаємозв'язок.

ПНПКЯ1 вимагає від суб'єктів аудиторської діяльності створити систему, яка б забезпечувала здійснення контролю якості для всіх без виключення робіт, що може виконувати такий суб'єкт. Таким чином, ПНПКЯ1 розширює сферу дії системи контролю якості, до якої включено поряд із завданнями, виконання яких регулюється МСА, ще й інші послуги. Вступ ПНПКЯ1 містить тезу, яка говорить про те, що це положення містить вимоги, які ґрунтуються на положеннях МСКЯ1 та не суперечать останньому [8, п. 1].

Дослідження системи контролю якості аудиторських послуг, яка діє на рівні суб'єкта аудиторської діяльності, як правило, проводились в напрямках визначених стандартами її складових, до яких відносять: мету функціонування системи, складові системи, елементи системи [2, 3, 7, 10].

Метою функціонування системи контролю якості є "забезпечення обґрунтованої впевненості у тому, що сама фірма та її персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються фірмою, відповідають умовам завдання" [8, п. 4]. Визначення ПНПКЯ1 мети системи контролю якості в повній мірі відповідає МСКЯ1, проте, останній оперує поняттям "достатня впевненість" замість "обґрунтована впевненість" [6, с. 44]. З урахуванням того, що поняття "достатня впевненість" прийшло на зміну поняття "обґрунтована впевненість" разом із прийняттям нової редакції стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів у 2010 році, цією відмінністю можна знехтувати. Проте, досить важливим, на наш погляд, є питання того, що в даному випадку означає категорія "достатня впевненість".

Глосарій "Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг" визначає достатню впевненість як високу, але не абсолютну [6, с.16]. Неможливість досягнення абсолютної впевненості, пов'язується з обмеженнями системи контролю, яка в даному випадку направлена на забезпечення відповідного рівня якості надання послуг суб'єктом аудиторської діяльності.

Проскуріна Н.М. визначає такі обставини, що формують обмеження ефективності внутрішньофірмової системи контролю якості аудиторських послуг, які вона називає "неминучими":

– витрати на здійснення контрольних заходів повинні бути менше тих економічних вигод, які дає застосування таких заходів;

– властивість людини робити помилки через недбалість, через неухильність, невірних суджень чи нерозуміння інструктивних матеріалів;

– умисне порушення системи контролю в результаті змови співробітників об'єкта контролю, як з іншими співробітниками даного об'єкта, так і з третіми особами;

– порушення системи контролю внаслідок зловживань з боку представників керівництва, відповідальних за функціонування даних аспектів контролю;

– наявність практики істотної зміни умов діяльності, в результаті чого прийняті контрольні процедури можуть перестати виконувати свої функції [9].

Всі вище названі фактори мають негативний вплив на якість продукту, який виробляється на рівні суб'єкта аудиторської діяльності, а отже прямо формують рівень загального (професійного) аудиторського ризику. Реалізація взаємодії складових системи контролю якості повинна бути направлена на попередження, виявлення та зниження негативної дії цих факторів до прийнято низького рівня. В цьому контексті формування достатньої впевненості відносно того, що "сама фірма та її персонал діють відповідно до професійних стандартів, законодавчих і регуляторних вимог та звіти, які надаються фірмою або партнерами із завдання, відповідають обставинам" [6, с.44] напряму пов'язується з категорією ризику, а отже, можна стверджувати, що стратегічна мета створення та функціонування системи контролю якості аудиторських послуг є забезпечення та підтримання умов, за яких суб'єкт аудиторської діяльності може працювати на прийнятному рівні аудиторського ризику, що відповідає загальним очікуванням користувачів результатів наданих послуг.

Таким чином, оцінка функціонування внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг виступає складовою процесу управління загальним аудиторським ризиком суб'єкта аудиторської діяльності. Звідси витікає визначення суб'єкта такої оцінки – керівництво аудиторської фірми.

Сучасна теорія систем використовує два основних підходи для представлення тієї чи іншої системи. На основі першого підходу дається дескриптивне (описове) визначення системи, на основі другого – конструктивне, іноді вони можуть поєднуватись. В роботі "Еволюція поняття системи" Агошкова О.Б. та Ахлибининський Б.В. визначають, що дескриптивний підхід є за своєю суттю є онтологічним, тобто таким, що дозволяє лише провести "...якусь первинну розчленованість цілого, складеного в свою чергу з цілісностей, розділених (просторово) вже самою природою і які знаходяться у взаємодії" [1, с.173]. Натомість конструктивний підхід має гносеологічну та методологічну спрямованість.

ПНПКЯ1 та МСКЯ1 представляють систему контролю якості аудиторських послуг у вигляді, який носить більше описовий (дескриптивний) характер ніж структурно організовану систему. Це пояснюється призначенням відповідних документів, яке полягає у встановленні формалізованих вимог, яких повинні дотримуватись суб'єкти аудиторської діяльності у своїй практичній роботі.

ПНПКЯ1 та МСКЯ1 встановлюють, що система контролю якості складається із: політик для досягнення мети, процедур реалізації політик, процедур моніторингу дотримання вимог політик [6, с.43], [8, п.5].

Під політикою контролю якості розуміється формалізована сукупність принципів, методів і правил, які застосовуються при здійсненні контролю якості аудиторських послуг. Процедури контролю якості – це заходи та дії, які здійснюються для впровадження політики контролю якості та моніторингу відповідності системи контролю якості [8, п.8].

В якості елементів визначаються наступні: відповідальність керівництва за якість на фірмі, відповідні етичні вимоги, прийняття та продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань, людські ресурси, виконання завдання, моніторинг [6, с.47], [8, п.11].

Аналіз змісту вимог, що містять професійні стандарти з контролю якості, дозволяє виділити два рівні контролю, які повинні мати місце в процесі здійснення аудиторської діяльності:

перший рівень – рівень виконання завдання [8, п.63, п.64], другий рівень – рівень суб'єкта аудиторської діяльності в цілому [8, п.106].

Реалізація функцій контролю на першому рівні здійснюється у формі нагляду, перевірки та огляду контролю якості виконаних завдань. Процедури контролю, які виконуються на першому рівні є складовою загального технологічного процесу надання аудиторської послуги і направлені на попередження відхилень такого процесу, що безпосередньо впливає на рівень його якості.

Другий рівень, на якому здійснюється внутрішній контроль якості аудиторських послуг – це рівень суб'єкта аудиторської діяльності в цілому. Такий контроль проводиться у формі моніторингу. Фірма зобов'язана здійснювати моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості з метою отримання обґрунтованої впевненості, що її політика і процедури щодо системи контролю якості відповідні, адекватні, працюють ефективно й дотримуються на практиці. Моніторинг має включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості Фірми, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань. Метою моніторингу відповідності політики та процедур контролю якості є забезпечення оцінки: дотримання професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог; відповідності розробки та ефективності впровадження системи контролю якості; відповідності застосування політики та процедур контролю якості персоналом. Таким чином, можна стверджувати, що моніторинг здійснюється поза процесом фактичного надання аудиторських послуг й не може безпосередньо впливати на його якість. Головне завдання моніторингу полягає в формуванні умов, що направлені на забезпечення якості технологічного процесу надання аудиторської послуги.

Функціонування будь-якої системи взагалі та системи контролю зокрема передбачає, те що така система має внутрішнє середовище. Внутрішнє середовище системи контролю зазвичай розглядається для систем внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, яке професійними стандартами аудиту називається "середовищем контролю" [6, с.280]. Функціональний зміст середовища контролю за визначенням Волчек А.В. полягає в тому, що таке середовище виступає своєрідною "атмосферою", під впливом якої формується і працює система внутрішнього контролю на підприємстві [4, с.35]. Така характеристика є цілком справедливою і для середовища внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг.

Об'єктивність існування середовища системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг не визнає жодного сумніву, виходячи з того, що середовище контролю виступає системоутворюючим елементом, яке формує підґрунтя для формування, функціонування та розвитку системи контролю якості в цілому. Проте, положення МСКЯ1 не оперує таким поняттям взагалі, хоча встановлені стандартом вимоги непрямо описують зміст середовища контролю та визначають обов'язкові вимоги щодо його формування. Натомість ПНПКЯ1 встановлює обов'язок керівництва суб'єкта аудиторської діяльності щодо створення відповідного середовища контролю [8, п.16] і напряму пов'язує його зміст із таким елементом як "Відповідальність керівництва за організацію контролю якості на Фірмі".

Середовище контролю за ПНПКЯ 1 складається із: підходу керівництва до питань контролю якості на фірмі, політики й методів керівництва на фірмі, формалізованої організаційної структури фірми, внутрішньої системи комунікацій між персоналом, внутрішньої культури на фірмі, внутрішньофірмових стандартів, положень про структурні підрозділи, посадові інструкції, кадрової політики, компетентності персоналу, який здійснює контроль, системи заохочень підвищення якості.

Таким чином, середовище внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг представляє собою комплекс практичних дій керівництва суб'єкта аудиторської діяльності, що обумовлюються особистим ставленням та усвідомленням важливості таких дій, а також гарантується через встановлення та дотримання керівництвом відповідних внутрішніх регламентів, які направлені на забезпечення якості процесів надання аудиторських послуг персоналом.

Проведене нами дослідження системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг базувалось на дескриптивному (онтологічному) її представленні. Проте, як зазначають Агошкова О.Б. та Ахлибининський Б.В. "Онтологічне розуміння системи як об'єкта не розгортає пізнавальної процедури, не дає методологічної програми.

Тому пошук єдиного розуміння системи виключено на цьому напрямку – шлях тупиковий. ...Визначення системи повинно включати не тільки сукупність, композицію з елементів і відносин, але і цілісну властивість самого об'єкта, щодо якого і будується система" [1].

При цьому, важливим аспектом розуміння процесів контролю якості виступає визначення складових відповідної системи контролю якості, в якій вони реалізуються, з позицій функціонування контрольної системи як такої. Це завдання може бути вирішено шляхом формування конструктивної (гносеологічної) моделі системи контролю якості аудиторських послуг.

В загальному випадку процес контролю має наступні послідовні стадії:

- встановлення стандартів діяльності, які підлягають контролю;
- вимірювання і аналіз результатів діяльності;
- коригування господарських та/або технологічних процесів у відповідності зі зробленими висновками та прийнятими рішеннями.



Рис. 1. Конструктивна модель внутрішньофірмової системи контролю якості аудиторських послуг

Представлена модель ілюструє об'єктивний процес реалізації вимог професійних стандартів щодо системи контролю якості аудиторських послуг, в якому завжди мають місце визначені елементи. При цьому треба зазначити, що існуючі форми контролю на різних рівнях передбачають необхідність визначення змісту кожного з елементів системи контролю, що повинно бути враховано у змісті внутрішньофірмових стандартів суб'єкта аудиторської діяльності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Ефективність (надійність) функціонування системи контролю якості аудиторських послуг має обмеження, які існують внаслідок дії певних об'єктивних обставин. При цьому підвищення її надійності виступає складовою процесу управління загальним аудиторським ризиком суб'єкта аудиторської діяльності.

Сучасні підходи до представлення будь-якої системи базуються на використанні дескриптивного (описової), або конструктивного (онтологічної) моделі.

Нормативні вимоги щодо системи контролю якості аудиторських послуг визначають таку систему на підґрунті дескриптивного підходу, що не дозволяє розкрити зміст механізму реалізації мети функціонування системи контролю як такої. Важливим є те, що застосований підхід дозволяє чітко визначити рівні та форми здійснення контролю, а також зміст характеристик контрольного середовища.

Застосовувана нами конструктивна модель дозволила розкрити зміст реалізації процесу контролю якості аудиторських послуг на всіх рівнях його здійснення. При цьому необхідно зазначити, що важливою складовою формування надійної (ефективної) системи контролю якості аудиторських послуг є визначення кожного елементу системи для відповідної форми контролю, що повинно стати предметом наступних досліджень в цьому напрямку.

#### Список використаних літературних джерел:

1. Агошкова Е.Б., Ахлибинский Б.В. Эволюция понятия системы // Вопросы философии. – 1998. – №7. С.170-179
2. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в

При визначенні складових системи контролю різні джерела мають окремі відмінності, що пояснюються поглядом авторів на значущість того чи іншого елементу, внаслідок чого, вони можуть поєднуватись, або навпаки виділяться, як функціонально самостійні. Узагальнення застосовуваних підходів дозволяє визначити наступні елементи, що притаманні будь-якій системі контролю: суб'єкт контролю, об'єкт контролю, предмет контролю, стандарти контролю, процедура контролю, методи контролю, засоби контролю. Отже, для кожного рівня здійснення внутрішньофірмового контролю якості аудиторських послуг та відповідної його форми повинні визначатись взаємопов'язані елементи, що формують систему.

Таким чином, конструктивна модель внутрішньофірмової системи контролю якості дозволяє описати взаємодію між елементами системи контролю як такої та формами здійснення контролю на різних рівнях (рис. 1).

Україні: теорія, методологія, організація: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с. 3. Бычкова С.М., Итыглова Е.Ю. Контроль качества аудита. – М.: Эксмо, 2008. – 208 с. 4. Волчек А.В. Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в коммерческих организациях / А.В. Волчек. – Минск: Регистр, 2007. – 256 с. 5. Гутцайт Е.М. Внешний контроль качества аудита и его возможности // Аудиторские ведомости. – 2010. – № 1 – С. 3-11 6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., Зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 842 с. 7. Митронова О. Аудиторська діяльність: організація системи внутрішнього контролю якості. – Х.: Фактор, 2009. – 352 с. 8. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторями системи контролю якості аудиторських послуг" Затв. АПУ 27.09.2007 р., протокол №182/4 зі змінами згідно ріш. АПУ 30.06.2011 р., протокол №232/9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua> 9. Проскуріна Н.М. Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг: адаптація міжнародного досвіду до умов вітчизняної економіки [Електронний ресурс] / Н.М. Проскуріна, В. П. Коваленко // Ефективна економіка. – 2010. – № 8. – Режим доступу до журналу : <http://www.economy.nauka.com.ua> 10. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія. Монографія. – К. : ДП "Інформаційно-аналітичне агентство". 2008. – 493 с. 11. Шалімова Н.С. Зовнішній контроль якості аудиту: міжнародний досвід та вітчизняна практика // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010, – № 2, Т. 2 – С.173-177

РЯДСЬКА В.В. – кандидат економічних наук, доцент, докторант Київського національного економічного університету ім. Вадима Гетьмана.

Стаття надійшла до редакції: 18.10.2012 р.