

*О. В. Царенко,
д. е. н., професор, Голова Комітету з контролю якості аудиторських послуг,
Аудиторська палата України
ORCID ID: 0000-0001-7594-4135*

DOI: 10.32702/2306-6806.2022.4.4

МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ РОЗБУДОВИ ДОМІНАНТ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

*O. Tsarenko,
Doctor of Economic Sciences, Professor, Chairman of the Audit Quality Control Committee,
Audit Chamber of Ukraine*

METHODOLOGICAL APPROACHES TO DEVELOPING THE DOMINANT OF THE QUALITY
MANAGEMENT SYSTEM OF AUDIT SERVICES IN UKRAINE

У статті розглядається система управління якості аудиторських послуг як структурно-функціональний інструмент загальної системи управління з адаптацією до умов нестійкого економічного середовища та з урахуванням зростаючих потреб учасників ринку. Розглядається розбудова суб'єктно-орієнтованої моделі системи управління якості аудиторських послуг, що забезпечує більшу впевненість і довіру до економіки та до функціонування ринків завдяки реагуванню на зміни в середовищі та вдосконаленню надійності та ефективності стандартів з управління якістю. Обґрунтовано, що система управління якості суб'єктів аудиторської діяльності як інноваційна форма розвитку системи управління в цілому є не лише інструментом виявлення ризиків для досягнення цілей якості та реагування на ризики, а і по суті дієвим механізмом для забезпечення достатньої впевненості у тому, що результати аудиту відповідають умовам завдання у кореляції з підвищенням рівня усвідомлення та розуміння членами команди важливих компонентів якості аудиту. Доведено, що розбудова суб'єктно-орієнтованої моделі системи управління якості аудиторських послуг за допомогою когнітивно-інформаційних та інституціональних домінант посилює детермінацію щільності взаємодії цілей якості, визначення та оцінки ризиків якості, та реалізації дій у відповідь на ризики, що діють на рівні завдання, та залежить від характеру та обставин суб'єкта аудиторської діяльності та завдань, які він виконує. З'ясовано, що розбудова системи управління якістю аудиторських послуг має базуватися на підставі принципів системного, синергетичного та суб'єктно-орієнтованого підходів, де синергетичний функціонал включає активний та індивідуальний підхід до управління якістю, що орієнтований на досягнення цілей у сфері якості шляхом виявлення ризиків для цих цілей та реагування на ризики.

The article considers the quality management system of audit services as a structural and functional tool of the overall management system with adaptation to the conditions of unstable economic environment and taking into account the growing needs of market participants. The development of a subject-oriented model of audit services quality management system is considered, which provides greater confidence and confidence in the economy and the functioning of markets by responding in the environment and improving the reliability and effectiveness of quality management standards.

It is substantiated that the quality management system of audit entities as an innovative form of management system development in general is not only a tool for identifying risks to achieve quality objectives and responding to risks, but also an effective mechanism to ensure sufficient confidence that audit results meet the conditions of the task in correlation with the increased level of awareness and understanding of stakeholders of important elements of audit quality and individual needs of users.

It is proved that the development of subject-oriented model of audit services quality management system with the help of cognitive-informational and institutional dominants enhances the determination of the density of interaction of quality objectives, identification and assessment of quality risks, and implementation of actions in response to risks. and depends on the nature and circumstances of the audit entity and the tasks it performs.

In order to improve the efficiency of quality management, the quality management system promotes the integration of quality management with the culture of the audit firm, firm strategy, operations and business processes, and takes into account the dominant elements, including responsibilities, functions, communicative and cognitive interaction of departments and stakeholders individuals, the sequence of relevant risk assessment procedures of the firm and control measures in the chain of financial reporting, taking into account the impact of the density of stakeholder interaction on the quality of audit services.

It is argued that the development of quality management system of audit services should be based on the principles of systemic, synergistic and subject-oriented approaches, where synergetic functionality identifies a key methodological concept for building a subject-oriented model of quality management system, which includes active and individual approach to quality management, which is focused on achieving quality goals by identifying risks for these purposes and responding to risks.

Ключові слова: система управління якістю, компоненти, ризики, аудиторські послуги, політики, процедури, взаємодія, впевненість, управління, цілі якості, користувачі.

Key words: quality management system, components, risks, audit services, policies, procedures, interaction, confidence, management, quality objectives, users.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Враховуючи низку проведених державою глобальних реформ, пов'язаних із гармонізацією національного законодавства до вимог європейського законодавства, а також беручи до уваги прагнення України стати повноправним членом ЄС, неможливо оминути питання необхідності адаптації чинного законодавства України у сфері аудиту та встановлення домінант із впровадження, організації та функціонування загальної системи управління якістю аудиторських послуг. На необхідності розбудови інституціонального потенціалу наполягає й Світовий банк, є проблема з проведенням заходів із розбудови інституціонального потенціалу кожної з установ, що регулює фондовий ринок: Національний банк України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна установа "Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю" та Аудиторська палата України.

У таких умовах особливої актуальності набувають питання щодо розбудови суб'єктно-орієнтованої моделі системи управління якістю аудиторських компаній, що створює середовище, яке дозволяє та підтримує виконання якісних завдань у разі імплементації нових стандартів МСУЯ 1 "Управління якістю на рівні компанії (аудиторської фірми)" (далі — МСУЯ 1), та МСУЯ 2 "Перевірка якості виконання завдання з аудиту (складова управління якістю на рівні компанії (аудиторської фірми))" (далі — МСУЯ 2), що замінюють існуючий стандарт МСКЯ 1 "Міжнародний стандарт контролю якості 1 "Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги". Це спонукає аудиторські фірми розробляти систему управління якістю, що адаптована до характеру та обставинам фірми, та зобов'язанням, які фірма виконує.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Останнім часом недостатньо надрукованих праць, що присвячені управлінню якістю аудиту. Впровадження стандартів управління якістю залишається обмаль розкритим в контексті практичного їх застосування в діяльності компаній (аудиторської фірми). Вагомий внесок у розробку окремих організаційно-методичних підходів до проблеми управління якістю на рівні компанії (аудиторської фірми) зробили провідні вчені-економісти: Редько О.Ю. [6], Проскуріна Н.М. [5], Коваленко В.П. [5] та інші. Водночас є низка невирішених проблем теоретико-методологічного характеру щодо розуміння і логічного висвітлення процесу створення та функціонування системи управління якістю аудиторських послуг, який включає підхід з безперервним процесом усунення недоліків і вдосконаленням.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є обґрунтування методологічних підходів до розбудови системи управління якістю аудиторських послуг за допомогою когнітивно-інформаційних та інституціональних домінант для посилення детермінації щільності взаємодії та заохочення зацікавлених сторін до пошуку шляхів досягнення цілей якості, виявлення ризиків для цих цілей та реагування на ризики.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Надійне функціонування системи управління якістю (далі — СУЯ) забезпечує послідовне виконання завдань з якості, надаючи суб'єктам аудиторської діяльності (далі — фірма) достатню впевненість у досягненні цілей

системи управління якістю. Поряд з цим, якісні завдання досягаються шляхом планування та виконання завдань та звітування про них відповідно до професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних вимог [1]. Досягнення цілей цих стандартів та відповідність вимогам чинного законодавства або нормативних актів передбачає здійснення професійного судження та, коли це стосується виду діяльності, прояв професійного скептицизму.

Адже ефективна СУЯ як інноваційна форма розвитку системи управління в цілому є не лише інструментом виявлення ризиків для цілей якості та реагування на ризики, а і по суті дієвим механізмом для забезпечення достатньої впевненості у тому, що результати аудиту відповідають умовам завдання у кореляції з підвищенням рівня усвідомлення та розуміння зацікавленими сторонами важливих елементів якості аудиту та індивідуальними потребами користувачів [6].

Розбудова сервісно-орієнтованої моделі системи управління якістю створює новий підхід, що ґрунтується на оцінці ризиків систем управління якістю фірми, що здійснює перехід від лінійної і розмежованої системи до системи, яка функціонує у циклічний та інтегрований спосіб; та яку можна адаптувати відповідно до характеру і обставин фірми, а також завдань, які вона виконує [2].

Система управління якістю аудиторських послуг (далі—СУЯАП) виступає як структурно-функціональний інструмент загальної системи управління з адаптацією взаємопов'язаних компонентів, які при поєднанні принципів системного, синергетичного та суб'єктно — орієнтованого підходів мають справу з ключовими аспектами системи управління якістю; та інших вимог, що стосуються конкретних напрямків. Суб'єкти аудиторської діяльності повинні відповідати всім вимогам в межах МСУЯ 1, включаючи вимоги до восьми компонентів СУЯ, а саме: 1) процес оцінки ризиків фірми; 2) управління і лідерство; 3) відповідні етичні вимоги; 4) приймання та продовження відносин з клієнтом та конкретних завдань; 5) виконання завдання; 6) ресурси; 7) інформації та комунікації; 8) моніторинг та процес усунення недоліків [7].

Слід зазначити, що СУЯАП виступає як методично-прикладний інструментарій, що діє на постійний та повторюваний основі з реагуванням на зміни в характері та обставинах фірми та її зобов'язань, що сприяє підвищенню вимог до управління компанією та її лідерства, включаючи посилення лідерства відповідальності; вимог щодо інформації та спілкування, вирішення технологій, мереж та використання зовнішнього середовища постачальників послуг.

З'ясовано, що СУЯАП не розглядає управління якістю як окрему функцію фірми. Натомість, з метою підвищення ефективності управління якістю, СУЯ сприяє інтеграції управління якістю з культурою аудиторської фірми, стратегією фірми, операційною діяльністю та бізнес-процесами, та враховує домінуючі елементи, зокрема: обов'язки, функції, комунікативну та когнітивну взаємодію структурних підрозділів та зацікавлених осіб, послідовність відповідних процедур оцінки ризиків фірми та контрольних заходів у ланцюгу фінансового звітування з урахуванням впливу щільності взаємодії зацікавлених сторін на якість аудиторських послуг.

Необхідність розбудови суб'єктно-орієнтованої моделі системи управління якістю аудиторських послуг загалом узгоджується з такими стратегічними документами, як: Закон України "Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу" від 21.11.2002 р. № 228 — IV[3], Директива 2006/43/ЄС "Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності" від 17.05.2006 р. (далі— Директива 43) [4], Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" від 21 грудня 2017 року № 2258 — VIII (далі — Закон № 2258) [1], Міжнародні стандарти

контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі — МСА), Кодекс етики професійних бухгалтерів МФБ (далі — Кодекс етики) [2].

Автором зазначається, що ефективність процесу формування та реалізації СУЯАП досягається у середовищі, де є підтримка та відповідна взаємодія між всіма членами команди із завдання, а також відповідальність САД за розробку, організацію, впровадження й підтримання ефективного функціонування системи контролю якості аудиторських послуг

Визначено, що СУЯ, базуючись на принципах інституціонального підходу включає розроблення та впровадження політики чи процедур щодо певних компонентів системи управління якістю та початок функціонування цих політик чи процедур на різних етапах, при цьому, процес оцінки ризиків фірми та процес моніторингу та усунення невідповідностей — це конкретні процеси, яких суб'єкт аудиторської діяльності повинен дотримуватися. Решта компонентів включають цілі якості, які фірма повинна встановити, та які є основою для визначення та оцінки ризиків якості та проектування та реалізації відповідей [8].

Доведено, що СУЯ включає роботу фірми, на визначенні цілей якості, визначення та оцінки ризиків якості для досягнення цілей з якості та розробки та реалізації відповідей для усунення оцінених ризиків якості.. Останні створюють основу для дисциплінованого підходу до оцінювання ризиків, планування, виконання аудиторських процедур та формування й висловлення думки, що відповідають вимогам МСА з відкритим обміном інформацією між аудиторськими фірмами та органами регулювання аудиту, що допоможе органам регулювання ефективніше вести свою діяльність та надасть змогу аудиторським фірмам краще зрозуміти основні причини ідентифікованих недоліків та більш позитивно реагувати на це.

В цих мовах, суб'єктно — орієнтований підхід при створенні та впровадженні СУЯ вбачає розглядати процес оцінки ризиків у фірмі через сукупність системно пов'язаних між собою вихідних чинників для визначення цілей забезпечення якості, визначення та оцінки ризиків для з'ясування вірогідності виникнення, які впливають на досягнення цілей якості [5].

Принципи суб'єктно-орієнтоване підходу мають синергетичну природу, при визначенні та реалізації заходів фірми, в тому числі певних заходів реагування та трансляцію інформації, яка вказує на необхідність доповнення/ зміни цілей якості, ризиків або заходів реагування

Особливістю цього підходу також є, зокрема, якщо керівництво/ лідерство не підсилює якість та не стимулює та не підтримує дії, що сприяють підвищенню якості, може бути складно переконати або змусити персонал суб'єкта аудиторської діяльності виконувати функції (наприклад, моніторинг або консультації) для виконання своїх ролей у спосіб, що сприяє підвищенню якості, та команди із завдання виконувати якісні роботи.

Поряд з цим, синергетичний підхід при створенні СУЯАП вимагає від фірми професійного судження щодо розробки, впровадження та функціонування своєї системи управління якістю на основі характеру та обставин фірми та завдань, які вона виконує у середовищі, де є підтримка та відповідна комунікаційна взаємодія між всіма членами команди із завдання [6].

Розробляючи політику або процедури перевірки виконаних завдань, фірма зменшує хаотичність прийняття управлінських рішень та консолідації ресурсів, визначаючи: а) які характеристики завдань можуть спровокувати вибір завдань для перевірки; б) які характеристики партнерів із завдань можуть спровокувати вибір партнерів із завдань для перевірки, та в)циклічну основу відбору партнерів для завдання, виходячи з аналізу ризиків для якості суб'єкта аудиторської діяльності.

Зміст принципів та характерні риси системного підходу включають різні аспекти аналізу СУЯАП з ви-

окремленням автором найвагомішого компонента, а саме:

а) елементного — це визначення компонентів, що включають цілі якості, які фірма повинна встановити, та які є основою для визначення та оцінки ризиків якості та проектування та реалізації відповідей;

б) структурного — виявлення зв'язків та залежностей між показниками моніторингу у постійно повторюючих об'єктивних причино-слідчих зв'язків та взаємозалежностей;

в) функціонального — визначення функцій, для виконання яких проектується й запроваджуються когнітивно-інформаційні технології та комунікативні навички;

г) інтегративного-розкриває безперервний та ітеративний процес реагування на зміни в характері та обставинах фірми та її зобов'язань;

д) цільовий — наукове визначення цілей якості та реалізації стратегії управління якістю для підвищення ефективності аудиту та поліпшення процесів контролю якості аудиторських послуг.

ВИСНОВКИ

Таким чином впровадження та функціонування системи управління якістю як складової загальної системи управління, базується на ризиках, які мають найбільший вплив на досягнення цілей якості, та детермінує щільність взаємодії всередині фірми та зовнішньої комунікації з розбудовою структурного взаємозв'язку, що включає взаємопов'язані компоненти системи управління якістю, що поєднують її когнітивно-інформаційний характер та дієвість. Формування системи управління якістю та процедур контролю якості САД відбувається відповідно до стандартів аудиту (МСА). Останні створюють основу для дотримання професійних вимог та дисциплінованого підходу до оцінювання ризиків, планування, виконання аудиторських процедур та, в кінцевому підсумку, формування й висловлення думки. Новий підхід до управління якістю, відповідно до результатів аналізу ризиків включає перехід від лінійної і розмежованої системи до системи, яка функціонує у циклічний та інтегрований спосіб. Це у свою чергу, створює безперервний процес усунення недоліків і вдосконалення, з адаптуванням системи управління якістю відповідно до характеру і обставин фірми, а також завдань, які вона суб'єкт аудиторської діяльності.

Література:

1. Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/08-19> (дата звернення: 19.08.2021).

2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016—2017. — Міжнародна Федерація Бухгалтерів, Аудиторська Палата України. URL: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2018_1.pdf (дата звернення: 09.01.2022).

3. Закон України "Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу" від 21.11.2002 р. № 228 — IV. URL: <http://www.uan2.laws.gov.ua/26> (дата звернення: 24.01.2022).

4. Директива 2006/43/ЄС "Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності" від 17.05.2006. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/2006-17> (дата звернення: 01.02.2022).

5. Проскуріна Н.М. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи // Н.М. Проскуріна, В.П. Коваленко // Економічний часопис XXI. 2010. № 9—10. С. 53—57.

6. Царенко О.В. Особливості визначеності об'єкта локалізації зусиль при впровадженні системи контролю якості аудиторських послуг. Інвестиції: практика та досвід. 2021. № 5. С. 5—10.

7. ISQM 1 "Контроль якості для фірм, які здійснюють аудит і перевірку історичної фінансової інформації, а також виконують інші завдання з підтвердження достовірності інформації та супутні послуг" URL: <https://www.iaasb.org/publications/1-3> (дата звернення: 03.02.2022).

8. ISQM 2 "Завдання, що забезпечують впевненість" URL: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-enhancing-quality-reviews> (дата звернення: 03.02.2022).

References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), "The Law of Ukraine "About financial statements audit and auditing", available at: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/08-19> (Accessed 19 August 2021).

2. International Federation of Accountants, Audit Chamber of Ukraine (2016—2017), "International standards on quality control, auditing, review, other assurance, and related services", available at: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2018_1.pdf (Accessed 9 January 2022).

3. The Verkhovna Rada of Ukraine (2002), "The Law of Ukraine "On the Concept of the National Program of Adaptation of the Legislation of Ukraine to the Legislation of the European Union", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-IV#Text> (Accessed 24 January 2022).

4. European parliament and council of the european union (2006), "On statutory audit of annual accounts and consolidated reporting", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 01 February 2022).

5. Proskurina, N.M. and Kovalenko V.P. (2010), "The quality of audit services in Ukraine: realities and prospects", *Ekonomichnyj chasopys*-XXI, vol. 9—10, pp. 53—57.

6. Tsarenko, O.V. (2021), "Features of the definition of the object of localization of efforts in the implementation of the quality control system of audit services", *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 5, pp. 5—10.

7. IAASB (2021), "ISQM 1. Quality control for firms that audit and verify historical financial information, as well as perform other tasks to verify the accuracy of information and related services", available at: <https://www.iaasb.org/publications/1-3> (Accessed 03 February 2022).

8. IAASB (2020), "ISQM 2. Assurance Challenges", available at: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-enhancing-quality-reviews> (Accessed 03 February 2022).

Стаття надійшла до редакції 14.04.2022 р.

www.economy.nayka.com.ua

Електронне фахове видання

Ефективна
ЕКОНОМІКА

Виходить 12 разів на рік

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)

Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292

e-mail: economy_2008@ukr.net

тел.: (044) 223-26-28

(044) 458-10-73