

УДК 657.6

Пожарицька І. М.

Національна академія природоохоронного та курортного будівництва

## ПРОЦЕСНИЙ ПІДХІД В АУДИТОРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

У статті доведена можливість використання в аудиторській діяльності процесного підходу, що гарантує високу соціальну відповідальність аудиту. Видокремлені основні типи аудиторських процесів: управлінські, основні, забезпечуючі. Дана розгорнута характеристика процесів аудиту. Вхід та вихід процесів в аудиторській фірмі формується залежно від мети та завдань процесних дій.

**Ключові слова:** аудиторська діяльність, аудиторський процес, процес, процесний підхід, соціальна відповідальність, контроль якості.

Інтернаціоналізація аудиторської діяльності, зрост конкуренції на ринку аудиторських послуг України, вимоги користувачів щодо якості послуг аудиту вимагають нових підходів до управління аудиторської фірми.

**Постановка проблеми.** У другій половині ХХ ст. послідовно розвивалися три підходи до управління: процесний, системний і ситуаційний [21]. За Андреевим В.Д., процес є однією їх найважливіших категорій контролю [1]. Системність І.К. Дрозд та В.А. Шевчук подають як один з найважливіших принципів контролю [7]. В.В. Бурцев аналізує етапи системного підходу до контролю [5]. Сформульовано визначення ситуаційного контролю з метою оперативного корегування роботи менеджерів в роботі В.Ф. Максимової [9]. Жигун Л.А. розглядає еволюцію концепцій контролю [8]. Діалектичну сутність підходів до розкриття сутності внутрішньогосподарського контролю розкриває Пантелеев В.П [11]. Однак у працях учених з контролю і аудиту не приділялося достатньо уваги процесному походу.

Наукове дослідження виконується відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку та аудиту Національної академії природоохоронного та курортного будівництва за темою «Облік, аналіз та аудит в системі управління підприємницькою діяльністю: методологія та організація» (державний реєстраційний номер 0112U008400). У межах наукової програми автором Пожарицькою І.М. досліджуються концептуальні засади професійного судження та думки аудитора, його теоретико-методологічні та організаційні аспекти. Автором вже були проведені дослідження стосовно сучасного стану наукових досліджень в галузі контролю [13] та уточнені форми контролю відповідно різних шкіл менеджменту [14].

**Аналіз основних досліджень і публікацій.** Більшість науковців наголошують на системному підході до управління аудиторською діяльністю та використовують його як спосіб пізнання аудиту як галузі знань [4, 6, 7, 8, 11, 12, 15, 17, 19].

Так, використання системного підходу дало змогу О.А. Петрику зрозуміти сутність аудиту як галузі знань та визначити основні елементи теоретико-методологічних та організаційних засад аудиту [12, с. 8].

Базуючись на застосуванні системного підходу, як пріоритетної загальнонаукової методологічної концепції сучасного аудиту, Н.І. Дорош побудувала теоретичну модель аудиторського процесу [6, с. 14].

Бондар В.П. застосовував системний підхід для розвитку внутрішньофірмової стандартизації аудиторської діяльності в цілях підвищення якості аудиту [4, с. 5].

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Системний підхід до управління не

дає відповіді на питання про те, чому підприємства з схожою будовою і в одному і тому ж зовнішньому середовищі (наприклад, що працюють в одній галузі і реалізують свою продукцію на одних і тих же ринках), значно відрізняються відносно результату функціонування.

Цю проблему намагається вирішити ситуаційний підхід за допомогою пов'язання різних прийомів і концепцій з конкретними ситуаціями функціонування підприємства для досягнення своїх цілей. Ситуаційний підхід концентрується на ситуаційних відмінностях між підприємствами і самих підприємств, намагається визначити значущі зміни ситуації і їх вплив на ефективність діяльності підприємства. Вченими були сформульовані наступні внутрішні змінні: цілі, структура, ресурси, культура організації. Саме варіативність внутрішніх змінних зумовлює можливість вирішення проблеми гнучкості і адаптивності до зовнішнього середовища.

**Метою статті** є доведення можливості використання процесного підходу в аудиторській діяльності та розробка основних процесів з описом їх характеристики.

**Виклад основного матеріалу.** Застосування в організації системи процесів, разом з їх ідентифікацією і взаємодією, а також менеджмент процесів вважають «процесним підходом» (ISO 9001-2001).

Першим вираз «процесний підхід» стосовно менеджменту використовував, Джеймс Харрінгтон в своїй книзі «Поліпшення бізнес-процесів» (англ. видавництво 1991 р.), написаною з акцентом на теорію. Пізніше вийшла його книга «Оптимізація бізнес-процесів» у вигляді практичного керівництва, видана російською мовою в 2002 року [20].

Термін «процесний підхід» остаточно утвердився в міжнародному стандарті ISO 9000:2005 Систем менеджменту якості. У ній сказано: «щоб результативно функціонувати, організації повинні визначити і управляти численними взаємозв'язаними і взаємодіючими процесами. Часто вихід одного процесу утворює безпосередньо вхід наступного. Систематична ідентифікація і менеджмент вживаних організацією процесів, і особливо взаємодії таких процесів, можуть вважатися «процесним підходом». Бажаний результат досягається ефективнішим, коли діяльністю і відповідними ресурсами управляють як процесом» [20].

Філософські основи поняття процесу і, відповідно, процесного підходу закладені англійським філософом і математиком А.Н. Уайтхедом (1861-1947) в його праці «Процес і реальність». «Природа є процесом експансивного розвитку, з необхідністю перехідного від одного охоплення до іншого. Все, що досягнуте, йде, але також і зберігається, оскільки входить в нові охоплення, що виникають колишніх. Природа є структура процесів, що

розгортаються. Реальність є процес. Стійкі речі результатом тимчасового процесу. Фізична стійкість є процесом безперервного спадкоємства певної ідентичності характеру, яка простежується на всьому історичному шляху події» [20].

Представлені поняття дають змогу використувати термін «процес» і в аудиті. Процес аудиту – це перехід об'єкту із стану з одними характеристиками (на вході) в стан з іншими (на виході), зміни, що відбуваються з об'єктом, на який направлена аудиторська дія.

Аудиторський процес, щоб називатися таким, повинен включати наступні складові: 1) логічний підмет – одиницю, тобто те, що змінюється або знаходиться в процесі; 2) тимчасові відносини; 3) просторові відносини; 4) напрям.

Американець Дж. Робертсон аудиторський процес розглядає з погляду еволюційного розвитку та стадій [16, с. 20-24].

Професор М.Т. Білуха визначає аудиторський процес як сукупність організаційних, методичних і технічних прийомів, які здійснюються за допомогою аудиторських процедур [2, с. 63]. У подальшому М.Т. Білуха обмежується розкриттям змісту стадій аудиторського процесу.

Проф. В.С. Рудницький розглядає процес аудиту як динамічний процес, який складається із засобів праці (методичних прийомів аудиту), предмету праці (об'єкт аудиту) та самої праці аудитора (дії) [17, с.174].

Проф. Н.І. Дорош узагальнила аудит як систематичний процес [6, с. 16].

Також, процесний підхід вже застосовується до окремих стадій, етапів аудиту, тільки несвідомо.

Так, Н.М. Проскуріна досліджує процес отримання аудиторських доказів за допомогою аудиторських процедур [15]. А К.С. Сурніна розглядає процес здійснення аналітичних процедур [19]. В.П. Бондар розробляє процес вибіркового дослідження в аудиті [3].

Сурніна К.С. також сформулювала визначення процесу аудиту та розробила його змістову, організаційну та технологічну характеристику [19, с. 48-53].

В Міжнародних стандартах аудиту (редакція 2010 року) сказано, що аудит фінансової звітності є кумулятивним та ітеративним процесом [10, с. 360].

В МСА також наголошується, що процес планування є не етапом, а процесом збору, оновлення й аналізу інформації про розуміння суб'єкта господарювання [10, с. 285].

Також у тексті Міжнародних стандартів аудиту можна знайти такі висловлювання:

- процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;
- процес оцінки внутрішнього контролю;
- процес попереднього оцінювання;
- процес фінансової звітності для здійснення облікових оцінок та ін. [10].

Таким чином, можна говорити про виділення в аудиторському процесі не окремих стадій чи етапів, а самостійних процесів в рамках аудиту, які постійно змінюються під впливом аудиторських дій.

В підтримку цього говорить і впровадження системи контролю якості аудиторських послуг. Так, Міжнародні стандарти ІСО сімейства 9000 версій 2000-го року на застосування «процесного підходу» при розробці, впровадженні і поліпшен-

ні результативності системи менеджменту якості з метою підвищення задоволеності споживачів завдяки виконанню їх вимог. Перевага процесного підходу полягає в «тотальному управлінні, яке охоплює як окремі процеси системи процесів, так і їх комбінації і взаємодії».

Саме впровадження стандартів ISO 9001:2008 в управлінні направлено на досягнення мети росту ефективності та результативності організації при досягненні її стратегії та задоволення потребностей зацікавлених осіб (покупців, клієнтів) у тому числі у сфері соціальної відповідальності.

У вузькому сенсі під соціальною відповідальністю прийнято розуміти те, як суб'єкти суспільних відносин виконують свої прямі обов'язки з реалізації конкретних заходів економічного, правового і організаційного характеру, направлених на задоволення потреб різних груп населення [18, с. 50].

Безумовно сучасний аудит несе велику соціальну відповідальність перед суспільством та користувачами фінансової звітності щодо її достовірності та повноти. Тому використання процесного підходу до управління аудиторською фірмою взагалі та аудиторським процесом частково, є дуже доречним.

У ISO 9001:2008 показано загальне представлення процесу (рис. 1).



Рис. 1. Загальне представлення процесу в ISO 9001:2008

Входи і заплановані виходи можуть бути матеріальними (такими, як персонал, матеріали або компоненти) або нематеріальними (наприклад, інформація). Виходи можуть бути також побічними, наприклад, відходи або викиди. У кожного процесу є споживачі і інші зацікавлені сторони (які можуть бути як , так і поза організацією), що мають потреби і очікування щодо процесу, ті, хто визначає необхідні виходи процесу. Повинна бути збудована система для збору даних про хід виконання процесу, які потім повинні аналізуватися з тим, щоб встановити, чи потрібні які-небудь дії, що коректують, або поліпшення. Всі процеси повинні бути узгоджені з цілями організації, її сферою діяльності і складністю, а також повинні бути спроектовані так, щоб додавати цінність організації. Результативність і ефективність процесу може бути оцінена за допомогою як внутрішніх, так і зовнішніх процесів аналізу.

Практика показала, що основою успішної реалізації процесного підходу є вдалилий мережі процесів організації, яке включає визначення,

класифікацію і ідентифікацію процесів, що роблять вплив на якість продукції, вироблюваною організацією.

Адекватний опис процесів можливий за допомогою процедури моделювання. Метою моделювання є створення точного, достатнього, лаконічного, зручного для сприйняття і аналізу опису системи, як сукупності взаємодіючих компонентів і взаємозв'язків між ними.

Як відомо, у організації протікає безліч процесів. М. Портер пропонує класифікацію процесів, яка базується на їх ролі в створенні додаткових цінностей. Відповідно до цього критерію всі процеси підрозділяють на три групи:

1) основні, які пов'язані безпосередньо з виробництвом продукції (послуг);

2) забезпечуючі процеси здійснюють підтримку основних процесів (постачання, управління персоналом та ін.);

3) управлінські процеси включають процеси по встановленню цілей і формуванню умов для їх досягнення [20].

Всі перераховані процеси взаємозв'язані між собою і утворюють єдину систему.

Спробуємо на підставі вищевикладеного виділити процеси в аудиторській фірмі, керуючись такими вимогами:

а) необхідності розгляду процесів з погляду доданої цінності (кожний процесний вид аудиторської діяльності слугує поліпшенням в задоволенні потреб користувачів аудиторських послуг);

б) досягнення результатів виконання аудиторських процесів і їх результативності та ефективності;

в) постійного поліпшення процесів, засновано-

го на об'єктивному вимірюванні (контроль якості аудиторського процесу взагалі).

Вхід та вихід процесів в аудиторській фірмі формується залежно від мети та завдань процесних дій. Взаємозв'язані види діяльності аудитора становлять аудиторські процедури відповідно до стандартів аудиту та професійного судження аудитора (табл.1).

Безумовно, це не повний набір процесів аудиторської діяльності. Так, процеси, які стосуються безпосередньо аудиторського процесу (виконання аудиту чи аудиторських послуг) можна більш детально деталізувати залежно від мети та умов завдання з надання впевненості. Управлінські процеси, пов'язані з організацією та забезпеченням діяльності аудиторської фірми, також можна уточнювати та розширяти.

**Висновки та пропозиції.** На підставі проведеного дослідження була досягнена мета статті, що дозволяє сформулювати основні висновки:

1. Було встановлено, що вимоги соціальної відповідальності аудиторів перед суспільством вимагають вдосконалення управління аудиторської діяльності на підставі процесного підходу.

2. Відокремлені основні процеси аудиторської діяльності та дана їх характеристика, що дозволить більш ефективно використовувати ресурси та результативно виконувати аудиторські дії для задоволення потреб користувачів та підвищення якості аудиторських послуг.

Подальшому дослідженню належить розробка моделі процесу професійного судження аудитора, яка буде направлена на використання щодо предметних суджень відповідно міжнародним стандартам аудиту та дозволить систематизувати процес з метою уніфікації складання аудиторської документації.

Таблиця 1

## Характеристика процесів аудиторської діяльності

Група процесів	Назва процесу	Вхід процесу	Аудиторські процедури, дії	Вихід процесу
Управлінські процеси	Процес стратегічного планування	Договори, дані про суб'єкти, ринок послуг	Дії керівництва фірми щодо стратегічного планування	Стратегічний план розвитку аудиторської фірми
	Процес організації аудиторських послуг	Матеріальні, Трудові, технічні ресурси	Дії щодо наукової організації праці у фірмі	Оперативний план виконання послуг
	Процес контролю якості послуг	Стандарти системи контролю якості	Тестування, моніторинг, оцінка персоналу	Висновок про дотримання вимог СКЯ
Основні процеси (аудит фінансової звітності; послуги з надання впевненості)	Процес прийняття умов завдання з аудиту	Інформація про суб'єкт, інші дані	Оцінювання незалежності, Аналітичні процедури	Договір на виконання послуг (аудиту)
	Процес планування аудиту	Інформація про суб'єкт	Листування, Розробка стратегії	Стратегія аудиту, план, програми
	Процес оцінки суттєвості та аудиторського ризику	Облікові дані, фінансова звітність, інша інформація	Розрахунок рівня суттєвості, оцінка ризику суттєвого викривлення	Встановлений рівень суттєвості, аудитор. ризику
	Процес оцінки системи внутрішнього контролю	Інформація про компоненти внутрішнього контролю	Тестування СВК, процедури у відповідь на ризику	Аудиторські докази
	Процес виконання аудиторських процедур	Інформація щодо рівня твердження	Процедури відповідно критерію та рівню твердження	Аудиторські докази
	Процес оцінки тверджень управлінського персоналу	Облікові оцінки, облікова політика	Тестування, запит, підтвердження точкова оцінка	Аудиторські докази
	Процес висловлення думки щодо фінансової звітності	Дані аудиторських доказів	Аналіз аудиторських доказів, узагальнення	Аудиторський звіт
Забезпечуючі процеси	Процес документування аудиту	Дані аудиторських процедур	Складання робочої документації	Робочі документи аудитора
	Процес аудиторського забезпечення	Технічні, кадрові та методичні ресурси	Комплекс дій відповідно до виду забезпечення	Наявність виду забезпечення

**Список літератури:**

1. Андреев В. Д. Практический аудит / Андреев В. Д. – М. : Экономика, 1994. – 336 с.
2. Белуха Н. Т. Аудит : учебник. – К. : Знання, КОО, 2000. – 769 с.
3. Бондар В. П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / В. П. Бондар. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 456 с.
4. Бондар В. П. Організація і технологія аудиторської діяльності: стратегія якості та відповідальності : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : спец. 08.00.09 «Облік та аудит» – К. 2009.
5. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / Бурцев В. В. – М. : Экзамен, 2000. – 320 с.
6. Дорош Н. І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : спец. 08.09.04 «Облік та аудит» – К., 2004. – 40 с.
7. Дрозд І. К., Шевчук В. О. Державний фінансовий контроль : навчальний посібник / Дрозд І. К., Шевчук В. О. – К. : Імекс-ЛТД, 2007. – 304 с.
8. Жигун Л. А. Менеджмент: современные основы организации контроля на предприятии / Л. А. Жигун. – Ростов н/Д : Феникс, 2007. – 469 с.
9. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / Максимова В. Ф. – К. : АВРІО, 2005. – 264 с.
10. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг – К. : Аудиторська палата України, 2010. – 1027 с.
11. Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія / Пантелеев В. П. ; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 491 с.
12. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : спец. 08.09.04 «Облік та аудит» / О. А. Петрик. – К., 2004. – 27 с.
13. Пожарицкая И. М. О современном состоянии научных исследований в области контроля в Украине / И. М. Пожарицкая // Культура народов Причерноморья. – 2010. – № 191. – С. 134-137.
14. Пожарицкая И. М. Формы контроля в различных школах менеджмента / И. М. Пожарицкая // Экономика и управление. – 2011. – № 2. – С. 27-31.
15. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика : монографія / Н. М. Проскуріна. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2011. – 739 с.
16. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон : [пер. с англ.]. – М. : КРМГ, АФ «Контакт», 1993. – 496 с.
17. Рудницький В. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль : Економічна думка, 1998. – 176 с.
18. Социальный аудит : учеб. пос. Под. ред. проф. А. А. Шулуца. – М. : ИД «Атисо», 2008. – 620 с.
19. Сурніна К. С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія і практика : монографія / К. С. Сурніна. – Сімферополь : ДІАІП, 2011. – 392 с.
20. Теория управления. Менеджмент. В 3 ч. Ч. 2. Классики менеджмента: хрестоматія / сост. Л. П. Черныш, Л. П. Ермалович, Е.М. Бурак. – Минск : ГИУСТ БГУ, 2007. – 375 с.
21. Фалмер Ф.И. Энциклопедия современного управления / Ф. И. Фалмер. – М. : Изд-во ВИПКэнерго, 1992. – 614 с.

**Пожарицкая И. М.**

Национальная академия природоохранного и курортного строительства

**ПРОЦЕССНЫЙ ПОДХОД В АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ****Резюме**

В статье доказана возможность использования в аудиторской деятельности процессного подхода, который гарантирует высокую социальную ответственность аудита. Выделены основные типы аудиторских процессов: управленческие, основные, обеспечивающие. Дана развернутая характеристика процессов аудита. Вход и выход процессов в аудиторской фирме формируется в зависимости от целей и задач процессных действий.

**Ключевые слова:** аудиторская деятельность, аудиторский процесс, процесс, процессный подход, социальная ответственность, контроль качества.

**Pozharytska I. M.**

National Academy of Nature Protection and Resort Building

**THE PROCESS APPROACH IN AUDIT ACTIVITIES****Summary**

In this article the possibility of using auditing process approach, which guarantees high social responsibility audit. identified main types of audit processes: management, basic, providing. This detailed description of the audit process. Entrance and exit of processes in an audit firm formed depending on the goals and tasks of process operations.

**Key words:** audit activities, the audit process, process, process approach, social responsibility, quality control.