

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6+159.9

Бондар Ю.В., аспірант
*Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»
 Національної академії аграрних наук України*

ВРАХУВАННЯ ПСИХОЛОГІЧНИХ АСПЕКТІВ ПІД ЧАС ЗДІЙСНЕННЯ ПОПЕРЕДНЬОГО КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Бондар Ю.В. Врахування психологічних аспектів під час здійснення попереднього контролю якості аудиторських послуг. У статті приведено узагальнені результати досліджень щодо розподілу контролю якості в аудиті на попередній, поточний і наступний як у частині зовнішнього, так і у складнику внутрішнього контролю. Визначено, що внутрішній попередній контроль якості аудиту, який полягає в оцінці професійної компетентності та етики аудиторів, не повною мірою охоплює сфери, які є затребуваними для такого контролю. Обґрунтовано, що для цілей внутрішнього попереднього контролю якості необхідним є запровадження тестування аудиторів та претендентів на вакантні посади в аудиторських фірмах на визначення типу темпераменту. Врахування темпераменту аудиторів забезпечить оптимальне планування персоналу фірми у цілому, планування аудиторських робочих груп та правильний розподіл аудиторських процедур між працівниками для забезпечення вищої продуктивності та якості їхньої роботи.

Ключові слова: аудит, якість аудиту, контроль якості в аудиті, темперамент.

Бондар Ю.В. Учет психологических аспектов при осуществлении предварительного контроля качества аудиторских услуг. В статье приведены обобщенные результаты исследований разделения контроля качества в аудите на предварительный, текущий и последующий как в части внешнего, так и в составляющей внутреннего контроля. Определено, что внутренний предварительный контроль качества аудита, который состоит в оценке профессиональной компетентности и этики аудиторів, не в полной мере охватывает сферы, которые являются востребованными для такого контроля. Обосновано, что для внутреннего предварительного контроля качества необходимым является введение тестирования аудиторів и претендентов на вакантные должности в аудиторских фирмах на определение типа темперамента. Учет темперамента аудиторів обеспечит оптимальное планирование персонала фирмы в целом, планирование аудиторских рабочих групп и правильное распределение аудиторских процедур между работниками для обеспечения более высокой продуктивности и качества их работы.

Ключевые слова: аудит, качество аудита, контроль качества в аудите, темперамент.

Bondar J.V. Taking into account the psychological aspects in making preliminary control of the quality of auditing services. The article summarizes the results of research on the division of quality control in the audit on the preliminary, current and next, both in the external and in the internal control. It has been determined that the internal preliminary control of the quality of the audit, which consists in assessing the professional competence and ethics of auditors, does not fully cover the areas that are in demand for such control. It has been substantiated that for the purposes of internal preliminary quality control it is necessary to implement the testing of auditors and applicants for vacant positions in audit firms to determine the type of temperament. Taking into account the temperament of the auditors will ensure optimum planning of the company's staff as a whole, planning of the audit working groups and the correct dividing of audit procedures between the employees to ensure higher productivity and the quality of their work.

Key words: audit, audit quality, quality control in audit, temperament.

Постановка проблеми. Ще з давніх часів найкращі представники людства почали помічати наявність стійких взаємозв'язків між окремими явищами і процесами, які належать до різних галузей знань. Однак обґрунтуванню цих зв'язків, як і застосуванню відкриттів одних наук для розв'язання проблем інших, прямо чи дотично пов'язаних із ними

або взагалі не пов'язаних, протягом доволі тривалого часу увага не приділялася. Однак за останні кілька століть у зв'язку з чимдалі більш активним проникненням людини у глибини законів навколишнього світу ці тенденції значно змінилися. На основі дослідження властивостей об'єктів одних наук усе частіше моделюються об'єкти, вирішуються про-

блеми й удосконалюються об'єкти інших. Причому це стосується не лише природничих і технічних, а й значною мірою суспільних наук.

Оскільки економічні науки також належать до останньої категорії наук, твердження, наведені вище, стосуються їх повною мірою. Однак далеко не в усіх науках застосування підходів, методів, відкриттів і практик з інших сфер людської діяльності сприймаються позитивно. Хоча, наприклад, правила тієї ж математики економіка використовує активно і це не викликає нарікань.

Сьогодні ми маємо намір запропонувати для розгляду наукової спільноти висвітлення питання про застосування підходів інших наук для забезпечення ефективного функціонування однієї з надбудов економіки та похідної від одного з її ключових елементів – бухгалтерського обліку. Йдеться про аудиторську діяльність, а конкретно – про застосування психологічних теорій до розв'язання проблем аудиту в частині забезпечення і контролю його якості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Загальними питаннями розвитку теорії і практики аудиту в Україні та у світі займалася настільки велика кількість учених, що для їх перелічення слід було би виділити окрему статтю. Більшість із них, у тому числі й такі знані вітчизняні фахівці аудиторської справи, як Л.В. Гуцаленко [1], О.Ю. Редько [8] та ін., одним із ключових елементів аудиту визначають контроль його якості. Традиційно вони такий контроль (як і будь-який інший) поділяють на попередній, поточний і наступний. При цьому попередній контроль якості аудиту переважно пов'язаний із підготовчими аспектами аудиторських перевірок, а також із загальною оцінкою компетентності аудиторів як фахівців, від професійних дій яких залежать результати аудиту та репутація аудиторської фірми. Водночас питання оцінки і взяття на контроль глибинних особистісних факторів, урахування чи неврахування яких впливає на якість аудиту в частині окремих аудиторських процедур, конкретних аудиторських завдань і діяльності аудиторської фірми у цілому, у сучасних фундаментальних та прикладних працях з аудиту не піднімаються.

Постановка завдання. З огляду на це, метою статті є розвиток підходів до попереднього контролю якості аудиту шляхом урахування особливостей темпераменту працівників аудиторських фірм під час планування персоналу та планування аудиторських перевірок.

Виклад основних результатів. У вступі до цієї статті зазначалося, що контроль якості аудиторських процедур, слідує в руслі теорії контролю, загалом поділяється на попередній, поточний та наступний. Підходи до надання характеристик цим видам контролю, на нашу думку, найбільш удали синтезували Л.М. Одинцова та Л.М. Загорянська у статті «Організація контролю якості аудиту в Україні». При цьому зазначені науковці, визначаючи у цілому класифі-

кацію контролю якості з виділенням внутрішнього та зовнішнього його складників, розподіляють на попередній, поточний і наступний як зовнішній, так і внутрішній контроль якості. Вчені відзначають, що зовнішній попередній контроль якості проводиться: Аудиторською палатою України – під час складання кваліфікаційних іспитів на сертифікат аудитора, під час реєстрації аудиторських фірм тощо; Спілкою аудиторів України – під час делегування своїх представників до Аудиторської палати України та прийняття аудиторів до лав організації [3]. Інші ж автори відносять до попереднього зовнішнього контролю якості аудиту різноманітні іспити та програми підвищення кваліфікації аудиторів.

Щодо внутрішнього попереднього контролю якості аудиту, то Л.М. Одинцова і Л.М. Загорянська встановлюють, що він здійснюється під час прийому на роботу, призначення аудитора на перевірку, узгодження програм і планів перевірки, направлення аудиторів на підвищення кваліфікації.

Отже, ключовим критерієм та елементом, який підлягає попередньому контролю якості (а контроль переважно означає управління з погляду відповідності об'єкта ідеальним параметрам і приведення його до такого ідеального стану), є кваліфікація аудитора. Схематично логіку цього твердження представлено на рис. 1.

Мета попереднього контролю якості аудиту в загальному чітка і зрозуміла, і вона полягає у забезпеченні відповідності аудиторів кваліфікаційним вимогам до них як до фахівців своєї справи або як до спеціалістів, що претендують на статус фахівця. Звичайно, аспекти відповідності аудиторів вимогам до них мають різноплановий характер, але у цілому вони переважно стосуються оцінки того, чи забезпечуються цими спеціалістами у власному професійному житті вимоги відповідних стандартів та правил професійної ділової етики. Отже, ключовими характеристиками, які підпадають під попередній контроль якості, є кваліфікація та етика.

Під кваліфікацією тлумачні академічні словники розуміють у цілому відповідний фах, професію, спеціальність, але більш конкретно – рівень придатності та підготовленості людини до певного виду праці, тобто наявність у нього відповідних знань, умінь і навичок, які потрібні для виконання роботи [5].

Етика ж являє собою сукупність доктрин про мораль, норми поведінки, моральні правила відповідної суспільної чи професійної групи [10, с. 135–136]. Тобто ключем, який передбачає відповідність аудитора стандартам контролю якості, є його поведінка (передусім як професіонала, який, з одного боку, забезпечує належний рівень поваги до осіб, з якими має контакт у межах виконання своїх обов'язків, а з іншого – дотримується особистої дистанції, яка не компрометує його самого, не викликає негативних вражень і свідчень про нього у клієнтів та не впливає на результати аудиторської перевірки).

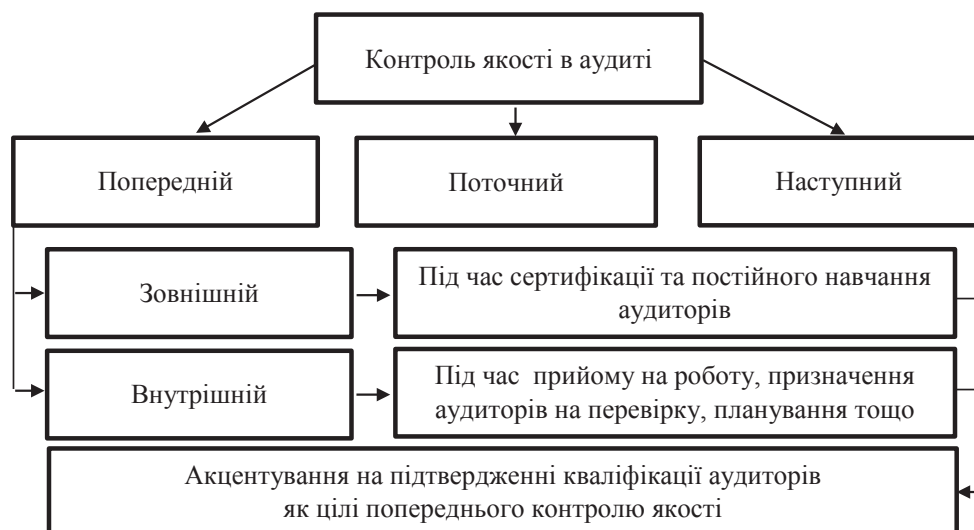


Рис. 1. Найвні акценти попереднього контролю якості аудиту

Джерело: складено автором

Однак обидва ці компоненти орієнтуються передусім на набуті аудитором характеристики та не стосуються оцінки більш глибоких та стрижневих ознак, які притаманні йому як індивіду, адже для забезпечення і професійної компетентності, і ділової етики аудитор повинен мати певний особистісний background.

Про що йдеться? Про необхідність для керівництва аудиторської фірми (це стосується у першу чергу внутрішнього попереднього контролю якості) мати можливість оцінювати для забезпечення ефективної діяльності підприємства загалом та аудиторських робочих груп, які отримують завдання на перевірку, загальні психологічні характеристики працівників як стрижневий базис прояву їхніх професійних здібностей у тих чи інших робочих ситуаціях та у взаємодії з іншими аудиторами, керівництвом аудиторської фірми, представниками клієнта, третіми особами тощо.

Іншими словами, для поглиблення впевненості в тому, що аудиторські перевірки будуть проводитися якісно та без ексцесів, а працівники, які будуть приймати участь у виконанні робочих завдань, виконуватимуть роботу, яка покладена на них, максимально ефективно, керівництву аудиторської фірми слід так підібрати персонал і так його розподіляти між робочими завданнями, щоби звести до мінімуму ймовірність виникнення конфліктних ситуацій між членами аудиторської групи у процесі виконання робіт та забезпечити максимальну відповідність завдання, поставленого перед конкретним аудитором, усім без виключення, а не лише професійним характеристикам його особистості.

Вищенаведені твердження базуються на тому, що ні професійна література, ні практика роботи аудиторських фірм не засвідчують фактів проведення досліджень щодо врахування їх менеджментом психологічних характеристик та типів особистостей

спеціалістів, які виконують різні робочі завдання або є претендентами на прийом до штату.

Отже, приймаючи рішення щодо розподілу аудиторів між об'єктами і ділянками аудиторських перевірок, а також рішення щодо прийняття відповідних спеціалістів на роботу, керівництво аудиторської фірми має враховувати не лише їхню професійну компетентність і ділову етику, а й тип темпераменту. Якщо в частині розроблення політик якості надання аудиторських послуг аудитори зацікавлені у професійному зростанні працівників, від якого в кінцевому підсумку залежить і рівень задоволення клієнтів (це можна висловити вербальною тотожністю «задоволений і мотивований аудитор – спокійний і успішний клієнт»), то під час планування аудиторських перевірок вони мають урахувати не лише компетентність та обізнаність аудиторів, а й їхні психотипи.

Вченими у сфері психології та соціології давно переконливо теоретично доведено й експериментально підтверджено, що тип темпераменту визначає орієнтацію людей на кінцевий результат праці чи на відносини з людьми, на роботу рутинного характеру чи на роботу, пов'язану з дослідницькими аспектами виконання будь-яких завдань, що стоять перед ними [2; 4; 6; 7; 9]. І ці універсальні правила є справедливими для всіх сфер людської діяльності. Загалом, згідно з ученням про темперамент, наука виділяє чотири основні його типи, які відомі як холеричний, сангвінічний, меланхолійний та флегматичний.

На жаль, сучасні вимоги до аудиторів, які належать до системи контролю якості в аудиті, передбачають автоматичне ставлення до аудиторів, а особливо до стажерів аудиторських фірм, як до безпристрасних професіоналів-універсалів. Однак у цих умовах не повною мірою забезпечується реалізація принципу піклування про персонал. Праця аудиторів організо-

ується лише виходячи з їх досвіду або навичок, а не з тих позицій, коли вона за поєднанням професійних якостей та природних завдатків може бути найбільш ефективною та корисною для роботодавця.

З вищезазначеного випливає таке: для забезпечення і власної успішності та результативності, і здорової психологічної атмосфери в колективі керівництво аудиторської фірми має піклуватися про реалізацію потенціалу працівників з огляду на їхні вроджені схильності. Отже, цілком очевидно, що менеджменту для досягнення оптимальної ефективності роботи кожного окремого працівника та колективу в цілому також слід враховувати темпераментні особливості аудиторів та їхніх асистентів під час постановки аудиторських завдань.

Оскільки аудиторська перевірка – процес складний, багатогранний і багатоетапний, на кожній її стадії мають місце і адміністративні, і комунікаційні види робіт, і роботи, орієнтовані на значну ділову активність, і роботи, пов'язані з необхідністю скрупульозного і детального дослідження фактів господарського життя підприємства, щодо якого аудиторська фірма отримала замовлення на перевірку. Відрізняються між собою й аудиторські процедури залежно від об'єктів обліку, які перевіряються. І якщо керівництво аудиторської компанії розподілятиме на ділянки, що передбачають виконання рутинної одноманітної роботи, працівників холеричного або сангвінічного темпераменту, а на ділянки, де завдання аудитора передусім полягає у спілкуванні з клієнтом та зі сторонніми особами – флегматиків та меланхоліків, це призведе до розбалансування роботи фірми та до виникнення відчуття незадоволення власною діяльністю у працівників. Більше того, це зумовить два похідні наслідки:

1. З часом якість роботи окремих виконавців аудиторських завдань матиме тяжіння до зниження внаслідок виконання роботи, яка не відповідає схильностям конкретного працівника;

2. Будуть нівельовані можливості оптимізації часу, який затрачається на проведення перевірок. Адже, наприклад, працівник із темпераментом холерика виконуватиме завдання з суцільної перевірки касових операцій набагато довше, ніж працівник-флегматик. Окрім того, під час виконання роботи представником першого з двох згаданих психотипів матиме місце наявність значно більшого ризику допущення помилки у підрахунках, ніж під час виконання того ж завдання представником другого типу темпераменту.

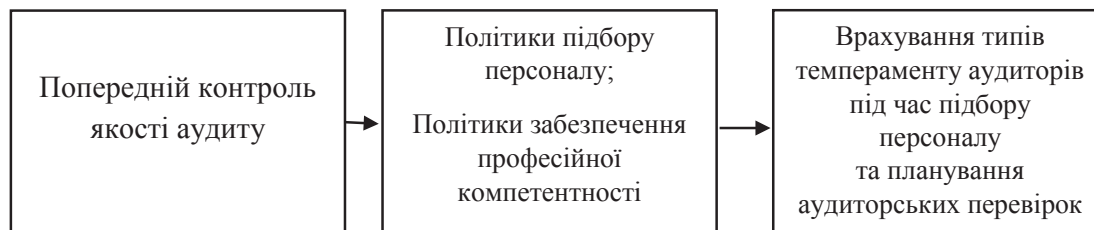
Реальним інструментом, який сприятиме оптимізації кадрової роботи аудиторської фірми та забезпечуватиме ефективне виконання аудиторських завдань (і з позицій якості, і з позицій співвідношення «затрати часу – результат процедур»), є запровадження тестування на визначення типу темпераменту серед кандидатів на відповідні посади та діючих працівників. При цьому слід визначитися

з тим, які види аудиторських робіт найбільш ефективні щодо їх виконання для відповідних типів темпераменту з огляду на характеристики кожного із цих типів, та враховувати це під час планування персоналу та конкретних аудиторських перевірок. У зв'язку із зазначеним нами зроблено перші спроби розподілити основні види аудиторських робіт під час комплексного аудиту (адже він охоплює більшу частину аудиторських процедур та об'єктів, які має перевірити аудитор) між типами темпераментів (рис. 2).

Зазначимо, що цей розподіл не є винятковим, рівно як і не є вичерпним перелік робіт, щодо яких можна і потрібно оцінювати психологічну відповідність конкретного виконавця аудиторських робіт тим завданням, які поставлені перед ним. При цьому ми не вважаємо, що аудитори не мають змоги, здатності чи здібностей до виконання тих чи інших аудиторських робіт з огляду на переважну наявність у них того чи іншого типу темпераменту. Саме тому в таблиці співвідношення темпераментів та аудиторських робіт, яка є елементом рис. 2, присутні лише позначення «+» (як абсолютна здатність до виконання) та «+/-» (як здатність до виконання, однак яка зумовлює додаткові труднощі у зв'язку з адаптацією характеру роботи до типу темпераменту).

За врахування темпераменту аудиторів та претендентів на вакантні посади у колективі аудиторської фірми у цілому та всередині аудиторських груп зокрема зберігатиметься здоровий баланс холериків, меланхоліків, флегматиків і сангвініків, а за правильного розподілу аудиторів за кожним із завдань (залежно від того, якого роду роботи передбачаються на конкретному об'єкті) це зумовить оптимізацію робочого часу за рахунок виконання кожним з аудиторів функцій, які більш прийнятні для їхнього темпераменту.

Висновки. У статті дістали розвитку організаційні аспекти внутрішнього контролю якості аудиторських послуг шляхом застосування інжинірингових підходів до попереднього контролю якості аудиту на основі розроблення пропозицій щодо врахування темпераменту виконавців аудиторських процедур на стадії планування аудиторського процесу та підбору персоналу. Ці пропозиції за умови їх реалізації сприятимуть більш якісному виконанню аудиторами своїх робочих завдань з огляду на правильний їх розподіл із боку керівництва аудиторської фірми, а також забезпечуватимуть оптимальне співвідношення між працівниками різних темпераментів у межах аудиторської фірми, що знизить ризики виникнення конфліктів та оптимізує взаємодію аудиторів між собою у процесі виконання завдань. Перспективою досліджень у даному напрямі є проведення експериментальних досліджень ефективності та якості аудиту у фірмах із різною питомою вагою фахівців із сангвінічним, холеричним, флегматичним і меланхолійним темпераментами.



Види аудиторських робіт	Тип темпераменту			
	Холерик	Сангвінік	Флегматик	Меланхолік
Перевірка записів або документів	+/-	+/-	+	+
Спостереження за рутинними процесами	+/-	+/-	+	+
Спостереження за діяльністю груп виконавців із необхідністю отримання пояснень	+	+	+/-	+/-
Запити	+	+	+/-	+/-
Підтвердження	+	+	+/-	+/-
Підрахунки	+/-	+/-	+	+
Повторні виконання процедур контролю	+/-	+/-	+	+

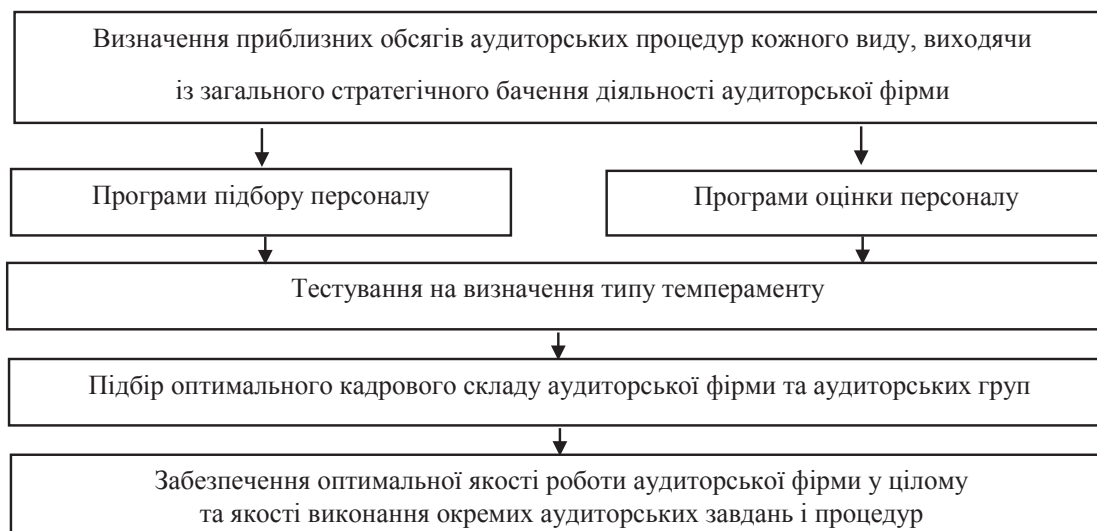


Рис. 2. Врахування темпераменту виконавців аудиторських процедур під час планування аудиторських перевірок та підбору персоналу для аудиторської фірми

Джерело: сформовано автором

Список літератури:

1. Гуцаленко Л.В. Контроль якості аудиту у вітчизняній та зарубіжній практиках / Л.В. Гуцаленко, Н. Пришляк // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 411–413.
2. Дослідження властивостей темпераменту (методика В.М. Русалова) // Персонал. – 2007. – № 2. – С. 84–87.
3. Загорянська Л.М., Одинцова Л.М. Організація контролю якості аудиту в Україні / Л.М. Загорянська, Л.М. Одинцова // Вісник КДПУ. – 2006. – Вип. 2(37). – Ч. 2. – С. 146–151.
4. Иванова Е. Темперамент и профессия / Е. Иванова [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.planetahr.ru/publication/6671.
5. Кваліфікація. Словник економічних термінів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ekonomiks.net.ua/%D0%9A%D0%B2%D0%B0%D0%BB%D1%96%D1%84%D1%96%D0%BA%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F/>.
6. Маценко В. Психобіологічні чинники становлення та розвитку індивідуальності: Темперамент та сила нервової системи / В. Маценко // Психолог. – 2005. – № 43. – С. 3–12.
7. Педан Т.П. Темперамент, и не только / Т.П. Педан // Психология и соционика межличностных отношений. – 2007. – № 3. – С. 43–59.
8. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 46–54.
9. Самоукина Н. Методы влияния на руководителей и подчиненных с учетом их типа темперамента / Н. Самоукина // Менеджмент і менеджер. – 2007. – № 9. – С. 39–48.
10. Тофтул М.Г. Сучасний словник з етики / М.Г. Тофтул. – Житомир : ЖДУ ім. І. Франка, 2014. – С. 135–136.