

УДК 657

Мартинюк Н.Ю.  
асистент кафедри обліку та аудиту  
Луцького національного технічного університету

## ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ АУДИТУ ЯКОСТІ

### ACCOUNTING ASPECTS OF QUALITY AUDIT

#### АНОТАЦІЯ

У статті розглядаються облікові аспекти, які виникають та супроводжують процес проведення аудиту якості. Роль облікових елементів представлено через дослідження етапів проведення аудиту якості та аналізу змісту документації, за допомогою якої оформляються його результати. Доведена цінність документації аудиту якості для використання її в цілях, що ставляться перед системою управлінського обліку підприємства.

**Ключові слова:** система управління якістю, управлінський облік, аудит якості, звітність, опитувальник.

#### АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются вопросы учета, сопровождающие процесс проведения аудита качества с учетом специфики ведения строительной деятельности. Роль элементов учета представлено через исследование этапов проведения аудита качества и анализ содержания документации, с помощью которой оформляются его результаты. Доказана ценность документации аудита качества в целях ее использования в системе управленческого учета предприятия.

**Ключевые слова:** система управления качеством, управленческий учет, аудит качества, отчетность, опросник.

#### ANNOTATION

The article sets out some accounting issues that emerge and accompany the quality audit process. The role of accounting elements are shown by means of quality audit stages study and analysis of the content of reporting documentation. It is proved that the documentation of quality audit has a value for the management accounting system of a company.

**Keywords:** quality management system, management accounting, quality audit, reporting, check list.

**Постановка проблеми.** Протягом останніх двадцяти років підприємства України активно впроваджують такі системи менеджменту, як управління якістю (ISO 9001), екологічного управління (ISO 14001), HACCP або управління безпечністю харчових продуктів (ISO 22000), управління гігієною та безпекою праці (OHSAS 18001) тощо. Популярності набувають розробка та сертифікація інтегрованих систем управління підприємством, що відповідають одночасно вимогам кількох стандартів.

Відповідно до статистичних даних Науково-дослідного інституту з питань управління якістю, стратегічних досліджень та міжнародних відносин, який здійснює в Україні моніторинг робіт у сфері управління якістю, тільки державними регіональними центрами стандартизації, сертифікації та метрології було видано на початок 2013 року 3002 сертифікати відповідності на систему управління якістю.

В умовах впровадження систем управління якістю на підприємствах зростає роль як обліково-аналітичного забезпечення процесу про-

ведення аудиту якості, так і використання інформації, підготовленої в процесі аудиту для вдосконалення системи управлінського обліку. Цей процес спрямований передусім на підвищення відповідності системи управління вимогам і потребам управлінців у прийнятті рішень у сфері якості.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанню організації та методики проведення аудитів якості приділяється увага у роботах як українських так і закордонних науковців. Серед яких Т. Конті, Т. О'Хенлон, В. Немченко, П. Ні, Дж. Рассела, Т. Регеля, Б. Робертсон, А. Трофимов, В. Хомутенко та інші науковці.

Американське товариство контролю за якістю рекомендує під аудитом якості розуміти «систематичне та незалежне випробування та оцінювання відповідності діяльності з забезпечення якості та її результатів плановим заходам, ефективності їх впровадження та досягнення ними цілей» [1, с. 16].

Основним методичним забезпеченням, яким керуються при проведенні всіх видів аудиту якості, є міжнародний стандарт ISO 19011:2011 «Керівництво з аудиту систем менеджменту». Поточна версія стандарту встановлює основні вимоги та принципи проведення аудиту, надає інструкції з управління програмою аудиту, з його планування, з оцінки компетентності аудиторів та визначає основні аспекти процедури проведення [2].

**Постановка завдання.** Метою дослідження є теоретизація зв'язку між управлінським обліком та внутрішнім аудитом якості.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Сфера проведення аудиту якості розглядається авторами як окремих повноцінний процес в управлінні підприємством.

Моніторинг економічної літератури з аудиту якості дозволив виявити, що існує брак інформації щодо зв'язку між управлінським обліком та внутрішнім аудитом якості. Не дивлячись на існування такого зв'язку на практичному рівні, існує прогалина у його формалізації на теоретичному.

Зв'язок пропонується досліджувати на рівні руху інформації. У даному контексті важливим є вивчення змісту інформаційних джерел та результативних документів як управлінського обліку так і аудиту якості, зокрема актів про невідповідності, звіту з аудиту якості, аналітичних відомостей тощо.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Узагальнення інформації з літературних джерел [1; 3, с. 9] дозволяють виділити такі види аудитів якості відповідно до таких класифікаційних ознак, як:

- за видом: внутрішній (першою стороною) та зовнішній (другою стороною, наприклад, аудит постачальника та третьою стороною або сертифікаційний аудит);

- за стадіями: попередній аудит (візит), аудит адекватності, аудит відповідності, внутрішній аудит (самоперевірка) результативності та стійкості коригуючих дій, послідовний (повторний) візит (додатковий аудит), наглядові аудити;

- за методами проведення: по підрозділах або горизонтальний, по процесам або вертикальний, відслідковування вперед або прямий метод відслідковування, відслідковування назад або зворотній метод відслідковування, комбінований, за методом вихідних даних процесу;

- за сферою поширення: повномасштабний, вибіркова перевірка, комплексний;

- за об'єктом перевірки: аудит продукції, аудит процесу, аудит системи менеджменту;

- за підходами до методики проведення: аудит, заснований на критеріях, процесно-орієнтований аудит.

Вид аудиту дозволяє точніше ідентифікувати ціль аудиторської перевірки. У залежності від цілей аудиту обираються методи його проведення, визначаються джерела інформації, сфера поширення аудиту, розробляються робочі документи та формується зміст аудиту якості. Крім того, вид аудиту визначає основні етапи процедури проведення аудиту якості, які також мають певні відмінності.

З позиції даного дослідження для розгляду можливостей розширення інформативності управлінської інформації інтерес становлять аудит першою стороною або внутрішній аудит. Аудит першою стороною (внутрішній аудит) – це аудит, який підприємство проводить самостійно власними силами, це внутрішня перевірка, що вимагає від підприємства обстеження її власних систем, процедур і робіт, для того щоб переконатися у їх адекватності та відповідності.

Завдання внутрішнього аудиту частіше полягає у забезпеченні підтримки функціонування розробленої системи управління якістю на досягнутому рівні та створенні умов для поступового розвитку і вдосконалення бізнес-діяльності через досягнення кращого рівня відповідностей у виробництві та покращення продуктивності, пошук альтернативних та більш економічно вигідних методів у взаємодії з постачальниками, у розподіленні ресурсів, що здатні усунути причини невідповідностей, тощо.

Більшої цінності процес аудиту набуває, якщо однією із цілей зовнішнього аудиту є надання рекомендацій щодо покращення діяльності. Дане питання підкреслюється і в рекомендаціях з міжнародної практики управлінського обліку

Міжнародної федерації бухгалтерів «Управління покращенням якості», де акцентується увага на актуальності «оцінки ефективності зусиль щодо забезпечення базової інформації для підтримки розробки довгострокового стратегічного плану з покращення якості» [4].

Під час аудиту якості перевіряється розроблена документація системи менеджменту якості. У стандарті ISO 19011:2011 «Керівництво з аудиту систем менеджменту» визначений загальний перелік джерел інформації, які можуть використовуватися при проведенні аудиту якості, у тому числі і внутрішнього [2].

Проведене дослідження змісту і структури інформаційних джерел, які можуть використовуватися при проведенні різних видів аудиту, дозволяє зробити висновок, що переважна більшість визначених джерел інформації є необхідними. Основними документами системи, що перевіряються, є політика та цілі у сфері якості, керівництво з якості, стандарти процедур, документація з процесів, записи (докази відповідності, аудиторські звіти, записи про проведення навчання тощо).

Серед інформаційних джерел, визначених у Керівництві з аудиту систем менеджменту, тільки одна позиція, а саме «зведені дані, результати аналізу, показники результативності», демонструє, що дані облікової системи є джерелами інформації аудиту якості [2].

Конкретизувати даний аспект допомагає аналіз змісту вимог стандартів ДСТУ ISO 9001:2009 «Системи управління якістю. Вимоги» та ДСТУ ISO 9004:2012 «Управління задля досягнення сталого успіху організації. Підхід на основі управління якістю» і дає можливість виявити, що до опитувальників можуть включатися запитання щодо результатів аналізу ринку та його впливу на прийняття рішень щодо розробки нової продукції, ідентифікації ризиків та обмежень, вимірності досягнення цілей, визначення цілей та завдань з покращення продукції, вимірності процесів, ідентифікації взаємозв'язку між процесами, визначення відповідальності та пріоритетних видів діяльності, оцінки адекватності необхідних ресурсів тощо.

Прикладом доказу управління процесом та забезпечення механізму пошуку шляхів його покращення можуть бути облікові відомості калькуляції собівартості певного бізнес-процесу, процесорієнтований бюджет витрат, спеціально розроблені облікові форми для постійного моніторингу зміни визначених характеристик процесу, тощо. Розроблені на підприємстві інформаційні моделі підтримки прийняття рішень певного типу у вигляді аналітичних відомостей чи звітів можуть бути свідченням забезпечення реалізації принципу обґрунтованого прийняття рішень.

Одним із факторів, що безпосередньо визначає потребу в тих чи інших облікових документах як джерелах аудиту якості, є обраний підхід до методики проведення перевірки від-

повідності (заснований на критеріях, або провесно-орієнтований) [3].

Суть методики проведення аудиту якості, заснованої на критеріях, зводиться до того, що структура опитувальника наслідує структуру критеріїв стандартів за якими, в свою чергу, розроблялась та проваджувалась підприємством модель якості. Запитання опитувальника максимально відображають зміст вимог стандарту.

Звіт з аудиту, підготовлений за процесно-орієнтованою методикою проведення аудиту якості, може виявляти невідповідності та їх вплив у контексті досягнення бізнес-цілей у сфері проектування, постійного покращення, навчання, планування, аналізу тощо.

Підхід на основі критеріїв передбачає перевірку відповідності вимогам стандарту та фіксацією невідповідностей, а провесно-орієнтований підхід або результативний аудит фокусується на доданій вартості. Можна стверджувати, що використання того чи іншого підходу закладається на рівні постановки мети проведення аудиту та розгортається в опитувальнику.

Основним документом, який найкраще відображає відмінність між підходами, є робочий документ аудитора – опитувальник. Зміст закладених у нього питань безпосередньо визначає об'єкти уваги аудиторів, джерела збору інформації та цінність зібраних аудитором даних.

Враховуючи, що зміст опитувальника залежить від обраного підходу (на основі критеріїв чи процесно-орієнтований), від виду аудиту (першого, другого чи третього стороною; адекватності чи відповідності) та від обраного методу проведення аудиту якості (прямий та зворотний методи відслідковування, горизонтальний і вертикальний методи, метод вихідних даних процесу), вони можуть складатися у різних формах. Серед способів підготовки контрольних опитувальників виділяють деревоподібні діаграми, використовують метод, заснований на критеріях, визначених стандартом ISO 9001, складають опитувальник за підрозділами (для будь-якої функції чи процесу всередині підприємства) [3, с. 55, 64].

Останній вид дозволяє провести «аудиторське дослідження: 1) від бізнес-цілей до безпосередніх видів діяльності підрозділу; 2) окремого основного бізнес-процесу, наприклад, освоєння нової продукції: відстеження від розуміння логічного обґрунтування рішення на прийняття запиту на нову продукцію до визначення відповідальностей (відповідальних), пов'язаних з процесом освоєння нової продукції); 3) простої процесної моделі вхідних та вихідних даних, ресурсів та керуючих дій» [3, с. 65-64].

Грамотно розроблений опитувальник дозволяє виявляти нові некерівані сфери в управлінні підприємством і на основі зібраної аудитором інформації можуть формулюватися рекомендації для покращення системи управлінського обліку.

У разі виявлення невідповідностей аудитором складається звіт про невідповідність. Цей до-

кумент може мати довільну структуру, проте в методичних джерелах наводяться приклади, за якими він має такі реквізити та позиції: номер звіту, назва підприємства, структурна одиниця, де виявлено невідповідність, дата складання, стандарт, вимоги якого перевіряються, короткий виклад результатів спостережень, включаючи об'єктивні спостереження, посилення на вимогу стандарту, якої стосується виявлена невідповідність, категорія градації невідповідності, коротке формулювання невідповідності, прізвище та підпис аудитора та представника компанії, корегувальні дії, визначена для них дата та підпис відповідального, результати наступної перевірки, дата та підпис особи, що її провела згодом [3, с. 88].

Звіт про невідповідність є тим документом, що фіксує характер втраченої вигоди як обґрунтування впливу знайденої невідповідності на діяльність підприємства та/чи якість кінцевої продукції. Дані про втрачену вигоду чи спричинені збитки подаються у кількісній чи вартісній формі. Наприклад, втрата можливості підписання контракту, вартість допущеного браку тощо.

Звіт про невідповідність не належить до бухгалтерських документів традиційної системи обліку. Структура звіту показує, що він орієнтується у першу чергу на задоволення потреб та цілей аудиту якості. Поряд з тим він фіксує цінну для обліку інформацію і цим становить інтерес для управлінських бухгалтерів.

Методичні рекомендації та усталена практика проведення аудиту передбачають певну процедуру руху актів/ звітів про невідповідність. Вони продиктована у першу чергу інтересами та сформованими взаємовідносинами між учасниками процесу аудиту та не враховує більш ширшої можливості використання зібраної інформації, зокрема в обліковій системі, та, тим самим, отримання більшої вигоди від процесів, що мають місце.

При формалізації інформаційного зв'язку внутрішнього аудиту та управлінського обліку формується необхідність у вдосконаленні процесу організації внутрішнього аудиту якості.

Після виявлення невідповідностей під час аудиторської перевірки, обов'язковою умовою для підприємства є необхідність розробки та застосування корегувальні дії до ідентифікованої невідповідності. З економічної точки зору це ситуація спричинення втрат і в ній присутні непродуктивні витрати.

Механізм коригуючих дій повинен вносити оптимальний вклад, що додає цінність у бізнес-процеси. Залежно від причини, що спричинила невідповідність того чи іншого характеру, варіанти корегувальних заходів можуть бути локальними або масштабними. Особливо в останньому випадку для прийняття рішень управлінцями щодо вибору та затвердження варіанту дій важливою є інформація щодо вартісної оцінки тих чи інших заходів, підготовка

якої належить до компетенції управлінського обліку.

Оціночні дані щодо очікуваної вартості коригувальних заходів з усунення та подальшого попередження невідповідностей можуть формуватися у калькуляційних відомостях.

На основі опитувальника, знайдених свідчень, доказів та складених актів про невідповідність складається звіт з аудиту, який може мати довільну форму, орієнтовану на досягнення поставлених цілей, максимальне задоволення потреб, запитів, очікувань замовника (-ів) аудиту – користувачів звіту. В ISO 19011:2011 «Керівництво з аудиту систем менеджменту» в пункті 6.4.8 та 6.5.1 визначені загальні аспекти, які рекомендовано висвітлювати у висновках та звіті про аудит: «ступінь відповідності системи управління критеріям аудиту та її надійності, результативність системи управління у досягненні задекларованих цілей; результативність впровадження, підтримки та покращення системи управління; здатність процесу аналізу зі сторони керівництва забезпечити постійну придатність, адекватність, результативність та постійне покращення системи управління; досягнення цілей аудиту, охоплення сфери аудиту и виконання критеріїв аудиту; першопричини даних; подібні дані, знайдені в різних сферах, де проводиться аудит, для визначення тенденцій» [2].

Тім О'Хенлон рекомендує використовувати таку структуру звіту з аудиту якості:

- преамбула: назва підприємства, імена співробітників, з якими проводились бесіди, дати, програми, посилання на стандарт чи інші документи, аудитований (підрозділ чи відділ);

- змістова частина: сфера застосування, цілі, сильні сторони, невідповідності, сфери, що потребують покращення, висновки, рекомендації [3, с. 83].

На етапі складання звіту з аудиту якості присутність оціночних облікових даних значно підвищує цінність звіту. Природа бізнесу лежить у площині переробки різних видів ресурсів, тому і розуміння вигоди та втрат краще переводити в цю ж площину. Оцінка реальних та потенційних наслідків, досліджених під час аудиту подій (процедур, процесів), виражених у кількісній чи грошовій формі, додає більшої обґрунтованості та переконливості звіту, сприяє кращому розумінню керівництвом підприємства представленої інформації та пропозицій, а також, кращому досягненню цілей аудиту.

Звіт про аудит вважається більш цінним, якщо він містить пропозиції з покращення. Для керівництва підприємством пропозиції не матимуть цінності, якщо вони не будуть обґрунтовані оцінкою можливих вигод, виражених у формі потенційного прибутку. Така інформація також формується в управлінському обліку.

У випадку виявлення «білих плям» в управлінні під час проведення аудиту якості, які не відповідають встановленим вимогам та принципам управління якістю, або є нерезультативними і їх зміст належить до сфери управлінського обліку, звіт про аудит дозволяє надавати інформацію про виявлені недоліки та формулювати пропозиції їх вирішення за допомогою інструментарію системи управлінського обліку.

**Висновки.** На нашу думку, вищевикладене показує, що аудит якості дозволяє виявляти нові некеровані сфери в управлінні підприємством і на основі зібраної аудитором інформації можуть формулюватися рекомендації для покращення системи управлінського обліку. Це сприяє розвитку аналітичних можливостей управлінського обліку і забезпечує механізм самовдосконалення облікової системи.

Зв'язок управлінського обліку та внутрішнього аудиту якості проявляється у тому, що управлінська інформація у формі звітів, відомостей аналізу, документованих методів і технологій управлінського обліку виступає свідченнями та доказами, що демонструють відповідність певним вимогам, а також є доказами адекватності, ефективності та результативності як певного бізнес-процесу, так і системи менеджменту якості загалом. У даному контексті управлінський облік виступає одним з інформаційних джерел для аудиту якості.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Робертсон Б. Лекции об аудите качества / Б. Робертсон [Пер. с англ. под общей ред. Ю.П. Адлера]. – М. : Редакционно-информационное агентство «Стандарты и качество», 2000. – 264 с.
2. ISO 19011:2011 «Руководство по аудиту систем менеджмента» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.kachest-vo.ru/raz\\_4\\_standart/ISO\\_19011\\_2011.pdf](http://www.kachest-vo.ru/raz_4_standart/ISO_19011_2011.pdf).
3. O'Hanlon Quality audits for ISO 9001:2000: Making compliance value-added / Tim O'Hanly. – ASQ Quality Press, 2001. – 240 p.
4. Statement on Management Accounting «Managing Quality Improvements» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imanet.org>.