

*На правах рукописи*

**МЛАККЕР МАРИНА АЛЕКСАНДРОВНА**

**ПОВЫШЕНИЕ КАЧЕСТВА УСЛУГ  
В СОВРЕМЕННОЙ ЭКОНОМИКЕ РОССИИ  
(НА ПРИМЕРЕ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ)**

Специальность: 08.00.05 – «Экономика и управление народным хозяйством»  
(экономика, организация и управление предприятиями,  
отраслями, комплексами: сфера услуг)

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва – 2011

Работа выполнена на кафедре экономики и управления Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Стрелкова Ирина Анатольевна**

Официальные оппоненты: заслуженный деятель наук РФ  
доктор экономических наук, профессор  
**Гретченко Анатолий Иванович**

кандидат экономических наук, доцент  
**Назарова Елена Владимировна**

Ведущая организация: **Всероссийский заочный  
финансово-экономический институт**

Защита состоится « 22 » февраля 2011 г. в 12<sup>00</sup> часов на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 226.003.01 при Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации по адресу: 109456, Москва, 4-й Вешняковский пр-д, д. 4, ауд. 113.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации.

Автореферат разослан « 21 » января 2011 г.

Ученый секретарь  
совета по защите  
докторских и кандидатских диссертаций,  
кандидат экономических наук, доцент

В.М. Смирнов

# I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования** определяется повышением роли финансовых услуг, в частности услуг в сфере аудита, и новыми требованиями к их качеству в современной рыночной экономике России.

Поиск путей решения проблемы повышения качества аудиторских услуг требует изучения теоретических разработок в области аудита, а также результатов их практического применения на основе анализа накопленного опыта действующих на рынке аудиторских компаний.

Согласно статистическим данным в настоящее время в России функционируют около 7 тыс. аудиторских компаний, оказывающих широкий спектр услуг, спрос на которые в последние докризисные годы стабильно рос. Но в 2009 г. было отмечено падение объемов рынка аудиторских услуг – 75 крупнейших аудиторских компаний показали снижение их суммарной выручки на 5,7%. Это связано прежде всего с сокращением бюджетных расходов компаний-заказчиков на потребление аудиторских услуг.

В этих условиях современные аудиторские компании должны заново оценить свои расходы, найти новые пути для повышения рентабельности, в том числе за счет улучшения качества услуг.

Качество услуг характеризуется совокупностью характеристик услуги, определяющих ее способность удовлетворять установленные или предполагаемые потребности потребителя<sup>1</sup>. С точки зрения аудита качество услуг определяет место аудиторской компании, ее долю на рынке аудиторских услуг, конкурентные преимущества, а также уровень профессиональной подготовки персонала.

На сегодняшний день можно констатировать, что аудиторские компании уже набрали свою количественную составляющую, однако вопросы повышения качества аудиторских услуг изучены недостаточно и требуют своего решения.

Повышение качества услуг связано прежде всего с удовлетворением изменяющихся потребностей заказчика, от чего в конечном итоге зависит дости-

---

<sup>1</sup> См.: Национальный стандарт РФ ГОСТ Р 50691-94 «Модель обеспечения качества услуг» (утв. постановлением Госстандарта РФ от 29 июня 1994 г. № 181), ISO 9002 87.

жение цели максимизации прибыли компании. При этом каждый представитель различных групп потребителей аудиторских услуг обладает своим пониманием качества. Комплексная оценка качества услуг производится как с точки зрения потребителя (заключение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности), так и самой аудиторской компании (эффективность достижения поставленных целей).

В данном исследовании сделан акцент на оценку качества услуг с точки зрения значимости успешного решения этой проблемы для самой аудиторской компании.

Важность определения параметров качества аудиторских услуг, условий его организационно-экономического обеспечения и разработка направлений совершенствования повышения качества услуг определили актуальность выбранной темы диссертации.

**Степень научной разработанности проблемы.** Исследование особенностей развития сферы услуг, её адаптации к новым условиям хозяйствования российской экономики освещены в научных трудах таких российских ученых, как В.Б. Ивашкевич, Т.Д. Бурменко, В.П. Булгаков, Н.А. Восколович, Е.Н. Жильцов, А.Ф. Звороно, В.Н. Казаков, Ф.Б. Риполь-Сарагоси, Л.Е. Скрипка.

Различным вопросам совершенствования учета в системе управления качеством, в том числе в сфере аудиторской деятельности, посвящены работы В.Б. Булгак, В.Н. Войтоловского, А.В. Гlicheва, Е.А. Горбашко, Е.М. Карлик, Т.А. Кузовковой, В.В. Макарова, Ю.И. Мхитарян, В.В. Окрепилова и др.

Подходы к исследованию проблем повышения качества аудиторских услуг, особенности аудиторского консалтинга, мировой опыт в реализации технологий профессиональных деловых услуг отражены в трудах зарубежных специалистов, таких как Э. Деминг, К. Исикава, Ф. Кросби, М. Самуэльсон, Ф. Тейлор, А. Файоль, В.Б. и др.

В научных исследованиях О.П. Гаврилиной, Е.С. Егоровой подробно рассматриваются отдельные аспекты менеджмента и маркетинга аудиторских услуг.

Вместе с тем с учетом многогранности проблемы повышения качества

услуг за рамками проведенных исследований остались вопросы создания системы повышения качества, оценка ее влияния на эффективность деятельности аудиторской компании.

В настоящее время существует актуальная потребность в разработке предложений по развитию методических подходов к решению проблемы качества аудиторских услуг, совершенствованию организации управленческого учета и менеджмента качества услуг, что обусловлено необходимостью решения практических задач повышения конкурентоспособности сферы услуг национальной экономики.

**Целью исследования** является научное обоснование необходимости повышения качества аудиторских услуг за счет реализации организационно-экономических нововведений в управлении аудиторской компании и разработка практических рекомендаций по совершенствованию системы повышения качества аудита.

**Задачи исследования.** В соответствии с целью диссертационного исследования были поставлены и решены следующие задачи:

- исследовать подходы к дифференциации и интеграции аудиторских услуг;
- выявить и упорядочить факторы, оказывающие влияние на повышение качества аудиторских услуг;
- оценить состояние российского рынка аудиторских услуг на примере функционирования современных аудиторских компаний и выявить проблемы, связанные с обеспечением качества проводимых проверок;
- обосновать необходимость внедрения нововведений в сфере аудита, разработать методический подход к решению проблемы повышения качества аудиторских услуг и предложения по совершенствованию системы повышения качества аудиторских услуг.

**Объектом исследования** являются аудиторские компании как участники рыночных отношений, оказывающие аудиторские услуги.

**Предметом исследования** являются организационно-экономические от-

ношения по повышению качества услуг, возникающие в ходе управления аудиторской организацией в процессе ее функционирования.

**Теоретическая и методологическая основа работы.** Теоретической основой исследования послужили научные положения, содержащиеся в фундаментальных трудах отечественных и зарубежных ученых в области экономики предприятия, теории организации, менеджмента и маркетинга.

В диссертации использованы методы единства исторического и логического подходов, сравнения, анализа, приемы и методы статистического и экономического анализа.

Эти методы использовались при исследовании подходов к формированию и развитию понятий «услуга», «аудиторская услуга», а также определению факторов, влияющих на обеспечение качества услуг в сфере аудита.

Обоснованность и достоверность полученных выводов и результатов исследования базируются на использовании фундаментальных концепций современной экономической теории, научных трудов зарубежных и отечественных ученых, исследующих проблемы повышения эффективности и качества аудиторских услуг в российской экономике.

**Информационную базу исследования** составили нормативные и правовые акты Российской Федерации, регламентирующие деятельность сферы услуг, в том числе аудиторских услуг; международные стандарты ИСО серии 9000, материалы отраслевых статистических и аналитических изданий, научно-практических конференций, а также материалы, опубликованные на официальных сайтах в Интернете, собственные разработки и расчеты автора.

**Научная новизна диссертационного исследования** состоит в разработке научно-методического подхода к совершенствованию организационно-экономического обеспечения повышения качества услуг на примере аудиторских компаний в современных экономических условиях.

**Основные научные результаты, полученные лично автором, и их научная новизна** заключаются в следующем:

- обоснован авторский подход к дифференциации и интеграции ауди-

торских услуг, их сочетанию в современных сервисных комплексах помимо основных профильных, сопутствующих и вспомогательных услуг, расширяющих спектр услуг, повышающий качество обслуживания;

- выявлены и классифицированы факторы, влияющие на повышение качества аудиторских услуг, наиболее существенным из которых, в рассматриваемом в диссертации аспекте, является уровень затрат; разработан методический подход к оценке их влияния на контроль качества аудита современной компании;

- сформулированы проблемы функционирования аудиторских компаний в условиях современного рынка, дана оценка качества их услуг, выявлены новые тенденции в развитии российского аудита;

- предложен алгоритм проведения анализа «затраты/прибыль» в аудиторской компании, использование которого позволяет выявить источники повышения качества услуг; разработаны методический подход, включающий внедрение авторской модели внутреннего аудита в систему обеспечения качества аудиторских услуг, а также комплекс мер, направленных на развитие организационно-экономических нововведений в управлении аудиторской компанией в том числе совершенствование контроля за качеством предоставляемых услуг, изменение структуры компании;

- разработаны практические рекомендации по повышению качества услуг, включающие применение научно-методических подходов к совершенствованию структуры управления.

**Теоретическое значение результатов исследования** состоит в том, что оно развивает, уточняет и дополняет ряд теоретических положений в области экономики услуг.

Положения диссертации могут служить теоретической основой для дальнейших исследований в области управления качеством аудиторских услуг и позволяют оценить профессиональный уровень и обосновать приоритетные цели руководства компании.

**Практическая значимость результатов исследования.** Разработанную научно-методическую базу целесообразно применять в практической деятель-

ности аудиторских компаний с целью повышения эффективности оказания аудиторских услуг. Проведенные на основе разработанных структурные преобразования в аудиторских компаниях способствовали расширению их рыночной доли, повышению конкурентоспособности и улучшению показателей прибыльности.

Выводы, к которым пришел автор в результате диссертационного исследования, позволяют повысить обоснованность управленческих решений по вопросам качества аудиторских услуг, сокращения затрат на качество, повышения эффективности управления качеством услуг.

Рекомендации диссертационного исследования могут быть использованы субъектами аудиторской деятельности для создания и усиления своих конкурентных преимуществ на основе применения моделей оценки качества аудиторских услуг и модели формирования структуры управления компании.

Теоретические положения проведенного исследования могут быть применены в научно-исследовательской деятельности, а также при преподавании учебных курсов по аудиту, бухгалтерскому учету, менеджменту, маркетингу.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения и результаты диссертационного исследования докладывались и обсуждались на научно-практических конференциях и семинарах разного уровня: «Инновационный прорыв в развитии России и регионов»: Международная научно-практическая конференция (Москва, 2006), «Антикризисное управление, экономическая безопасность и борьба с коррупцией»: 11-ая Международная межвузовская научно-практическая конференция (Москва, 2009), «Тенденции и перспективы развития современного общества: экономика, социология, философия, право»: Международная научно-практическая конференция (Саратов, 2009), «Развитие современного инновационного общества»: Международная научно-практическая конференция (Саратов, 2010).

Практическое внедрение результатов исследования (нашли применение в деятельности ООО «Фирма «Аудитор» и ООО «Редель и Партнеры») подтверждено соответствующими документами.



**Наиболее существенные положения и научные результаты диссертационного исследования** опубликованы в 10 работах общим объемом 3,3 п. л., из них 4 статьи (1,4 п. л.) – в изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки России.

**Объем и структура работы.** Логика анализа взаимосвязанных аспектов изучаемого предмета и совокупность решаемых задач определили структуру и объем диссертационной работы.

Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Работа изложена на 185 страницах. Наглядность изложения материалов диссертации обеспечивается 18 таблицами, 4 диаграммами, 2 схемами, 13 рисунками и 8 приложениями.

Диссертационная работа имеет следующее содержание:

## **ВВЕДЕНИЕ**

### **ГЛАВА I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ**

- 1.1. Особенности функционирования сферы услуг.
- 1.2. Понятие и классификация аудиторских услуг.
- 1.3. Характеристика факторов, определяющих качество аудиторских услуг.

### **ГЛАВА II. АНАЛИЗ УПРАВЛЕНИЯ КАЧЕСТВОМ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ**

- 2.1. Специфика управления качеством аудиторских услуг.
- 2.2. Повышение качества аудиторских услуг как фактор конкурентоспособности компании.
- 2.3. Моделирование процессов оценки качества аудиторских услуг.

### **ГЛАВА III. ПОВЫШЕНИЕ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ НА ОСНОВЕ ОРГАНИЗАЦИОННО- ЭКОНОМИЧЕСКИХ НОВОВВЕДЕНИЙ**

- 3.1. Оценка затрат на качество аудиторских услуг.
- 3.2. Разработка модели внутреннего аудита как важного элемента системы повышения качества аудиторских услуг.
- 3.3. Основные направления государственного регулирования деятельности по оказанию аудиторских услуг.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

## **ПРИЛОЖЕНИЯ**

## **II. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Уточнены понятия «услуга» и «аудиторская услуга», определена специфика аудиторских услуг, сформулированы требования к их качеству и выявлены факторы, на него влияющие.**

Становление экономики услуг в России представляет собой закономерный процесс, свойственный всем странам мира, обусловленный развитием производительных сил, повышением эффективности материального производства и изменением системы общественных потребностей.

В настоящее время одной из наиболее динамично развивающихся и все более значимой в экономике является сфера услуг, так как она создает многочисленные рабочие места и вносит существенный вклад в валовый внутренний продукт. Повышение эффективности её функционирования требует совершенствования управления на основе применения современных методов и приемов, позволяющих обеспечить адекватное удовлетворение потребностей в услугах отдельного человека, бизнес-структур и общества в целом с учетом рационального использования имеющихся ресурсов.

На сегодняшний день в отечественной и зарубежной литературе не существует однозначного определения понятия услуги. Среди наиболее часто употребляемых можно выделить следующее: Услуга как результат непосредственного взаимодействия исполнителя и потребителя, а также собственная деятельность исполнителя по удовлетворению запросов потребителя<sup>2</sup>.

Другой подход рассматривает услугу как любую деятельность, либо мероприятие или выгоду, которую одна сторона может предложить другой, неосуществимое действие, не приводящее к владению чем-либо. Ее представление может быть связано с материальным продуктом.

Кроме того, услуга часто понимается как полезное действие, результатом которого является либо изделие, либо полезный эффект. Основное содержание заключается в том, что, услуга – действие, осуществляемое одной стороной для

---

<sup>2</sup> Жильцов Е.Н., Казаков В.Н. Экономика социальных отраслей сферы услуг: Учебное пособие/Е. Н. Жильцов, В.Н. Казаков; М.: Экономический факультет МГУ; ТЕИС, 2007.-288 с.

другой. Полезность услуги проявляется в виде результата, который получает потребитель. Услуги удовлетворяют потребности частных лиц, коллективов, предприятий.

Согласно ГОСТ 30335-95 / ГОСТ Р 506-46-94 «Услуги населению. Термины и определения»<sup>3</sup> и международному стандарту ИСО 9004-2 под услугой понимается результат непосредственного взаимодействия исполнителя и потребителя (заказчика), а также собственной деятельности исполнителя по удовлетворению потребности заказчика<sup>4</sup>.

В зарубежной литературе понятие услуги, как правило, связано с рассмотрением различных моделей услуг, которые отражают общие свойства услуг. Большинство существующих моделей услуг основываются на том, что процесс производства и потребления происходит одновременно, при этом услуги полностью либо частично носят нематериальный характер.

Такая характеристика услуги, как качество, проявляется в ее особенностях и специфических чертах, а уровень качества отражается в ряде свойств, делающих услугу ценной, значимой, и может определяться набором признаков выполняемой деятельности.

Качество услуги зависит от ее внутреннего содержания, которое можно раскрыть через жизненный цикл услуги (ЖЦУ). ЖЦУ представляет собой время с момента входа услуги на рынок (иногда с момента разработки услуги) до выхода с рынка.

В диссертации разработаны стадии ЖЦУ, для каждой из которых определены соответствующие мероприятия (рис. 1).

---

<sup>3</sup> Межгосударственный стандарт ГОСТ 30335-95/ГОСТ Р 50646-94 «Услуги населению. Термины и определения» (введен в действие постановлением Госстандарта РФ от 12 марта 1996 г. № 164).

<sup>4</sup> Национальный стандарт РФ ГОСТ Р 52113-2003 «Услуги населению. Номенклатура показателей качества» (утв. постановлением Госстандарта РФ от 28 июля 2003 г. № 253-ст).

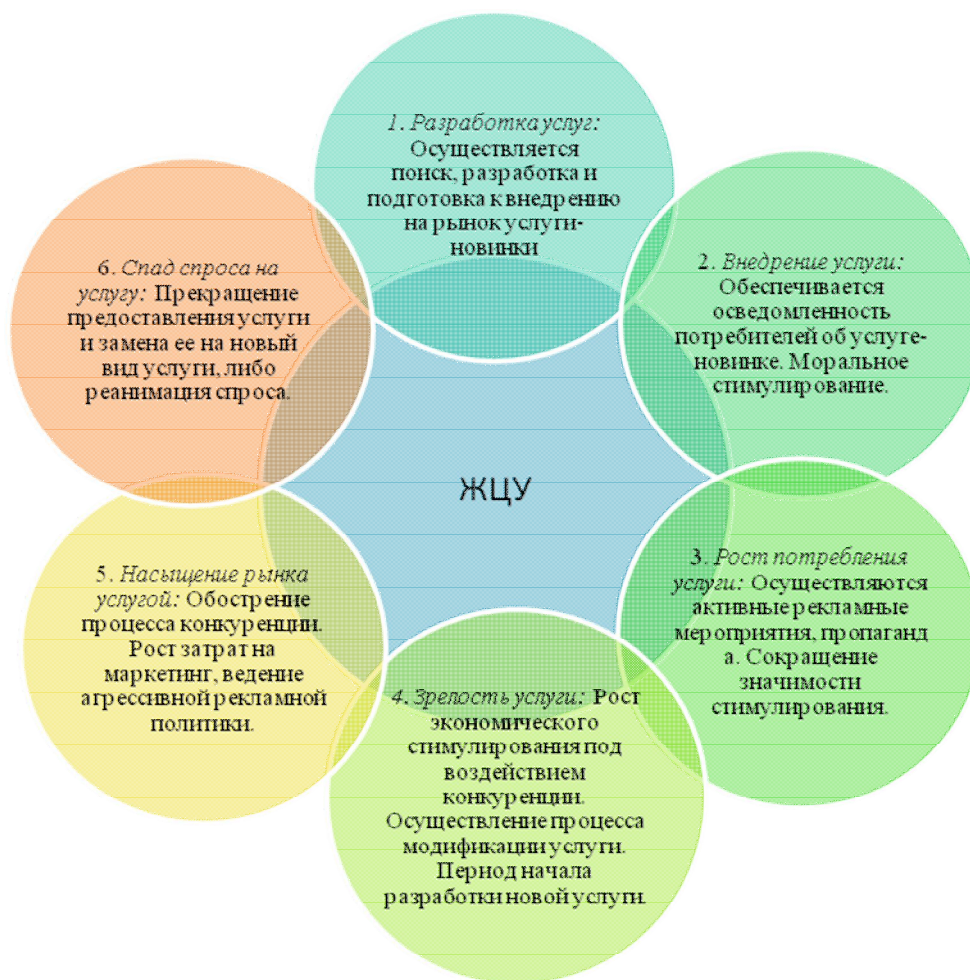


Рис. 1. Стадии жизненного цикла услуги

Жизненный цикл услуг обладает следующими особенностями:

1. Несмотря на разнообразие временных этапов, в течение которых услуги сохраняют свою жизнеспособность, усредненная продолжительность жизненного цикла услуг превышает аналогичные показатели для товаров, имеющих материальную форму существования. Это обусловлено способностью услуг к модификации и высокой частотой появления новых видов услуг.

2. Продолжительность стадий, обеспечивающих основной объем прибыли, приносимой услугой за весь период ее существования, выше, чем в условиях товарного рынка.

3. Период, предшествующий получению устойчивой прибыли, относительно является, как правило, краткосрочным ввиду меньшей трудоемкости процесса предоставления новой услуги и меньших инвестиционных затрат.

4. Степень риска от неопределенности реального реагирования потреби-

телей на появление нового вида услуги ниже, чем для товаров, имеющих материально-вещественное выражение. Это вызвано более тесными контактами между производителями и потребителями услуг и возможностью немедленной проверки реакции потребителей на пробные услуги.

Таким образом, понятие услуг как экономической категории представляет собой единство процесса и продукта труда, характеризующееся совпадением процесса создания и потребления услуги (материальные услуги), а также единством физической формы процесса и продукта труда по созданию услуги (нематериальные услуги).

Можно выделить специфику аудиторских услуг, которая заключается в следующем:

- оказание аудиторских услуг представляет собой предпринимательскую деятельность, направленную на получение прибыли, при сокращении затрат и обеспечении высокого качества предоставляемых услуг.

- предоставление такого вида услуг, как аудит, осуществляется на выборочной основе, что не характерно для услуг другого рода, например, консалтинговых.

По мнению автора, аудиторская услуга включает проведение независимой проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и ее соответствия актуальным требованиям законодательства.

Анализ различных подходов к классификации аудиторских услуг показал, что аудиторская деятельность включает, помимо проверок, оказание совокупности услуг.

В ходе исследования определены 12 видов услуг, оказываемых аудиторскими компаниями:

- ведение учета,
- восстановление бухгалтерского учета,
- составление бухгалтерской (финансовой) отчетности,
- защита бухгалтерской (финансовой) отчетности и налоговых деклараций в ИФНС,

- совершенствование (модернизация) действующей системы учета,
- постановка бухгалтерского учета,
- проведение экономического и финансового анализа,
- консультационные услуги,
- проведение семинаров,
- повышение квалификации бухгалтерского персонала предприятий (учреждений, организаций),
- обучение персонала бухгалтерскому учету,
- издание методических пособий по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу, аудиту, автоматизация бухгалтерского учета.

На качество аудиторских услуг оказывают влияние ряд факторов. Их характеристика представлена на рисунке.

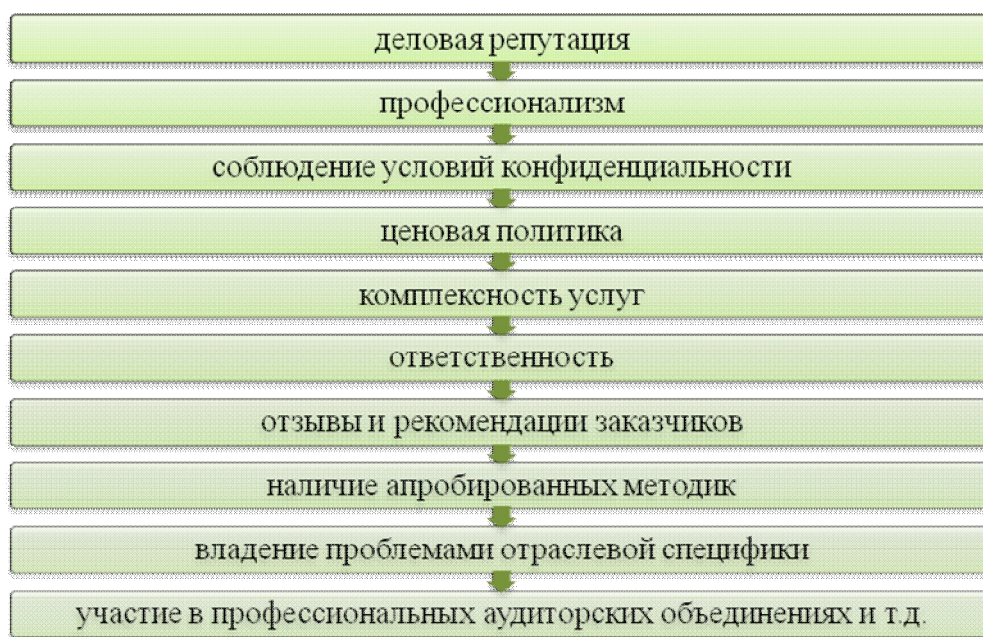


Рис. 2. Факторы, влияющие на качество аудиторской услуги

Перечисленные автором факторы опосредованно дополняют перечень параметров, влияющих на качество аудиторских услуг.

**2. Исследованы функциональные характеристики системы управления аудиторской компании, выделены факторы конкурентоспособности современной аудиторской компании, определены элементы системы управления качеством услуг, предложена модель формирования структуры аудитор-**

## **ской компании.**

Многовекторность проблемы повышения качества услуг требует системного подхода на всех уровнях управления аудиторской компанией.

Одним из способов решения проблемы повышения качества является внедрение методов всеобщего управления (руководства) качеством – TQM. Основным шагом к их освоению TQM в России являются внедрение и сертификация современных систем менеджмента качества (СМК).

В настоящее время в мире по международным стандартам МС ИСО серии 9000 сертифицировано более 350 тыс. предприятий, из них в Великобритании – 58 963, США – 24 987, Германии – 24 055, Франции – 14 194.

В России в системе ГОСТ Р сертифицировано 475, а в системе TUVCE RT (Германия) – 120 предприятий. Этот процесс в значительной мере сдерживается отсутствием разработок, учитывающих и международный опыт, и российскую специфику, а также соответствующего правового обеспечения.

Внедрение и сертификация эффективных систем управления качеством продукции и услуг требуют совершенствования системы учета, в частности калькулирования себестоимости услуг. Особое значение приобретает увязка затрат на качество с конечными результатами аудиторской деятельности, уровнем качества услуг, объемом оказания услуг, размером прибыли.

Условием эффективного внедрения и сертификации систем управления качеством услуг в аудиторских компаниях является определение функциональных характеристик сложившейся системы управления, совершенствование которых позволило бы минимизировать расходы, не снижая при этом качество услуг (рис. 3).

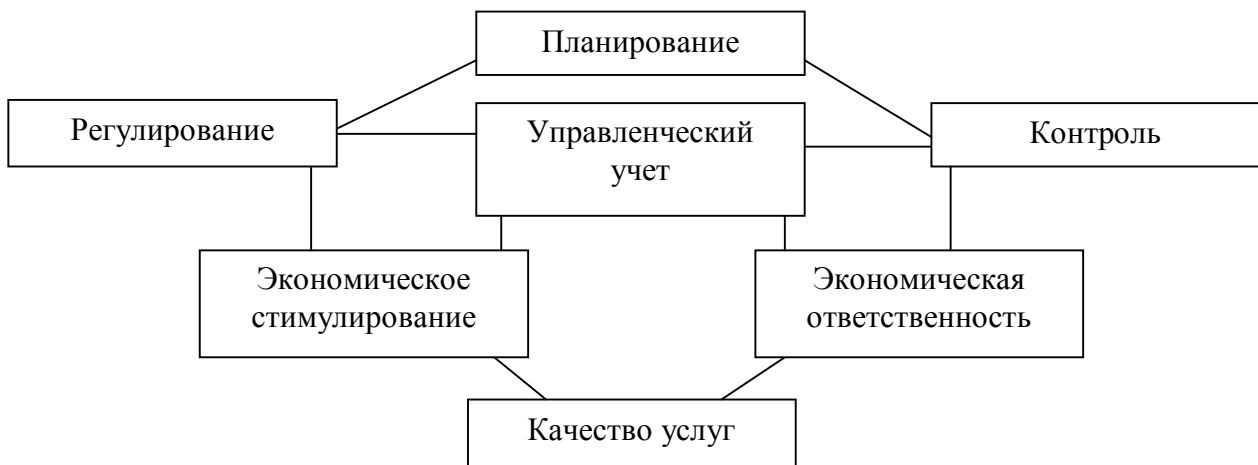


Рис. 3. Экономические функции аудиторской компании, формирующие качество аудиторских услуг

Результаты исследования деятельности ряда зарубежных аудиторских фирм, таких как DEGEV (Германия)<sup>5</sup>, JIMMY C. H. CHEUNG & CO (Китай), Grant Thornton S.A. (Греция), Klynveld Peat Marwick Goerdeler Bedrijfsrevisoren civil CVBA/SCRL (Бельгия), Mazars SA (Франция), показали, что их конкурентоспособность обеспечена высоким качеством услуг и зависит от таких слагаемых, как:

- 1) *стратегия компании*, определяет направление развития компании;
- 2) *управление*, т.е. умение выбрать оптимальное решение;
- 3) *организация деятельности*, которая способствует внедрению организационно-экономических нововведений. Согласно данным исследований, 20% рабочего времени расходуется на творческую деятельность коллектива, тогда как остальные 80% – на организационные вопросы управления предприятием;
- 4) *профессиональный уровень персонала* – их знания, творческие способности, стремление к переменам, а не к сохранению существующего положения дел;
- 5) *культура компании*, которая проявляется в прозрачности фирмы (каждое решение должно быть доведено до сведения сотрудников и разъяснено при необходимости, должна прослеживаться и обратная связь, когда сотрудник имеет возможность донести свои предложения до руководства).

На наш взгляд, для того чтобы повысить эффективность учета затрат в

<sup>5</sup> Deutsche Genossenschaftliche Verrechnungsstelle für Steuerberater eG.



системе управления качеством услуг, необходимо:

- 1) планировать качество через выбор определенных способов;
- 2) проводить организационно-технические мероприятия, ориентированные на достижение запланированного уровня качества;
- 3) контролировать качество с точки зрения соответствия актуальным на данный момент требованиям законодательства.

Следует отметить, что подсчет себестоимости должен включать также определение порядка отражения дополнительных затрат на повышение качества.

Изучение структуры аудиторских компаний позволило выявить определенные зависимости между ее внутренними факторами. В частности, изучение проблемы повышения качества аудиторских услуг на примере деятельности одной из крупных аудиторских компаний за последние 5 лет показало зависимость между численностью персонала, уровнем его профессиональной подготовки и прибыльностью компании (диаграмма 1).



Диаграмма 1. Влияние динамики численности сотрудников на показатели прибыли компании

Наблюдение за ходом проведения реструктуризации компании позволило выделить ключевые элементы структуры, которые являются важнейшими составляющими системы повышения качества.

Анализ численности и уровня подготовки сотрудников показал, что увеличение общей численности квалифицированных сотрудников с 40 человек в

2006 г. до 201 сотрудника в 2010 г. привело к увеличению показателя прибыли компании почти на 60%. Наибольший годовой прирост прибыли произошел в 2008 г. – около 2 млн евро. Последующее изменение положительной тенденции роста связано с влиянием экономического кризиса.

Проведение структурной реорганизации компании прошло 3 основных этапа:

1. Выделение отдела контроля качества.
2. Выделение позиции «руководитель группы».
3. Выделение позиции «специалиста по архивации и систематизации данных».

Авторская модель формирования структуры управления аудиторской компании предложена на схеме 1.



Схема 1. Модель формирования структуры управления аудиторской компании

Внедрение данной модели позволит упорядочить проведение аудиторских проверок, разграничить полномочия и распределить ответственность, что положительно повлияет на качество предоставляемых услуг.

Одной из отличительных особенностей модели является введение пози-

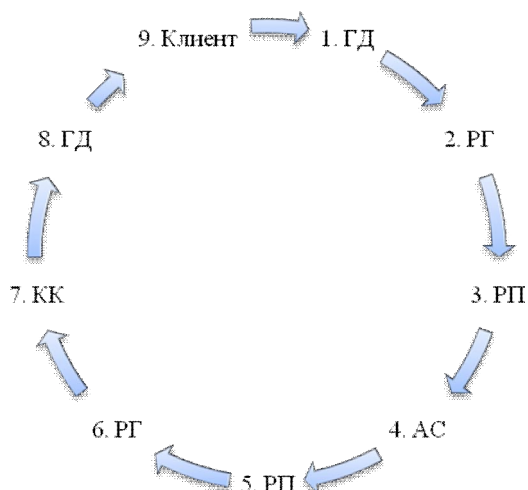
ции специалиста по архивации и систематизации данных. Для регламентации работы последнего разработано положение об архивации информации, которое создано в целях повышения качества хранения и своевременного приема архивных документов, а также их комплектования, обеспечения их учета, сохранности, упорядочения и использования.

Данное нововведение позволило повысить прибыльность компании за счет оперативного мониторинга качества проведения аудиторской проверки (рис. 4) и существенно сократить затраты времени на поиск и дальнейшую доработку документации.



Рис. 4. Динамика показателя выручки (2006–2010 гг.).

Контроль качества должен осуществляться в несколько этапов (рис. 5).



ГД – Генеральный директор; РГ – Руководитель группы; РП – Руководитель проверки; АС – Ассистент аудитора; КК – Контроль качества;

Рис. 5. Этапы проведения контроля качества аудиторских услуг

Цели контроля качества аудиторских услуг заключаются:

- в сокращении трудозатрат;
- в улучшении результатов проверки рабочей документации;
- в уменьшении возможных ошибок в аудиторских заключениях и в пакете рабочих документов.

**3. Проведена оценка затрат на качество аудиторских услуг, посредством расчета условий оптимизации общих затрат на его обеспечение, предложена модель внутреннего аудита системы качества аудиторских услуг, определены основные направления государственного регулирования аудиторской деятельности.**

Для оценки эффективности управления качеством проведено сравнение качества услуг в течение определенного времени, исследована динамика его изменения, что позволило найти незадействованные резервы сокращения затрат труда и времени на проведение проверок и подготовку аудиторских заключений.

Затраты, связанные с внедрением мероприятий по улучшению качества услуг в аудиторской компании, подразделяются на единовременные и текущие. При оценке единовременных затрат необходимо сравнить их фактический уровень с объемом, предусмотренным сметой, причем как в целом по компании, так и по отдельным ее подразделениям.

При расчете текущих затрат проводим сравнение уровня фактических затрат на предоставление всего комплекса услуг (одной услуги или нескольких видов услуг) до внедрения мероприятий с уровнем затрат на предоставление услуг после их внедрения. Такой вид оценки позволяет определить общую величину текущих затрат на реализацию мероприятий по повышению качества услуг, их отклонения в разрезе статей и мероприятий.

Особое внимание следует уделять изменению дополнительных затрат на повышение качества услуг по плановым и фактическим данным, исходя из изменения основных параметров качества за определенный период, определению процента этих затрат в себестоимости продукции.

Модель условий оптимизации общих затрат на обеспечение качества

имеет вид:

$$Z_1 + Z_2 \geq Z_3,$$

где  $Z_1$  – затраты на предупреждение возникновения некачественного предоставления услуг (затраты на профилактику);  
 $Z_2$  – затраты на оценку качества услуг;  
 $Z_3$  – затраты на устранение последствий некачественного предоставления услуг.

Это означает, что для минимизации затрат на повышение качества услуг сумма затрат на профилактику и оценку должна быть равной или несколько превышать затраты на устранение последствий некачественного предоставления услуг. Поэтому важно, чтобы в компаниях была достоверная информация о затратах обеих указанных групп.

Однако для каждой из них оптимальное распределение затрат на отдельные элементы системы обеспечения качества должно быть индивидуальным и определяться на основе анализа конкретных условий.

Например, в ООО «Фирма «Аудитор» действует инструкция «О порядке сбора данных для оценки затрат на качество» и стандарт СК «Оценка затрат на обеспечение качества услуг». Инструкция устанавливает единый для всех структурных подразделений порядок сбора, оформления и представления в планово-экономический отдел данных для оценки затрат на качество, которое производится по общим и частным критериям.

К общим относится отношение величины затрат на качество ( $Z_{к1}$ ) к объему продаж ( $Oп$ ), величине прибыли ( $П$ ), себестоимости ( $Сс$ ) и к величине аналогичных затрат за предыдущий период ( $Z_{к0}$ ).

$$O_{Зк\text{ общ.}} = Z_{к1} / Oп + П + Сс + Z_{к0},$$

где  $O_{Зк\text{ общ}}$  – оценка затрат на качество согласно общему критерию.

Перечень частных критериев должен определяться экономической службой компании. К ним могут быть отнесены:

- соотношение видов затрат на качество (в соответствии с классификацией);
- отношение затрат на улучшение качества к величине предполагаемой

прибыли;

– отношение потерь от несоответствия качества услуг к затратам на их устранение.

Результат оценки затрат на качество проиллюстрирован в таблице 1.

Таблица 1  
Изменение расходов на обеспечение качества по отношению к себестоимости в течение 2009 г.

Вид затрат	Показатель «затраты/себестоимость», %			
	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал
Потери из-за несоответствия	15,27	15,30	15,30	14,26
Затраты на контроль	23,57	24,01	22,47	20,52
Предупредительные затраты	24,48	28,08	30,62	32,56
Суммарные затраты на качество	63,32	67,39	68,39	67,34

При разработке метода оценки затрат на качество услуг можно рекомендовать основные виды анализа затрат, которые представлены в таблице 2.

Таблица 2  
Виды анализа затрат на качество

№ п/п	Вид анализа	Цели проведения анализа
1	Анализ потенциальных источников снижения качества	Определение, анализ и оценка возможных потерь вследствие неудовлетворительного качества на различных этапах предоставления услуги; выбор приоритетных направлений работ по улучшению качества услуги и совершенствованию менеджмента качества
2	Анализ по видам затрат на качество в соответствии с классификацией А. Фейгенбаума	Постоянная идентификация, определение, анализ и оценка затрат на обеспечение качества; снижение и оптимизация затрат на качество; мониторинг изменения различных видов затрат на качество
3	Анализ затрат на качество по видам деятельности	– Мониторинг и постоянная оценка затрат на качество – Снижение и оптимизация затрат на качество – Выявление неэффективных видов деятельности в системе менеджмента качества – Оперативное решение проблем в области качества – Анализ и оценка инвестиций в улучшение качества услуг и совершенствование системы менеджмента качества
4	Анализ затрат на качество, связанных с процессами	Мониторинг и постоянная оценка затрат на качество Выявление неэффективных видов деятельности в системе менеджмента качества Оперативное решение проблем в области качества

Особенность авторского методического подхода заключается в том, что работа по снижению себестоимости услуги и повышению ее потребительских качеств

начинается с анализа функций услуги в целом и ее составных частей, затрат, связанных с каждой из них. В другом случае при необходимости улучшения функциональных характеристик услуги допускается увеличение затрат, но лишь в пределах, соизмеримых с полезностью основных функций.

Реализация данной методики на практике обеспечила сокращение издержек предоставления аудиторских услуг на 20% и повышение качества сопутствующих услуг – от 5 до 10%. Издержки на осуществление всех мероприятий по анализу затрат окупаются в течение одного – полутора лет, что свидетельствует о высокой эффективности подобных мероприятий.

Для независимого и документарного процесса получения сведений и их объективной оценки можно применять аудит качества услуг.

Автором разработана модель внутреннего аудита системы качества аудиторских услуг (схема 2). Важное значение для повышения эффективности аудиторской деятельности вообще и аудиторских услуг в частности имеет правовое обеспечение.

Исследование практики деятельности российских аудиторских компаний показало, что принятый Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. №307-ФЗ нуждается в корректировке, которая включила бы:

1. Внесение дополнений в ст. 1 закона, уточняющих круг услуг, оказываемых аудиторами.
2. Приведение в соответствие п. 2 ст. 10 закона об участии аудиторов внешнего контроля качества с механизмами этого контроля, заложенными в пп. 3 и 4 ст. 17.
3. Внесение изменений в части получения аудиторами аттестата нового образца в разумные сроки до утраты права проверки публичных и прочих компаний, для аудита которых предусмотрен новый аттестат.
4. В целях согласования с данным законом внесение изменений в законодательные акты РФ, регулирующие ответственность составителей бухгалтерской (финансовой) отчетности за ее искажение.

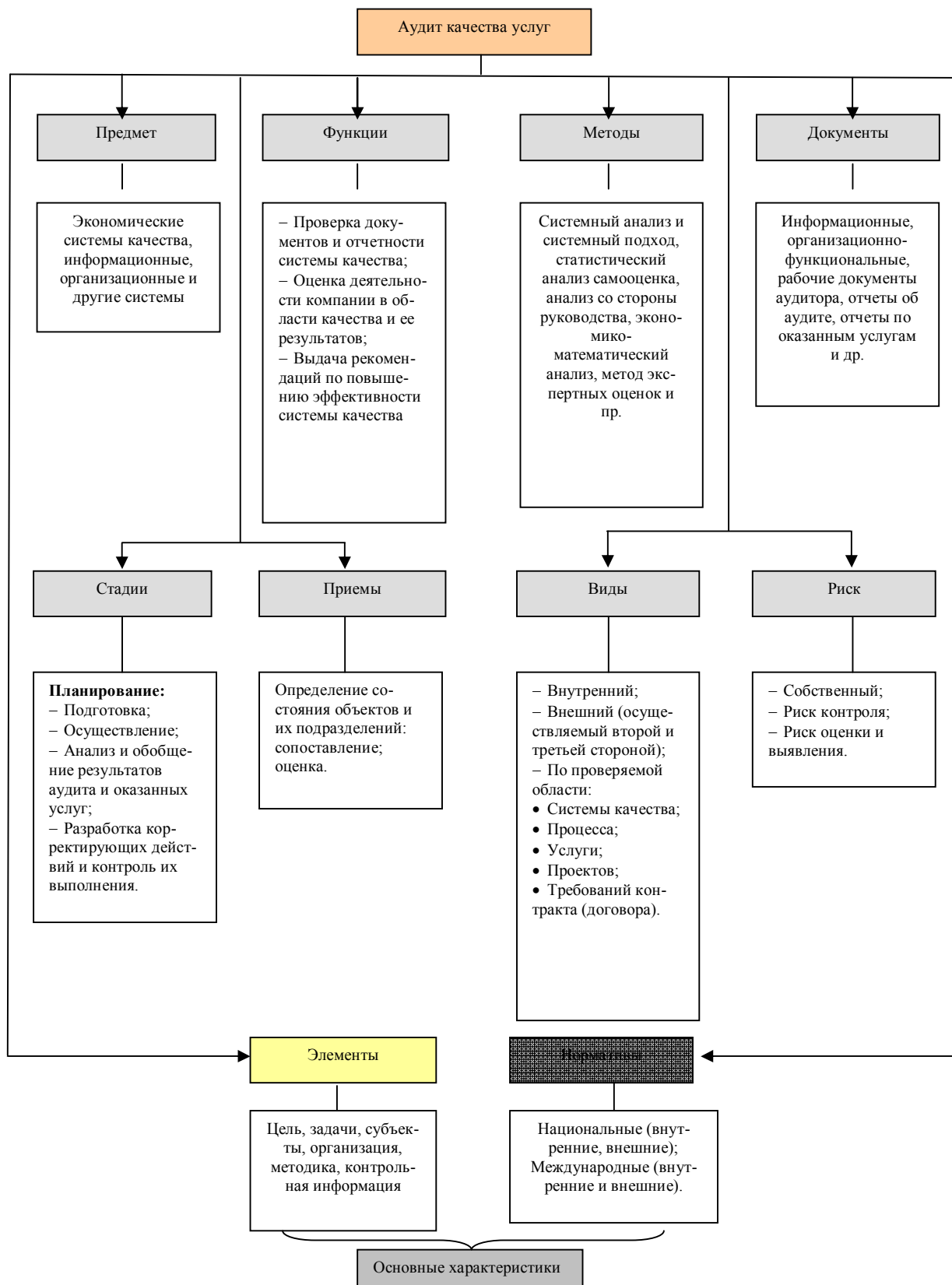


Схема 2. Модель аудита качества оказываемых аудиторской компанией услуг



## СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

1. Мигунова М.А. Инновации. Инновационный прорыв // Инновационный прорыв в развитии России и регионов. Сборник статей Международной научно-практической конференции. – М.: ВГНА Минфина России, 2006. – 0,3 п. л.

2. Мигунова М.А. Проблемы повышения качества аудита в современной России // Сборник научных статей профессорско-преподавательского состава, аспирантов и соискателей. – М.: ВГНА Минфина России. – 2008. – № 1. – 0,4 п.л.

3. Мигунова М.А. Классификация видов и нормативов аудиторских услуг в сфере аудита качества // Вестник ВГНА Минфина России. –2008. – №2. – 0,4 п.л.

4. Мигунова М.А. Актуальные проблемы доходности аудиторских компаний России в условиях кризиса // Антикризисное управление, экономическая безопасность и борьба с коррупцией. Сборник материалов 11-й Международной межвузовской научно-практической конференции. – М.: ВГНА Минфина России, 2009. – 0,3 п. л.

5. Мигунова М.А. Совершенствование законодательства как фактор повышения качества аудиторских услуг // Сборник статей. Международной научно-практической конференции «Тенденции и перспективы развития современного общества: экономика, социология, философия, право». Ч. 3 – Саратов: Академия управления, 2010. – 0,3 п.л.

6. Млаккер М.А. Проблема управления качеством аудиторских услуг в посткризисный период развития России // Развитие современного инновационного общества. Сборник статей Международной научно-практической конференции. – Саратов: Академия управления, 2010.– 0, 2 п.л.

***В том числе в журналах, рекомендованных ВАК Минобрнауки России***

7. Мигунова М.А. Проблемы контроля качества аудиторской деятельности в России / Микроэкономика. – 2009. – № 6. – 0,2 п.л.

8. Мигунова М.А. Становление услуги в современной экономике //

Микроэкономика. – 2009. – № 7. – 0,4 п.л.

9. Мигунова М.А. Инновационный аудит как фактор дальнейшего развития экономики // Транспортное дело. – 2009. – № 6 – 0,3 п.л.

10. Мигунова М.А. Системный контроль качества как способ повышения эффективности аудиторских услуг // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 6. – 0,5 п.л.