

A KÖNYVVIZSGÁLAT MINŐSÉGÉNEK MÉRÉSE

Török Martina Zsófia – Vajna Istvánné Tangl Anita

Összefoglalás

Az elmúlt években nemzetközi szinten időről-időre visszatérő kérdés a könyvvizsgálati munka minőségének és az arra ható tényezőknek a vizsgálata. Az audit minősége nagyban befolyásolhatja a vállalkozás üzletmenetét, ezért a könyvvizsgáló kiválasztása kritikus fontosságú. A könyvvizsgálat minőségértelmezésével számos nemzetközi tanulmány foglalkozott az elmúlt években, hazánkban azonban eddig még nem készült olyan kutatás, amely azt részletekbe menően vizsgálta volna. Kulcskérdésként kezelem a könyvvizsgálat minőségének és az üzletmenetnek a kapcsolat-vizsgálatát. A gazdasági válság és a megemelt könyvvizsgálati értékhatár lecsökkentette a könyvvizsgálatra kötelezett vállalkozások körét. A rendelkezésre álló adatokból az látható, hogy bár visszaesett a könyvvizsgálatra kötelezettek köre, a könyvvizsgáló cégek száma csak kismértékben csökkent, ebből adódóan erős árverseny alakult ki, amelynek hatására a könyvvizsgálat minőségének kérdése előtérbe kerül. Az elvégzett szisztematikus kutatás eredményei alapján felállítható egy könyvvizsgálati minőségértelmezési és mérési modell. A modell öt témakörben és három dimenzióban vizsgálja a könyvvizsgálati minőséget, ami lehetőséget ad a minőség teljes körű mérésére. Az öt téma hatféle szolgáltatási minőségrés értelmezését teszi lehetővé. A modell használatával azonosítani lehet a könyvvizsgálat fejlesztendő területeit, elősegítve a hatékonyabb és eredményesebb könyvvizsgálatot és ezen keresztül a magasabb ügyfél elégedettséget.

Kulcsszavak: *könyvvizsgálat, minőségmérés*

JEL: M42

Audit quality measurement

Abstract

In recent years, the question of the quality of audit work and of the factors influencing it is a recurring issue from time to time internationally. The quality of the audit can greatly influence the course of a business, so the choice of auditor is crucial. The quality interpretation of the audit has been addressed by several international studies in recent years, but no research has yet been carried out in our country to examine it in detail. As a key issue, I deal with the relationship between audit quality and business. The economic crisis and the increased audit threshold have reduced the scope of firms obligated to audit. From the available data, it can be seen that although the number of firms fall under statutory audit decreased, the number of audit companies declined only marginally, resulting in a strong price competition, which led to the issue of audit quality coming to the fore. Based on the results of the systematic research carried out, an audit quality interpretation and measurement model can be established. The model examines the audit quality in five themes and three dimensions, which provides a full measure of quality. The five themes allow us to interpret six types of service quality gap. Using this model we can identify areas in need of improvement, helping to provide a more efficient and effective audit and, consequently, a higher customer satisfaction.

Keywords: *audit, quality measurement*

JEL: M42

Bevezetés

A könyvvizsgálói helyzetkép az elmúlt években jelentősen átalakult, mely több okra vezethető vissza. Az audit cégek botrányai, illetve a cégbedőlések miatt megrendülhetett a bizalom a könyvvizsgálattal kapcsolatban. Célként fogalmazódott meg a sok esetben bonyolult, hosszadalmas és költséges eljárásokat alkalmazó állami szabályozásokból, túlszabályozásokból adódó adminisztratív költségek csökkentése. Néhány évvel ezelőtt a gazdasági világválság, majd a 2014. január 1-től ismételten megemelt könyvvizsgálói értékhatár jelentősen lecsökkentette a könyvvizsgálatra kötelezettek számát. Az értékhatár változása a könyvvizsgálói piac szűkülését vonja maga után, ám egyes vélemények szerint a könyvvizsgálók általános megítélése a módosítások hatására kedvező irányba mozdulhat el, hiszen azon túl, hogy a bizalom megrendült, a könyvvizsgálat fontossága erősödni látszik. Ehhez azonban szükség van megfelelő szabályozottság mellett folytatni a tevékenységet. Mindezen tényezők indukálják azt, hogy objektíven mérhető, értékelhető legyen a könyvvizsgálat minősége. Kutatásunk egyik célja egy ilyen objektív mérési rendszer kidolgozása a szabályozási helyzetkép felvázolását követően.

Felvetődik a kérdés, hogyan is definiálható a könyvvizsgálat minősége, amelyet elsődlegesen a könyvvizsgálói szakma standardjaiban és szakmai szervezeteinek állásfoglalásaiban, kiadványaiban kerestünk. A 220. témaszámú ISA (Nemzetközi Könyvvizsgálói Standardok) foglalkozik a könyvvizsgálat minőség ellenőrzésével, de magára a könyvvizsgálat minőségére definíció nem található a standardban. Az IAASB (International Auditing and Assurance Standard Board) „A könyvvizsgálói minőség keretei” című szakmai útmutatása a megbízás, a cég és nemzeti szinten teszi fel az audit minőségre vonatkozó kérdéseket belső és külső tényezők csoportosításban, és ad azokra útmutatást, ám itt sem olvasható egy általánosan elfogadott meghatározás (IAASB: A frame for audit quality, 2013).

Számos nemzetközi szakmai anyag feldolgozását követően megállapítható, hogy a könyvvizsgálói minőség definíció szinten nem meghatározott, az a könyvvizsgálói munkához kapcsolódó külső és belső követelmények, elvárások összességéből adódik.

A könyvvizsgálat minőségét befolyásoló tényezők az alábbiak szerint csoportosíthatók:

- inputok
- folyamatok és eljárások
- körülmények
- együttműködés
- outputok.

Az inputok közé tartozik maga a könyvvizsgáló személye és tulajdonságai, hiszen a könyvvizsgáló értékei, jelleme, hozzáállása, attitűdje jelentősen hozzájárul az könyvvizsgálati munka sikeréhez és megfelelő minőségéhez. Ilyen inputok lehetnek a könyvvizsgáló felkészültsége, szaktudása, szakmai kompetenciája, gyakorlati tapasztalata, önbizalma. Szakmai szkepticizmusa, amelyhez hozzá tartozik óvatossága, gondossága, alaposága, ébersége, nyitottsága, megbízhatósága és szakmai hírneve.

A könyvvizsgálókra vonatkozó nemzetközi és nemzeti szabályok inputként értelmezendő etikai követelményeket is megfogalmaznak, mint az objektivitás a menedzsment becsléseinek, megítéléseinek véleményezésében, tisztességesség, függetlenség.

A könyvvizsgálati folyamatok és eljárások terén a minőséget meghatározó tényező, hogy a könyvvizsgáló fel tudja mérni a lényeges hibás állítások kockázatait, majd ezekre építve elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékokat gyűjtson és a megfelelő következtetéseket legyen képes levonni összhangban a jogszabályokkal és a könyvvizsgálói standardokkal. Ezeknek a könyvvizsgáló csak akkor tud megfelelni, ha a könyvvizsgálat során reálisan megbecsülte és betartja az ügyfél könyvvizsgálatára elegendő időt, megfelelő módszertant alkalmaz, amellyel célja nem kizárólag a hibák feltárása, hanem építő jellegű kritikákat és ajánlásokat tud megfogalmazni ügyfele felé.

Mint minden tevékenység esetében, a könyvvizsgálatnál sem hanyagolhatók el a megfelelő körülmények, amelyek támogatják a könyvvizsgálói munkát és annak minőségét. Ezen körülmények lehetnek külső adottságok, mint a jogszabályi, adózási környezet, ugyanakkor lehetnek vállalati sajátosságok, mint a vállalati kultúra, etikus-etikátlan üzleti gyakorlatok, a vállalatirányítás jellemzői és szervezeti felépítés, a jogszabályok alkalmazásának módjai, az adómorál, a belső szabályzatok, üzleti gyakorlat és számviteli politika igazodása a jogi előírásokhoz és a vállalat valós tevékenységéhez és üzletviteléhez. Napjainkban az audit munka egyik meghatározó eleme a számviteli információs rendszer IT szabályozottsága és működése. Itt említhető meg az a jellemző folyamat is, hogy a könyvvizsgáló cégek által képzett árak a piaci versenynek köszönhetően csökkennek, és akár az irreálisan alacsony árat is elérhetik, amely mellett minőségi könyvvizsgálati munka nehezen biztosítható.

A könyvvizsgálónak, mint menedzsernek is meg kell állnia a helyét, mivel az együttműködési, támogató és kapcsolatteremtő képessége nélkül az audit minősége nem biztosítható. Az érdekeltekkel, érintettekkel – tulajdonosok, menedzsment, könyvelők, audit bizottság, szakértők, hatóságok – való együttműködés jelenti a tájékoztatásukat, illetve érdekeik és információs igényük figyelembevételét is.

Az outputok szintjén azért könnyebb megítélni az audit minőségét, mert ezek „láthatóak”. A megfelelő következtetéssel kibocsátott könyvvizsgálói vélemény és egyéb jelentések, a vezetői levél és az alapján végrehajtott fejlesztések, ésszerűsítések, szabályosság javulások alátámasztják azt, hogy a könyvvizsgáló munkáját a vállalkozás érdekében végzi és amennyiben a munkája a jogszabályoknak, könyvvizsgálati

standardoknak megfelelően dokumentált, úgy a belső és külső minőség egyensúlyba kerül. Sajátos megnyilvánulása lehet a minőségnek a hatóságok felé történő bejelentések az adott ügyfélről (jelentős vagy törvényt sértő ügyek, pénzmosás gyanúja), a könyvvizsgáló cég saját éves beszámolója, a könyvvizsgáló cég által szervezett szakmai programok, fórumok. A könyvvizsgáló munkájának minőségét hivatalosan a hatósági (kamarai) minőség-ellenőrzés biztosítja.

Anyag és módszer

A könyvvizsgálat minőségének kutatását nem kizárólag szakmai oldalról, hanem tudományos irányból is vizsgáltuk, és a téma szempontjából (számvitel, könyvvizsgálat) mértékadó tudományos folyóiratokat tekintettük át (adatbázisok: Sciencedirect, Ebescó, JSTOR, Scopus, Web of Science). 1996-tól kezdődően összesen (nem csak számviteli folyóiratokat tekintve) ezer körüli olyan cikket találtunk, melyek az audit teljesítménnyel és/vagy annak minőségével foglalkozik. A kezdetben évenkénti néhány cikk 2014-re többszöröződött, ami jelzi a téma fontosságát. A trend hasonló, ha kizárólag a számviteli folyóiratok cikkeit tekintjük.

A szakirodalom elemzése során megállapítottuk, hogy a könyvvizsgálat minősége az alábbi aspektusok alapján az alábbi kilenc minőségfelfogásban foglalkozik a témával:

- Szervezeti keretek között értelmezett minőség: ebben a felfogásban a kutatások az auditálás minőségét az auditor szervezet és/vagy az auditált vállalat strukturális jellemzőin keresztül értelmezik, azaz a szervezeti kereteket tekintik elsődleges differenciáló ismérveknek vizsgálataik során.
- Piac: az audit minőségét elsősorban a piaci visszajelzések szintjén értelmezik és mérik.
- Szabályozás: ezek a kutatások elsősorban a jogszabályi környezetnek való megfelelést tekintik a minőségfelfogásukban az elsőrendűnek.
- Árazás: a tanulmányok ebben a csoportban leginkább az auditálás árszintjével, az árazási politikáikkal és az ármeghatározással foglalkoznak, a minőséget az árazással vetik össze és kontrollváltozónak az árszínvonalat tekintik.
- Módszertan: ezek a tanulmányok az auditálás minőségét számviteli-módszertani kérdéskörben vizsgálják.
- Rotáció: a cikkek itt az auditminőséget abban a tekintetben vetik össze, hogy az auditált vállalat váltogatja-e a könyvvizsgálóját rendszeres időközönként.
- Etikai kérdések: ezek a kutatások elsősorban a könyvvizsgálat etikai kérdéseivel foglalkoznak és a minőséget is egyfajta filozófiai-etikai értelemben vizsgálják.

- Szakértelem: jelen esetben a kutatások a minőséget elsősorban az auditor szakmai felkészültségén és szakértelmén keresztül mérik.
- Kockázat: ezek a tanulmányok az auditálási folyamat kockázataival foglalkoznak, a minőséget is a kockázati tényezők alapján vizsgálják.

Megvizsgáltuk a témában született cikkeket további két szempontból is. A minőségértelmezés tekintetében külső és belső felfogásokat különítettünk el. A belső minőségfelfogás arra utal, hogy az auditálás minőségét egy-egy vállalaton belül, esetenként elszigetelten, de mindenképpen a szervezeten belülről értelmezik, tehát a minőség megítélését a könyvvizsgálati interakcióban résztvevők közül valaki végzi. Ez nyilvánvalóan egy korlátozott minőségértelmezés lehet, mivel a minősítő maga is részese a folyamatnak. Ezzel szemben a külső minőségértelmezés esetében (gyakran valamilyen empirikus vizsgálat eredményeképpen) az auditálási folyamaton kívül eső szereplő (szakértő/kutató) ítéli meg a szolgáltatási folyamat minőségét. A belsőhöz képest ez már objektívebb értékelést nyújt, de az igazán hatékony értékelést a kettős orientáció biztosítja, amikor a folyamatszereplő is és egy objektív (külső) szakértő is minősíti a folyamatot.

A második szeparációs ismérv a szakirodalom-kutatásunkban az, hogy a minőség megítélése kinek a szempontjából történik: az auditált vállalat, vagy a könyvvizsgáló szempontjából értelmezik a minőséget, vagy esetleg mindkét szempontból.

A könyvvizsgálat minőségének lehetséges mérési megközelítései

Seth, Deshmuk, Vrat (Seth, Deshmukh, Vrat, 2005) kutatása alapján mutatjuk be a szolgáltatásminőség- modellek csoportosítását és azok alkalmazhatóságát az audit minőség kutatásában. A cikk 19 szolgáltatásminőség-modellt vizsgál Grönroos 1984-es modelljétől (Grönroos, 1984) kezdve, Santos 2003-as modelljéig (Santos, 2003). A húszéves időtávot felfogó kutatómunkából számunkra a GAP-modellhez (Rés-modell) köthető, illetve annak feltételezésiből kiinduló modellek a mérvadóak a fogyasztói, illetve ügyfélpercepciók vizsgálata során. (Réthi et al, 2014)

Vizsgálatunk eredményeként megállapítható, hogy az elmúlt húsz évben fókuszukat tekintve jelentős fejlődésen estek át a szolgáltatásminőség-modellek. Levonható az a következtetés is, hogy a Vargo és Lusch (Vargo - Lusch, 2004a, 2004b) által is leírt termék alapú logikáról a szolgáltatás alapú logikára való áttérés időszakát éljük, ami mind a szolgáltatásmodellekben, mind a szolgáltatásminőség értelmezésében megmutatkozik. Linearitás figyelhető meg a modellek fejlődését vizsgálva, hiszen az újabb modellek a korábbiak szerves folytatásai, azok megállapításait, javaslatait is figyelembe veszik. Grönroos (Grönroos, 1984) volt az, aki először azonosította és

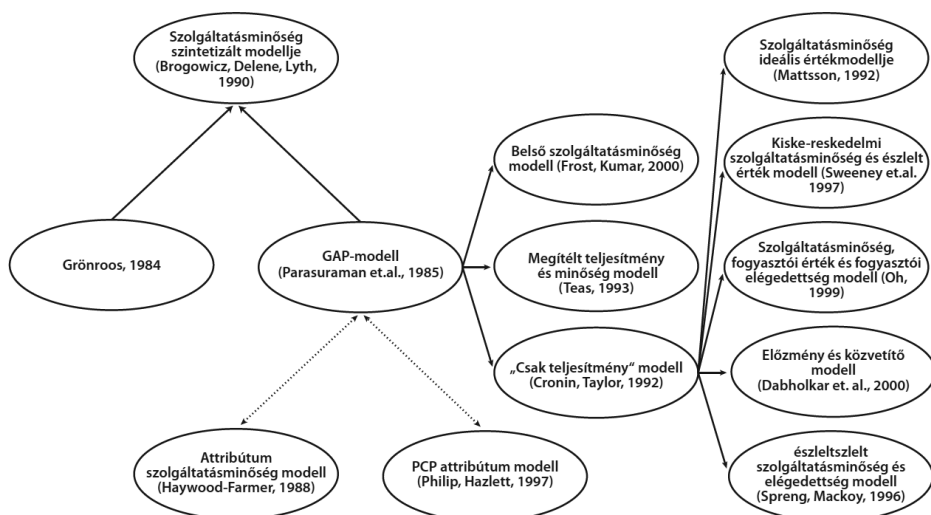
modellbe foglalta a szájhagyományok elméletét (word-of-mouth – WOM) mint a tradicionális, megszokott marketingeszközöknél hatékonyabb befolyásolási eszközt a potenciális ügyfelek, fogyasztók eléréséhez. Munkája jelentős mérföldkőnek számít a szolgáltatásminőség vizsgálatának irodalmában (Kang - James, 2004). Később Parasuraman és munkatársai (Parasuraman, Zeithaml, Berry, 1985) a jól ismert GAP-modellbe is belevették a WOM-ot, mint az elvárt szolgáltatásminőség egyik kulcstényezőjét. A modell felülvizsgálatából és továbbfejlesztéséből született meg a SERVQUAL, a szolgáltatásminőség mérésének eszköze. Ezek után a GAP-modell és a SERVQUAL volt az alapja Frost és Kumar (Frost - Kumar, 2000) belső szolgáltatásminőség-modelljének. De ugyanígy azonosítható az is, hogy Brogowicz és szerzőtársai (Brogowicz, Delene, Lyth, 1990) a Grönroos-modell (Grönroos, 1984) (1984), illetve a GAP-modell (Parasuraman et al., 1985) szintéziséből fejlesztették a szolgáltatásminőség modelljét.

A szolgáltatásminőség GAP-modellen és SERVQUAL-modellen keresztüli mérésének módszerét Cronin és Taylor (Cronin - Taylor, 1992), illetve Teas (Teas, 1993) élesen kritizálták, és inkább a SERVPERF modell és az értékelt teljesítmény (evaluated performance – EP) alkalmazását javasolták. A SERVPERF-modell egy olyan szolgáltatásminőségi eszköz, amely csak a percepciókat méri. Haywood-Farmer (Haywood-Farmer, 1988), illetve Philip és Hazlett (Philip - Hazlett, 1997) pedig inkább az attribútum-szolgáltatásminőség modelljének használatát javasolják.

Cronin és Taylor (Cronin - Taylor, 1992) percepciók felé való fordulása kulcsmomentumnak tekinthető, hiszen az utánuk következő modellek jó része ebből a felfogásból eredeztethető (1. ábra). Úgy gondolták, hogy a szolgáltatásminőség a fogyasztói elégedettség elengedhetetlen előfeltétele, ami jelentősen befolyásolja a vásárlási szándékot, a szolgáltatás igénybevételét. Spreng és Mackoy (Spreng - Mackoy, 1996) erre alapozva fogalmazták meg az érzékelt szolgáltatásminőség és elégedettség modelljét. Dabholkar és munkatársai (Dabholkar, Shepherd, Thorpe, 1997), illetve Bei és Chiao (Bei - Chiao, 2001) is vizsgálták később e tényezők kapcsolatát, valamint de Ruyter, Bloemer és Peeters (de Ruyter, Bloemer, Peeters, 1997) is foglalkoztak a szolgáltatásminőség és a szolgáltatással való elégedettség kapcsolatával. Rámutattak arra a tényre is, hogy az ügyfelek, fogyasztók nem mindig a legjobb minőségű szolgáltatást veszik igénybe, gyakran a szolgáltatás értékítélete alapján döntenek (Cronin - Taylor, 1992). Ennek hatására egyre több olyan modell született, amely magában foglalta a szolgáltatás értékét, a szolgáltatásminőség megértését, az értékteremtés folyamatát (Mattsson, 1992; Oh, 1999; Sweeney, Soutar, - Johnson, 1997).

Mindezek mellett a '90-es évek közepén kezdődött, majd az ezredfordulón még inkább megerősödött információtechnológiai fejlődés is jelentős hatást gyakorolt a szolgáltatásminőség megítélésére, annak összetételére. Az információtechnológiai eszközök egyre jobban beépültek a szolgáltató vállalatok tevékenységébe, amelyek így magasabb minőségű, meggyőzőbb szolgáltatásokat voltak képesek nyújtani, több

extra szolgáltatással tudták felruházni szolgáltatási csomagjukat, és hatékonyabban tudtak információkat gyűjteni a szolgáltatás teljesítményéről a menedzsment számára (Friedman, 2008; Furey, 1991). Ez a fejlődés jelentősen befolyásolta a fogyasztók szolgáltatásérzékelését és azok megértését, ami a későbbi modellekben is megmutatkozott (Berkley - Gupta, 1994; Brady - Cronin, 2001; Broderick - Vachirapornpuk, 2002; Dabholkar, 1996; Martínez Caro - Martínez García, 2008; Santos, 2003; Zhu, Wymer, - Chen, 2002). Az ezredfordulón született ezek hatására egy Data Envelopment Analysis (DEA) alapú modell, ami figyelembe vette a gyakorlati szakemberek információigényét is (Soteriou - Stavrinides, 2000). A DEA egy teljesítménymérő technika, ami szervezetek döntéshozó egységeinek relatív hatékonyságának értékelésére használható, azonban a szolgáltatásminőség mérésére, benchmarkolására is alkalmas módszer (Lee - Kim, 2014).



1. ábra: A GAP-modellen alapuló modellek és a „csak teljesítmény” modellen alapuló szolgáltatásminőség-modellek

Forrás: Cronin - Taylor, 1992

Az információtechnológiai fejlődés hatása és szerepe a szolgáltatásokban mind a mai napig fontos tényező a szolgáltatásminőség és annak észlelése közötti kapcsolat vizsgálatokor (Zhao, Lu, Zhang, Chau, 2012). Ugyanehhez az ághoz tartoznak a web alapú szolgáltatások is és az esetükben értelmezett szolgáltatásminőség (Oriol, Marco, Franch, 2014), illetve az online szolgáltatások minőségével foglalkozó vizsgálatok (Munthiu, Velicu, Tuțu, Zara, 2014).

Az áttekintésből is kitűnik, hogy nincs egy teljes körűen elfogadott koncepció a szolgáltatásminőségre, mint ahogy arra sem, hogyan lehet azt hatékonyan mérni. A

legtöbb modell az elvárt és tapasztalt szolgáltatásminőség-paraméterek összevetésével próbálja meg mérni a szolgáltatásminőséget.

A modellek többsége a GAP-modellből és a SERVQUAL-ból indul ki, a kritikák ellenére is ezeknek van a legnagyobb támogatottságuk a szakirodalomban. Léteznek azonban olyan modellek is, amelyek az ezektől eltérő feltételezésekből indulnak ki (Seth et al., 2005).

E mellett a csoportosítás mellett fontos megemlíteni a fejlődésben azt is, hogy a külső és belső ügyfelek azonosítása és különböző igényeik figyelembevétele is egyre nagyobb hangsúlyt kap a modellekben. Ez a logika vezet el a külső és belső gapek modelljéhez (Dimitriadis - Stevens, 2008). A szolgáltatásnyújtás szempontjából tisztán kell látnunk e két eltérő ügyfélsoport igényeit, hiszen más kezelést igényelnek, de egyfajta interdependencia is megfigyelhető közöttük. A belső ügyfelek a szolgáltatóvállalat alkalmazottait jelentik, akik egymással történő interakcióik során olyan igényeket fogalmaznak meg, melyek szükségessé teszik saját feladatuk megfelelő elvégzéséhez – és ezen keresztül a megfelelő minőségű szolgáltatás nyújtásához –, és amelyeket közvetlen munkatársuk tud kielégíteni. Ez a kapcsolat megjelenik a szolgáltatás teljes minőségében, amit a külső ügyfelek ítélnék meg. Az elhivatott belső ügyfelek nélkül nem teremthető meg a külső ügyfelek elégedettsége. Menedzseri szempontból a szolgáltatásminőség megteremtésének vizsgálatakor figyelembe kell venni a különböző szolgáltatástípusok és szervezeti kultúrák hatását a szolgáltatásminőségre, valamint a szolgáltatásminőség fogyasztói attitűdre gyakorolt hatását, ami a jövőbeli értékítéletüket is befolyásolja (W.-B. Lin, 2007).

Az utóbbi évek egyik legnépszerűbb jelensége, a McDonaldizáció és a Disneyalizáció is az eredetileg megfogalmazott elvek már módosított változatainak érvényesülésével működik a gyakorlatban (Heidrich - Réthi, 2012). A Ritzer (Ritzer, 1993, 2012) és Bryman (Bryman, 2004) által leírt eredeti dimenziók (McDonalidizáció: hatékonyság, kiszámíthatóság, megbízhatóság, technológia általi ellenőrzöttség; Disneyalizáció: tematizálás, vegyes fogyasztás, merchandising, szerep alapú munka) a fogyasztói percepciók és magatartás hatására jelentősen átalakultak, még ha nagyrészt meg is tartották eredeti értelmezésüket. A McDonalidizációnak, mint a sztenderdizálás, és a Disneyalizációnak, mint a modulizáció mintapéldáinak alkalmazkodniuk kellett a fogyasztói különbségekhez, és át kellett hangolniuk szolgáltatásukat a fogyasztó bevonásának mértéke alapján. Ennek azért van fokozott jelentősége, mert a szolgáltatások esetében olyan vállalati tevékenységről beszélünk, amelyek kisebb-nagyobb mértékben, de bevonják azokat az ügyfeleket is a szolgáltatásnyújtás folyamatába, akik igénybe veszik azt, és így a szolgáltatás minőségének megítélése szubjektívvé válik. A szolgáltatások e tulajdonsága miatt fontos a folyamatban résztvevők percepcióinak felmérése, azok értelmezése.

Ezt tartottuk szem előtt a kutatás kialakításakor, az empirikus kutatás megtervezésekor is. A könyvvizsgálati szolgáltatás tipikusan olyan, ahol a fogyasztó és a szolgáltató

tásnyújtó számára a szolgáltatási folyamat különböző elemei eltérő transzparensséggel rendelkeznek, ebből fakadóan más tényezők lesznek számukra relevánsak. Ez amiatt is jelentősen befolyásolja a szolgáltatásminőség megítélését, mert az igénybevevőket a szolgáltatónak rá kell vennie a kisebb-nagyobb mértékben való együttműködésre a megfelelő minőségű szolgáltatásnyújtás érdekében.

Ahhoz, hogy kutatásunkban a fenti elvárásokat kezelni tudjuk, valamit hogy a könyvvizsgálati minőség objektíven mérhető és számszerűsíthető legyen, egy olyan szolgáltatásminőség-mérési modellt dolgoztunk ki, mely részben a már sokszor tesztelt GAP és SERVQUAL modellek módszertanán alapul. A modell hat kategóriában (6P) méri az auditfolyamat minőségét (AUQUAL), melyek között összesen hat GAP-et definiálhatunk. A kategóriák kialakítása előtt elemeztük az auditfolyamatot, illetve egy fókuszáló kvalitatív kutatást folytattunk le. Ennek keretein belül könyvvizsgálatra kötelezett nagyvállalatok első számú vagy gazdasági/pénzügyi/számviteli vezetőjével készítettünk mélyinterjúkat a következő témaköröket érintve:

- Hogyan határozható meg a könyvvizsgálat célja, hatóköre, a könyvvizsgáló feladata, felelőssége ezek behatároltsága (az érintettek megfelelően tudják értelmezni tartalmát és jelentőségét)?
- Miben mutatkozik meg a könyvvizsgálók által elvégzendő feladatok jelentősége?
- Milyen benyomásai vannak a könyvvizsgálattal kapcsolatosan általánosságban?
- Milyen benyomások azonosíthatók a könyvvizsgáló személyével kapcsolatosan?
- Milyen minőségű ma Magyarországon könyvvizsgálat, a saját vállalatánál milyen minőségű volt legutóbb/általában?
- Érzékel valamilyen különbséget/kapcsolatot a könyvvizsgáló piaci megítélése és a könyvvizsgálati folyamat minősége között?
- Érzékel valamilyen különbséget/kapcsolatot a könyvvizsgálati folyamat minősége és az audit közvetlen eredménye/jelentés minősége között?
- Érzékel valamilyen különbséget/kapcsolatot az audit közvetlen eredménye/jelentés minősége és annak vállalatra gyakorolt közvetlen hatása között?
- Érzékel valamilyen különbséget/kapcsolatot az auditor piaci megítélése és az audit vállalatra gyakorolt hosszú távú hatása között?
- Érzékel valamilyen különbséget/kapcsolatot az auditeredmények/jelentés minősége és az audit vállalatra gyakorolt hosszú távú hatása között?
- Érzékel valamilyen különbséget/kapcsolatot az auditeredmények/jelentés minősége és az audit vállalatra gyakorolt közvetlen hatása között?

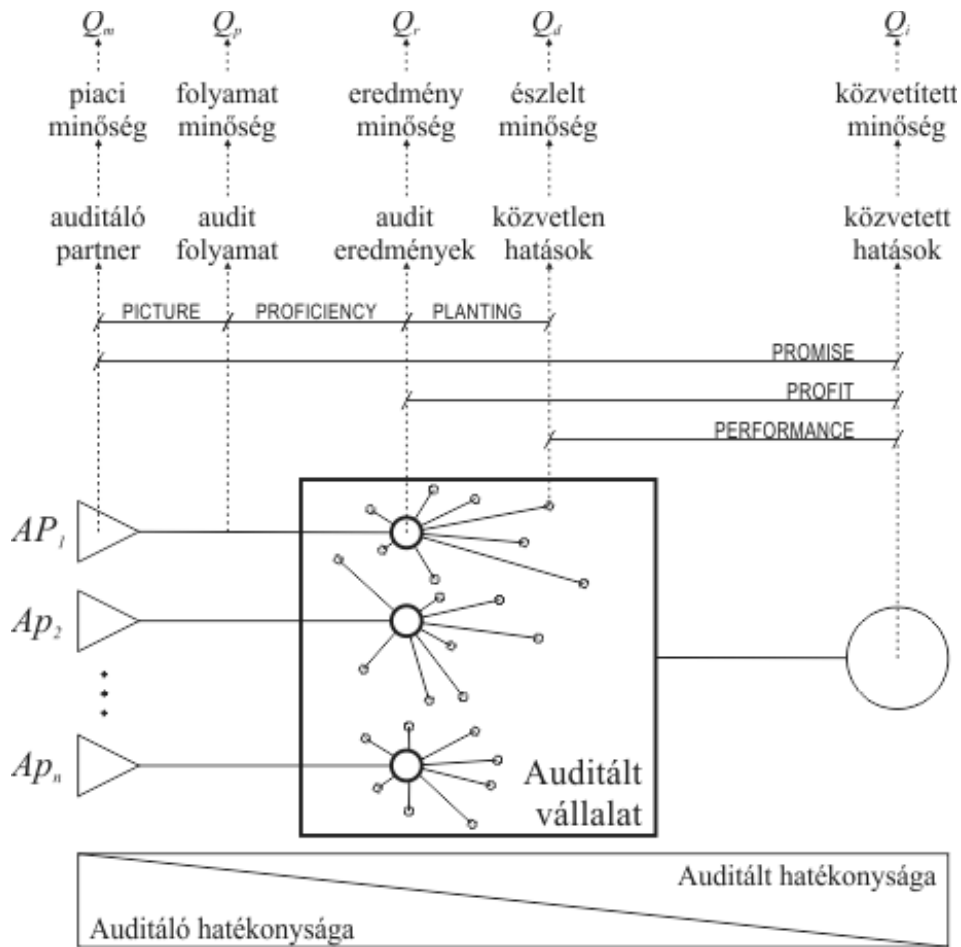
Az interjúk eredményeinek felhasználásával került kialakításra a következő fejezetben bemutatott, a könyvvizsgálat minőségének mérésére használható AUQUAL-6P modell, illetve annak kompozit-változói, valamint a méréshez használatos kérdőív változói.

Az AUQUAL-6P modell és elemzési dimenziói

A kutatási modellünk holisztikus szemléletű abban a tekintetben, hogy (1) kiterjed a könyvvizsgálati folyamat teljes egészére, valamint (2) a piaci szereplők és érintettek teljes körére. Ez biztosítja a modell érvényességét és validitását, illetve a következtetések általánosíthatóságát.

A modell a hat minőségparaméter mérésén alapul. Ezek az alábbiak:

- Q_m *piaci minőség*: milyen az auditor piaci/szakmai megítélése
- Q_p *folyamatminőség*: milyen az auditálási folyamat minősége, mennyire jellemzi profizmus, mennyire sztenderdek a folyamatok.
- Q_r *eredményminőség*: az auditálás eredmények értékelése. Milyen közvetlen előnyt jelent az auditálás
- Q_a *észlelt minőség*: az auditfolyamat közvetlen eredménye, az operatív szintre beépülő eredményekre utal.
- Q_i *közvetített minőség*: ez a legmagasabb szintű, hosszú távú, közvetett eredmény, ami az auditból beépül esetleg a stratégiai szintre is.



2. ábra: AUQUAL-6P modell

Forrás: saját szerkesztés

A mért minőségparaméterek alapján hat szolgáltatásminőség rést (GAP) tudunk értelmezni:

1. $PICTURE = Q_p - Q_m$: a kialakult kép. A folyamatminőség megítélése és a piaci megítélés közötti rés. Arra utal, hogy a partnerekben milyen kép alakul ki az auditorról az auditálási folyamatot illetően a piaci megítéléséhez képest.
2. $PROFICIENCY = Q_r - Q_p$: az auditálás professzionalizmusára utal. Az eredmények és a folyamat minősége közötti rést méri.

3. *PLANTING* = $Q_d - Q_r$: az audit közvetlen hatásainak (rövid távú, direkt hatások) és az eredmények közötti rést méri. Arra utal, hogy mennyire jelentenek közvetlen hasznosságot az auditált számára az audit folyamatok. Azaz, közvetlenül érzékelhető eredmények jelentkezését méri.
4. *PROMISE* = $Q_i - Q_m$: a piaci ígéret és a tényleges, hosszú távú (közvetett) hatások közötti rést méri. Mennyire jellemző hogy a partner azt kapja, amit a piacon a könyvvizsgáló ígér neki. Nyilvánvalóan itt az ígéret alatt mind a piaci, mind a jogszabályi elvárásokat is figyelembe kell vennünk.
5. *PROFIT* = $Q_i - Q_r$: mennyit tud hasznosítani hosszú távon a vállalat a könyvvizsgálat eredményeiből.
6. *PERFORMANCE* = $Q_i - Q_d$: a közvetlen és közvetett eredmények/hatások közötti különbséget méri.

A modell két szinten vizsgálja a minőséget, a könyvvizsgáló szemszögéből és az auditált vállalat szemszögéből. Ezek jelenlétét a modellben az alsó téglalap szemlélteti. Tehát az auditáló szerepe a minőség alakulásának folyamatában egyre csökken, míg az auditált szerepe egyre nő.

A modell alapján elkészülő kérés az audit minőséget az alábbi dimenziókban vizsgálja:

1. a könyvvizsgáló szemszögéből való értékelés
2. az auditált (partner) szemszögéből való értékelés
3. az elvárt minőség értékelése
4. az észlelt minőség értékelése

A négy dimenzió alapján a modell lehetőséget ad a minőség 180 (vagy 360) fokos vizsgálatra, esetleg – ha megfelelő forrásaink lesznek empirikus kutatásra – teljes „el látási láncokat” is vizsgálhatunk.

Következtetések, javaslatok

Az auditorok szerepe, a könyvvizsgálók helyzete előtérbe került az elmúlt években, megrendült a bizalom a könyvvizsgálókkal kapcsolatban, ugyanakkor a könyvvizsgálói tevékenység és annak fontossága erősödni látszik. Ezek háttérvilágításában elengedhetetlen az, hogy a könyvvizsgálói munka minősége mérhető legyen megadott paraméterek mentén. Az elvégzett szisztematikus kutatás eredményei alapján felállítható egy könyvvizsgálói minőségértelmezési és mérési modell. A modell öt témakörben és három dimenzióban vizsgálja a könyvvizsgálói minőséget, ami lehetőséget ad a minőség teljes körű mérésére. Az öt téma hatféle szolgáltatási minőségre

értelmezését teszi lehetővé. A modell használatával azonosítani lehet a könyvvizsgálat fejlesztendő területeit, elősegítve a hatékonyabb és eredményesebb könyvvizsgálatot és ezen keresztül a magasabb ügyfél elégedettséget.

Négy dimenzióban, nemzetközileg javasolt és alkalmazott könyvvizsgálati minőség-indikátorok alapján tervezzük mérni a könyvvizsgálati szolgáltatás minőségét, illetve annak eltéréseit a Magyarországon működő könyvvizsgáló vállalkozások és könyvvizsgálók körében. Megközelítésünk újszerűnek tekintendő, mivel e témáról szóló publikációk túlnyomó része nem az általunk felvetett szolgáltatásminőség-eltérés modellben gondolkodott, hanem túlnyomóan a különböző kiemelt tényezők empirikus vizsgálatának eredményeiből, azok korrelációinak vizsgálata alapján vontak le következtetéseket.

Kutatásunkkal célunk rámutatni arra, hogy a könyvvizsgálók mennyire vannak tisztában a munkájuk minőségét meghatározó tényezőkkel, azokat hogyan értékelik önmagukra és a könyvvizsgált társaságra nézve. Mindezek tükrében olyan következtetéseket levonására törekszünk, amely útmutatóként szolgálhat a könyvvizsgálati munka minőségének javításához. A modell használatával szándékunk azonosítani a könyvvizsgálat fejlesztendő területeit, elősegítve a hatékonyabb és eredményesebb könyvvizsgálatot és ezen keresztül a magasabb ügyfél elégedettséget.

Hivatkozott források

- [1.] Berkley, B. J., - Gupta, A. (1994). Improving service quality with information technology. *International Journal of Information Management*, 14, 109–121. o.
- [2.] Brady, M. K., - Cronin, J. J. (2001). Some New Thoughts on Conceptualizing Perceived Service Quality: A Hierarchical Approach. *Journal of Marketing*, 65(July), 34–49. o.
- [3.] Bryman, A. (2004). *The Disneyization of Society*. Thousand Oaks: Sage Publications.
- [4.] Brogowicz, A. A., Delene, L. M., - Lyth, D. M. (1990). A synthesised service quality model with managerial implications. *International Journal of Service Industry Management*, 1(1), 27–44. o.
- [5.] Cameran, M., Prencipe, A., - Trombetta, M. (2014). Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. *European Accounting Review*, In Press, 1–24. o.
- [6.] Choi, J.-H., Myers, L. A., Zang, Y., - Ziebart, D. A. (2011). Do management EPS forecasts allow returns to reflect future earnings? Implications for the continuation of management's quarterly earnings guidance. *Review of Accounting Studies*, 16(1), 143–182. o.
- [7.] Cronin, J. J., - Taylor, S. A. (1992). Measuring service quality: A reexamination and extension. *Journal of Marketing*, 56(3), 55–68. o.
- [8.] Dimitriadis, S., - Stevens, E. (2008). Integrated customer relationship management for service activities: An internal/external gap model. *Managing Service Quality*, 18(5), 496–511. o.
- [9.] Friedman, T. L. (2008). *És mégis lapos a Föld... – A XXI. század rövid története*. Budapest: HVG Kiadói Zrt.
- [10.] Frost, F. A., - Kumar, M. (2000). INTSERVQUAL – an internal adaptation of the GAP model in a large service organisation. *Journal of Services Marketing*, 14(5), 358–377. o.
- [11.] Grönroos, C. (1984). A service quality model and its marketing implications. *European Journal of Marketing*, 18(4), 36–44. o.
- [12.] Heidrich B., - Réthi G. (2012). *Services and Service Management*. In N. Delener (Ed.), *Service Science Research, Strategy, and Innovation: Dynamic Knowledge Management Methods* Hershey: IGI Global. 1-36. o.

- [13.] Kim, J.-B., Lee, J. J., - Park, J. C. (2014). Audit Quality and the Market Value of Cash Holdings: The Case of Office-level Auditor Industry Specialization. *AUDITING: A Journal of Practice - Theory*.
- [14.] Munthiu, M. C., Velicu, B. C., Tuță, M., - Zara, A. I. (2014). Service quality evaluation models determined by Online consumer perception and satisfaction. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 109, 1303–1308. o.
- [15.] Oriol, M., Marco, J., - Franch, X. (2014). Quality models for web services: A systematic mapping. *Information and Software Technology*, 56(10), 1167–1182. o.
- [16.] Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., - Berry, L. L. (1985). A Conceptual Model of Service Quality and Its Implications for Future Research. *Journal of Marketing*, 49, 41–50. o.
- [17.] Réthi G, Kása R, Molnár L (2014): A szolgáltatásminőség értelmezésének különbségei – percepcióvezérelt szolgáltatások minőségmodellje kialakításának első lépései. In: *Prosperitas*, 2 (1) 26-42. o.
- [18.] Santos, J. (2003). E-service quality: a model of virtual service quality dimensions. *Managing Service Quality*, 13(3), 233–246. o.
- [19.] Seth, N., Deshmukh, S. G., - Vrat, P. (2005). Service quality models: a review. *International Journal of Quality Reliability Management*, 22(9), 913–949. o.
- [20.] Vargo, S. L., - Lusch, R. F. (2004a). Evolving to a New Dominant Logic for Marketing. *Journal of Marketing*, 68, 1–17. o.
- [21.] Vargo, S. L., - Lusch, R. F. (2004b). The four service marketing myths: Remnants of a goods-based manufacturing model. *Journal of Service Research*, 6(4), 324–335. o.
- [22.] Zhao, L., Lu, Y., Zhang, L., - Chau, P. Y. (2012). Assessing the effects of service quality and justice on customer satisfaction and the continuance intention of mobile value-added services: An empirical test of a multidimensional model. *Decision Support Systems*, 52, 645–656. o.

Szerzők:

Török Martina Zsófia

egyetemi tanársegéd
Budapesti Gazdasági Egyetem
Pénzügy és Számviteli Kar
Számvitel Intézeti Tanszék
torok.martinazsofia@uni-bge.hu

Vajna Istvánné Dr. Tangl Anita

egyetemi docens
Szent István Egyetem
Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar
Üzleti Tudományok Intézete
Számvitel Tanszék
tangl.anita@gtk.szie.hu