

УДК 657.6:338.46

Василюк М.М.*кандидат економічних наук**Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника*

ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

У статті аргументовано необхідність поліпшення організації системи контролю якості аудиту в Україні, яка на сьогодні є проблематичною та суттєво вирізняється від європейських стандартів та підходів. Доведено, що система контролю якості аудиту, яка першою протидіє кризовим явищам, має базуватися на посиленні ролі суспільного нагляду за професією аудитора в умовах посилення євроінтеграційних тенденцій.

Ключові слова: уніфікація процедур перевірки, якість аудиторських послуг, ризик неякісних послуг, документальний мінімум для контролю якості, система контролю якості, аудиторська діяльність, ринок аудиторських послуг.

Василюк М.М. ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

В статье аргументировано необходимость улучшения организации системы контроля качества аудита в Украине, которая на сегодня является проблематичной и существенно отличается от европейских стандартов и подходов. Доказано, что система контроля качества аудита, которая первой противодействует кризисным явлениям, должна базироваться на усилении роли общественного надзора за профессией аудитора в условиях усиления евроинтеграционных тенденций.

Ключевые слова: унификация процедур проверки, качество аудиторских услуг, риск некачественных услуг, документальный минимум для контроля качества, система контроля качества, аудиторская деятельность, рынок аудиторских услуг.

Vasylyuk M.M. ORGANIZATION OF CONTROL OF QUALITY OF PUBLIC ACCOUNTANT SERVICES

In the article the necessity of improvement of organization of the checking of quality of audit system is argued for Ukraine that for today is problematic and substantially distinguished from European standards and approaches. It is well-proven that the checking of quality of audit, that counteracts the first to the crisis phenomena, system must be based on strengthening of role of public supervision after the profession of public accountant in the conditions of strengthening of eurointegration tendencies.

Keywords: unitization of procedures of verification, quality of public accountant services, risk of off-grade services, documentary minimum for control of quality, checking of quality system, public accountant activity, market of public accountant services.

Постановка проблеми. За сучасних складних умов господарювання підприємницька діяльність розглядається як складний економічний процес, що означає залежність фінансового результату діяльності аудиторських фірм від рівня якості наданих ними аудиторських послуг, тому очевидно є необхідність поліпшення організації системи контролю за якістю аудиту й аудиторських послуг у професійному аудиті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проведений аналіз літературних джерел дозволяє визначити основні проблеми, шляхи їх вирішення та напрями системи стандартів контролю якості сучасних професійних аудиторських послуг. Вагомий внесок у вивчення проблеми контролю за якістю аудиту зробили зарубіжні та вітчизняні вчені: О.С. Іванілов, Л.А. Мороз, Н.І. Чухрай, Д.В. Єременко, О.Ю. Редько, Н.М. Проскуріна, В.П. Коваленко, Н.Г. Здирко, А.В. Рибачок, В.Є. Козак, А.А. Пономарьов та інші. Особливої актуальності набуває проблема впровадження контролю якості аудиторської діяльності в процесі адаптації законодавства України до норм Європейського Союзу.

Постановка завдання. Сучасні умови функціонування суб'єктів господарювання засвідчують, що аудиторським фірмам недостатньо відповідати вимогам Міжнародних стандартів аудиту, тому першочерговим завданням у забезпеченні якості аудиторських послуг є, насамперед, формування ефективної внутрішньофірмової системи контролю якості. Відсутність (недостатність) такого контролю зумовлює нестабільність та неефективність сучасного ринку аудиторських послуг. Зокрема, це проявляється в нерозумінні можливостей аудиту, наявності недостатньо кваліфікованого персоналу, недосконалість методологічної й нормативної баз аудиту. За таких умов кожен суб'єкт аудиторської діяльності стикається з ризиком неякісного надання аудиторських послуг.

Виклад основного матеріалу дослідження. Доволі важливим критерієм якості аудиторських послуг є контроль якості окремої перевірки. Як зазначалося нами, з метою подолання можливих проблем забезпечення якості аудиту та супутніх з аудитом послуг важливим та необхідним питанням залишається створення внутрішньофірмової стандартизації як основи для підвищення якості результатів аудиту. У зв'язку з цим, у процесі кожного виконання завдання повинен організовуватись нагляд, який тісно пов'язаний із оглядом виконаних процедур контролю. Нагляд впровадження виконання завдання складається із:

- дослідження ключових питань, що виникли під час виконання завдання, оцінювання їх значущості та відповідного коригування плану завдання;
- ідентифікації питань, щодо яких необхідні консультації;
- контроль за процесом виконання завдання;
- визначення знань й компетентності окремих членів групи із виконання завдання;
- встановлення рівня професійності, повноти виконання функціональних обов'язків відповідно до визначених завдань.

Для забезпечення уніфікації процедур перевірки та уникнення суб'єктивного підходу до окремих об'єктів перевірки, АПУ встановлює перелік мінімальної кількості документів, перевірка яких дасть перевіряючому можливість сформулювати висновок про якість аудиту чи аудиторських послуг. Наведені нами в табл.1 та в табл.2 документальні забезпечення перевірок розрізняють двох видів: загальне та спеціальне.

Дотримання всіх вимог до формування системи забезпечення якості аудиту та аудиторських послуг забезпечить ефективність системи контролю якості. Відзначимо, що система забезпечення якості аудиту не може надати абсолютну впевненість, а лише з певним рівнем ймовірності підтвердити, що цілі, заради

яких вона була створена, досягнуті. Причиною цього є наступні неминучі обмеження ефективності системи контролю якості аудиторських послуг:

- витрати на здійснення контрольних заходів повинні бути менше тих економічних вигод, які дає застосування таких заходів;

- властивість людини робити помилки через небалість, через неувважність, невірних суджень чи нерозуміння інструктивних матеріалів;

- зумисне порушення системи контролю якості в результаті змови співробітників об'єкта контролю, як з іншими співробітниками даного об'єкта, так і з третіми особами;

- порушення системи контролю внаслідок зловживань з боку представників керівництва, від-

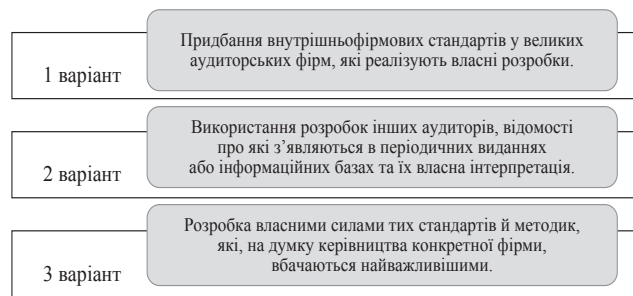


Рис. 1. Формування системи внутрішньофірмових стандартів для малих і середніх аудиторських фірм

Джерело: розроблено на основі [3]

Таблиця 1

Загальне забезпечення документального мінімуму для контролю якості аудиторських послуг

№ п/п	Назва документа	Що перевіряють
1.	Наказ про затвердження політики (стандартів, методики) контролю якості по аудиторській фірмі	Наявність наказу, факти про ознайомлення з наказом усіх штатних працівників та сумісників.
2.	Положення (внутрішньо фірмові стандарти, методичний посібник) з контролю якості професійних послуг	Відповідність змісту положення вимогам Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг, затвердженого Рішенням АПУ № 182/4 від 27.09.2007 року. Наявність фактів про ознайомлення з документом усіх штатних працівників і сумісників.
3.	Положення (наказ) про ціноутворення на професійні послуги (прайс-листи)	Наявність, відповідність вартості послуг рівню відповідальності та складності замовлення, відсутність неадекватно низької вартості замовлення, обґрунтування вартості замовлення.
4.	Свідоцтва про професійну компетентність виконавців послуг	Наявність документів, що підтверджують підвищення кваліфікації виконавців й співвиконавців, а також нормативної бази даних з предмета діяльності, доступної для виконавців, факти проведення внутрішньофірмових консультацій та тренінгів з професійних питань діяльності, призначення на перевірку виконавця відповідно до його рівня кваліфікації та досвідом роботи.
5.	Свідоцтва про конфіденційність роботи та її результатів	Наявність порядку заповнення робочих документів і факт ознайомлення із ним усіх штатних та залучених виконавців, системи захисту комп'ютерної інформації, а також архіву документів та порядку доступу й користування його документами, наявність внутрішніх правил щодо забезпечення конфіденційності та знання їх персоналом фірми (аудитором), ін. заходи, спрямовані на забезпечення професійної конфіденційності.
6.	Свідоцтво про дієвість системи контролю якості та про її моніторинг	Факти та документи, що підтверджують використання окремих фахівців (або залучених фахівців) для контролю якості послуг, що надаються; журнали реєстрації заходів моніторингу якості послуг; журнали (накази) реєстрації попереджувальних дій щодо зменшення загроз незалежності та надання аудиторських послуг з найвищою якістю, свідоцтва контрольних дій у робочих документах аудиторів. Обов'язково перевіряють відповідність послуг, що надаються, відповідно Переліку АПУ.

Джерело: [1]

Таблиця 2

Спеціальне забезпечення за окремими замовленнями документального мінімуму для контролю якості аудиторських послуг

№ п/п	Назва документа	Що перевіряють
1.	Наказ про прийняття замовлення (про збереження вже існуючих замовників та продовження співпраці)	Наявність, факт ознайомлення всіх виконавців (співвиконавців) із наказом. Відповідність змісту наказу вимогам забезпечення професійної незалежності відносно замовника, наявність інших документів, що свідчать про заходи, спрямовані на зменшення загроз незалежності до прийнятного рівня.
2.	Наказ про призначення групи виконавців замовлення	Наявність, факт ознайомлення всіх виконавців із наказом. Інформація про загрози незалежності за конкретним замовником (замовленням) та про вжиті застережні заходи. Посилання на особу, відповідальну за контроль якості професійних послуг.
3.	Договір на надання професійних послуг	Наявність, відповідність предмета договору меті надання послуг й вимогам чинного законодавства. Відповідність назви послуги та предмета договору Переліку аудиторських послуг, затвердженому АПУ № 182/5 від 27.09.2007 року.
4.	Робочі документи	Наявність робочих документів. Свідоцтва про ознайомлення з бізнесом клієнта, свідоцтва планування виконання послуг, свідоцтва розуміння та оцінки аудиторського ризику. Робочі документи виконавців – наявність та повнота щодо предмета перевірки (надання професійних послуг).
5.	Результати надання послуг	Відповідність формату результатного документа встановленим вимогам у контексті мети завдання (вимоги МСА або вимоги державних регуляторних органів), логічна відповідність змісту робочих документів змісту аудиторського звіту та/або аудиторського висновку (виду останнього).

Джерело: [1]

Таблиця 3

Загальні критерії якості аудиторської діяльності в Україні

№ п/п	Критерії	Пояснення
1.	Дотримання аудиторськими фірмами професійних стандартів	- дотримання аудиторськими та аудиторськими фірмами вимог стандартів аудиту, затверджених АПУ; - дотримання аудиторськими та аудиторськими фірмами вимог професійної етики, у тому числі незалежності; - дотримання аудиторськими та аудиторськими фірмами вимог Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторськими системами контролю якості аудиторських послуг».
2.	Дотримання аудиторськими та аудиторськими фірмами вимог нормативних і законодавчих документів, які регулюють аудиторську діяльність, зокрема, Закон України «Про аудиторську діяльність»	- дотримання вимог щодо обмеження переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) відповідно до стандартів аудиту; - відповідність критеріям для надання статусу аудитора або аудиторської фірми (наявність сертифікату, розмір частки засновників, вимоги до керівництва аудиторської фірми); - отримання права на здійснення аудиторської діяльності тільки після включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів; - дотримання істотних умов договору на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг; - реалізація прав та обов'язків аудиторів і аудиторських фірм; - дотримання спеціальних вимог, у тому числі щодо відповідності розміру винагороди за надання аудиторських послуг необхідного часу для якісного виконання таких послуг, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та рівня відповідальності аудитора; - дотримання вимог щодо відповідальності аудиторів та аудиторських фірм; - дотримання вимог інших норм Закону, рішень АПУ, які регулюють діяльність аудиторів та аудиторських фірм.
3.	Задоволення потреб користувачів (замовників)	- відповідність висновків (звітів) умовам завдання.

Джерело: розроблено на основі [5]

повідальних за функціонування даних аспектів контролю;

– наявність практики істотної зміни умов діяльності, у результаті чого прийняті контрольні процедури можуть перестати виконувати свої функції [2].

Узагальнивши положення нормативно-правових актів, що містять напрями контролю та вимоги до якості аудиторських послуг, а також вимоги безпосередньо замовників до результатів роботи аудиторів, визначимо схему формування системи внутрішньофірмових стандартів аудиторських фірм, наведену на рис. 1.

На завершальному етапі перевірки, аудиторська послуга має певну фактичну якість. Контроль якості аудиту здійснюється на окремих етапах і на заключній стадії провідним аудитором та безпосередньо виконавцями. Тобто формується релевантне інформаційне забезпечення, що дозволяє отримати інформацію про фактичну якість аудиторських послуг.

Для успішної діяльності аудиторської організації, підтримки її високої репутації, забезпечення конкурентоспроможності, раціональної організації обслуговування важливе значення має інформація про фактичну якість аудиторських послуг на ринку. Отже, визначаються функції, для виконання яких запроваджується система якості послуг [4]. Таким чином, сформуємо загальні критерії якості аудиторської діяльності (табл. 3).

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, основною умовою належної організації контролю якості аудиторських послуг є впровадження аудиторськими процедур контролю якості на кожній стадії аудиту, які в контексті політики й процедур організації є необхідними стосовно окремих аудиторських перевірок якості. Крім того, відзначимо, що саме ефективний контроль якості аудиту та аудиторських послуг виступає основним рушійним чинником реалізації можливостей аудиторських фірми. Внутрішньофірмовий контроль якості професійних аудиторських послуг уособлює собою безпосередній контроль власника, що реалізується шляхом створення вну-

трішньофірмових стандартів й здійснення контролю кожним аудитором зокрема. Забезпечення ефективного функціонування даного виду контролю є запорукою надання якісних аудиторських послуг.

Отже, можна зробити висновок, що з метою забезпечення надання якісних аудиторських послуг та проведення якісної перевірки, необхідно регулярно здійснювати оцінку ефективності результатів внутрішнього контролю якості. Керівництву аудиторської фірми слід приділити особливу увагу тестуванню та документуванню роботи аудиторів та інших працівників аудиторської фірми на кожному етапі перевірки чи надання аудиторських послуг для того, щоб переконатися в якості їх роботи та ефективності внутрішнього контролю в цілому. Результати таких оцінок потрібно аналізувати, а при виявленні можливих недоліків – застосовувати заходи щодо їх усунення та запобігання.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 46-54.
2. Мовчан О.С. Професійне навчання та сертифікація як основа компетентності, ретельності та постійного професійного розвитку внутрішнього аудитора // Інститут внутрішніх аудиторів України. – 2013. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://iia.org.ua/ua/?page_id=290#Uuf0FyHFEnI.
3. Петрик О. Проблеми методики й організації контролю якості аудиту в Україні: вітчизняний і зарубіжний досвід // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.licasoft.com.ua/index.php/component/lica/?href=0&view=text&base=1&id=225853&menu=337095>.
4. Немченко В.В. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): підручник / за ред. д.е.н. проф. Немченко В.В. та Редько О.Ю. – К.: ЦУЛ, 2012. – 536 с.
5. Українська асоціація якості // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uaq.org.ua/index.php?module=ContentExpress&file=index&func=display&ceid=102&meid=64>.
6. Про затвердження Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими

- фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»: Положення № 182/4 від 27 вересня 2007 року зі змінами та доповненнями // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr2_4230-07.
7. Про затвердження Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні: Рішення АПУ № 182/3 від 27 вересня 2007 року // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN32612.html.
 8. Про затвердження Порядку застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків: Рішення Аудиторської палати України № 184/4 від 15 листопада 2007 року // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr4_4230-07.
 9. Перевірка системи контролю якості: права, обов'язки, відповідальність // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://devisu.ua/uk/inshe/economiko-pravove-zabezpechennya/5566-perevirka-sistemi-kontrolyu-jakosti-prava-obovjazki-vidpovidalnist>.
 10. Коментар компанії «Ernst & Young» в Україні з приводу запропонованих Міністерством фінансів України змін до законодавства про аудиторську діяльність // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ey.com/UA/uk/Newsroom/News-releases/Press-release---2013-08-21>.

УДК 657.42

Глебова Н.В.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри бухгалтерського обліку

Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Проаналізовано макроекономічні показники зміни вартості матеріальних активів на підприємствах України. Розглянуто облікову класифікацію матеріальних активів підприємства залежно від їх функціонального призначення в процесі виробництва. Визначено особливості організації обліку матеріальних активів. Запропоновано алгоритм визначення сутності матеріального активу та його облікове відображення.

Ключові слова: активи підприємства, основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи, запаси, організація обліку.

Глебова Н.В. ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Проанализированы макроэкономические показатели изменения стоимости материальных активов на предприятиях Украины. Рассмотрено учетную классификацию материальных активов предприятия в зависимости от их функционального назначения в процессе производства. Определены особенности организации учета материальных активов. Предложен алгоритм определения сущности материального актива и его учетное отражение.

Ключевые слова: активы предприятия, основные средства, малоценные необоротные материальные активы, запасы, организация учета.

Gliebova N.V. FEATURES OF TANGIBLE ASSETS ACCOUNTING ORGANIZATION AT THE ENTERPRISE

Have been analyzed changes macroeconomic indicators of tangible assets value on the enterprises of Ukraine. Reviewed the tangible assets accounting classification on the enterprise depending on their function in the production process. The features of tangible assets accounting organization were determined. An algorithm is proposed for determining the essence of a tangible asset and a reflection of his registration.

Keywords: enterprise assets, fixed assets, low-value noncurrent tangible assets, inventories, accounting organization.

Постановка проблеми. Одним із елементів активів підприємства є матеріальні активи. Матеріальні активи використовуються у виробничому процесі та формують його матеріально-речовинну базу. У положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) не наведене визначення поняття «матеріальні активи». Проте в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наведено визначення активів, а саме: «активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [1]. Немає визначення матеріальних активів і в законах України.

До складу матеріальних активів підприємства відносяться основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи, що належать до складу необоротних активів, та запаси (сировина та матеріали, незавершене виробництво, готова продукція, товари), що належать до складу оборотних активів. Отже поняття «матеріальні активи» можна розглядати в двох аспектах, як необоротні активи або як оборотні активи. Залежно від цього виникають особливості організації їх обліку на підприємстві, а також класифікація матеріальних активів впливає на ліквідність балансу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Великий внесок у розробку теоретичних основ і методологічних підходів до проблеми обліку основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів і їх використання внесли провідні вчені-економісти: М.Т. Білуха, В.Г. Гетьман, М.Я. Дем'яненко, В.П. Завгородній, Г.Г. Кірейцев, А.М. Кузьмінський, В.Г. Линник, Ю.Я. Литвин, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огічук. Інших вчених турбують проблеми розвитку обліку виробничих запасів, яким присвятили свої наукові праці Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, Л.В. Жилкіна, З.В. Гуцайлюк, М.В. Кужельний, В.С. Рудницький, Н.М. Ткаченко, В.В. Сошко, П.С. Смоленюк.

Особливу увагу необхідно звернути на динаміку макроекономічних показників зміни вартості матеріальних активів на підприємствах України. На рисунку 1. наведено динаміку зміни вартості необоротних та оборотних активів до складу яких входять і матеріальні активи в тому числі.

За досліджуваний період з 2009 по 2013 роки вартість активів поступово збільшується. У структурі активів їх питома вага майже однакова та динаміка зміни вартості також має схожу тенденцію розвитку.