

ЛІТЕРАТУРА

1. Витрати: визнання, класифікація, оцінка // Податки та бухгалтерський облік. — 2000. — № 4. — С. 27—33.
2. Облік витрат на виробництво продукції // Все про бухгалтерський облік. — 2000. — № 25. — С. 4—10.
3. Облік доходів і витрат у сфері матеріального виробництва та послуг // Все про бухгалтерський облік. — 2000. — № 25. — С. 12—15.
4. Облік виробничої собівартості та рентабельності виробництва продукції. Визначення ціни продажу // Все про бухгалтерський облік. — 2000. — № 70. — С. 4—6.
5. Учет расходов операционной деятельности предприятия // Бизнес — бухгалтерия. — 2000. — № 12. — С. 38.
6. Кухарева Н. Доля материальных затрат в незавершенном производстве и остатках готовой продукции: порядок определения // Все о бухгалтерском учете. — 2000. — № 5. — С. 4—7.
7. Ластовецький В. Облік і контроль технологічної та виробничої собівартості // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 5. — С. 17—19.
8. Пустовіт Г. Особливості обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості готової продукції в малих підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 5. — С. 3—11.
9. Слюсарчук Л. Облік незавершеного виробництва // Бухгалтерський облік і аудит. — 2002. № 11. — С. 21—27.
10. Ткаченко Н. Формирование производственной себестоимости продукции, незавершенного производства, рентабельности и определение цены // Бухгалтерский учет и аудит. — 2001. — № 6. — С. 29—35.
11. Тринька Л. Виробництво без витрат: реалії вітчизняного обліку або яку собівартість ми визначаємо // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004. — № 11. — С. 32—37.

Є. В. Білявська, аспірант,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана

ЗОВНІШНІЙ КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ: ДОСВІД УКРАЇНИ ТА РОСІЇ

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Одним з головних завдань, що стоять сьогодні перед Україною, є підвищення рівня якості життя кожного українця. Загалом якість життя є багатограним поняттям, і головним його елементом є якість товарів та послуг, що пропонуються споживачу. Не є виключенням при цьому і якість аудиторських послуг. Її належний рівень підвищує довіру суспільства не лише до представників аудиторської професії, але й до інформації, що надається підприємствами. Це сприяє зростанню загальної стабільності в суспільстві. Саме тому питання якості аудиторських послуг є предметом особли-

вої уваги з боку науковців. Серед них О. А. Петрик, С. Зубілевич, Р. А. Алборов, Е. А. Аренс, Дж. К. Лоббек [1, 2, 5, 6]. При цьому переважна більшість дослідників схильна виділяти два види контролю якості аудиторських послуг: зовнішній та внутрішній. Але на сьогодні в Україні зовнішній контроль якості аудиторських послуг, як і внутрішній, лише починає здійснюватися на практиці. У зв'язку з цим існує потреба в розробці та уточненні основних елементів зовнішнього контролю якості з урахуванням досвіду, напрацьованого в інших країнах світу.

Формулювання цілей статті. Метою статті є визначення основних напрямів розвитку зовнішнього контролю якості аудиторських послуг в Україні з урахуванням російського досвіду, який широко та ґрунтовно розкриває дане питання.

Виклад основного матеріалу дослідження. В Україні, на відміну від Російської Федерації (далі — РФ), де створення та регулювання системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг здійснюється уповноваженим органом — Міністерством фінансів РФ, ці повноваження покладено на Аудиторську палату України (далі — АПУ). При цьому, відповідно до Федерального закону «Про аудиторську діяльність», уповноважений федеральний орган, яким є Міністерство фінансів РФ, може делегувати право проведення таких перевірок акредитованим професійним аудиторським об'єднанням щодо учасників таких об'єднань [10]. Слід відзначити, що сьогодні в РФ таку акредитацію пройшли шість професійних об'єднань: Аудиторська палата Росії (далі — АПР), Московська аудиторська палата, Інститут професійних аудиторів, Російська колегія аудиторів, Національна федерація аудиторів консультантів і аудиторів, Інститут професійних бухгалтерів Росії.

Така практика делегування функцій зовнішнього контролю якості від уповноваженого органу до професійних об'єднань не може бути реалізована в Україні. Це зумовлено тим, що Законом України «Про аудиторську діяльність» встановлено не загальні вимоги до професійних об'єднань аудиторів, а передбачено лише створення Спілки аудиторів України, яка є професійним громадським об'єднанням [4]. Таким чином, у нашій державі не врегульовані правові засади функціонування інших професійних об'єднань аудиторів, а відповідно і можливість делегування їм АПУ функцій зовнішнього контролю якості аудиторських послуг. На нашу думку, подібна невизначеність шкодить розвитку саморегульованої діяльності аудиторів з контролю якості аудиторських послуг.

Одним з найбільш важливих етапів організації зовнішнього контролю якості аудиторських послуг є визначення цілей, які повинні бути досягнуті в результаті здійснення такого контролю. Це не лише дозволить розробити необхідні завдання для досягнення встановленої мети, але й дасть можливість відповідним чином оцінити результати контролю якості. Встановлені цілі також виступають критерієм, з яким порівнюють отриманий результат.

Відповідно до Положення про здійснення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг в Україні, метою перевірки є допомога суб'єктам аудиторської діяльності в забезпеченні впевненості, що аудиторські послуги надаються у відповідності з професійними стандартами [9]. На нашу думку, подібне формулювання є неповним і не дозволяє належним чином здійснювати організацію зовнішнього контролю якості.

У РФ загальні вимоги до проведення перевірок якості аудиторських послуг акредитованими при Міністерстві Фінансів Росії професійними аудиторськими об'єднаннями викладені у відповідних Методичних рекомендаціях [3]. Ними визначається основна мета перевірки, яка полягає в отриманні контролером впевненості в тому, що цілі аудиторської фірми (аудитора) щодо надійності функціонуючої системи внутрішнього контролю відносно якості досягаються належним чином. Таке формулювання значно ширше запропонованого у Положенні про здійснення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг в Україні, оскільки основна увага зосереджується на системі внутрішнього контролю якості, яка не може обмежуватися вимогою дотримання професійних стандартів.

Деякими організаціями, що мають право на здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в РФ, розроблено документи, в яких уточнюються цілі таких перевірок.

У Положенні про контроль якості аудиторської діяльності, затверджену АПР [7], визначено такі цілі контролю якості:

- встановлення відповідності аудиторської діяльності аудиторських фірм (аудиторів) вимогам нормативних актів;
- попередження порушень аудиторськими фірмами (аудиторами) нормативних актів;
- розробка заходів з підвищення якості послуг, що надаються аудиторськими фірмами (аудиторами);
- аналіз ступеня професійної компетенції аудиторів, підвищення кваліфікації аудиторів та дотримання ними норм професійної поведінки;
- інформування відповідно до порядку, встановленого АПР, всіх зацікавлених користувачів про відповідність якості аудиторської діяльності членів АПР нормативним актам та дотримання ними професійної етики;
- створення суспільної думки про АПР як про організацію, яка об'єднує професіоналів високого рівня у сфері аудиту.

Подібна деталізація цілей зовнішнього контролю якості призводить до розмивання головної мети — підтвердження належної якості аудиторських послуг, що надаються аудиторськими фірмами, та ефективності здійснення внутрішнього контролю якості аудиторських послуг. На мою думку, основною метою зовнішнього контролю якості аудиторських послуг в Україні є отримання впевненості в тому, що функціонування внутрішньої системи контролю якості аудиторської фірми забезпечує належний рівень якості аудиторських послуг відповідно до вимог професійних стандартів та інших нормативно-правових актів, що регулюють здійснення аудиторської діяльності в Україні.

Іншими концептуальними питаннями є визначення основних елементів системи зовнішнього контролю якості та задач, які повинні ними виконуватися.

Відповідно до Національної концептуальної основи забезпечення якості аудиторських послуг (далі — Концептуальна основа) [8] система контролю якості аудиторських послуг в Україні формується Аудиторською палатою України і містить в собі:

- регулярну звітність суб'єктів аудиторської діяльності за затвердженою АПУ формою;
- моніторинг з питань якості аудиторських послуг;
- перевірки якості аудиторських послуг;
- додаткові процедури по забезпеченню контролю якості та дисциплінарні заходи за наслідками контролю;
- інформування суспільства про функціонування системи контролю якості аудиторських послуг в Україні.

Дещо інше визначення складових системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг наведено у Положенні [7]. Відповідно до нього система контролю якості аудиторських послуг складається з органів системи контролю та нормативної бази системи контролю якості аудиторських послуг.

На мою думку, загалом система контролю якості аудиторських послуг може бути визначена як сукупність пов'язаних елементів, функціонування яких забезпечує досягнення цілей контролю якості аудиторських послуг.

Враховуючи запропоноване загальне визначення системи контролю якості аудиторських послуг та викладені вище складові систем контролю якості, я пропоную при визначенні складових системи контролю якості аудиторських послуг в Україні виділяти 3 основних елементи: органи системи контролю (на даний час — АПУ); нормативна база; процедури по забезпеченню контролю якості аудиторських послуг. При цьому під нормативною базою слід розуміти сукупність нормативно-правових актів, якими: встановлюються вимоги до внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг, визначається порядок проведення зовнішнього контролю якості, інші нормативно-правові акти, що регулюють аудиторську діяльність в Україні. Процедури по забезпеченню контролю якості включають моніторинг з питань якості аудиторських послуг, перевірки якості аудиторських послуг, інші процедури по забезпеченню контролю якості, інформування суспільства про функціонування системи контролю якості аудиторських послуг в Україні.

Положенням про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні не визначено основні задачі зовнішнього контролю якості аудиторських послуг. У Методичних рекомендаціях [3] також не розкриті основні завдання системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг в Росії, однак вони уточнені в Положенні [7].

АПР визначаються такі задачі при здійсненні зовнішнього контролю якості аудиторських послуг:

- регулярне здійснення перевірок якості аудиторської діяльності членів АПР;

— розробка і постійна актуалізація правил і методик здійснення перевірок якості;

— виявлення фактів порушення аудиторськими фірмами (аудиторами) вимог нормативних актів;

— аналіз ефективності систем внутрішнього контролю якості аудиту й супутніх послуг, що надаються аудиторськими фірмами (аудиторами), напрацювання рекомендацій по її вдосконаленню;

— відбір, професійна підготовка уповноважених експертів з контролю якості, ведення Реєстру уповноважених експертів з контролю якості аудиторської діяльності та дотримання професійної етики аудиторськими фірмами (аудиторами) — членами АПР;

— узагальнення інформації по всім проведеним перевіркам якості й складання періодичної звітності про результати діяльності системи контролю якості;

— взаємодія з державними органами й професійними аудиторськими об'єднаннями з питань контролю якості;

— вдосконалення аудиторськими фірмами (аудиторами) внутрішньої системи контролю якості.

Вважаю, що досвід АПР може бути використано в Україні, оскільки він дозволяє визначити і врахувати ключові моменти при формулюванні задач зовнішнього контролю якості аудиторських послуг.

Отже, основними напрямками розвитку зовнішнього контролю якості аудиторських послуг в Україні мають стати:

— вдосконалення нормативно-правового забезпечення аудиторської діяльності шляхом (у тому числі Закону України «Про аудиторську діяльність») і законодавче закріплення умов для створення інших професійних громадських об'єднань та залучення їх до здійснення зовнішніх процедур контролю якості аудиторських послуг;

— розвиток методології контролю якості аудиторських послуг у напрямку уточнення цілей здійснення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг, його задач та складових системи контролю якості аудиторських послуг.

Висновки. Впровадження системи контролю якості аудиторських послуг з урахуванням зроблених висновків сприятиме не лише підвищенню якості аудиторських послуг, які надаються в Україні, але й створенню позитивного іміджу аудиторської професії у суспільстві та підвищенню соціальної значимості аудиторських послуг для суспільства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Дело и Сервис, 2000. — 432 с.
2. Арнс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 560с. — (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
3. Временные Методические рекомендации и программа проведения аккредитованными при Минфине России профессиональными аудиторскими

объединениями проверки качества аудиторских услуг, одобрено Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, (Протокол № 36 от 26.05.2005г.).

4. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.05.1993 р. № 3125.

5. Зубілевич С. Нові вимоги до аудиту в ЄС // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004р. — № 7. — С. 55—60.

6. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: Монографія. — К.: КНЕУ, 2003. — 260 с.

7. Положение о контроле за качеством аудиторской деятельности и соблюдением профессиональной этики аудиторскими организациями (аудиторами) — членами НП «Аудиторская Палата России», утверждено Решением Совета АПР (Протокол № 20 от 16.11.2005 г.).

8. Рішення Аудиторської палати України «Про національну концептуальну основу забезпечення якості аудиторських послуг в Україні» від 26.05.2005 р. № 149/5.1.

9. Рішення Аудиторської палати України «Про Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні» від 26.05.2005 р. № 149/5.2.

10.Федеральный Закон «Об аудиторской деятельности» от 07.07.2001 г. № 119-ФЗ.

О. Г. Бірюк, канд. екон. наук, асистент кафедри обліку, аналізу та аудиту,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ВИНОГРАДАРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ: ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ

І. Вступ. Перехід України до ринкових відносин та впровадження принципів і методів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зумовили виникнення багатоваріантності ведення обліку та методи контролю, враховуючи різні підходи з урахуванням особливостей галузей економіки та характерних особливостей окремого підприємства.

На рівні держави регламентація ведення обліку здійснюється положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які затверджені Міністерством фінансів України. Положення передбачають багатоваріантність вирішення облікових процесів.

Галузеві Міністерства і відомства України розробляють методичні рекомендації з регулювання галузевих особливостей обліку. Так, Міністерство аграрної політики розробило Методичні рекомендації по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [6], а також Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу [5] та інші рекомендації.