

**Ю.В.Малаховський**

*Кіровоградський національний технічний університет*

**Кількісний зв'язок між обсягом доходів і споживання у макроекономічному регіоні**

У публікації поставлено мету дослідити кількісні співвідношення між обсягами виробництва, доходів і споживання у макроекономічному регіоні. Для забезпечення належного рівня узагальнень дослідження проведено за даними національних рахунків України, Іспанії, Великої Британії.

Дослідження базуються на вивченні особливостей функціонування різних форм прояву валового внутрішнього продукту, як матеріальної основи індивідуального споживання, з точки зору закономірностей і пропорцій формування проміжних доходів і здійснення кінцевих витрат. Виокремлюються послідовні стадії розрахунку ресурсів здійснення кінцевих споживчих витрат і обсягів фактичного кінцевого споживання у процесі формування, розподілу і використання коштів окремих цільових фондів інституційними одиницями макроекономічного регіону. Окремо вивчається явище мультиплікативного взаємозв'язку між валовим національним продуктом, валовим доходом і кінцевим особистим споживанням.

Реалізований у роботі методичний підхід до кількісного аналізу зв'язку між обсягом доходів і споживання забезпечує можливість отримувати узгоджені оцінки рівня кінцевого поточного використання економічних ресурсів країни, вивчати його структуру у розрізі окремих інституційних одиниць.

**кінцеві споживчі витрати, фактичне кінцеве споживання, співвідношення між доходами і споживанням, методи розрахунку рівня споживання, мультиплікатор рівня споживання**

Одержано 10.04.13

**УДК 657.631**

**О.Г. Михайленко, асп.**

*Кіровоградський національний технічний університет*

## **Методичні рекомендації по здійсненню контролю якості аудиторських послуг**

В статті досліджено законодавчу базу контролю якості аудиторських послуг в частині методики його здійснення. Сформовано і обґрунтовано стадії даного контролю та його процедури. Передбачено основні моменти, які слід враховувати при здійсненні контролю якості аудиту для запобігання помилок та недоліків у процесі перевірки.

**якість аудиту, контроль якості аудиторських послуг, методика, стадії здійснення контролю, вибіркова перевірка**

**О. Г. Михайленко**

*Кіровоградський національний технічний університет*

**Методические рекомендации обеспечения контроля качества аудиторских услуг**

В статье изучена законодательная база контроля качества аудиторских услуг в части методики его проведения. Сформированы стадии данного контроля и его процедуры. Предвидены основные моменты которые нужно учитывать при осуществлении контроля качества аудита для предотвращения ошибок и недостатков в процессе проверки.

**качество аудита, контроль качества аудиторских услуг, методика, стадии контроля, выборочная проверка**

**Актуальність проблеми.** В свій час ринкові відносини та конкурентна боротьба призвели до появи нової форми незалежного контролю – аудиту. Саме він став основою у забезпеченні користувачів різного рівня об'єктивною та достовірною інформацією про фінансово-господарський стан окремо взятих суб'єктів господарювання. Беручи до уваги той факт, що аудит набуває все більшого значення в економіці, все гостріше постає питання про контроль його якості.

Проблема вдосконалення і розвитку системи зовнішнього та внутрішнього контролю пов'язана з об'єктивною необхідністю підвищення якості аудиту з метою задоволення потреб суспільства в достовірній інформації про фінансовий стан підприємств, що вимагає швидкого переходу на сучасні і загальноприйняті методи роботи. Поштовхом до цього також є зростання конкуренції та підвищення вимог до вітчизняних аудиторських фірм при їх виході на якісно новий рівень надання послуг. На даний момент відбувається процес вдосконалення нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності і воно також має стосуватися методики здійснення контролю якості рівня аудиторських послуг.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Проблемні аспекти аудиту досліджувалися як зарубіжними так і вітчизняними вченими. Серед них Адамс Р., Аренс А., Лоббек Дж., Робертсон Дж.К., Бутинець Ф.Ф., Гончарук Я.А., Давидов Г.М., Дорош Н.І., Кулаковська Л.П., Рудницький В.С., Сопко В.В., Усач Б.Ф. та інші. Їхні дослідження стосувалися переважно методики та організації аудиту, але на сьогоднішній день виникла ціла низка питань пов'язаних з контролем якості аудиту, які, на нашу думку, досліджені недостатньо і потребують додаткового вивчення. Одним з таких моментів є методика здійснення даного контролю.

**Метою даної статті** є дослідження законодавчої бази контролю якості аудиторських послуг в частині методики його здійснення, формування та обґрунтування стадій даного контролю і його процедур.

**Викладення основного матеріалу.** Значний час в країні аудиторська діяльність існувала лише на базі Закону України «Про аудиторську діяльність», довго не приймалося рішучих кроків по встановленню стандартів аудиту, але вже у 1998 році було розроблено та затверджено Національні нормативи (стандарти) аудиту, але вони проіснували недовго і в 2003 р. АПУ прийняла рішення в якості національних визнати Міжнародні стандарти, які в подальшому просто змінювали свої редакції. В МСА 2006 року видання здійснюється крок в бік посилення контролю якості та вказується, що фірма зобов'язана впровадити систему контролю якості, яка надала б їй впевненість, що вона в цілому та її персонал дотримуються вимог професійних стандартів та нормативних і законодавчих вимог, а висновки аудиторів, надані фірмою чи партнерами з завдання, відповідають наявним обставинам. Дані положення, з деякими змінами, залишилися і в новій редакції [3]. Крім того, це також регламентується Міжнародним стандарт контролю якості 1 (МСКЯ 1) «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» [3] та Положенням з Національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» [4], які є практично ідентичними. Вищевказані нормативні документи містять основні правила організації системи контролю якості аудиторських послуг, встановлюють її елементи та вимоги до них, але не передбачають методики здійснення даного контролю, не виділяються його основні етапи та процедури. Таким чином кожен суб'єкт аудиторської діяльності має самостійно розробляти методики внутрішнього контролю своєї діяльності, враховуючи всі вимоги законодавства до якості надання аудиторських послуг.

Що ж стосується зовнішнього контролю якості, то на перших етапах становлення аудиту він був практично відсутній. Сюди відноситься сертифікація аудиторів, при здійсненні якої контролювався рівень їхніх знань та регулярне подання звітності, але безпосереднього контролю з боку АПУ спочатку практично не спостерігалось. Пізніше в цьому напрямку було зроблено значний крок і контроль почав здійснюватися через моніторинг питань якості аудиторських послуг та перевірки якості роботи аудиторів. Вимоги до перевірок змінювалися, але практична основа залишилася незмінною. Сьогодні основним документом в якому передбачено основні моменти здійснення зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиту є Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг [5]. В ньому визначається планування, організація та порядок здійснення перевірок. Крім того в додатках до нього наводиться перелік документів, які можуть свідчити про наявність в аудиторській фірмі системи контролю якості та програма її перевірки. Але як і у випадку з внутрішнім контролем, тут не вказані етапи здійснення перевірки. Тому встановимо стадії контролю та вкажемо відповідні процедури їх здійснення, враховуючи передбачені організаційні аспекти та загальні питання програми наведеної в додатку до Положення про зовнішні перевірки. Для цього також варто розглянути основні етапи контролю та здійснення перевірок з аудиту.

Кожна перевірка складається з етапів і частин, які називають стадіями. Аналіз досліджень різних авторів дозволяє нам виділити такі основні стадії здійснення перевірки рівня якості аудиторських послуг окремого суб'єкта аудиторської діяльності: підготовчо-дослідницьку, основну та завершальну стадії. Вони формують план зовнішніх перевірок. Кожна стадія містить процедури, додержання яких гарантують її здійснення. Детальніше кожен етап розглянемо в табл. 1.

Таблиця 1 – Стадії здійснення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг

Стадії	Процедури	Документи, що використовуються
I. Підготовчо-дослідницька	Формування робочої групи	Перелік контролерів передбачених Комітетом з контролю для здійснення перевірок системи контролю якості аудиторських послуг
	Ознайомлення з суб'єктом аудиторської діяльності та формування попереднього файлу перевірки	Витяг з Реєстру про суб'єкт аудиторської діяльності, копії звітів суб'єкта аудиторської діяльності за формою №1-аудит за попередні роки, що перевіряються, Заяву-зобов'язання про нерозголошення конфіденційної інформації
	Повідомлення суб'єкта аудиторської діяльності про проведення перевірки (письмово за 10 календарних днів)	Поштовий чи електронний лист, факсограма, телефонограма
	Заповнення попередньої анкети проведення перевірки системи контролю якості	Форма попередньої анкети проведення перевірки системи контролю якості

Продовження таблиці 1

	Складання попереднього варіанта загального плану і програми аудиту, визначених обсягів робіт, конкретних виконавців	Програма перевірки системи контролю якості аудиторських послуг наведена у додатку до положення про зовнішні перевірки, внутрішні документи суб'єкта аудиторської діяльності
II. Основна	Перевірка дотримання суб'єктом аудиторської діяльності вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо умов її здійснення	Установчі документи (статут), копії сертифікатів аудиторів та свідоцтва про включення
	Перевірка організації контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності	Внутрішні стандарти, методики, інструкції, внутрішні документи
	Перевірка дотримання етичних вимог	Кодекс професійної етики,
	Перевірка відповідності політик та процедур стосовно людських ресурсів	Документи, що містять кваліфікаційні вимоги до фахівців, посадові інструкції про вимоги до працівників аудиторської фірми
	Перевірка відповідності політики, застосовуваних процедур прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом	Документи, в яких зафіксовано підтримку створеної системи інформаційного забезпечення роботи фахівців
	Перевірка виконання окремого завдання	Робочі документи за результатами відповідної аудиторської перевірки
	Моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості	Документи про: відповідальних за моніторинг осіб, порядок та факти інформування про недоліки сця, вжиття заходів за результатами оцінки завершених завдань
III. Завершальна	Складання звіту за результатами перевірки	Робочі документи за результатами перевірки
	Формування висновку про результати перевірки	Звіт за результатами перевірки

Що ж до здійснення внутрішнього контролю якості аудиту, то він в більшій своїй частині є ідентичним зовнішньому. Відмінним є те, що на даному рівні підготовчо-дослідницька стадія містить лише такі процедури як: встановлення відповідального працівника чи групи (у випадку, якщо в аудиторській фірмі сформовано службу з внутрішнього контролю, а не покладено дані обов'язки на окрему відповідальну особу) та складання загального плану і програми перевірки. Це пов'язано з тим, що зникає необхідність ознайомлення з суб'єктом аудиторської діяльності та формування попереднього файлу перевірки і заповненням його анкети.

Друга стадія є ідентичною, але її процедури можуть здійснюватися поетапно і не завжди одночасно. Так, перевірка дотримання суб'єктом аудиторської діяльності вимог Закону України щодо умов її здійснення може проводитися з періодичністю в рік, або

після внесення змін до установчих документів. А от перевірка організації контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності, дотримання етичних вимог та відповідності політик і процедур стосовно людських ресурсів здійснюється з частішою періодичністю, а також у тих випадках коли в цьому виникає необхідність. Постійною процедурою, яка має здійснюватися після виконання кожного завдання з аудиту є перевірка відповідності політики, застосовуваних процедур прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом та перевірка виконання окремого завдання.

На останній завершальній стадії, аналогічно до зовнішнього контролю, складається звіт та формується висновок про результати перевірки, які, враховуючи мікрорівень здійснення контролю, надаються директору аудиторської фірми та доводяться до відома її працівників і не підлягають оприлюдненню. Дані документи призначаються виключно для внутрішнього користування і служать основою для покращення надання аудиторських послуг та підвищення їх якісного рівня.

Враховуючи обсяги перевірки та відведений на її здійснення термін (10 днів – при зовнішньому контролі), зрозуміло, що проведення суцільної перевірки є недоцільним, адже це потребує великих матеріальних і трудових затрат. Тому бажано перевірити й оцінити систему внутрішнього контролю і залежно від отриманих результатів, розширювати сукупність досліджень чи навпаки, довіритися даним аудиторської фірми і провести лише деякі перевірочні процедури, щоб підтвердити довіру до інформації системи внутрішнього контролю. Для цього існує тестування, яке дає змогу вивчити слабкі та сильні сторони внутрішнього контролю і відібрати окремі завдання для перевірки. Крім того це дає можливість вибрати спосіб організації перевірки: суцільний, вибіркового чи комбінований. В переважній більшості випадків надають перевагу вибірковій перевірці, звичайно якщо не виявлено значних недоліків при оцінці системи внутрішнього контролю фірми.

Вибіркова перевірка передбачає застосування перевірочних процедур менше, ніж до 100% масивів інформації, які дають змогу отримати докази і, оцінивши окремі характеристики вибраних даних, поширити дієвість цих доказів на всю сукупність даних. Перевіряючи повинні уважно формувати вибірку з урахуванням мети перевірки, сукупності даних (генеральної сукупності) і обсягу вибірки, оскільки застосування вибіркового способу тісно пов'язане з виникненням ризику не виявлення помилок. Ризик не виявлення збільшується, тому що за межами вибірки можуть залишитися факти порушень та помилок.

Проведення вибіркового дослідження здійснюється з урахуванням певної послідовності дій:

- обирається мета аудиторської вибірки і процедур перевірки, шляхом яких така мета може бути досягнута найкращим чином;
- підбирається інформація, стосовно якої хочуть зробити вибірку;
- здійснюється розподіл генеральної сукупності на дрібніші підсукупності;
- проводиться вибір елементів із генеральної сукупності;
- здійснюється аналіз помилок у вибірці;
- проводиться екстраполяція результатів вибіркової перевірки на всю сукупність інформації;
- переглядається величина ризику вибіркової перевірки.

Також треба враховувати: визначення порогу суттєвості помилок для цілей перевірки; ймовірність існування суттєвих помилок в роботі. Характер, час та обсяг процедур також береться до уваги при складанні загального плану. Тут враховується об'єм робіт, його можлива зміна, вплив інформаційних технологій на процес перевірки та якість роботи внутрішніх контролерів.

**Висновки.** Загалом, запропонована методика здійснення внутрішніх та зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиту є дуже схожими і містять однакові стадії здійснення, частково відрізняючись своїми процедурами. Різниця в їх проведенні формується враховуючи часову різницю здійснення. Зовнішні здійснюються не рідше одного разу на шість років, а внутрішні постійно в процесі проведення аудиторської діяльності. Саме тому важливою частиною методики здійснення зовнішньої перевірки є аналіз стану сформованої внутрішньої системи контролю якості та встановлення рівня довіри до її даних.

Для запобігання помилок та недоліків у здійсненні контролю якості аудиту, при його плануванні крім методики проведення варто передбачити:

- норми навантаження на кожного перевіряючого;
- достатність кваліфікації осіб, які здійснюють перевірку рівня якості (наявність відповідних знань та досвіду роботи);
- можливі фактори ризику та встановити рівень суттєвості помилок;
- методичні вимоги до визначення об'єму контролю (прикладом є включення до перевірки як мінімум по одному файлу за кожним видом завдання з аудиту, як мінімум по одному завданню за кожним відповідальним аудитором);
- спосіб організації перевірки (суцільний, вибірковий чи комбінований);
- застосування експертної оцінки та обсяг завдань, які потребують її здійснення;
- методи оцінки системи внутрішнього контролю та робочої документації за окремо взятим аудиторським завданням.

**Перспективи подальших досліджень** полягають у пошуку ефективних методів контролю за рівень якості аудиторських послуг та у формуванні результативної методики його здійснення, що дозволить підвищити рівень аудиту та ступінь довіри до нього. Адже, на шляху вступу України до Європейського Союзу, перед нашою державою постає ряд питань, які вона має привести у відповідність до встановлених вимог, щоб остаточно утвердитися на шляху євроінтеграції. Однією із таких вимог є дотримання високого рівня якості товарів та послуг, а допомогти цьому може впровадження дієвих методик здійснення перевірок, за результатами яких можна зробити реальні кроки до підвищення рівня якості послуг, однією з яких є аудит.

## Список літератури

1. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844).
2. Концептуальна основа контролю аудиторською діяльністю в Україні, затверджена рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. N 182/3. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/temp/2099327807.doc>.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: «Видавництво «Фенікс», 2010. – 871с.
4. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторями системи контролю якості аудиторських послуг», затверджене рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 №182/4 зі змінами згідно рішення АПУ від 30.06.2011 № 232/9. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/temp/2077494523.doc>.
5. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26.05.2011 № 231/12. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=page.php&id=2>.

**O. Mihaylenko**

*Kirovohrad National Technical University*

**Guidelines to implement the control quality assurance services**

The article explored the legislative base of quality control audit services in part of its implementation. Formed and feasibility stages of this control and its procedures. Analysis Research of different authors allows us to highlight the following main stages of checking the level of quality assurance services an individual subject of activity: training-research the main and final stage they form the plan of external audits. As for the implementation of the internal quality control of audit, it is more his part is identical to the external. The proposed method of implementation of internal and external audits of quality control system audit is very similar and contain the same stage of implementation, castko and their treatments, theiznicâ in their holding is formed taking into account the time difference. The exterior is carried out not less than once in six years, and internal constantly in the process of audit activities. That is why an important part of the technique of external review is to analyse the State of the current internal quality control system and installation confidence level to its data.

**quality assurance, quality control of audit services, methodology, process control, sample**

Одержано 22.10.13

**УДК 336.14**

**Н. С. Педченко, канд. екон. наук, С. І. Заворотній, магістрант**

*Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі», м. Полтава*

## **Бюджетний федералізм у фінансовій системі держави: моделі та принципи**

У статті досліджено проблематику міжбюджетних відносин і зокрема проблеми впровадження бюджетного федералізму у фінансову систему держави. Розкрито теоретичні і практичні аспекти розбудови міжбюджетних відносин на рівні територіальних громад. Здійснено аналіз доходів та видатків місцевих бюджетів за роки незалежності України.

**бюджетний федералізм, моделі бюджетного федералізму, реформа міжбюджетних відносин**

**Н. С. Педченко, С. І. Заворотній**

*Высшее учебное заведение Укоопсоюза «Полтавский университет экономики и торговли», г. Полтава*

**Бюджетный федерализм в финансовой системе государства: модели и принципы**

В статье исследована проблематика межбюджетных отношений и в частности проблема внедрения бюджетного федерализма в финансовую систему государства. Раскрыты теоретические и практические аспекты развития межбюджетных отношений на уровне территориальных общин. Осуществлен анализ доходов и расходов местных бюджетов за годы независимости Украины.

**бюджетный федерализм, модели бюджетного федерализма, реформа межбюджетных отношений**

Важливою проблемою державних фінансів є ефективна організація відносин усередині бюджетної системи, а саме – між бюджетами центрального уряду і органів місцевого самоврядування, на які впливають різноманітні історичні, геополітичні, етнокультурні чинники, які яскраво проявляються у відносинах бюджетного федералізму та пов'язані з тим, що система податково-бюджетних відносин між різними органами влади теоретично може бути заснована на різних поєднаннях рівнів децентралізації за різними напрямками.

© Н. С. Педченко, С. І. Заворотній, 2013