

3. Shuliko, A.O. (2013), "Accounting and analysis of hedging operations by commodity derivatives", Thesis abstract for Cand. Sc. (Economics.), 08.00.09, Ivano-Frankivsk, Ukraine.
4. Burdenko, I.M. (2006), "Methodological aspects of hedge accounting", *Rehionalna ekonomika*, no. 1, pp. 116-121.
5. Prysiachniuk, S.V. (2011), "Concerning the issue of hedge accounting of financial instruments", available at: www.rusnauka.com/31_ONBG_2011/Economics/7_96781.doc.htm (access January 12, 2014).
6. Zhuravlyev, A.P. (1999), "Accounting of derivative financial instruments", Thesis abstract for Cand. Sc. (Economics.), 08.00.12, St. Petersburg, Russia.
7. Klimova, Yu.V. (2011), "Accounting of financial instruments: revision IAS 39 "Financial Instruments: Recognition and Measurement" and IAS 32 "Financial Instruments: Presentation", *Vektor nauki TGU*, no. 1 (15), pp. 234-239.
8. Nikiforova, N.A. (2010), "Features of hedge accounting on the electricity market of Russia in accordance with IAS/IFRS", *Financial magazine*, no. 3, available at: <http://elibrary.ru/item.asp?id=12967666> (access January 24, 2014).
9. Plotnikova, O.V. (2009), "Accounting of derivative instruments and hedging operations", *Vestnik Saratovskogo gosudarstvennogo sotsialno-ekonomicheskogo universiteta*, no. 2(26), pp. 119-123.
10. Accounting regulations (standard) 13 "Financial Instruments", approved by the decree of Ministry of Finance of Ukraine from 30.11.2001, no. 559, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01> (access January 20, 2014).
11. IAS 39 "Financial Instruments: Recognition and Measurement", available at: www.minfin.gov.ua/file/link/364271/file/ias-39_1.pdf (access January 20, 2014).
12. Zubilevych, S.Ya., Kravchenko, I.Yu., Prokopenko, O.O., Shkolnikov, D.G. and Yurevych, N.S. (2002), "Guidance on accounting and financial report drafting of enterprises in Ukraine (according to the national regulations (standards) of accounting) / Accounting and audit reform project in Ukraine", Kyiv, Ukraine.
13. Methodical recommendations about the completing of the financial reporting forms, approved by the Ministry of Finance of Ukraine on March 28, 2013 no. 433, available at: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_fin_otch_433.aspx (access January 20, 2014).
14. IFRS 7 "Financial Instruments: Disclosures", available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_007 (access January 20, 2014).

УДК 657.631

ОСНОВНІ ЕЛЕМЕНТИ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ: ПОЛІТИКА І ПРОЦЕДУРИ

Пономарьова Т.В., к.е.н., доцент, Царенко М.М.

*Харківський національний університет ім. В. Н. Каразіна
Україна, 61022, Харків, майдан Свободи, 4*

tponomareva@mail.ru, mm_tsarenko@mail.ru

Розглядаються законодавчі та теоретичні основи, що регламентують порядок розробки та елементи системи внутрішнього контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності, аналізується зіставність окремих положень Міжнародного стандарту контролю якості 1 (МСКЯ 1) та Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 (ПНПКЯ 1). Аналізуються вимоги МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1 відносно обов'язкових елементів загальної системи внутрішнього контролю якості будь-якого із суб'єктів аудиторської діяльності. Надаються характеристики кожному з 6 обов'язкових елементів загальної системи внутрішнього контролю якості, визначаються їхні особливості та головні завдання, які вирішуються за допомогою цих елементів. Досліджується взаємозв'язок між обов'язковими елементами загальної системи внутрішнього контролю якості та їх взаємозалежність. Підкреслюються обов'язковість, необхідність та значення розробки, впровадження в практичну діяльність та ефективність застосування загальної системи внутрішнього контролю якості. Аналізуються чинники, які впливають на зміст політики та характер процедур, які суб'єкти аудиторської діяльності повинні

врахувати при розробці системи внутрішнього контролю якості. Підкреслюється, що незалежно від обраних суб'єктом аудиторської діяльності форм документування, встановленої політики та процедур або інших окремих питань, рішення яких може залежати від характеристик конкретного суб'єкта аудиторської діяльності або обраних ним методів чи методики проведення аудиту чи іншого завдання з надання впевненості, незмінним та обов'язковим є підпорядкування стратегії бізнесу аудиторських фірм найголовнішій меті – досягненню аудиторською фірмою якості в усіх завданнях, які ця фірма виконує. Дослідження робить наголос на головній тезі МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1 про те, що політика та процедури контролю якості встановлюються суб'єктом аудиторської діяльності для підвищення внутрішньої культури й розуміння персоналом того, що якість – це основне питання при виконанні завдань.

Ключові слова: аудит, система внутрішнього контролю якості аудиторських послуг.

Пономарева Т.В., Царенко М.М. ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ: ПОЛИТИКА И ПРОЦЕДУРЫ / Харьковский национальный университет им. В.Н. Каразина, Украина

Рассматриваются законодательные и теоретические основы, регламентирующие порядок разработки и элементы системы внутреннего контроля качества субъектов аудиторской деятельности, анализируется сопоставимость отдельных положений Международного стандарта контроля качества 1 (МСКК 1) и Положения по национальной практике контроля качества аудиторских услуг 1 (ПНПКК 1). Анализируются требования МСКК 1 и ПНПКК 1 относительно обязательных элементов общей системы внутреннего контроля качества любого из субъектов аудиторской деятельности. Раскрывается характеристика каждого из шести обязательных элементов общей системы внутреннего контроля качества, определяются их особенности и главные задачи, которые решаются с помощью этих элементов. Исследуется взаимосвязь между обязательными элементами общей системы внутреннего контроля качества и их взаимозависимость. Подчеркиваются обязательность, необходимость и значение разработки, внедрения в практическую деятельность и эффективность применения общей системы внутреннего контроля качества. Анализируются факторы, влияющие на содержание политики и характер процедур, которые субъекты аудиторской деятельности должны учесть при разработке системы внутреннего контроля качества. Подчеркивается, что независимо от выбранных субъектом аудиторской деятельности форм документирования, установленных политики и процедур или других отдельных вопросов, решение которых зависит от характеристик конкретного субъекта аудиторской деятельности или выбранных им методов или методики проведения аудита или иного задания по предоставлению уверенности, неизменным и обязательным является подчинение стратегии бизнеса аудиторских фирм главной цели – достижению аудиторской фирмой качества во всех заданиях, которые эта фирма выполняет. Исследование делает акцент на главном тезисе МСКК 1 и ПНПКК 1 о том, что политика и процедуры контроля качества устанавливаются субъектом аудиторской деятельности для повышения внутренней культуры и понимания персоналом того, что качество – это основной вопрос при выполнении заданий.

Ключевые слова: аудит, система внутреннего контроля качества аудиторских услуг.

Ponomareva T.V., Tsarenko M.M. THE MAIN ELEMENTS OF INTERNAL QUALITY CONTROL SYSTEM OF AUDIT SERVICES: POLICY AND PROCEDURES / V.N. Karazin Kharkiv National University, Ukraine

Some legislative and theoretical foundations governing the procedure of developing and the elements of internal quality control system of subjects of auditing are considered and comparability of certain provisions of the International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) and the provisions of the national practice of quality control audit services 1 (PNPQC 1) are analyzed. There is the analysis of ISQC 1 and PNPQC 1 requirements related with mandatory elements of general internal quality control system of any auditing entity. There is the description of each of the 6 required elements of the general internal quality control system and determination their key features and problems solved by these elements. We research the relationship between the elements of internal quality control system and their interdependence. There is the underline of commitment, necessity and importance of development, practical implementation and effectiveness of the general internal quality control system. We analyze the factors that influence policy content and nature of procedures which audit entity should consider in developing an internal quality control. It is emphasized that irrespective of audit entity forms documenting the established policies and procedures or other specific issues whose decisions may depend on the characteristics of the particular audit entity or their elected techniques or methods of conducting audits or another task with giving the assurance is unchanged and mandatory submission of audit firms business strategy aimed most important of all – the achievement of audit firm quality in all tasks that the firm performs. The study focuses on the main thesis ISQC 1 and PNPQC 1 that policy and quality control procedures are established in firms to enhance internal culture and understanding by staff that quality – a major issue in the performance of tasks.

Key words: audit, internal quality control system of audit services.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Необхідність боротьби за підвищення якості аудиторських послуг визнана світовою спільнотою та ведеться в різних країнах світу. Із 15 червня 2006 р. вступив в дію Міжнародний стандарт контролю якості 1 (МСКЯ 1 [1]). Україна теж долучилась до цієї боротьби, та 27 вересня 2007 р. в Україні прийнято Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» (далі ПНПКЯ 1 [2]). Крім того, Рішенням Аудиторської палати України (далі АПУ) від 21.05.2012 р. № 250/1 затверджена «Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні», в якій ключовим напрямком забезпечення якості аудиторських послуг в Україні визначено саме контроль якості. Починаючи з 2010 р., АПУ регулярно здійснює перевірки аудиторських фірм та аудиторів – суб'єктів аудиторської діяльності (далі САД) на предмет оцінки ефективного функціонування систем внутрішнього контролю якості. Для того, щоб боротьба за підвищення якості аудиторських послуг в Україні в цілому була успішною, крім вивчення досвіду інших країн, крім проведення зовнішніх перевірок контролю якості, доцільно САД поглиблювати знання вимог МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1. Адже неможливо будувати систему контролю якості САД без розуміння того, з яких елементів повинна складатися ця система, яким вимогам відповідати, чим характеризуються кожен з елементів загальної системи внутрішнього контролю якості (далі СВКЯ), якими є їх головні завдання та мета. Для цього доцільно охарактеризувати кожен з 6 обов'язкових елементів СВКЯ, окреслив їх основні політику та процедури, та встановити між ними взаємозв'язок. Але також неможливо досягнути успіху в боротьбі за високу якість аудиторських послуг в Україні без вивчення досвіду інших країн, без ознайомлення із працями науковців та аналітиків, які приділили увагу цьому питанню.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблеми контролю якості аудиторських послуг розглядалися у роботах вітчизняних науковців та дослідників: В. П. Бондарь, Ф. Ф. Бутинця, Н. І. Дорош, Н. М. Проскуріної, І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько, Н. С. Шалімової, В. П. Гринь, А. В. Клімова, О. Л. Макєвої, О. І. Міронової, Т. В. Пономарьової, Я. В. Петракова, К. О. Утенкової та ін.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою дослідження є аналіз окремих ключових положень МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1 на предмет розгляду вимог щодо порядку побудови системи внутрішнього контролю якості, їх порівняння між собою щодо складових цієї системи, необхідних для розуміння порядку їхнього застосування на практиці суб'єктами аудиторської діяльності.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Пункт 4 ПНПКЯ 1 [2] вказує: «Аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці, **зобов'язані** розробити та впровадити в свою практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що сама Фірма та її персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються Фірмою, відповідають умовам завдання» [2]. Відповідна норма в п. 11 МСКЯ 1 [1] звучить дещо інакше, але зміст викладеного та ідея зберігаються. Політика та процедури контролю якості встановлюються Фірмою для підвищення внутрішньої культури й розуміння персоналом того, що «якість – це основне питання при виконанні завдань» (п. 18

МСКЯ 1 [1]). МСКЯ 1 [1] та ПНПКЯ 1 [2] визначають 6 елементів СВКЯ: а) відповідальність керівництва за організацію контролю якості на Фірмі; б) відповідні етичні вимоги; в) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, і виконання специфічних завдань; г) людські ресурси; г) виконання завдання; д) моніторинг. Отже, нормативними документами встановлена необхідність, обов'язковість, мета розробки та впровадження СВКЯ, а також визначені її обов'язкові складові. Усі перелічені елементи загальної системи контролю якості взаємозалежні та взаємопов'язані. Відносно кожного з перелічених 6 елементів загальної системи контролю якості САД повинен розробити і політику, і процедури. **Політика контролю якості** – це формалізована сукупність принципів, методів і правил, застосовуваних САД при здійсненні контролю якості аудиторських послуг. **Процедури контролю якості** – це заходи та дії, які здійснює САД для впровадження встановленої політики контролю якості та моніторингу відповідності СВКЯ вимогам МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1. Для досягнення розуміння того, як повинна бути побудована СВКЯ для забезпечення її ефективного функціонування, доцільно розглянути кожен з шести її елементів окремо. У ряді публікацій автори приділяли увагу цьому питанню неодноразово. Наприклад, О. І. Міронова у своїх працях [3, 4] наводила приклади політик та відповідних процедур щодо кожного з елементів, обґрунтовувала необхідність САД до розробки СВКЯ підходити індивідуально, з урахуванням характеристик саме своєї фірми, та аналізувала фактори, які впливають на зміст політики та характер процедур, які САД повинні врахувати при розробці СВКЯ. Адже у відповідності до МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1 характер і зміст політики та процедур залежать від таких чинників, як: розмір Фірми; кількість офісів; операційні характеристики; розмір та специфіка клієнтів; види аудиторських послуг. Особливості застосування вимог МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1 невеликими САД відносно кожного з елементів СВКЯ були проаналізовані О. І. Міроновою та Т. В. Пономарьовою в [5]. При цьому автори спиралися саме на вимоги МСКЯ 1 та підкреслювали необхідність їх відповідного застосування.

Відповідальність керівництва за організацію контролю якості на Фірмі. Метою створення цього елемента є: 1) створення в САД внутрішньої культури, її постійне підвищення; 2) розуміння персоналом САД того, що якість аудиторських послуг, що надаються, – це головне при наданні цих послуг. Цей елемент можна розглядати як велику загальну стратегічну задачу. На керівнику САД – відповідальність за створення відповідного середовища контролю якості, яке включає таке: підхід до питань контролю якості; політику і методи керівництва; формалізовану організовану структуру САД; внутрішню систему комунікацій між персоналом; внутрішню культуру; внутрішньофірмові професійні стандарти; положення про структурні підрозділи; посадові інструкції; кадрову політику; компетентність персоналу; систему заохочення підвищення якості роботи. Саме керівництво САД повинно показувати приклад відносно якості послуг, що надаються (п. 18 ПНПКЯ 1 [2]). І МСКЯ 1, і ПНПКЯ 1 підкреслюють: вся ділова стратегія САД повинна бути підпорядкована головній вимозі – забезпеченню високої якості аудиторських послуг. Цю головну задачу можна назвати політикою САД в складі цього елемента загальної СВКЯ. Зазначимо: між великими та невеликими аудиторськими фірмами існують відмінності (п. 10 ПНПКЯ 1 [2]). Ді МСКЯ 1 [1] зазначає, що не обов'язково дотримуватися всіх його вимог, які не є доречними, наприклад, для одноосібного фахівця-практика, у якого немає персоналу. Зрозуміло, що у випадках відсутності персоналу у фахівця-практика є зовсім нелогічною розробка політики і, відповідно, процедур стосовно призначення самого себе відповідальним за якість. Але якщо одноосібний фахівець-практик вважатиме за потрібне зберегти цей елемент у розробленій ним СВКЯ, він у розробленому САД Положенні з контролю якості (або іншому відповідному документі) буде мінімальним за обсягом та повинен враховувати можливість залучення до процедур контролю на

відповідних етапах належно кваліфікованих зовнішніх осіб. У такому разі в політиках та процедурах необхідно чітко розмежовувати компетенцію кожного учасника процесу надання аудиторської послуги: виконавця аудиту та контролера.

Елемент **«Відповідні етичні вимоги»** також повинен складатися з політики і процедур. Питанню дотримання етичних норм при наданні аудиторських послуг відведено місце і в Законі України «Про аудиторську діяльність» [6], і в МСКЯ 1 [1], і в ПНПКЯ 1 [2], і в Кодексі етики професійних бухгалтерів, які визначають п'ять фундаментальних принципів професійної етики: чесність; об'єктивність; професійна компетентність та належна ретельність; конфіденційність; професійна поведінка. Етичні принципи, можливі загрози втрати незалежності, а також застережні заходи та шляхи вирішення етичних конфліктів розглядалися авторами О. І. Міроновою та А. В. Клімовим [4], які підкреслили: в окремих випадках неможливість усунення загроз незалежності чи зменшення їх до прийняттого рівня може викликати необхідність відмови від виконання завдання. Дотримання усіх принципів професійної етики можна визначити як політичну задачу в складі даного елемента СВКЯ. Процедури – це ті практичні дії, які будуть відповідати виконанню сформульованої політики САД. У процедурах САД з урахуванням характеристик своєї фірми в СВКЯ повинен закріпити конкретні, обов'язкові до виконання, дії. Приклади таких дій наведено в [4], а також розроблені та надані пропозиції щодо застосування на практиці вимог МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1 щодо розробки політики та процедур з етичних питань САД. Так, при виникненні загроз незалежності спочатку пропонується оцінити ці загрози, застосувати відповідні застережні заходи і лише в тому випадку, коли проведені заходи не зменшують ідентифіковані загрози до прийняттого рівня, відмовитися від виконання завдання (або не приймати його взагалі). Обов'язковість дотримання професійної етики – це те, що є об'єднувальним для всіх САД. Крім того, це та вимога, виконання якої розповсюджується на все завдання, та яка тим чи іншим чином повинна бути присутня в усіх елементах СВКЯ.

Аналіз змісту елемента **«Прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, і виконання специфічних завдань»** також є підтвердженням взаємозв'язку та взаємозалежності елементів загальної системи контролю якості. Цей елемент повинен містити положення, які стосуються й етичних вимог, й окремих питань елементів «Людські ресурси» та «Виконання завдання». Формулюючи основні напрями політики в даному елементі, САД повинен, по-перше, дотриматися обов'язкових до виконання вимог МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1, по-друге, врахувати особливості діяльності клієнта та умови завдання, по-третє, врахувати характеристики та можливості своєї аудиторської фірми. Дослідники пропонують для вирішення цих питань різні підходи. Наприклад, В. П. Коваленко [7] пропонує створювати банк нормативно-правового забезпечення процесу аудиту для однорідних груп підприємств, які є клієнтами конкретної аудиторської фірми, із застосуванням таких загальних принципів систематизації цієї інформації: за сферами бізнесу клієнта; за термінами регулювання діяльності; за ступенем нормативно-правового регулювання окремих параметрів об'єкта аудиту. Ця пропозиція не забезпечить виконання усіх вимог МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1, але може розглядатися як одна із корисних складових достатньо складного процесу прийняття завдання і від нового, і від постійного клієнта. При цьому, прийняття рішення стосовно створення банку нормативно-правового забезпечення процесу аудиту для однорідних груп підприємств може розглядатися як політика, а конкретні дії щодо втілення цього рішення САД – це процедури. Слід зауважити: процедури прийняття нового клієнта та процедури прийняття нового завдання від клієнта, з яким співпраця вже мала місце, – це різні процедури. Також процедури прийняття клієнта або прийняття завдання у великих Фірм та в одноосібного фахівця-практика також різні. Але можна стверджувати, що чи то велика фірма, чи то одноосібний фахівець-практик, політика та

процедури можуть бути різними, але у відповідності до вимог МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1 вони повинні бути розроблені, впроваджені та задокументовані. Проблема комплексного підходу до процедурного забезпечення аудиту взагалі присвячено ряд публікацій, тому що це питання має величезне значення на будь-якому етапі виконання аудиторської перевірки. Так, на основі аналізу та узагальнення вітчизняного та зарубіжного досвіду аудиторської діяльності автором монографії [8] Н. М. Проскуріною виконані конкретні розробки та пропозиції щодо планування аудиту, визначення аудиторського ризику, розрахунку рівня суттєвості, ціноутворення аудиторських послуг. Більшість цих питань безпосередньо стосуються іншого елемента СВКЯ, який має назву «Виконання завдання». Але також вони мають велике значення й з точки зору розробки та впровадження політики та процедур САД щодо цього елемента СВКЯ «Прийняття завдання...». Адже послідовність здійснення аудиту та його планування, принципи, закономірності і методичні підходи чого були досліджені Н. М. Проскуріною, починаються саме з прийняття клієнта (або окремого завдання) [8]. Підтвердженням даної тези можна визнати таке: МСКЯ 1 в частині застосування вимог до цього елемента не містить міркувань, які стосуються лише невеликих фірм [5]. Висновок з цього приводу може бути таким: усі міркування стосовно прийняття та продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань однакові як для невеликих, так і для всіх інших суб'єктів аудиторської діяльності; чинників, які б могли суттєво вплинути на зміст політики та характер процедур, які САД повинен врахувати при розробці саме цього елемента СВКЯ, МСКЯ 1 не виділяє.

Елемент СВКЯ «**Людські ресурси**». Людський фактор з точки зору розробки та впровадження політики та процедур цього елемента СВКЯ розглядається в розрізі трудових відносин та виконання робіт. Незалежно від того, яким чином оформлені відносини з працівником, у відповідності до норм МСКЯ 1 і ПНПКЯ 1 САД зобов'язаний впровадити таку політику та процедури, які б надали обґрунтовану впевненість у тому, що Фірма має достатньо персоналу, здібності, компетентність та відданість етичним принципам, які дають змогу надавати аудиторські послуги згідно з Професійними стандартами, законодавчими і нормативними вимогами, і дають можливість Фірмі або Керівнику групи із завдання надавати висновки (звіти), що відповідають умовам завдання. Політика САД у питанні використання людських ресурсів повинна відображати позицію керівництва стосовно: прийняття на роботу; оцінки роботи; кваліфікації; компетентності; можливості кар'єрного росту; посадові підвищення; заохочення; оцінку потреб у персоналі. Процедури САД у питанні використання людських ресурсів – практичні дії, які визнані необхідними до виконання у відповідності з обраною політикою. Міронова О. І. у своїх працях [3, 4] навела приклади найбільш типових політик та відповідних процедур щодо цього елемента СВКЯ. Актуальним для цього елемента СВКЯ є загальна норма п.Д1 МСКЯ 1 [1] про те, що слід враховувати розмір та обставини Фірми. Так, у разі відсутності персоналу в САД дотримання усіх вимог МСКЯ 1 стосовно цього елемента не є доречним, а невеликі фірми, наприклад, можуть використовувати менш формалізовані методи оцінки показників роботи свого персоналу.

Елемент СВКЯ аудиторських послуг «**Виконання завдання**» в МСКЯ 1 і в ПНПКЯ 1 надано докладно. В одному загальному елементі виділено такі етапи: призначення групи за завданням; безпосереднє виконання роботи (завдання); консультації; розбіжності в думках під час виконання завдання; перевірка контролю якості виконаного завдання; документація по завданню. Для розуміння побудови даного елемента СВКЯ необхідно надати стисло характеристику цих етапів.

Призначення групи за завданням. Питання розподілу відповідальності в МСКЯ 1 і в ПНПКЯ 1 чітко регламентоване: відповідальність за виконання кожного завдання покладається на керівника групи (партнера із завдання). Політика повинна містити такі

положення: всім членам групи необхідно розуміти загальне завдання групи та роль кожного учасника, напередодні виконання завдання слід спланувати розподіл обов'язків, часу виконання, відповідальності, слід розуміти характер та порядок взаємовідносин всередині групи та з представниками клієнта; при призначенні групи – співвідносити особливості завдання (з позиції галузі, в якій працює клієнт, необхідність застосування спеціальних знань, інформаційних технологій тощо) із завданнями та компетентністю персоналу, що призначається на виконання завдання; всі учасники групи повинні виконувати завдання осмислено, з глибоким розумінням політики САД відносно контролю якості та необхідності виконання усіх процедур, що передбачені як професійними, так і внутрішньо фірмовими стандартами. Фактично проведені процедури повинні бути задокументовані.

Безпосереднє виконання роботи (завдання). Виконання завдання також можна розділити на етапи: планування, виконання (включає вивчення бізнесу клієнта, ознайомлення з документами попередньої перевірки, виконання завдання по суті тощо); нагляд (контроль); перевірку; документування; інформування про результати виконання завдання. Відносно кожного етапу виконання завдання також повинні бути розроблені та впроваджені політика та процедури контролю якості. Зрозумілим є взаємозв'язок між розмірами та характеристиками САД та політикою і процедурами, впровадженими СВКЯ: чим більше за чисельністю група із завдання, тим детальніше планування, складніше нагляд під час виконання завдання, тим більшої уваги потребує документування та ін. При розробці Положення з контролю якості САД повинен враховувати лише те, що є доречним та доцільним саме для нього. Особливого значення саме під час безпосереднього виконання завдання набувають теоретичні, методологічні та організаційні підходи до формування процедурного забезпечення. Автором монографії [8] Проскуріною Н. М. основний акцент зроблено на комплексному підході до вибору аудиторських процедур з метою досягнення конкретних цілей аудиту, на обґрунтуванні їх відповідності, достатності та ефективності. Крім того, відносно запропонованих аудиторських процедур автором розглядаються фактори впливу на їх вибір. Саме це має велике значення для виконання однієї з головних вимог МСКЯ 1: діяти відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики; Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти) надавати такими, щоб вони відповідали умовам завдання.

Консультації. Йдеться не про консультування як послугу. Це консультації, в отриманні яких виникає потреба саме керівником або членами групи в процесі виконання завдання, тобто виникають складні та спірні питання. Політика та процедури САД у цьому питанні повинні бути такими, щоб: отримання таких консультацій було не тільки можливим, але в окремих випадках обов'язковим; в наявності були достатні ресурси для таких консультацій. Політика – це описані правила. Практика – їх фактичне виконання, як, наприклад, фактичне документування не тільки звернення за консультацією та суть питання, але і характер та зміст отриманих результатів. У великих та в невеликих САД ці підходи будуть різними. Відносно консультацій МСКЯ 1 [1] містить спеціальні міркування стосовно невеликих фірм (п. Д 40), на чому зробили наголос у своїй праці О. І. Міронова та Т. В. Пономарьова [5]. Автори підкреслили можливість невеликих САД звертатися для консультацій до зовнішніх, відповідно кваліфікованих осіб.

Розбіжності в думках під час виконання завдання. При виникненні розбіжностей в думках членів групи, що виконує завдання, САД зобов'язаний забезпечити розгляд та рішення усіх розбіжностей. Цей підхід – політика, практичні дії – процедури САД в даному питанні. Усі вони повинні бути затверджені та прописані в Положенні з контролю якості САД. Як і в інших елементах СВКЯ, у великих та в невеликих САД ці

підходи відносно того, як потрібно діяти та як необхідно ці дії документувати при виникненні розбіжностей в думках під час виконання завдання, можуть бути різними. Розбіжності в думках, які виникли під час виконання завдання та не були розглянуті належним чином, можуть призвести до небажаних наслідків. Наприклад, небажаним наслідком може стати скарга від клієнта (невиключно). Петраков Я. В. проаналізував методологічні засади контролю якості аудиторських послуг в Україні та світі взагалі [9] та на прикладі Німеччини підкреслив: контроль за здійсненням аудиту проводиться у випадку підозри, що аудитор припустився помилки або є скарга від клієнта. У таких випадках в Німеччині контроль якості складається з контролю організації аудиторської компанії та контролю виконання окремого завдання. В Україні АПУ теж реагує на отримані скарги. Одним із варіантів такого реагування може бути зовнішня перевірка САД з боку АПУ, яка може відрізнятися від звичайної планової. Порядок проведення зовнішніх перевірок запропонований К. О. Утенковою [10], яка розглядає метод зовнішньої перевірки (взагалі) як спосіб підтвердження відповідності СВКЯ вимогам МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1 та надає приклад програми зовнішньої перевірки СВКЯ (планової). Цей підхід може бути застосований також для елемента СВКЯ – «Моніторинг», який дещо докладніше розглянутий далі.

Документація по завданню. Основні політичні цілі в питанні документації по завданню можна втілити у формулювання позиції САД стосовно вирішення таких завдань: формування остаточних файлів виконаного завдання слід робити своєчасно, після завершення завдання; конфіденційність повинна бути визначена умовою, обов'язковою до виконання; безпечне зберігання, цілісність, зрозумілість та відтворюваність документації із завдання слід розглядати не тільки як умови, обов'язкові до виконання всім персоналом САД, але й як вимогу, що передбачає розробку та виконання додаткових, строго регламентованих заходів; період зберігання документації із завдання кожен САД може визначати самостійно, але з урахуванням вимог законодавства, регуляторних або інших нормативних вимог; документація є власністю САД. Виходячи з цього, слід розробити процедури та заходи, будувати взаємовідносини з клієнтами та персоналом. Важливим є те, що відносно цієї вимоги не можна ділити САД на великі та невеликі фірми. Оформленню аудиторських документів приділяли увагу всі дослідники, праці яких проаналізовані даним дослідженням.

Перевірка контролю якості виконаного завдання. Слід врахувати обов'язково таке: на кожному відповідному етапі виконання завдання (наприклад, договірному, етапі планування, безпосередньо під час виконання аудиторських процедур та на завершальному етапі, до підписання звіту та інших підсумкових документів) повинна бути залучена відповідно кваліфікована зовнішня особа – контролер якості. Участь такого фахівця повинна бути не лише оформлена документами про співпрацю (договір, акт виконаних робіт, звіти та ін.), вона повинна бути підтверджена відповідними робочими документами. Правила до цих питань та підходи, описані в Положенні з контролю якості САД сформуєть політику, а процедури – це розроблені, впроваджені та задокументовані фактичні дії. Стосовно цього питання у своїй праці О. І. Міронова та Т. В. Пономарьова [5] підкреслюють: деякі одноосібні практики чи невеликі фірми можуть скористатися послугами інших фірм, найняти для цього відповідно кваліфіковану зовнішню особу. Отже, на політику і процедури щодо цього елемента також впливає такий чинник, як, наприклад розмір САД.

Моніторинг. Моніторинг – це процес, що включає в себе розгляд та оцінку системи контролю якості Фірми включно з періодичною перевіркою деяких завершених завдань, який має надати Фірмі обґрунтовану впевненість, що її система контролю якості працює ефективно. Моніторинг є необхідним інструментом контролю якості САД. Незалежно від розмірів та статусу САД згідно з МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1 САД повинен здійснювати моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості.

Моніторинг має включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості Фірми, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань. Це – мета та головне завдання моніторингу. Виходячи з цього САД повинен визначити в своєму Положенні з контролю якості як свою політику, так і процедури з цього питання. Стосовно моніторингу в політиці та процедурах САД повинні бути закріплені такі моменти: регулярність проведення; охоплення діяльності усіх керівників груп; наявність залежності процедур моніторингу від розміру САД, кількості та розташування офісів, результатів попередніх моніторингових процедур, ступені повноважень персоналу та офісів, складності практики та організації САД; ризиків, що пов'язані з клієнтами та конкретними завданнями; можливість залучення зовнішніх осіб; необхідність документування процедур та результатів; необхідність ознайомлення персоналу САД з результатами моніторингу, а також прийнятими на його підставі управлінськими рішеннями (включаючи внесення змін в політику та процедури, кадрові зміни тощо). Цьому елементу в СВКЯ приділялася увага в ряді публікацій [3, 4, 6, 8, 10]. Дослідники та науковці підкреслюються важливість та значення даного елементу для СВКЯ. Моніторинг, проведений у відповідності до вимог МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1, має можливість своєчасно вносити необхідні зміни та покращення в методику та організацію проведення аудиту і таким чином впливати на підвищення якості аудиторських послуг.

ВИСНОВКИ

Отже, досягнення високої якості аудиторських послуг може забезпечити ефективна система внутрішнього контролю якості аудиторських послуг. А якість – це основне питання при виконанні завдань. Забезпечити якість без знання вимог законодавства стосовно складу та порядку побудови системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг неможливо. Тому знання всіх елементів цієї системи, вимог мети та основних завдань кожного з них – необхідні. Саме розуміння вимог законодавства, знайомство з науковими розробками та результатами досліджень у поєднанні з розробленою та впровадженою системою внутрішнього контролю якості сприятиме підвищенню якості аудиторських послуг та, відповідно, підвищенню довіри суспільства до результатів аудиторської діяльності.

Перспективи подальших досліджень можна розглядати ще в напрямку залучення науковців до розробки Положень з контролю якості для окремих САД. Наукові дослідження стосовно методики розробки Положень з контролю якості з урахуванням різних вимог САД допоможуть аудиторам-практикам та забезпечать підняття рівня якості аудиторських послуг в окремих суб'єктах господарювання та, відповідно, в Україні в цілому.

ЛІТЕРАТУРА

1. Міжнародний стандарт контролю якості 1. — [Чинний від 2010-01-05]. — К. : Аудиторська палата України, 2010. — I, 806 с. — (Національний стандарт України).
2. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1, затверджене Рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/4: станом на 1 липня 2011 р. [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Аудиторської палати України. — Режим доступу : [http:// www.apu.com.ua /rishennya-apu](http://www.apu.com.ua/rishennya-apu).
3. Міронова О. І. Аудиторська діяльність: організація системи внутрішнього контролю якості / О. І. Міронова. — Х. : Фактор, 2009. — 352 с.
4. Практичний аудит: анфас та профіль / А. Клімов, О. Міронова, В. Пантелеев, К. Утенкова. — Х. : Фактор, 2010. — 720 с.
5. Міронова О. І. Опис та характеристика методики розробки системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг невеликими аудиторськими фірмами у відповідності до норм МСКЯ 1 та норм ПНПКЯ 1 / О. І. Міронова, Т. В. Пономарьова // Аудитор України. — 2014. — № 1(218). — С. 11—17.

6. Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII Про аудиторську діяльність / Верховна Рада України. — Офіц. вид. — К. : Парлам. вид-во, 1993. — № 23.
7. Коваленко В. П. Концептуальна основа процесу забезпечення якості аудиторських послуг / В. П. Коваленко // Вісник Запорізького національного університету : зб. наук. статей. Економічні науки. — 2009. — № 1(4). — С. 100—102.
8. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика : монографія / Н. М. Проскуріна. — К. : Інформ.-аналіт. агенство, 2011. — 739 с.
9. Петраков Я. В. Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг в Україні та світі [Електронний ресурс] / Я. В. Петраков. — Режим доступу : http://www.esteticamente.ru/portal/Soc_Gum/Vcndtu/2009_38/20.htm.
10. Утенкова К. О. Аудит : навч. посіб. / К. О. Утенкова. — К. : Алерта, 2011. — 408 с.

REFERENCES

1. *Mizhnarodniy standart kontrolyu yakosti I* (2010), [International Federation of Accountants, International Standards on Quality Control 1], Audit Chamber of Ukraine, part 1, Kyiv, Ukraine.
2. Audit Chamber of Ukraine (2011), “The provisions of the national practice of quality control audit services 1”, available at: <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu> (access January 15, 2014).
3. Mironova, O. I. (2009), *Audytorska dialnist: organizatsiya systemy vnutrishnogo kontroliu yakosti* [Auditing: the organization of the internal quality control], Factor, Kharkiv, Ukraine.
4. Klimov, A., Mironova, O., Pantelev, V. and Utenkova, K. (2010), *Practichniy audit: ANFAS ta PROFIL* [Practical audit: Anfas and profile], Factor, Kharkiv, Ukraine.
5. Mironova, O. I. and Ponomarova, T. V. (2014), “Description and characteristics of development of methods of internal audit services quality control by small audit firms in compliance with MSKYA 1 and PNPKYA 1”, *Audytory Ukrainy*, no. 1(218), pp. 11-17.
6. The Verkhovna Rada of Ukraine (1993), *Zakon Ukrainy № 3125-XII Pro auditorsku diyalnist* [Law of Ukraine, № 3125-XII On Auditing], Kyiv, Ukraine.
7. Kovalenko, V.P. (2009), “The conceptual framework of the process quality assurance of audit services”, *Visnyk Zaporizkogo natsionalnogo universitetu : zbirnyk naukovykh statey. Ekonomichni nauki*, no. 1(4), pp. 100-102.
8. Proskurina, N.M. (2011), *Protsedurne zabezpechennya audytu. Teoria ta praktyka* [Procedural provision of audit. Theory and practice], monograph, Informatsiino analitychne ahenstvo, Kyiv, Ukraine.
9. Petrakov, Y.V. (2009), “Methodological principles of quality control of audit services in Ukraine and in the world”, available at: www.esteticamente.ru/portal/Soc_Gum/Vcndtu/2009_38/20.htm (access February 6, 2014).
10. Utenkova, K.O. (2011), *Audyt* [Audit] tutorial, Alerta, Kyiv, Ukraine.

УДК 657.212:336.717.132.4:658.14.0111

ФОРМУВАННЯ ПОЛІТИКИ УПРАВЛІННЯ ДЕБІТОРСЬКОЮ ЗАБОРГОВАНІСТЮ

Рибалко О.М., к.е.н., доцент, Тітова А.І.

*Запорізький національний університет
Україна, 69600, м. Запоріжжя, вул. Жуковського, 66*

nataliya_rybalko@mail.ru, anya.titova.92@mail.ru

У процесі управління оборотним капіталом підприємства важливе значення мають питання управління дебіторською заборгованістю. Ефективність діяльності підприємства безпосередньо залежить від послідовності і правильності рішень, які приймаються менеджерами усіх рівнів, адже кожне прийняте управлінське рішення спричиняє рух фінансових потоків, що впливають на фінансовий результат діяльності підприємства. Забезпечення оптимального обсягу дебіторської заборгованості є актуальною проблемою для усіх підприємств. Адже через управління