

эффективной системы гарантирования экономической безопасности отечественных субъектов малого предпринимательства.

Ключевые слова: малое предпринимательство, экономическая безопасность, функциональные механизмы укрепления.

Popovichenko Yu.A. Functional mechanisms of strengthening of economic security of small business entities

The necessity of improvement of public policy of strengthening of economic security of sector of small enterprise of national economy is well-proven. Grounded functional mechanisms of public policy in the field of strengthening of economic security of small enterprises, certainly necessary stage of its realization and list of measures and facilities of public policy, which in an aggregate will assist development of the effective system of guaranteeing of economic security of domestic small business entities.

Keywords: small enterprise, economic security, functional mechanisms of strengthening.

УДК 657

Управляющий партнер Д.С. Сушко, канд. экон. наук – ТОВ "Аудиторська компанія "П.С.П. Аудит"

СУПУТНІ ПОСЛУГИ В СИСТЕМІ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Розглянуто місце супутніх аудиту послуг у системі аудиторської діяльності. Проведено критичний аналіз стану вітчизняного ринку аудиторських послуг, досліджено динаміку змін у структурі аудиторських послуг згідно з вітчизняним законодавством, наведено зарубіжний досвід щодо видів супутніх аудиту послуг.

Ключові слова: послуги аудиту, супутні послуги, класифікація супутніх послуг аудиту.

Постановка проблеми. З розвитком ринкових відносин в Україні відбувається динамічний розвиток ринку аудиторських послуг. Процес реформування нормативно-правової бази і створення спеціальних механізмів у сфері послуг аудиту сприяє забезпеченню особистих, корпоративних та державних інтересів, визначає потреба розгляду теоретичних основ послуг аудиту, зокрема і супутніх аудиту послуг як їх важливої складової. Одним з актуальних питань, які потребують удосконалення, є визначення видів аудиторських послуг та побудова відповідної класифікації таких послуг.

Мета дослідження полягає у визначенні видів супутніх аудиту послуг та порівнянні класифікації аудиторських послуг в Україні та інших країнах з метою формування їх класифікації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Найбільш вагомі дослідження з питань надання аудиторських послуг проведені вітчизняними та зарубіжними вченими, зокрема, Р.А. Алборовим, С.М. Бичковою, Ф.Ф. Бутицем, В.П. Бондарем, Л.І. Вороніною, А.М. Герасимовичем, А.Я. Гончаруком, Г.М. Давидовим, Ф.Л. Деффлізом, Г.Р. Дженіком, Н.І. Дорош, А.Г. Загороднім, С.Я. Зубілевич, Р.А. Костирко, Є.А. Крупченко, М.Л. Макальською, Н.І. Петренко, О.А. Петрик, Н.А. Пірождковою, О.Ю. Редько, В.М. О'Рейллі, В.С. Рудницьким, Н.Г. Сичовим, В.В. Скобарою, Я.В. Соколовим, В.П. Суйцем, О.О. Тереховим, Б.Ф. Усачем, М.Б. Хіршем, Л.С. Шатковською, М.М. Шигун, А.Д. Шереметом та ін. З урахуванням напрацювань вчених, необхідним є подальше дослідження удосконалення класифікації аудиторських послуг в Україні, зокрема супутніх.

Виклад основного матеріалу. Аналіз ринку аудиторських послуг щодо структури замовлень у сфері аудиту, за офіційними даними Аудиторської палати України (АПУ) свідчить про значне переважання у 2006 р. супутніх аудиторських послуг (77847 од. – 70 %) порівняно з аудитом фінансової звітності. Ця тенденція збереглася і в 2010 р., в якому обсяг наданих супутніх послуг становив 112984 од. або 74 % від обсягів виконаних робіт. Динаміку супутніх послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності в 2008-2011 рр. наведено на рисунку.



Рис. Супутні послуги, надані суб'єктами аудиторської діяльності в 2008-2011 рр. [8]

Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначає Аудиторська палата України відповідно до стандартів аудиту. Ст. 3 Закону України "Про аудиторську діяльність" регламентовано, що аудитори (аудиторські фірми), крім аудиту, можуть надавати "інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема, по веденню та відновленню бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінювання стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання" [1]. Окрім цього, аудитори (аудиторські фірми) можуть проводити перевірку іпотечного покриття відповідно до Закону України "Про іпотечні облигації" [2].

Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), також прийнятий рішенням Аудиторської палати України [7] від 22.12.2011 № 244/14. Цей перелік охоплює три групи:

- Група I. Послуги у сфері аудиту.

- Група II. Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України "Про аудиторську діяльність".
- Група III. Організаційне та методичне забезпечення аудиту.

Відповідно до глосарію Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, супутні послуги (related services) – це послуги, які включають узгоджені процедури та підготовку інформації [3]. Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг, охоплюють: завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації; завдання з підготовки фінансової інформації.

Зазначені послуги не передбачають висловлення впевненості аудитора, оскільки аудитор надає звіт про фактичні результати виконання узгоджених процедур або виступає як бухгалтер, виконує процедури, які не призначені та не дають можливості висловити думку. Склад послуг, які можуть надавати суб'єкти аудиторської діяльності в Україні, змінювався відповідно до розвитку вітчизняного законодавства, що регламентує аудиторську діяльність. Вказані зміни наведені у таблиці.

Табл. Зміни нормативного регулювання щодо переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)

1998 р. Національні нормативи аудиту (втрапили чинність з 2003 р.)	2007 р. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)	2011 р. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) (чинний)
I. Аудит	I. Завдання з надання впевненості, зокрема: <i>Аудит історичної фінансової інформації</i> <i>Огляд історичної фінансової інформації</i> <i>Завдання з надання впевненості, що не є аудитом або оглядом (всього 17 видів)</i>	1.1. Завдання з надання впевненості, зокрема: <i>Аудит історичної фінансової інформації</i> <i>Огляд історичної фінансової інформації</i> <i>Завдання з надання впевненості, що не є аудитом або оглядом (всього 17 видів)</i>
	II. Супутні послуги (визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг), зокр.:	1.2. Супутні послуги (визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг), зокр.:
	<i>Оглядова перевірка</i>	<i>Завдання з виконання погоджених процедур</i>
<i>Операційна перевірка</i>	<i>Завдання з підготовки фінансової інформації</i>	<i>Завдання з підготовки фінансової інформації</i>
Компіляція (трансформація обліку)	III. Інші послуги (визначені Законом України "Про аудиторську діяльність") (всього 13 видів)	2. Інші послуги (визначені Законом України "Про аудиторську діяльність") (всього 13 видів)
	IV. Організаційне і методичне забезпечення аудиту	3. Організаційне і методичне забезпечення аудиту
	<i>Розроблення і видання методичних матеріалів</i>	<i>Розроблення і видання методичних матеріалів</i>
	<i>Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів</i> <i>Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг</i>	<i>Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів</i> <i>Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг</i>

Окреслення у вітчизняному законодавстві спектра аудиторських послуг забезпечує підвищення прозорості ринку та розширення ділових контактів, сприяє взаємодії користувачів інформації, встановлює довіру між ними.

Вивчення наведених нормативних вимог щодо визначення складу супутніх послуг дає змогу визначити, що Національними нормативами аудиту склад послуг розглядався досить широко, на відміну від складу супутніх послуг, визначеного Переліком послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), котрий за основу приймає Міжнародні стандарти супутніх послуг 4400 "Завдання з використання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації" та 4410 "Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності" [4]. Відповідно, на сьогодні до супутніх послуг в Україні належать завдання з виконання погоджених процедур та завдання з підготовки фінансової інформації.

Завдання з використання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації передбачає потреба узгодження визначених аудиторських процедур аудитором, суб'єктом господарювання і будь-якими відповідними третіми особами, зокрема, це може бути виконання аудитором певних процедур стосовно окремих статей фінансових даних (дебіторської, кредиторської заборгованості) або фінансової звітності з обов'язковим наданням звіту про фактичні результати. Завдання з підготовки інформації обумовлює, що аудитор використовує не аудиторський досвід, а бухгалтерський для збирання, класифікації та узагальнення фінансової інформації, зокрема, це може бути представлення узагальненої інформації у формі, зручній для оброблення та розуміння, без перевірки тверджень, на яких ґрунтується така інформація.

На відміну від вітчизняного досвіду щодо трактування супутніх послуг як послуг, які включають узгоджені процедури та підготовку інформації, в Російській Федерації супутні аудиту послуги розглядають як підприємницьку діяльність, що здійснюється аудиторськими організаціями, крім проведення аудиту. Зокрема, супутні послуги аудиту трактують широко та класифікують за двома ознаками з таким поділом на послуги контролю, інформаційні та послуги дії:

- послуги, сумісні з проведенням у суб'єкта господарювання обов'язкової аудиторської перевірки;
- послуги, несумісні з проведенням у суб'єкта господарювання обов'язкової аудиторської перевірки.

До послуг дії відносять послуги зі створення документів, склад яких встановлений в договорі з суб'єктом господарювання, раніше суб'єктом господарювання не створених. До послуг контролю відносять послуги з перевірки документів на предмет їх відповідності критеріям, узгодженим аудиторською організацією з суб'єктом господарювання; контроль ведення обліку і складання звітності; контроль нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів; тестування бухгалтерського персоналу суб'єктом господарювання. До інформаційних послуг відносять: послуги з підготовки усних і письмових консультацій з різних питань; проведення навчання, семінарів, "круглих столів"; інформаційне обслуговування та видання методичних рекомендацій і т.ін. [9].

Відповідно до ст. 4 Федерального закону Російської Федерації [10] та Федерального правила (стандарту) аудиторської діяльності Російської Федерації № 24 "Основні принципи Федеральних правил (стандартів) аудиторської діяльності, що мають відношення до послуг, які можуть надаватися аудиторськими організаціями і аудиторами" супутні аудиту послуги включають оглядову перевірку, узгоджені процедури та компіляцію фінансової інформації. Такий поділ є близьким до визначення складових супутніх послуг в Україні до 2003 р., формульованого Національними нормативами аудиту [5], зокрема пп. 7, 17-20 Нормативу № 1 "Вимоги національних нормативів аудиту", які втратили чинність.

Висновки та пропозиції. Трактуючи супутні послуги в Україні у складі оглядової перевірки, операційної перевірки, компіляції (трансформації обліку) з 2007 р. зазнало зміни, зумовленої прийняттям Аудиторською Палатою України Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми). На сьогодні склад супутніх послуг аудиту охоплює дві групи: 1) завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації та 2) завдання з підготовки фінансової інформації. Такі зміни відповідають положенням міжнародних стандартів з контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Література

1. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р., № 3125-XII. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12/print1330036958163291>.
2. Закону України "Про іпотечні облігації" від 22 грудня 2005 р., № 3273-IV. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3273-15/print1353519266900981>.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року : пер. з англ. О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зеніна, О.В. Гик, С.Г. Бінбер. – 2010. – Ч. 1. – 236 с.
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року : пер. з англ. О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зеніна, О.В. Гик, С.Г. Бінбер. – 2010. – Ч. 2. – 236 с.
5. Національні нормативи аудиту, затверджені Аудиторською палатою України від 18.12.1998 р., № 73. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.5040.2&nobreak=1> (втратили чинність).
6. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми): Затверджено рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 р., № 182/5. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.aru.com.ua/files/ris/734345289.doc>.
7. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми): Затверджено рішенням Аудиторської палати України від 22.12.2011 р., № 244/14. [Електронний ресурс]. – Доступний з http://www.balance.ua/sai/sprav_info/perechen_aydutor.htm.
8. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні // Аудиторська палата України. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.aru.com.ua/informatsiya-prostan-auditorkoji-diyalnosti-v-ukrajini>.
9. Услуги, сопутствующие аудиту (на примере постановки бухгалтерского учета в коммерческих организациях) : монография / Л.В. Перекрестова, Т.И. Черненко. – Волгоград : Вид-во ВолГТУ, 2004. – 79 с.
10. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30 декабря 2008 г., № 307-ФЗ (с изменениями). [Электронный ресурс]. – Доступный с <http://www.base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=113678>.

Сушко Д.С. Сопутствующие услуги в системе аудиторской деятельности

Рассмотрено место сопутствующих аудиту услуг в системе аудиторской деятельности. Проведен критический анализ состояния отечественного рынка аудиторских услуг, исследована динамика изменений в структуре аудиторских услуг согласно отечественного законодательства, приведен зарубежный опыт относительно видов сопутствующих аудиту услуг.

Ключевые слова: услуги аудита, сопутствующие услуги, классификация сопутствующих аудиту услуг.

Sushko D.S. Related services in the system of auditing

The place of relative auditing services in the system of auditing activities has been considered. The critical analysis of the state of national market of auditing services has been carried out as well as the foreign experience concerning the types of relative auditing services has been presented, the dynamic of changes in the structure of audit services under national legislation has been researched.

Keywords: audit services, related services, classification of related audit services.

УДК 336.14:352(477) Аспір. І.Р. Кухар¹ – Львівський НУ ім. Івана Франка

КОНТРОЛЬ ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ УКРАЇНИ

Розглянуто основні проблеми та необхідність вдосконалення системи фінансового контролю в Україні, запропоновано шляхи реформування фінансового контролю в Україні.

Місцеве самоврядування здійснюється на принципі поєднання місцевих і державних інтересів, бо дієвий контроль на всіх стадіях бюджетного процесу стосовно місцевих бюджетів у цілому забезпечує і належне виконання державного бюджету.

Ключові слова: контроль, Державна контрольно-ревізійна служба, місцеві бюджети.

Контроль виконання місцевих бюджетів має важливе значення у забезпеченні функціонування фінансового механізму органів місцевого самоврядування, що пояснюється дефіцитністю місцевих бюджетів, їх дотаційністю, недоліками під час формування дохідної частини бюджету та рівнем порушень у використанні їх коштів.

Удосконалення системи фінансового контролю в Україні може стати запорукою ефективного функціонування державних фінансів, зокрема отримання таких результатів, як: дотримання економічної безпеки держави, збалансування державного і місцевих бюджетів, досягнення фінансової самодостатності регіонів, секторів і галузей економіки, збільшення захищеності фінансово-економічних інтересів громадян і суспільства, і як наслідок – процвітання держави, посилення престижу перед світовою спільнотою.

Проблеми фінансового контролю досліджували українські науковці, серед яких необхідно згадати: І.В. Басанцова, В.М. Карпова, Л.А. Савченко, І.Б. Стефанюка, В.О. Шевчука, В.К. Симоненка та ін.

¹ Наук. керівник: проф. О.М. Ковалюк, д-р екон. наук