

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ**

**Кафедра обліку і правового забезпечення
агропромислового виробництва**

Нечай Ірина Ярославівна

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ В
ЕПОХУ ГЛОБАЛЬНИХ ЗМІН**

**Спеціальність 8.03050901 – «Облік і аудит»
Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»**

**Студент групи ОПЗм-51
Нечай І.Я.**

**Науковий керівник:
к.е.н., доц. Белова І.М.**

**Дипломну роботу допущено
до захисту
” ___ ” _____ 2014 р.
Завідувач кафедри
к.е.н., доц. Бруханський Р.Ф.**

Тернопіль – 2014

ЗМІСТ

| | |
|---|------------|
| ВСТУП..... | 9 |
| РОЗДІЛ 1. СТРАТЕГІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ..... | 13 |
| 1.1.Облік в Україні в ХІХ-ХХ столітті..... | 13 |
| 1.2.Концептуальні основи стандартизації бухгалтерського обліку в умовах глобалізації..... | 25 |
| 1.3.Теоретичні засади побудови бухгалтерського обліку в аграрній галузі економіки..... | 42 |
| Висновки до розділу 1..... | 54 |
| РОЗДІЛ 2.ОРГАНІЗАЦІЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ В УКРАЇНІ..... | 55 |
| 2.1.Характеристика стану економічного аналізу в Україні..... | 55 |
| 2.2.Теоретичні аспекти організації економічного аналізу та їх удосконалення..... | 61 |
| 2.3.Організаційно-методологічні аспекти достовірності та суттєвості аналітичної інформації..... | 76 |
| Висновки до розділу 2..... | 89 |
| РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ЗМІН..... | 90 |
| 3.1. Організаційні форми та класифікація аудиту..... | 90 |
| 3.2. Види та склад інформаційного забезпечення зовнішнього аудиту..... | 103 |
| 3.3. Особливості аудиту у комп'ютерному середовищі..... | 114 |
| Висновки до розділу 3..... | 126 |
| РОЗДІЛ 4. ЗАПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ОХОРОНИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ..... | 128 |
| ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ..... | 135 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... | 139 |

ВСТУП

Актуальність теми. Дослідження сучасного стану економічної науки неможливе без осмислення її історичного розвитку. Лише аналізуючи історію бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту можна зрозуміти помилки і недоліки, які мали місце в організації і веденні обліку в минулому та існують на сучасному етапі, а також дати об'єктивну оцінку досягненням у цій сфері.

Розгляд історії бухгалтерського обліку – це пошук розумних, логічних, науково обґрунтованих відповідей на облікові питання. Знання історії обліку важливе для розуміння його сучасного стану і оцінки можливих варіантів розвитку. Еволюція бухгалтерського обліку розглядається не заради її самої, а для полегшення розуміння сучасного і оцінки майбутнього.

Методологічний аспект та історико-теоретичний вимір бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту розкриває динаміку історичного процесу і описує його закономірності, дозволяє виявити тенденції розвитку, невирішені проблеми обліку, аналізу та аудиту, прослідкувати розвиток ідей, принципів, способів і прийомів, категорій обліку, показати проблеми обліку, аналізу та їх інтерпретацію на різних етапах його еволюції, оцінити нові ідеї та передбачити шляхи подальшого розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту.

Дослідження становлення і розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту – не нове питання в обліковій науці. У вітчизняній обліково-економічній літературі його ґрунтовно розглядали: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, З.В. Гуцайлюк, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Линник, Ю.Я. Литвин, І.В. Малишев, Є.В. Мних, П.П. Німчинов, В.Ф. Палій, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар, П.Т. Саблук, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець та ін.

Розширення сфери застосування економічного аналізу, вмотивоване як необхідністю аналітичної підтримки прийняття управлінських рішень, так і проблемою аналітичного осмислення інформаційних потоків для інших зацікавлених сторін, потребує посилення досліджень його теорії та практики.

Розвиток ринкових відносин, виникнення недержавної форми власності

суттєво змінили систему фінансового контролю в Україні. Потреба у гарантії достовірності, об'єктивності та законності фінансової звітності для широкого кола її користувачів зумовила виникнення і подальший розвиток в Україні аудиту як незалежної форми контролю. Аудит має тривалу історію у розвинених зарубіжних країнах і запозичений у вітчизняну практику.

Актуальність вивчення питань становлення і розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні зумовлена необхідністю висвітлення і усвідомлення закономірностей формування національної системи обліку в контексті трансформації економіки України та включення її до сучасних європейських та світових інтеграційних процесів.

Мета та завдання дослідження. Метою дослідження є розкриття методологічних та організаційно-управлінських засад процесу становлення бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні для визначення стратегічних орієнтирів вдосконалення національної системи бухгалтерського обліку в контексті трансформації національної економіки України.

Для досягнення поставленої мети були намічені наступні основні завдання:

- 1) визначити економіко-правову сутність обліку, окреслити правове поле, в якому відбувалася практика ведення обліку;
- 2) проаналізувати процес і проблеми становлення національної системи обліку, аналізу та аудиту в Україні в контексті історичного розвитку і сучасних ринкових перетворень;
- 3) передбачити шляхи подальшого розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні з урахуванням національних особливостей, здобутків та історико-теоретичного досвіду;
- 4) обґрунтувати напрями вдосконалення методики аудиту;
- 5) визначити та обґрунтувати цілісну концепцію інформаційного забезпечення аудиту;
- 6) обґрунтувати можливості реалізації його функцій в умовах ринкових відносин;

7) адаптувати основні положення теорії, методології, організації економічного аналізу відповідно до вимог корисності економічної інформації;

8) сформулювати концепцію систематизації принципів економічного аналізу.

Предметом дослідження є організація та ведення бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні в різні історичні періоди.

Об'єктом дослідження є бухгалтерський облік, аналіз та аудит в історичній ретроспективі.

Методи дослідження. Методологічною основою роботи є загальні методологічні засади пізнання суспільних процесів, універсальні методологічні принципи науковості, історизму, системності, толерантності, об'єктивності, еволюційності розвитку обліку, аналізу та аудиту, а також системний підхід до історичного аналізу основ бухгалтерського обліку.

На підставі загальнофілософських методів пізнання в роботі проведено аналіз і синтез загальних понять, поєднання історичного і логічного в еволюції обліку, аналізу та аудиту. Використання історичних методів, а саме: синхронного, хронологічного, методу актуалізації і порівняння дозволило визначити та охарактеризувати основні періоди розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні. У процесі дослідження застосовувались прийоми групування і компаративістики з метою узагальнення кращого вітчизняного та зарубіжного історичного досвіду, а також методи логічного аналізу, синтезу, спостереження, класифікації і систематизації для обґрунтування удосконалення системи бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні.

Наукова новизна одержаних результатів. На підставі цілісного та системного аналізу методологічних засад та історико-теоретичного виміру розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні окреслено основні закономірності та особливості розвитку національної системи обліку та аудиту в контексті трансформації національної економіки та намічено перспективи подальшого розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні.

Практичне значення одержаних результатів. Теоретичне значення роботи полягає в тому, що її результати сприяють збагаченню дослідницьких підходів облікової науки, поглибленню знань про методологічний аспект і історико-теоретичний вимір становлення і розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні.

Структура та обсяг роботи. Основний зміст роботи викладений на 150 сторінках комп'ютерного тексту. Робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 125 найменувань, містить таблиці, рисунки.

РОЗДІЛ 1

СТРАТЕГІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

1.1. Облік в Україні в XIX-XX столітті

Галичина, Буковина, Закарпаття в господарському розвитку відставали від інших держав, що входили до Австрійської імперії і в цілому від передових країн світу. Але з розвитком науково-технічної думки і машинного виробництва в першій половині XIX ст. західноукраїнські землі більше підпадають під вплив прогресивних зрушень в Європі.

Від середини XIX ст. здійснюється регламентація ведення бухгалтерських книг, стандартизація їх форми і порядку використання, узаконюється застосування української мови для ведення облікового процесу. Одним із важливих чинників створення благодатних умов для розвитку українських організацій стало прийняття конституції (1861 р.) і відкриття крайового сейму.

Значною подією в житті українців стало заснування товариства «Просвіта» (1868 р.) і наукового товариства ім. Т.Г. Шевченка (1873 р.). Навколо цих організацій почали згуртовуватись провідні українські вчені-економісти, що не обмежувались літературною і науковою діяльністю і основою державотворення вважали економічне підґрунтя.

Новостворені товариства – українське товариство «Народна торгівля» (1883 р.), перше Товариство українських ремісників «Зоря» (1884 р.), перше страхове товариство «Дністер» (1892 р.); перше товариство взаємного кредиту «Віра» в Перемишлі (1894 р.) – згідно із Законом австрійського уряду «Про товариства заробкові та господарські» зобов'язані були вести обов'язковий облік і звітуватися, а також нести відповідальність за невиконання вимог щодо ведення обліку і подання звітності.

Таким чином, наприкінці XIX ст. розвиток обліку є обов'язковим відповідно законодавства, набуває регламентованого, формалізованого характеру. В цей час вільно застосовувалась і розвивалась українська мова, що спричинило появу різноманітних посібників і інструкцій для ведення

діловодства рідною мовою.

Теофіль Кормош – відомий організатор кооперативів для взаємного кредиту, засновник у Перемишлі вищезгаданого кооперативу «Віра» (до речі, власноруч склав статут організації, а також відтворив порядок організації кредитних кооперативів за версією німецького типу створення таких установ, одночасно пристосовувавши його до обставин і потреб українського населення). Саме він одним із перших видав інструкцію «Практичний підручник для товариств задаткових, оснований на підставі закону з дня 9.IV.1873», а згодом духовне і розширене видання цього підручника, в якому розкрив економічні і правові засади функціонування, а також порядок організації діловодства і ведення бухгалтерії.

У 1905 р. в Перемишлі Теофіль Кормош заснував Українську Щадницю (ощадний банк), у 1909 р. він стає основним засновником акціонерного Земельного банку Гіпотечного, Товариства взаємних забезпечень і банку «Дністер», Крайового Союзу Кредитового, головою Наглядової Ради.

Праці Т. Кормоша мають надзвичайно велике значення для розвитку бухгалтерського обліку в Україні, є першим посібником українською мовою, що відіграв провідну роль у забезпеченні національного кооперативного руху на західноукраїнських землях.

Погляди Т.Кормоша є особливо цінними, так як в них він спирався на власний досвід і завдяки цьому відстоював власні висновки. Так, Т. Кормош розглядав власний капітал як основу фінансової могутності і водночас як підставу для отримання кредиту, конкретизує співвідношення між власним і чужим капіталом:

Значну увагу він приділяв формуванню і використанню резервного фонду, джерелами формування якого вважав вкладення при вступі і частину прибутків товариства, а також питанням стратегії і скорочення (обмеження) витрат тощо. В цілому погляди Т.Кормоша мали позитивний вплив на формування на розвиток підприємництва, і взагалі на формування бухгалтерського обліку, заснованого на німецькій школі.

Відомий український політик та громадський діяч Кость Левицький

також був визначною постаттю як політичного, так і економічного життя на перетині століть. В основі його діяльності були покладені погляди необхідності економічної організованості як головного підґрунтя створення української держави. Будучи активним членом товариства «Просвіти», Кость Левицький зробив значний внесок в розвиток бухгалтерського обліку як науки. Як керівник і організатор «Народної торгівлі», «Крайового Союзу Кредитового» (пізніше Ревізійний Союз Український Кооперативів – РСУК), своєю діяльністю вплинув найбільшою мірою на розвиток українського бухгалтерського обліку. РСУК як організація був створений у 1904 р. у Львові після прийняття закону про обов'язкову ревізію для кооперативних спілок. Згідно із законом всі кооперативні спілки зобов'язані були за власний рахунок запрошувати ревізора для перевірки правильності ведення обліку, а РСУК для своїх членів виконував цю послугу безкоштовно. Окрім зазначених пільг, кооперативи мали інші привілеї – право на захист своїх інтересів, менший розмір податків, поради у сфері ведення діловодства і рахівництва, але, разом з тим, мали і відповідні обов'язки відповідно до Статутних вимог Союзу – подавати звітність і вести бухгалтерський облік згідно визначених форм українською мовою. РСУК здійснює значну видавничу діяльність шляхом насамперед перекладу німецьких підручників, а також видання своїх.

Саме видання РСУК – «Економіст» (1904 р.), місячник «Самопоміч» (1909-1914 рр.), а також часописи для спілок – становили теоретично-методичну основу трактування і відображення господарських фактів в бухгалтерському обліку.

Дотримуючись в обліку принципів німецької бухгалтерської школи, українські економісти і підприємці зробили свій внесок у ведення бухгалтерського обліку в кооперативах взаємного кредиту (кредитних спілок), банках, торгових товариствах, готельному господарстві тощо.

І саме завдяки працям політика та громадського діяча Костя Левицького (в перших числах листопада 1918 р. він сформував тимчасовий уряд Західноукраїнської Народної Республіки і був його головою) є інформація, можливо і не повна, про найвідоміших наших економістів і підприємців часів

Австро-Угорської імперії.

У своїй праці «Українські політики. Сильвати наших давніх послів і діячів» він згадує видатних людей того часу. Українська економічна газета «Діло» була заснована як громадсько-політичний часопис В.Барвінським у 1880 р. у Львові. Економічну рубрику в ній вів Володимир Навроцький, відомий на той час економіст-теоретик. Газета виходила спочатку два рази на тиждень, а з 1888 р. – щодня.

Найбільш діяльний економіст і підприємець того часу – Василь Нагірний – заснував першу українську торговельну установу «Народна торгівля» (1833р.), як товариство з обмеженою відповідальністю і був його головою, а також товариство ремісників «Зоря» у Львові, товариство взаємних забезпечень (1891 р.), був головою товариства «Руська Ремісничо-Промислова бурса» (1898р.), засновником товариства з обмеженою відповідальністю «Народна Гостинниця» (1899 р.), засновником жіночої промислової спілки «Труд» (1901р.). ним організовано навчання української молоді з вивчення кредитування, ведення обліку в готельному, шинкарському, кав'ярному промислі. У той час він видав ряд посібників з ведення бухгалтерського обліку.

Тит Войнеровський – відомий український економіст – займався банківською справою та банківським обліком. Будучи засновником та організатором парцеляційного товариства «Зоря», згодом президентом Крайового господарського товариства «Сільський господар» у Львові, приділяв багато уваги розвитку обліку в сільському господарстві.

Роман Залозецький з 1904 р. обіймав посаду англійського консула у Львові, де й відстоював інтереси англійських і французьких нафтових фірм. Після Євгена Олесницького, засновника «Сільського господаря», він став його президентом. Основна заслуга Романа Залозецького полягає в заснуванні з його ініціативи і за його допомоги «Торговельної школи» при товаристві «Просвіта» у Львові, метою якої була підготовка спеціалістів з організації торгівлі, банківської справи, бухгалтерського обліку. Він і був першим директором цієї школи.

Отже, незважаючи на подвійний тиск з боку Австро-Угорського уряду та

польських урядовців на місцях, в Західній Україні розвинулася своя національна промисловість, торгівля, банківська справа та інші сфери економічної діяльності, а з ними відповідно і бухгалтерський облік.

Таким чином, характеризуючи перший період розвитку бухгалтерського обліку на західноукраїнських землях (від 1900 р. до початку Першої світової війни), можна зазначити, що він зазнав значного впливу німецької бухгалтерської школи.

Вагомий внесок у розвиток української версії бухгалтерського обліку внесло товариство «Просвіта», яке пропагувало зокрема впровадження української мови у діловодстві. І безперечно особливу роль у розвитку бухгалтерського обліку на західноукраїнських землях відіграв РСУК.

Після Лютневої революції та Жовтневої в 1917 році в Україні було створено Українську Народну Республіку (УНР), потім Гетьманат Скоропадського, згодом – Директорію УНР. У цей час було здійснено ряд спроб провести економічні і, зокрема, грошову реформи.

Волинь і Галичина в цей час відійшли до Польщі, Буковина – до Румунії, а Закарпаття – до Чехословаччини. Починається колонізація цих земель новоствореними державами, які повністю або частково колись входили до складу Австро-Угорської імперії. В 20-х і на початку 30-х років ХХ ст. не відбулось жодних змін в організації бухгалтерського обліку на цих землях.

У другий період розвитку бухгалтерського обліку (від 1920 р. до початку другої світової війни) роль РСУК значно зросла, він відновив свою діяльність в 1921 р.

У цей час виходить відома в Галичині і Західній Україні праця з нового українського бухгалтерського обліку, видана у Львові за допомоги і фінансової підтримки Союзу: робота В. Нестеровича «Спрощене книговодство». В роботі В. Нестеровича відчувається вплив спрощеного варіанту німецької форми бухгалтерського обліку. Він пропонує ведення бухгалтерського обліку за двома напрямками залежно від кількості господарських операцій.

Підсумовуючи вищевикладене, слід зазначити, що розвиток бухгалтерського обліку на західноукраїнських землях у I половині ХХ століття

проходив з головною участю РСУК шляхом перекладу видань німецької школи періодичними друкованими фаховими органами, а згодом виданням підручників українських науковців-вчених, теоретиків і практиків.

Оскільки територія України свого часу входила до складу Російської держави, то і розвиток наук про облік на цих землях наклав свій відбиток на формування українського обліку в цілому.

В Росії (частиною якої була Україна) застосування бухгалтерії мало місце в Новгороді, Пскові, – у містах, які мали постійні торговельні стосунки з Заходом. Але термін бухгалтер з'явився тільки в другій половині XVIII століття.

Однією з перших друкованих книг виходить оригінальна праця поки що невідомого автора «Інструкція бухгалтерії». За основу для ведення обліку була взята, видана в 1783 р., книга «Ключ комерції». По суті це був переклад з англійської, переробленої ще в 1543 р. Яном Імпіном, роботи Л. Пачолі «Трактат про рахунки і записи». Звідси можна дійти висновку, що в Росії того часу застосовувалась староіталійська форма обліку. Хоч з'являлися й інші переклади, які пропонували німецький та французький варіанти ведення обліку. Систему бухгалтерського обліку, зокрема в торгівлі, регламентував Банкрутський статут від 1800 р. За ним, торгівля розподіляється на три види: оптова, роздрібна і дрібна. Обов'язковими обліковими реєстрами за статутом були: товарна касова та розрахункова книги. Оптова торгівля обов'язково велася за подвійною бухгалтерією, а роздрібна – за простою. Тому в оптовій торгівлі додатково застосовувались ще такі реєстри: журнал хронологічних записів, книга вихідної кореспонденції, книга вихідних рахунків, книга вихідних фактур, Головна книга [106, с. 238].

У першій половині XIX століття формувалася російська бухгалтерська школа. Її засновником вважається Карл Арнольд, німець за походженням, який вніс багато нововведень у систему обліку, в т.ч. торговельний облік. Це, зокрема, запровадження синтетичного рахунку товарів; методика резервування та обліку коштів з метою погашення збитків; форма записів господарських операцій (дебет рахунку, сума, кредит рахунку, опис операції, сума); відкриття

рахунок Капіталу і т. д. У своїх працях К. Арнольд дає також історичні довідки про розвиток бухгалтерського обліку. Йому належить припущення, що подвійний запис прийшов до Італії з Японії через місіонерів. Соратниками К. Арнольда були І. Ахматов, Е. Мудров, І. Вавілов.

У 1809 р. вийшла книга І. Ахматова «Итальянская или опытная бухгалтерия». Книга, хоча майже уся була присвячена торговельному обліку, має невеличкий розділ з фабричного обліку. Зокрема, ведення рахунку витрат на виробництво. Оригінальним тут є те, що в розрізі даного рахунку на кожного робітника відкриваються аналітичні (особові рахунки) на видані йому матеріали для роботи. Це був своєрідний облік за центрами відповідальності.

Інший росіянин, Е. Мудров, викладав у своїх працях методику ведення промислового обліку за німецькою формою рахівництва, а І. Вавілов свої праці присвятив веденню торговельного обліку.

З ХІХ ст. починалося створення спеціальних комерційних навчальних закладів. Так, у 1810 р. було відкрито Московську академію комерційних наук, яка проіснувала до 1917 р. Згодом були відкриті комерційні училища в Петербурзі та Москві. Спочатку в них використовувалась стара література рівня Л. Пачолі, а згодом книга І. Ахматова і перекладений з німецької і виданий в Москві К. Арнольдом «Самоучитель бухгалтерии», написаний німецькою мовою та перекладений російською. Отже, формування російської бухгалтерської школи відбувалося на ґрунті різноманітних шкіл, в яких на першому етапі головну роль надавали німецькій. Отже, можна ще раз стверджувати, що в Україні цього періоду облік фактично базувався на засадах німецької бухгалтерської школи.

У другій половині ХІХ століття бухгалтерський облік поряд з обслуговуванням торгівлі проникає у поміщицькі маєтки. У 1860 р. в Росії був відкритий Державний банк, а потім почали виникати і приватні банки. Тому друкуються книги і самовчителі з банківського обліку. Беручи до уваги літературу цього періоду слід зробити висновок про те, що в бухгалтерській науці визначилося три напрями діяльності.

1. Висвітлення в літературі рекомендацій з дотримання правил бухгалтерського обліку на підставі вже існуючих шкіл.
2. Науковий пошук та виникнення реформаторських течій.
3. Початок копіткої наукової розробки питань рахівництва.

В кінці XIX – на початку XX століть створюються вищі школи (Московський, Київський і Харківський комерційні інститути, вищі комерційні курси в Петербурзі). Це був час наукових розробок, і в середині наукової бухгалтерської школи сформувалося дві альтернативні течії – московська і петербурзька. Основні представники московської школи – М.С. Лунський, Г.А. Бахчисарайцев, Ф.І. Бельмер – зазначали, що конкретне здатне бути зрозумілим лише у взаємозв'язку з цілим, згідно чого давали визначення рахунків як елементу балансу, і наголошували на тому, що система рахунків задана балансом, згідно чого було запропоновано вивчати облік від балансу до рахунків. Представники альтернативної петербурзької школи – Є.Є. Сіверс, О.І. Гуляєв, М.Ф. фон Дітмар, М.О. Блатов, П.І. Савічев – стверджували протилежне: баланс – наслідок системи рахунків, і вивчення обліку слід вести від рахунку до балансу, а не навпаки. До речі, керівником петербурзької бухгалтерської школи був Є.Є. Сіверс, і саме ним знання про практику обліку було назване «рахівництвом», а наука про облік – «рахунковеденням».

Найвідомішими вченими цього періоду можуть бути названі О.П. Рудановський та його послідовник О.М. Галаган.

О.П. Рудановський (1863-1934) – математик за освітою, все життя працював бухгалтером: від рядового бухгалтера залізниці до головного бухгалтера Московської міської управи. Нові ідеї вчений вніс у розуміння методу бухгалтерського обліку, метод обліку він трактував як засіб пізнання предмету, при чому виділяв такі складові методу: реєстрація, систематизація, координація, оцінка, і різко критикував позиції, за якими до вже названих складових зараховували інвентаризацію. Ним запропоноване нове поняття «фонд» замість старого «капітал», обґрунтовано використання рахунку «Реалізація». В методологічному плані вказана вченим підпорядкованість бухгалтера головному бухгалтеру пізніше відображення своє місце в

Положенні про головних і старших бухгалтерів. Вчений відстоював порядок складання балансу прямим шляхом, без застосування внутрішніх розрахунків, а також ввів поняття «нормування балансу» та «адаптації в нормуванні», яку, в свою чергу, складали фондування (розподіл власних коштів активів відповідно до норм, вказаних на пасивних рахунках); резервування (створення резервів убутку, амортизації, зносу) та бюджетування (зв'язок кожної господарської операції зі складеним кошторисом) [19, с. 406.]. О.П. Рудановський запровадив принцип складання накопичувальних відомостей, розробляє методику обліку розрахунків по авансах, засуджує ведення забалансового обліку, висуває пропозиції щодо ведення промислового обліку та макрообліку.

Обліковий спадок розвитку теорії бухгалтерського обліку прийняв та продовжив учень Рудановського О.П. – О.М. Галаган (1879-1938). Господарську діяльність кожного підприємства він вбачав у взаємодії трьох важливих елементів: об'єктів – різні види основних і оборотних коштів підприємства, операцій – дії людини на цінності, з котрими вона працює, і суб'єктів – учасників господарського процесу.

Розглядаючи метод бухгалтерського обліку, усі облікові прийоми вчений поділив на чотири групи: спостереження, класифікацію, індукцію і дедукцію, синтез і аналіз. Стосовно мети обліку, нею він вбачав формування правильної картини роботи господарства та отримання усіх потрібних даних для керування (орієнтація обліку на потреби власника і управління) [19, с. 310.], до речі, актуальний принцип і на сьогодні, в період ринкових перетворень.

Значно вплинула на формування обліку в нашій державі система споживчої кооперації Росії і колишнього Радянського Союзу, до складу яких входила Україна.

Щодо першого етапу розвитку бухгалтерського обліку в цьому контексті, то він почався з формування самої споживчої кооперації – створення споживчих товариств незадовго до відміни кріпосного права як перших ланок споживчої кооперації. Це припало на кінець 1864 р., а вже за рік, в жовтні 1865р., Міністерством внутрішніх справ був затверджений перший Статут Споживчого товариства.

Споживча кооперація дореволюційних часів створила безліч господарських кооперативних організацій, що дало можливість удосконалити організацію бухгалтерського обліку в своїй системі – розширити і поліпшити функції, що їх виконує облік, а також дало змогу прискорити отримання економічної інформації для потреб управління та оперативного керування. По суті, саме споживча кооперація створила підстави для закладення основ централізованого управління бухгалтерським обліком.

Вже в першій половині XIX ст. в Росії (а, отже, і в Україні), було запроваджено єдиний план рахунків, здійснено класифікацію господарських засобів, розроблено принципи їх оцінки та номенклатуру витрат обігу й виробництва.

Другий етап розвитку почався з 1905 р. і характеризувався початком централізованого методичного керівництва бухгалтерським обліком, поліпшенням розробки методології обліку і звітності споживчих товариств. Найбільша увага приділялась удосконаленню бухгалтерського обліку в споживчих товариствах, а саме: розроблялись вказівки з рахівництва, нові форми облікових реєстрів та звітів. Також відбувалась уніфікація методів і техніки бухгалтерського обліку.

В грудні 1908 р. був проведений Київський з'їзд представників споживчих товариств, на якому була рекомендована до вироблення і практичного запровадження спрощена система рахівництва. Була змінена номенклатура рахунків, рахунок «Різні способи і установи» об'єднав в собі два самостійні рахунки «Дебітори», і «Кредитори». Серед недоліків можна назвати змішану методологію обліку на рахунку «Товари», де по дебету відображались придбані товари за собівартістю, а по кредиту відображення реалізованих товарів відбувалося за цінами продажу. Така методологія обліку, з одного боку забезпечувала «комерційну таємницю», а з іншого – давала необмежені можливості для «регулювання» розміру отриманого прибутку і вартості товарів.

Протягом 20-х рр. XX ст. дослідження охопили історію бухгалтерського обліку, розвиток облікової професії, професійну етику, облікову політику,

стандарти та загальні питання звітності, методологію наукового дослідження, соціальну роль бухгалтерського обліку. Це якраз стосується НЕПу, який з 1921 до 1929 року реставрував традиційні системи бухгалтерського обліку.

В роки радянської влади обіг ґрунтувався на плановій системі, в зв'язку з чим до системи бухгалтерського обліку були введені показники плану і різні нормативи, за допомогою яких здійснювався контроль за фінансово-господарською діяльністю. Серед досягнень – заміна незручної форми обліку Журнал-Головна італійською формою рахівництва, розробка рахункового плану-мінімуму, в якому було обґрунтовано економічну характеристику рахунків, взаємозв'язок між рахунками (типова кореспонденція), будова аналітичного обліку по кожному рахунку. Цей план-мінімум застосовувався до 1952 р., до переходу споживчої кооперації на єдиний план рахунків для всіх підприємств і організацій.

Після 1953 року в обліку з'явилася деяка сталість. Були зроблено значні досягнення в сфері господарського розрахунку, обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, механізації, а потім автоматизації обліку, централізації обліку.

В 1961 р. було організовано Методологічну Раду Українського Раднаргоспу (МРУР) з бухгалтерського обліку, до складу якої увійшли головні бухгалтери Раднаргоспів УРСР, галузевих управлінь і підприємств, Міністерства фінансів, викладачі економічних ВНЗ. Головою президії МРУР було обрано Н. Косьміна, вченим секретарем – М.Т. Білуху.

До завдань МРУР увійшли перегляд діючої на підприємствах і організаціях первинної документації і введення принципово нової типової документації, уніфікація спеціалізованої документації, яка застосовувалась до типових форм, і її рекомендація для всіх раднаргоспів республіки. Як наслідок, замість більш ніж п'яти тисяч раніше діючих форм було введено близько 300 уніфікованих, завдяки яким документообіг зменшився на 34 %.

В червні 1966 р. в м. Києві відбулося засідання Методологічної ради з бухгалтерського обліку і звітності Міністерства фінансів Української РСР.

Поряд і у невідривному зв'язку з російською (московською і

петербурзькою), формується в Україні Національна бухгалтерська школа, і лише з набуттям Україною незалежності її розвиток став на самостійний шлях.

Серед основних представників слід назвати професора П.П. Німчинова – саме він започаткував національну бухгалтерську школу в Україні, а також професорів Ю.А. Литвина, І.В. Малишева, І.І. Каракоза, А.М. Кузьмінського.

Отже, висвітлення історико-теоретичного виміру розвитку бухгалтерського обліку на підставі запропонованої методології дало можливість окреслити основні історичні закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні – такі, як:

- актуалізація минулого досвіду (здатність у певній історичній епосі знайти такі потенційні можливості складових розвитку бухгалтерського обліку, які актуалізуються нині);

- спадковість (збереження та подальший розвиток на новому, більш розвиненому рівні історичного поступу тих позитивних моментів попередніх епох, що сприяють подальшому розвитку системи бухгалтерського обліку);

- залежність (детермінованість розвитку елементів та всієї системи бухгалтерського обліку від загального рівня розвитку економіки та характеру соціально-економічної системи);

- відносна самостійність (збіг, зворотній вплив, відставання і випередження як одного з елементів, так і системи бухгалтерського обліку в цілому відносно наявного рівня соціально-економічного устрою та можливих перспектив та різноманітних варіантів);

- поглиблення аналітичності (зростання вимог з боку користувачів до рівня аналітичності інформації бухгалтерського обліку).

Такий підхід дозволяє застосувати до визначення періодизації становлення і розвитку бухгалтерського обліку в Україні принцип з'ясування основи еволюції бухгалтерського обліку (економічні умови та економічні відносини) та фіксації переходу від одного етапу до наступного (рис. 1.1).

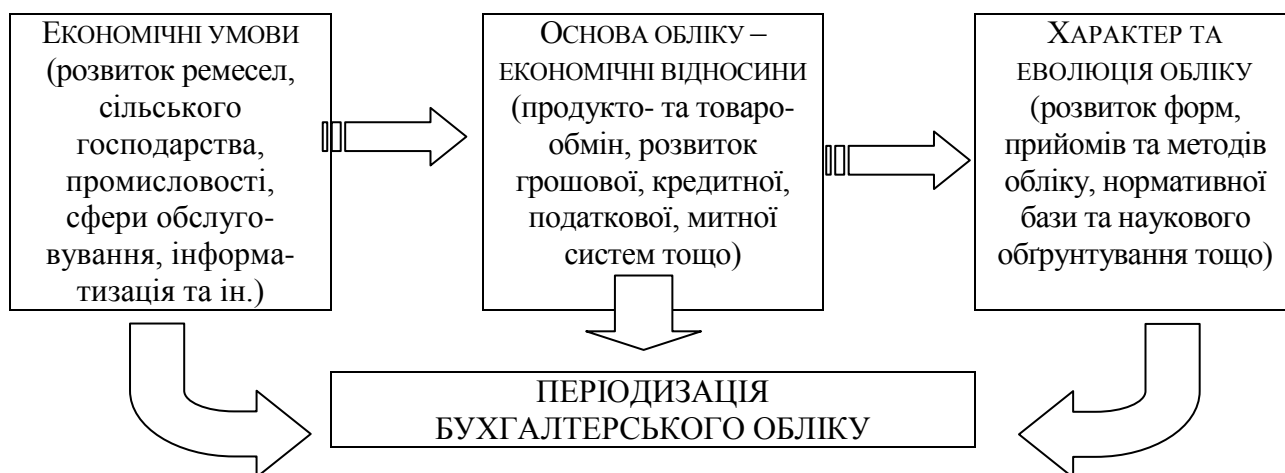


Рис. 1.1. Критерії періодизації бухгалтерського обліку

Отже, такий підхід до виокремлення етапів розвитку бухгалтерського обліку і окреслені нами закономірності дають підстави спрогнозувати розвиток обліку на майбутнє. Він буде відбуватись на підставі та в залежності від загальних економічних трансформацій, хоча в певних аспектах може навіть випереджати зміни окремих елементів національної економічної системи. Зокрема, можна прогнозувати подальше поглиблення аналітичності та інформаційної насиченості облікової практики, що визначається зростаючими потребами суб'єктів економічної діяльності. Вирішальну роль при цьому буде відігравати розвиток сучасної комп'ютерної техніки та іншого технічного забезпечення бухгалтерського обліку, підготовка висококваліфікованих бухгалтерських кадрів.

1.2. Концептуальні основи стандартизації бухгалтерського обліку в умовах глобалізації

Зумовлене процесами глобалізації докорінне реформування національних систем бухгалтерського обліку на основі міжнародних принципів та правил (стандартів) є ключовою темою дискусій як вітчизняної, так і зарубіжної науково-професійної спільноти.

Особливість нашого дослідження потребує, окрім іншого, і вивчення питань державної та науково-професійної сприйнятності цих важливих реформ та окреслення шляхів і підходів до інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в глобальному світі.

Означимо, що вітчизняна система бухгалтерського обліку і звітності в радянські роки характеризувалася особливою стандартизацією у вигляді чітких та обов'язкових до виконання інструкцій та рекомендацій, що сьогодні модно називати «жорсткими правилами». Чітка уніфікація тодішньої системи бухгалтерського обліку була обумовлена єдиною адміністративно-командною системою управління.

Для нашого дослідження ця історія є важливою з точки зору врахування в науково-професійному забезпеченні реформ стійкого сприйняття неформальним інститутом вітчизняних бухгалтерів подібного підходу до регламентації обліку.

Важливі також і дослідження зарубіжними та вітчизняними вченими історичних моделей побудови обліку в різних країнах та континентах, які, на нашу думку, найбільш вдало узагальнені В.Г. Швецем [121], та розвинуті в роботах наукової школи Ф.Ф. Бутинця [16]. Із цих досліджень важливим для нас є означення інституціональних особливостей першочергової орієнтації континентальної моделі обліку на задоволення суспільних вимог та, відповідно, його більшої державної регламентації, на відміну від англосаксонської, де першочерговим є задоволення приватних вимог та держава допускає регламентацію обліку професійною бухгалтерською спільнотою на певних принципах. З вище означеного ми робимо висновок, що історична та інституціональна база різноманіття моделей обліку має не тільки не ігноруватися, а й бути основою сьогоденних науково-професійних дискусій з приводу концептуальних основ розвитку глобальної системи бухгалтерського обліку (за «правилами» чи «принципами»; поєднання суспільних та приватних потреб; розробки правил, що не суперечили б принципам і т.п.).

Питанню впливу явищ глобалізації на процеси стандартизації обліку присвячені і роботи вітчизняних вчених Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Г.Г.

Кірейцева, Н.М. Малюги, В.Ф. Палія, О.М. Петрука, Н.Л. Правдюк, М.С. Пушкаря, В.К. Савчука, Я.В. Соколова, Н.М. Ткаченко та ін.

Необхідність створення глобальної системи бухгалтерського обліку не викликає сумнівів. Більшість авторів відмічають, що це дасть змогу гармонізувати міжнародні стандарти і національні традиції, макро- та мікроекономічні потреби управління та інтереси різних груп користувачів в якійсій економічній інформації.

Так, Г.Г. Кірейцев відзначає, що концепція обліку та фінансової звітності, розроблена Міжнародною радою бухгалтерських стандартів, зорієнтована на задоволення потреб глобальних виробництв. В ній рівень розвитку національних продуктивних сил, соціальних, екологічних, економічних та правових відносин до уваги не береться [49, с.117].

На негативні наслідки такого підходу вказує і Н.М. Малюга, відмічаючи, що бухгалтерський облік втратив достовірність, об'єктивність та соціальну спрямованість; на практичному рівні він не залишається єдиною системою [65, с.25].

На інших позиціях ґрунтуються висновки С.Ф. Голова. В своїх дослідженнях С.Ф. Голова знаходить аргументи на користь запровадження глобальної системи обліку без врахування національних інституціональних особливостей, зазначаючи, що «... мета максимального зближення національних стандартів фінансової звітності з міжнародними в даний момент є однією з найважливіших» [23, с 12].

Більше того, С.Ф. Голова пише, що за умов сучасних інформаційних технологій створення окремих підсистем обліку для задоволення потреб окремих користувачів неефективне. Розв'язати цю проблему можна побудувавши глобальну систему обліку, яка передбачає врахування усіх потреб різних користувачів і оптимізацію єдиного компонента, що обліковує та обробляє інформацію [23, с. 429]. На думку автора, глобальна система бухгалтерського обліку являє собою систему збору, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, доречної та своєчасної фінансової та нефінансової інформації про минулі та майбутні параметри

діяльності підприємства та його зовнішнього середовища [23, с. 430].

Однією з таких проблем є проблема достовірності фінансової звітності підготовленої за вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності та довіри суспільства до представників професії бухгалтера й аудитора. С.Ф. Голов наголошує, що оскільки українські положення (стандарти) бухгалтерського обліку також ґрунтуються на загальноприйнятих принципах МСФЗ, зазначена проблема є актуальною і для України [23, с. 383].

На ці проблеми вказують і дослідження Н.М. Малюги, яка, зокрема, відмічає недостовірність оцінки за принципами МСФЗ необоротних активів, а також те, що за допомогою обліку приховується прибуток до розподілу в підприємствах [66, с.21]. І.Чалий також зазначає, що «творче» застосування П(С)БО дозволяє маніпулювати прибутком шляхом завищення резерву сумнівних боргів та забезпечень, завищення доходів, капіталізації витрат тощо [117].

Крім того, застосування принципів МСФЗ дає можливість заниження обсягів зобов'язань з метою отримання вищої категорії позичальника при залученні кредитних ресурсів, коригування показників доходності задля отримання бажаного податкового статусу, маніпуляції з показниками власного капіталу для досягнення необхідних вимог щодо формування статутних фондів, маніпуляції зі структурою та вартістю активів, використання облікових процедур для прискорення визнання валових доходів [23, с.384], скорочення тісноти зв'язку між курсами і доходністю акцій та ключовими фінансовими змінними, такими як прибуток, грошовий потік і балансова вартість акціонерного капіталу [60], відсутність повного і надійного обліку нематеріальних активів.

При цьому всі вищезгадані дослідники наводять практичні приклади таких недоречностей з матеріалів перевірок Державної контрольно-ревізійної служби України [82].

Провідні вчені світу неодноразово пропонували моделі вирішення існуючих проблем міжнародної стандартизації обліку (Звіт Дженкінса, застереження Уїтні, «Компанія майбутнього», Річний звіт XXI століття,

динаміка вартості, глобальні ініціативи щодо звітності, рекомендації Брукінського інституту та дослідження Б. Лева, принципи Гермеса, модель всеохоплюючої звітності бізнесу), однак їх пропозиції не знаходять поки що практичного втілення. У зв'язку з цим, справедливим є пояснення ситуації, що склалась, С.Ф. Головим, який відмічає, що концептуальною основою міжнародних стандартів фінансової звітності залишаються загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP US), які передбачають застосування судження керівництва в процесі визнання, оцінки та розкриття елементів фінансової звітності. Це призводить до зростання ризику створення неадекватної інформаційної моделі внаслідок суб'єктивізму та конфлікту інтересів [23, с. 382].

Дослідження вказують на відсутність єдиного наукового бачення процесів міжнародної стандартизації та іноді взагалі неправильне його тлумачення по відношенню до практики застосування.

Незаперечним є визначення стандартизації, надане В.Г. Швецем, як встановлення єдиних норм і вимог щодо бухгалтерського обліку і статистики, застосовування уніфікованого набору стандартів, що регулюють облікову подію та її відображення у звітності [121]. Однак, ключовим при цьому є розуміння, які саме уніфіковані норми та правила мають бути в основі стандартизації обліку – міжнародні стандарти фінансової звітності обов'язкові до застосування лістинговим капіталом та іншими публічними суб'єктами господарювання, міжнародні стандарти фінансової звітності лише рекомендовані до застосування, чи взагалі національні положення зіставні з міжнародними, які в даному випадку виступають як орієнтир для розробки власних стандартів у межах країни.

Головну ідею стандартизації І. Белоусова вбачає в уникненні розбіжностей національних та міжнародних стандартів. Автор виступає на користь міжнародних стандартів фінансової звітності та їх впровадження в національні облікові системи, зазначаючи, що стандартизація – це приведення національної системи бухгалтерського обліку і звітності у відповідність до міжнародних стандартів. Суть її І. Белоусова вбачає в адаптації українського

економіко-правового середовища у галузі бухгалтерського обліку до міжнародних норм з урахуванням облікових традицій нашої країни, а також в усуненні загальних принципових розбіжностей між ними. [10].

Такої ж думки щодо запровадження міжнародних стандартів в Україні притримується і А.П. Михалкевич, який зазначає, що саме такий шлях забезпечить зіставність показників обліку і звітності з відповідними показниками інших країн [75, с.132, 135]. Аналогічну позицію підтримують А. Поломошних та В. Цуркану, вбачаючи в стандартизації обліку саме перехід на міжнародні стандарти [23].

Інша група авторів мету стандартизації по відношенню до бухгалтерського обліку трактують лише як забезпечення зіставності показників фінансової звітності. Зокрема, Л.О. Коваленко стандартизацію розуміє як збирання норм, правил, рекомендацій, якими слід користуватися при веденні бухгалтерського Обліку і складанні фінансової звітності тим суб'єктам, хто хоче, щоб показники їхньої звітності могли бути зіставними з показниками звітності інших підприємств [51]. На необхідності забезпечення зіставності інформації через стандартизацію бухгалтерського обліку наголошував також С.Ф. Голов, зазначаючи, що по відношенню до бухгалтерського обліку термін «стандартизація» не слід використовувати в звичайному розумінні, а вживати у визначенні наданому Б.Левом, який під стандартизацією розуміє створення логічно послідовної структури інформації та чітке визначення окремих одиниць інформації, що складають інформаційну структуру [23, с.8].

Отже, ряд вітчизняних вчених вбачають у міжнародній стандартизації обліку механізм уникнення розбіжностей між національними обліковими системами через запровадження у світі МСФЗ.

Окремі дослідники процес стандартизації пов'язують з гармонізацією та уніфікацією бухгалтерського обліку на міжнародному рівні, визначаючи подібні та відмінні характерні ознаки цих процесів. Так, О.М. Петрук відмічає, що гармонізація і стандартизація обліку спочатку різнилися як за закладеною в них ідеологією, так і за принципами їх реалізації. Однак в останні два-три роки обидва терміни найчастіше використовуються як синоніми та

взаємодоповнюючі поняття [85,с.45].

При цьому ряд як зарубіжних, так і вітчизняних дослідників визнають потребу збереження національних відмінностей та інституційних особливостей в цьому процесі. Такою є позицій дослідників М. Метьюза та М. Парери, які гармонізацію визначають як узгодження різних систем бухгалтерського обліку і звітності, введення їх у рамки загальної класифікації, тобто стандартизація форми із збереженням істотних відмінностей [77].

Рекомендованими до застосування, при розробці власних національних облікових норм, визнає міжнародні стандарти обліку Ф.Ф. Бутинець, визначаючи поняття стандартизації як сукупність документів рекомендаційного характеру, що окреслюють порядок складання фінансової звітності [17, с.3].

В іншій фаховій статті «Облік в умовах ринку: погляд вченого» [18] професор Ф.Ф. Бутинець застерігає науковців від крайнощів в питаннях застосування в Україні МСФЗ та націлює вітчизняну науку до критичного їх сприйняття та вдосконалення.

Р. Паркер гармонізацію трактує як процес зростання сполучності практик бухгалтерського обліку різних країн шляхом обмеження ступеня їх варіації [124].

У напрямі зближення різних облікових систем розглядає процес гармонізації Л. Лук'яненко, відмічаючи, що цей об'єктивно зумовлений процес в умовах інтернаціоналізації і глобалізації бізнесу, по суті є способом зменшення розбіжностей в застосуванні різних систем бухгалтерського обліку із забезпеченням його універсальності, надійності, стабільності методології і практики [62].

Термін «гармонізація» в міжнародному законодавчому полі та в наукових дослідженнях асоціюється здебільшого із впровадженням єдиного законодавства в рамках Європейського Союзу.

К.М. Дмитрієва про процес гармонізації обліку в рамках ЄС пише: «Проблема невідповідності моделей бухгалтерського обліку не є унікальною, властивою тільки окремій країні. Вона має глобальний характер. У процесі роботи розробників і користувачів фінансових звітів в усьому світі виникає

проблема уніфікації бухгалтерського обліку. У цей час найбільшу популярність одержали два підходи до її рішення: гармонізація й стандартизація» [26].

З позиції зближення існуючих світових систем обліку в міжнародній стандартизації розглядають поняття конвергенції, як засобу об'єднання норм та правил в єдиний найбільш оптимальний вигляд.

А. Праулінґ трактують конвергенцію як відбір найкращих існуючих методів, розроблених регулюючими сторонами або, у випадку відсутності такого компромісу, узгоджений вибір абсолютно нового методу [125, с.55].

Засобами реалізації (досягнення, забезпечення) стандартизації є уніфікація та гармонізація. Об'єднуючим поняттям при цьому виступає процес конвергенції, як зближення національних, регіональних та глобальних правил обліку (рис. 1.2).

При цьому дефініції, що характеризують вплив глобалізації на розвиток бухгалтерського обліку, узагальнені та взаємовіднесені нами наступним чином:

стандартизація – встановлення єдиних правил (вимог, стандартів) у сфері бухгалтерського обліку;

уніфікація – усунення розбіжностей між національними стандартами обліку різних країн;

гармонізація – приведення національних стандартів у відповідність до існуючих міжнародних вимог;

конвергенція – зближення національних, регіональних та глобальних стандартів і систем обліку.

Узагальнення існуючих та запропонованих нами підходів до процесів міжнародної стандартизації обліку (рис. 1.3) дає змогу нам зробити висновок, що стандартизація являє собою процес встановлення єдиних правил ведення обліку (на національному та міжнародному рівні), що забезпечується шляхом уніфікації обліку, тобто забезпечення його зіставності на державному та наддержавному рівні, або ж шляхом гармонізації, що виступає в першу чергу засобом перегляду методології бухгалтерського обліку до єдиних міжнародних вимог (МСФЗ). Проте узагальнюючою концептуальною основою побудови

бухгалтерського обліку в умовах глобалізації, на наше переконання, має стати конвергенція як процес зближення національних та міжнародних систем бухгалтерського обліку, що означеться в єдині Всесвітні стандарти фінансової звітності (або оновлені МСФЗ), котрі визначатимуть єдині принципи – загальні підходи до поведінки в галузі бухгалтерської науки, практики та професії.

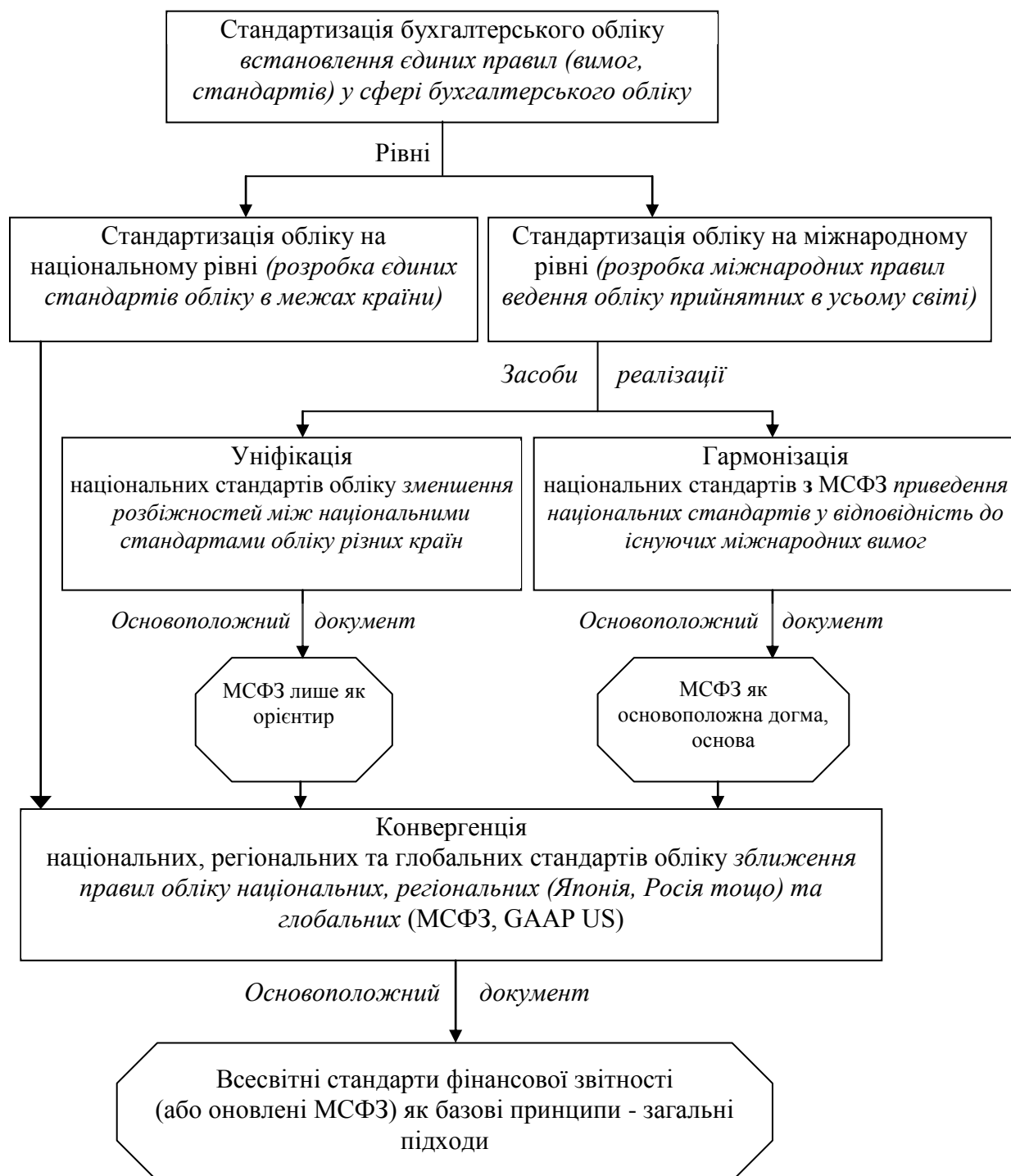


Рис. 1.2. Запропонований концептуальний підхід до взаємозв'язку засобів побудови глобального бухгалтерського обліку

Вищезазначені висновки підтверджуються і практикою міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку. На сьогоднішній день політику в даному питанні визначають два центри:

IAS (International Accounting Standards) – Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) - Лондонський офіс;

GAAP US (Generally Accepted Accounting Principles) – загальновизнані облікові принципи США (рис. 1.4).



Рис. 1.3. Концептуальні підходи до процесів міжнародної стандартизації обліку і місце в них міжнародних стандартів та національних положень

Ідея розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку започаткована в 60-і роки під егідою Центру ООН по транснаціональних корпораціях. Виступаючи на генеральній асамблеї ООН, американський президент Д. Кеннеді звернув увагу на розвиток глобальних економічних відносин, що виникають на основі транснаціональних корпорацій.

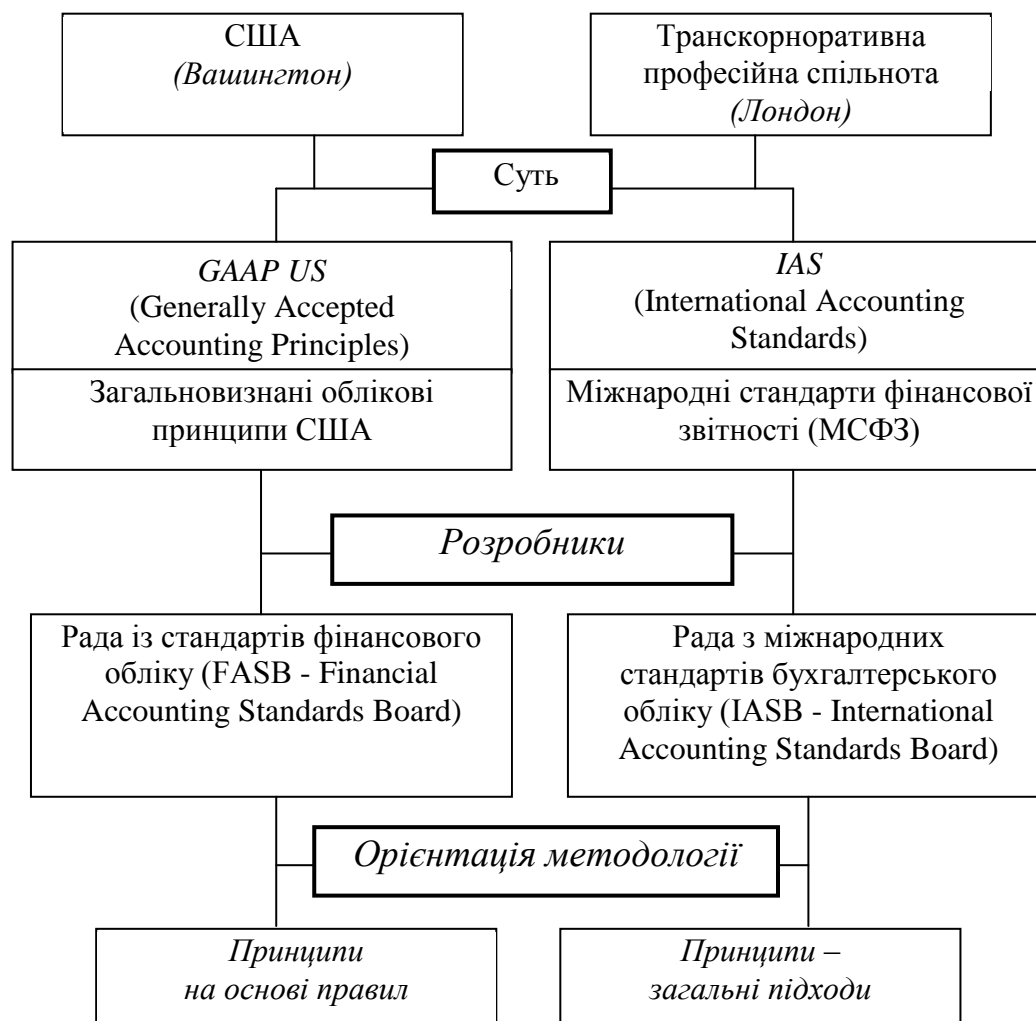


Рис 1.4. Визначальні на сьогоднішній день системи міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку

Натомість, у відповідь на зростаючу потребу в розробці та узгодженні стандартів, у 1973 році в Європі був створений Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. У 2000 році Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності був реорганізований у Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB). У 2001 році створений Фонд

комітету з міжнародних стандартів фінансової звітності (ФК МСФЗ), членами якого є 19 довірених осіб. В повноваження Комітету входить призначення членів Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, затвердження бюджету, перегляд ефективності її діяльності та ін. До її складу входять представники економічно розвинених країн і декількох країн, що розвиваються, які прагнуть до взаємної сумісності своїх національних норм і правил ведення бухгалтерського обліку та їх відповідності МСФЗ.

На рис. 1.5 представлена структура органів міжнародної стандартизації обліку.



Рис. 1.5. Узагальнена структура та взаємозв'язок органів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

Аналіз цієї структури свідчить, що хоча порівняно з 1973 - 1999 рр. й відбулися певні організаційні зміни, проте до цих пір у ній переважаючий вплив мають представники транснаціонального глобального бізнесу.

Аналіз змісту МСФЗ засвідчив, що у 2001 році Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку були перейменовані на Міжнародні стандарти фінансової звітності. На сьогодні, Керівництво по МСФЗ включає всі МСБО і коментарі до них, опубліковані раніше Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також нові МСФЗ і коментарі до них, що опубліковані Радою.

У 70-х роках ЄС намагався використовувати інший засіб досягти гармонізації - видання Директив, які згодом трансформувалися б в національні закони. Проте в цих директивах було ще більше різночитань, ніж у МСФЗ, тому результати цих зусиль виявилися досить незначними. Зокрема, німецьке законодавство, засноване на четвертій Директиві, істотно відрізняється від Британського законодавства (і стандартів), заснованих на тій же Директиві, не кажучи вже про те, що британські стандарти вносять додаткові вимоги. У 2002 р. до Директиви вносяться додаткові поправки з тим, щоб уникнути невідповідності з МСФЗ.

Протягом 90-х років стратегія ЄС змінювалась. «План дій в галузі фінансових послуг», прийнятий в травні 1999 року, і доповідь Ламфалусси «Про регулювання європейських ринків цінних паперів», представлений в лютому 2001 року [25, с.74], стали значним кроком Європейського співтовариства у напрямі МСФЗ. Цей процес завершився ухваленням у червні 2002 року Постанови, що вимагає використання МСФЗ для складання консолідованої фінансової звітності всіма включеними в біржовий лістинг компаніями до 2005 року (в окремих випадках крайній термін для початку обов'язкового використання МСФЗ відкладався до 2007 року) [81]. Це стосується приблизно 8700 компаній, що представляють близько 25 % світової ринкової капіталізації. Таким чином, встановлюється пріоритет над всіма директивами, національними нормативами і стандартами. ЄС погодився з тим, що для складання звітності для ринків капіталу вимоги МСФЗ мають пріоритет над багатьма вимогами ЄС, заснованими на директивах.

Альтернативою МСФЗ є система стандартів фінансового обліку в США, розробкою яких займається Рада із стандартів фінансового обліку (FASB-Financial Accounting Standards Board). У кожній країні стандарти мали свої особливості, але забезпечувалась певна єдність і стабільність підходів до ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, гарантія її порівнянності зі звітністю інших національних компаній, з ретроспективною інформацією компаній. Значущість американських стандартів бухгалтерського обліку, як відмічає О.В. Соловйова, зумовлена роллю у світовій економіці

американського ринку, найбільш розвиненого і масштабного з погляду залучення капіталу [108].

GAAP US є зведенням великої кількості детальних стандартів, що регламентують порядок обліку економічної інформації і складання звітності. Американські стандарти спричинили значний вплив на національні системи обліку низки країн і міжнародні стандарти фінансової звітності.

Проте за нинішніх умов, стратегічна доктрина запровадження в світі МСФЗ потребує переосмислення. Серед причин такого висновку західні експерти відзначають нездатність МСФЗ попереджувати та, тим більше, запобігати світовим економічним кризам; сприяння в «грі в доходи»; проблеми оцінки та не розкриття суттєвої інформації, що породжує світову та національні проблеми асиметрії інформації та багато іншого [25].

Слід визнати, що керівництво бухгалтерських інституцій Лондона прикладає максимум організаційних зусиль для виправлення цих недоліків через координацію роботи та встановлення тісних зв'язків з організаціями, що використовують МСФЗ та додатково регламентують звітність, як то Міжнародна організація Комісій з цінних паперів та регулятори-розробники національних стандартів бухгалтерського обліку в розвинутих країнах.

Однак у цій справі є свої складності. Наприклад, США, декларуючи ще в 2002 році адаптацію GAAP US до МСФЗ, зараз ініціюють реформування МСФЗ під норми GAAP US, власне нормативне та інституційне середовище. Поясненням цього з практичної точки зору є перегляд США бухгалтерської доктрини: від інструменту корпоративної безпеки до складової національної безпеки. Причиною американського домінування на думку Месона є: економічна значимість американських транснаціональних корпорацій (ТНК); високі технічні характеристики GAAP US; якість американських бухгалтерських публікацій; сила американського наукового та професійного бухгалтерського співтовариства [123].

Отже, в глобальному бухгалтерському середовищі «правила гри» встановлюють представники сильніших економік, компанії яких і фінансують роботу. Проте, виходячи з останніх змін у світовій економічній політиці,

збільшення критичної маси представників різних країн в МФБ, є підстави вважати, що ідеологія Лондонських МСФЗ буде найближчим часом посилюватись і під їх впливом.

Існує думка, що коли США (близько 52 % світової ринкової капіталізації) і Японія (9 %) приймуть МСФЗ, ці стандарти в усіх відношеннях стануть глобальними. Решта країн, що побажали включитися в світову економіку, буде просто вимушена перейти на МСФЗ [25, с.74] (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Частка визначальних світових систем стандартизації фінансової звітності, що використовуються в бухгалтерському забезпеченні глобальних ринків капіталу

| № п/п | Світові бухгалтерські системи | Частка бухгалтерського забезпечення глобальних ринків капіталів, % |
|-------|-------------------------------|--|
| 1 | 2 | 3 |
| 1. | GAAP US | 52 |
| 2. | МСФЗ | 25 |
| 3. | GAAP Японія | 9 |
| 4. | Інші | 14 |

Разом з тим, незважаючи на численні зусилля з поліпшення функціонування глобальних ринків капіталу, кожна група учасників переслідує власні цілі і досить вузько дивиться на можливі шляхи поліпшення ситуації в напрямі зближення двох систем стандартизації обліку. В процесі вжиття заходів по наближенню GAAP US до МСФЗ, останні піддаються більшому редагуванню на основі GAAP US. Це американцями «м'яко» пояснюється певною недовірою до задекларованої високої якості МСФЗ, оскільки вже надто часто до них вносяться зміни.

С.Ф. Голов з цього приводу зазначає, що значною мірою очікується внесення змін до МСФЗ з метою їх узгодження з GAAP US. «Водночас, - зауважує автор, - таке узгодження стосується лише підходів до визнання, оцінки та розкриття інформації у фінансових звітах і не передбачає включення до МСФЗ детальних положень, притаманних GAAP US» [23, с.23].

Такий стан речей дає підстави вважати, що найближчим часом ми будемо спостерігати посилення конвергенції між Лондоном та Вашингтоном, а, отже,

Україна і світ знову будуть змушені реагувати на нові вимоги оновлених міжнародних стандартів.

Поки що в процесі конвергенції так і не вдалося досягти повної гармонізації МСФЗ і стандартів фінансового обліку США [2].

Деякі вчені вважають таке протистояння надуманим. Роберт Дж. Екклз та Семюел А. Діпіаза-молодший у фундаментальній праці «Майбутнє корпоративної звітності» зазначають, що сьогодні суперечка відбувається, головним чином, про те, чому надати перевагу – правилам чи принципам. Якщо GAAP US зазвичай приводять як приклад стандартів, орієнтованих на правила (тобто на істотні деталі), то МСФЗ – як приклад універсальних стандартів, орієнтованих на принципи (тобто на широкі керівні вказівки). Автори визначили і вектор зближення цих розбіжностей – правила не повинні протирічити базовим принципам [25, с.63]. Проте про зближення поки що говорити рано. Так, Фриц Болкештейн, комісар Європейського союзу по податках і митному союзу, дійшов до відкритого засудження «повареної книги» GAAP US і закликав Сполучені Штати перейти на МСФЗ [25, с.63]. Аналогічні «випади-пропозиції» щодо МСФЗ є і у США.

З вищесказаного можна зробити висновок, що, незважаючи на наявність серйозних розбіжностей в поглядах на світову глобальну систему обліку двох провідних на сьогодні систем (GAAP US та МСФЗ), альтернативи їх зближенню та конвергенції поки що немає.

Про це йдеться також і в новій Конституції ФК МСФЗ, де зазначається, що розробка глобальних стандартів фінансової звітності й забезпечення їх правильного застосування, є однією із цілей діяльності Фонду Комітету. Однак офіційна позиція цього Фонду залишається нез'ясованою: чи це конвергенція МСФЗ з GAAP US, чи йдеться про повний перехід на МСФЗ, або ж прийняття за основу GAAP US.

Отже, як і зроблені нами висновки з наукових досліджень, так і практика формування глобальних облікових систем свідчать, що концептуальною основою розвитку бухгалтерського обліку у світі є конвергенція міжнародних правил, встановлюваних Європейським союзом – МСФЗ та американських

принципів GAAP US в єдині всесвітні стандарти фінансової звітності (або оновлення МСФЗ) (рис. 1.6).

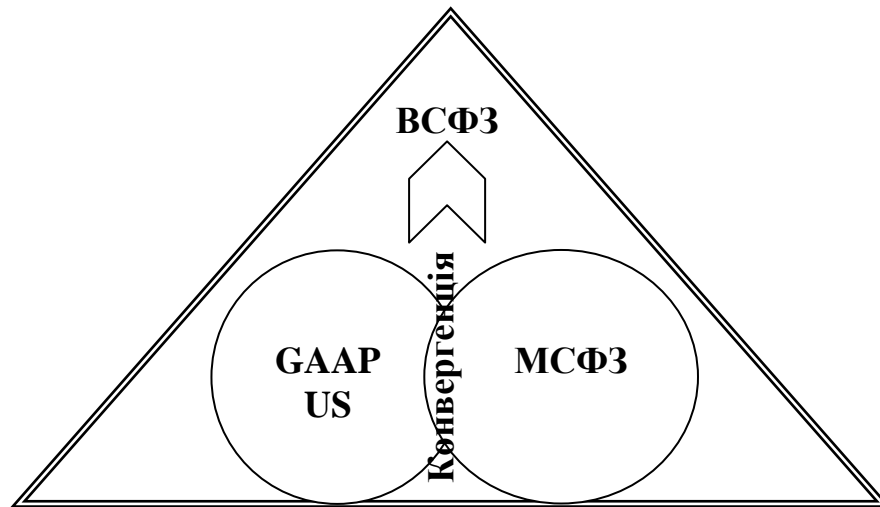


Рис. 1.6. Концептуальна модель формування системи загальноприйнятих принципів та підходів бухгалтерського обліку (всесвітньої системи фінансової звітності МСФЗ)

Теоретичною основою конвергенції американських та європейських стандартів в об'єднані всесвітні стандарти фінансової звітності може бути модель забезпечення прозорості компанії Р.Дж. Екклза та С.А.Діпіази, яка передбачає необхідність розробки Всесвітніх стандартів фінансової звітності та, поряд з ними, формування нижніх базових рівнів – галузевих та корпоративних стандартів, які і мають вирішити більшість проблем МСФЗ.

Пропонуються рівні:

1. Всесвітня система загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (Всесвітні стандарти фінансової звітності - Global GAAP).
2. Галузеві стандарти оцінки діяльності і звітності, економіки, що розробляються в конкретних галузях.
3. Вимоги до інформації, специфічної для кожної компанії, про стратегію, плани, підхід до управління ризиком, політику в області виплати винагороди, корпоративне управління, критерії оцінки діяльності тощо.

На користь Всесвітніх стандартів фінансової звітності, як фундаменту майбутньої корпоративної звітності, Дж. Екклз та Семюел А. Діпіаза зазначають, що «відсутність Всесвітніх стандартів фінансової звітності робить

процес доступу до світових ринків капіталу вкрай важким для значної кількості компаній» [25, с. 37].

В деяких випадках, можливо, буде краще, якщо певні групи компаній зможуть як і раніше користуватися місцевою системою бухгалтерського обліку, наприклад, закриті акціонерні товариства або малі і середні відкриті акціонерні товариства. Проте ті відкриті акціонерні товариства, які не перейдуть на Всесвітні стандарти фінансової звітності, незмінно зазнаватимуть труднощів з доступом до ринків капіталу в інших частинах світу [25, с. 40].

1.3. Теоретичні засади побудови бухгалтерського обліку в аграрній галузі економіки

Визначальна роль аграрного сектору в забезпеченні продовольчої та енергетичної безпеки, суспільної стабільності, реалізації експортного потенціалу держави, а також специфіка, пов'язана з використанням у господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва, ставить специфічні вимоги до галузевого бухгалтерського обліку як інформаційної системи, що має проводити достовірну діагностику стану життєво важливих галузей національної економіки.

Діючі підходи до регулювання на державному рівні бухгалтерського обліку не сприяють реалізації місії аграрного сектору економіки, який справедливо оцінюється політиками, вченими і практиками як базова складова національної економіки, що покликана відігравати ключову роль у забезпеченні сталого соціально-економічного розвитку України.

До специфічних особливостей аграрного сектору економіки, що потребують розробки окремих облікових технологій, зокрема, але не виключно, відносяться:

1) біологічна складова економічного процесу, відповідно до якої саме родючий ґрунт, рослина і тварина, біологічні закони, за якими вони існують, визначають технологію побудови бухгалтерського обліку. Це зумовлено

насамперед використанням природного феномену, яким є придатні для здійснення сільськогосподарської діяльності землі – унікальний, відтворюваний, обмежений в просторі засіб виробництва і предмет праці;

2) соціальна складова і неоціненна суспільна значимість сільськогосподарської продукції, що апріорі передбачає орієнтацію аграрного бізнесу не стільки на отримання максимального прибутку, скільки на провадження соціально орієнтованого підприємництва в громадянському суспільстві, в основі якого в першу чергу лежить задоволення життєвих потреб суспільства, забезпечення соціальної стабільності і сталого розвитку сільських громад та підвладних їм територій.

В сучасній Україні наукове означення об'єктів аграрного бухгалтерського обліку ми знаходимо в працях Г.Г. Кірейцева, Л.К. Сука, М.Ф. Огійчука, М. Палюха, В.Б. Моссаковського, М.М. Коцупатрого, О.О. Канцурова та ін.

Слід відмітити посилення впевненості науковців у формуванні теоретичних основ аграрного бухгалтерського обліку після прийняття МСБО 41 «Сільське господарство» та П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Так, В.Б. Моссаковський констатує: «Вихід у світ МСФО 40 «Сільське господарство» поставило перед бухгалтерами України вибір або продовжувати запровадження іноземної облікової технології, зокрема оцінки активів за справедливою вартістю, або застосувати власну невідому іноземним спеціалістам методику обліку та звітності, адже сільськогосподарські підприємства не тільки ведуть облік витрат і калькуюють собівартість продукції, а і складають звітність за формою 50-с.г, чого немає у розвинених країнах. Відповідно до цього слід вивчити доцільність прийняття на рівні уряду України постанови щодо широкого запровадження міжнародних стандартів чи проаналізувати належним чином досягнення підприємств України та залишити ті з них, які краще відповідають умовам нашої країни» [76, с.30].

О.О. Канцуров, досліджуючи біологічні активи як специфічні об'єкти обліку, робить висновок: «Міжнародний стандарт визначає, що біологічним активом є жива тварина або рослина. На наш погляд, це визначення не тільки не розкриває зміст терміну, але й не конкретизує об'єкт обліку і вносить

плутанину, бо є всеосяжним, оскільки за таким визначенням біологічними активами є вся флора і фауна Землі. Таке визначення характеризує тільки першу складову терміну – «біологічний» і зовсім ігнорує другу, але не менш важливу складову «актив». Об'єктом бухгалтерського обліку є актив незалежно від його форми, матеріальної, нематеріальної чи біологічної» [46, с 146].

Професори М.Ф. Огічук та Л.К. Сук в своїх дослідженнях більше звертають увагу на галузеву специфіку обліку виробництва – як процесу біологічних перетворень [79, с. 24-23; 110, с. 128-134].

Щодо обліку земель та екологічних витрат, Г.Г.Кірейцев відмічає, що «Землі сільськогосподарського призначення – це основний біологічний актив в системі аграрної економіки, можливості котрого використано в Україні недостатньо» [50, с.207].

В. Чудовець зазначає, що «Земля виступає особливим об'єктом обліку з певними властивими тільки їй характеристиками, що вимірюються у кількісних і якісних показниках, а також має вартісну оцінку» [118, с 108].

Н.М. Малюга та І. Замула, досліджуючи специфіку екологічних витрат, доводять, що: «Основним елементом організації бухгалтерського обліку екологічних витрат є визначення об'єктів аналітичного обліку... Для бухгалтерського відображення екологічні витрати доцільно поділяти за двома ознаками: за видами діяльності та за характером впливу на навколишнє природне середовище...» [64, с. 39-41].

Вищезначені дослідження формують науково-теоретичну базу аграрного бухгалтерського обліку. Проте, через певну вибірковість об'єктів дослідження та несистемність, вони не можуть слугувати фундаментом теорії бухгалтерського обліку аграрного сектору економіки.

Комплексно (системно) окреслити сучасні особливості агропромислового виробництва та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку спробував М. Палюх: «Вивчення досвіду ведення обліку в сільськогосподарських підприємствах України та діючих інструктивних матеріалів показало всю складність організації, його відмінність від обліку в інших галузях народного господарства». Серед цих відмінностей автор виділяє землю, як головний засіб

виробництва, живі організми, вплив природних факторів, сезонність та просторовість виробництва, внутрішнє відтворення активів, різноманітність форм господарювання...» [102, с 111-114].

На нашу думку, «перший камінь у фундамент» сучасної теорії бухгалтерського обліку аграрного сектору заклав Г.Г. Кірейцев, який побачив та виділив в ній «біологічну метафору»: «Біологічний аспект сприйняття об'єктів обліку сільськогосподарського виробництва важливий не тому, що створюються штучні умови обчислення кінцевих фінансових результатів ще на стадії виробництва («ефект чемпіона – легкоатлета, який не прийняв участі у фіналі змагань»). Такий аспект важливий тому, що теоретичною основою формування облікових показників є «Біологічна метафора», як підґрунтя прогресивної інституціональної економічної теорії. Доречним тут згадати про звинувачення Фрительфом Капра, висловленим на адресу представників неокласичної економічної теорії, які не в змозі визнати, що економіка не більш ніж одна із сторін цілісної екологічної і соціальної структури. Це жива система, що охоплює людей, які безперервно взаємодіють один з одним та із природними ресурсами, причому більша частина останніх є живими організмами (наведено за Д. Ходжсоном) [515]. Облік біологічних активів за Г.Г. Кірейцевим є першим кроком на шляху створення галузевої системи бухгалтерського обліку» [50].

У розвиток попередніх досліджень нами проведено наукове означення специфіки предмета та об'єктів бухгалтерського обліку, виходячи з визначальності в цьому «біологічної метафори», теорії фізичної економії, «живої економіки» та специфічних відносин власності, соціальної інфраструктури (табл.1.2).

Перш за все, слід відзначити розуміння того, що аграрна система бухгалтерського обліку базується на його загальній теоретичній основі, тому ми говоримо про аграрну підсистему бухгалтерського обліку та аграрну складову облікової теорії. Як видно з табл. 1.3, за змістом обсяг цієї складової є досить значним.

Специфіка предмета та об'єктів обліку в підсистемі аграрного бухгалтерського обліку

| Предмет | Об'єкти |
|---|--|
| Процеси, пов'язані з біологічними перетвореннями та примноженням фізичного капіталу та біологічних активів («жива» економіка) | Виробництво, використання та примноження: - земельного капіталу - еколого-природоохоронного капіталу - біологічних активів - енергетичних активів - (в т.ч. сільськогосподарської продукції) - виробництво сільськогосподарської (біологічні перетворення) та харчової продукції |
| Специфічні господарські процеси | Відносини власності, в т.ч. - майнові - земельні - Спеціальні режими оподаткування: - ФСП - ПДВ - Земельний податок тощо - Державна (бюджетна) підтримка за програмами - Формування та використання галузевих нематеріальних активів (порід тварин, сортів рослин тощо) |
| Процеси міни активів, формування фінансових результатів діяльності | Формування та розподіл результатів сільськогосподарської та іншої діяльності |
| Специфічні організаційні процеси | Особливості: - приватизації майна та землі; - організації різноманітних форм господарюванні (від сімейних форм до холдингів); - формування соціальної інфраструктури; - формування людського капіталу; - формування природоохоронної та екологічної інфраструктури |

Відмінною від інших галузей економіки, складовою предмета аграрної підсистеми бухгалтерського обліку є специфічні організаційні та господарські процеси, визначені особливостями соціально-правових відносин, процеси, пов'язані з біологічними перетвореннями та використанням і примноженням фізичного капіталу, процеси, що впливають на формування фінансових результатів діяльності та зміну активів і капіталу.

Об'єктами аграрного бухгалтерського обліку є складові його предмета. Ці складові визначені і окремо відображаються в обліковій системі, виходячи із запитів користувачів на бухгалтерську інформацію.

Найбільш важливими є об'єкти обліку так званої «живої» економіки.

Значимість цих об'єктів обліку є визначальною не тільки для сільгосп підприємств, а й для України – в її місії в глобальному світі. На відміну від інших галузей економіки, аграрна економіка є антиентропійною, відновлювальною за природними характеристиками. В найближчому майбутньому саме аграрний сектор реалізовуватиме місію продовольчої та енергетичної безпеки світу. Останнє визначає і значимість бухгалтерського обліку об'єктів «живої» економіки, про що йтиметься далі.

Аграрний сектор відрізняється від інших галузей економіки специфічними відносинами власності, оподаткуванням, державною підтримкою, формуванням та використанням нематеріальних активів, визначенням фінансових результатів господарської діяльності, приватизацією майна та землі, формуванням людського капіталу, соціальної інфраструктури села тощо. Всі ці процеси є окремими об'єктами обліку для задоволення запитів на інформацію щодо них різноманітних користувачів.

Реформування аграрного сектору економіки України проводилось за окремим законодавством. На виконання грудневого 1999 р. Указу Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки» [113] на базі колишніх колективних сільськогосподарських підприємств (КСП) створено різноманітні ринкові форми господарювання (табл. 1.3). Майже 6 мільйонів селян отримали майно в натурі для індивідуального чи спільного використання, або майнові свідоцтва для спільної передачі майна в оренду. Майже 7 мільйонів селян отримали державні акти на право власності на земельну ділянку та право вибору: обробляти землю самостійно або передати її в оренду.

Ці процеси вимагали, та вимагають і зараз, організації специфічного облікового забезпечення як самих процесів приватизації майна та землі, так і відносин щодо його подальшого використання: формування статутних фондів, власного капіталу новоутворених агроформувань, організації орендних відносин та формування інших об'єктів обліку.

Таблиця 1.3

Трансформація аграрних формувань та означення на підставі специфічних відносин власності нових об'єктів обліку*

| № з/п | Показник | Станом на 01.01.2007р. |
|-------|--|------------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| 1. | Створено на базі колишніх КСП формувань, од. | 16104 |
| | У тому числі: | |
| | фермерські господарства | 1834 |
| | приватні підприємства | 3669 |
| | господарські товариства | 7890 |
| | сільськогосподарські кооперативи | 2315 |
| 2. | Потенційні аналітичні об'єкти обліку | |
| | Кількість жителів, які отримали майнові свідоцтва, осіб | 5755606 |
| | Кількість жителів, які отримали державні акти на право власності на земельну ділянку, осіб | 6801890 |
| 3. | Нові об'єкти обліку | |
| | У тому числі: | |
| | Орендномайнові відносини: Сума орендної плати, яка належить до виплати за договорами оренди, тис.грн. | 61623 |
| | Орендноземельні відносини: сума орендної плати за землі згідно з договорами, тис.грн. | 2288421 |

* За даними Міністерства аграрної політики України

Іншими важливими, та відмінними від інших галузей економіки, є об'єкти обліку спеціальних режимів оподаткування та державної бюджетної підтримки в аграрній сфері (табл. 1.4). Бухгалтерське забезпечення процесів податкової та бюджетної підтримки виробництва вимагає нової аналітичної побудови обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Новими об'єктами обліку сільськогосподарських підприємств мають бути, а по деяких агроформуваннях вже є, витрати на формування людського капіталу та соціальної інфраструктури села. Особливості або відмінності таких об'єктів обліку визначаються потребою організації більшого контролю за ними з боку агроформувань та держави. Як видно з табл. 1.5, в Україні менше 10 відсотків сільського населення є штатними працівниками сільськогосподарських підприємств. В той же час в структурі доходів домогосподарств більше половини займає заробітна плата від сезонних робіт на сільгоспідприємствах. Процеси урбанізації найближчим часом дану проблему не вирішать. Її вирішення можливе за рахунок розвитку кооперативного руху

на селі, інших форм працевлаштування сільського населення, що потребуватиме від агроформувань нового облікового забезпечення цих процесів.

Таблиця 1.4

Об'єкти обліку державної підтримки та спеціальних режимів оподаткування сільського господарства України у 2011 році*, млн. грн.

| № з/п | Об'єкти обліку (показники) | Сільськогосподарські підприємства - всього | У т.ч. фермерські господарства |
|-------|--|--|--------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Отримано коштів державної підтримки | | |
| | За рахунок бюджетних дотацій - всього | 3343,8 | 469,5 |
| | У тому числі: | | |
| | для підтримки виробництва продукції рослинництва | 1094,2 | 265,4 |
| | для розвитку тваринництва | 1218,4 | 78,2 |
| | для здійснення заходів з відтворення водних живих ресурсів | 0,8 | 0,0 |
| | за іншими видами (напрямами) державної підтримки | 1030,4 | 125,9 |
| 2 | Заощаджено за рахунок податку на додану вартість - всього | 2405,5 | 222,8 |
| | У тому числі: | | |
| | для підтримки виробництва продукції рослинництва | 828,1 | 151,3 |
| | для розвитку тваринництва | 1577,4 | 71,5 |
| | у тому числі за: | | |
| | ВРХ | 248,2 | н/д |
| | свиней | 375,9 | н/д |
| | птицю всіх видів | 177,7 | н/д |
| | молоко | 715,2 | н/д |
| | за інше | 34,2 | н/д |
| 3 | Заощаджено коштів за рахунок ФСП | 1900,0 | н/д |

* За даними Державного комітету статистики України

Серед об'єктів бухгалтерського обліку вітчизняної «живої» економіки найбільшу питому вагу займають біологічні активи рослинництва. Як видно з табл. 1.6 вітчизняна аграрна економіка має значний потенціал нарощування поточних біологічних активів рослинництва. Серед об'єктів бухгалтерського обліку виділяються не тільки окремі види рослин, які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або інших вигод, а й окремі поля в розрізі певних культур, окремі ділянки посівів за центрами відповідальності тощо.

Таблиця 1.5

Динаміка сільської інфраструктури та людського капіталу України*

| Показник | 2006 | 2009 | 2012 |
|---|-------|-------|-------|
| 1. Доходи населення, млрд. грн. | 472,1 | 623,3 | 856,6 |
| 2. Середньомісячна заробітна плата, грн. | 1212 | 1554 | 2017 |
| - всього | | | |
| в т.ч. працівників сільського господарства | 581 | 771 | 1101 |
| 3. Сільські населені пункти, од. | 28562 | 28540 | 28404 |
| 4. Сільське населення, млн. чол. | 15,0 | 14,9 | 14,6 |
| 5. Середній розмір домогосподарств, осіб | 2,6 | 25 | н/д |
| 6. Структура грошових доходів домогосподарств, 100% | | | |
| з них: | | | |
| 6.1. заробітна плата | 55,3 | 55,1 | н/д |
| 6.2. пенсії, інші допомоги | 27,0 | 28,0 | н/д |
| 6.3. від продажу с/г продукції | 4,4 | 5,0 | н/д |
| 7. Кількість штатних працівників с/г підприємств, млн. осіб | 1,2 | н/д | н/д |
| Всього | | | |
| в т.ч. дипломовані спеціалісти | 0,2 | н/д | н/д |
| з них ч повною вищою освітою | 0,1 | н/д | н/д |

* Дані Державного комітету статистики України.

Неабиякий потенціал вітчизняна аграрна галузь має і для вирощування довгострокових біологічних активів рослинництва, де також спостерігається різноманітність об'єктів обліку в розрізі садів, виноградників, ягідників, лісових насаджень тощо.

Таблиця 1.6

Динаміка поточних біологічних активів рослинництва в розрізі посівних площ*

| Показник | 1990 р. | | 2000 р. | | 2011 р. | |
|------------------------------------|---------|-------|---------|-------|---------|-------|
| | тис. га | % | тис. га | % | тис. га | % |
| Уся посівна площа | 32406 | 100,0 | 27173 | 100,0 | 27133 | 100,0 |
| Зернові та зернобобові культури | 14583 | 45,0 | 13646 | 50,2 | 15636 | 57,6 |
| Технічні культури | 3751 | 11,6 | 4187 | 15,4 | 6778 | 25,0 |
| Картопля і овоче-баштанні культури | 2073 | 6,4 | 2277 | 8,4 | 1967 | 7,2 |
| Кормові культури | 11999 | 37,0 | 7063 | 26,0 | 2752 | 10,1 |

* Дані Державного комітету статистики України.

Важливе місце в аграрній економіці займають біологічні активи тваринництва. В Україні продовжується скорочення поголів'я тварин не тільки

на сільськогосподарських підприємствах, айв господарствах населення (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Динаміка біологічних активів тваринництва сільськогосподарських підприємств*
(на кінець року, тисяч голів)

| Показник | 1990 р. | | 2000 р. | | 2011 р. | |
|----------------------|----------|-------------------------|----------|-------------------------|----------|-------------------------|
| | усього | у т.ч. с/г підприємства | усього | у т.ч. с/г підприємства | усього | у т.ч. с/г підприємства |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Велика рогата худоба | 24623,4 | 21083,3 | 9423,7 | 5037,3 | 5079,0 | 1720,1 |
| у тому числі: | | | | | | |
| корови | 8378,2 | 6191,6 | 4958,3 | 1851,0 | 2856,3 | 624,3 |
| Свині | 19426,9 | 14071,2 | 7652,3 | 2414,4 | 6526,0 | 2730,9 |
| Вівці та кози | 8418,7 | 7165,5 | 1875,0 | 413,3 | 1726,9 | 300,1 |
| Коні | 738,4 | 700,9 | 701,2 | 114,8 | 465,8 | 54,9 |
| Птиця | 246104,2 | 132966,6 | 123722,0 | 50557,3 | 177555,9 | 87973,7 |
| Бджоли, тис. сімей | 3515,1 | 987,8 | 2849,3 | 191,3 | 3250,3 | 126,6 |

* Дані Державного комітету статистики України.

Разом з тим, природно-кліматичні умови дозволяють вирощувати кожному підприємству практично всі види продуктивних тварин, що зумовлює різноманітність об'єктів обліку ще і за віковими групами, центрами відповідальності тощо.

Різноманітність об'єктів обліку біологічних активів, за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи», подвоюється у зв'язку з можливістю застосування оцінки таких активів як за справедливою вартістю, так і за первісною вартістю.

Крім того, в обліку малих та середніх сільськогосподарських підприємств (які не поділяють облік на фінансовий та управлінський) при запровадженні П(С)БО 30 виникає необхідність збереження існуючої до цього системи виробничого обліку також в розрізі різноманітних об'єктів обліку сільськогосподарського виробництва з метою забезпечення запитів управління та державної звітності (табл. 1.8). Зазначимо також, що виробництво сільськогосподарської продукції здійснюється за відмінними від інших галузей технологіями та має природно-просторовий та сезонний характер, що також має специфічне облікове відображення.

До об'єктів обліку «живої» (аграрної) економіки ми також відносимо і

сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи, які являють собою живу, енергетичну цінність за ознаками теорії фізичної економії.

Таблиця 1.8

Зведена структура витрат на виробництво сільськогосподарської продукції в сільськогосподарських підприємствах України*

(відсотків)

| Показник | 1990 р. | | | 2011 р. | | |
|---|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|---------------------|
| | усього | утому числі | | усього | утому числі | |
| | | у рослин- ництві | у тварин- ництві | | у рослин- ництві | у тварин- ництві |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Витрати на оплату праці | 33,6 | 35,2 | 32,3 | 10,7 | 10,2 | 11,8 |
| Відрахування на соціальні заходи | 4,2 | 8,7 | 0,6 | 2,6 | 2,5 | 2,8 |
| Матеріальні витрати, які увійшли в собівартість продукції | <u>49,4</u> 100,0 | <u>40,9</u> 100,0 | <u>56,2</u> 100,0 | <u>70,4</u> 100,0 | <u>67,9</u> 100,0 | <u>75,9</u> 100,0 |
| у тому числі | | | | | | |
| насіння і посадковий матеріал | 13,7 | 37,4 | х | 12,0 | 18,2 | х |
| корми | 52,1 | х | 82,2 | 24,6 | х | 71,8 |
| інша продукція сільського господарства | 5,3 | 7,3 | 4,1 | 2,8 | 0,9 | 6,7 |
| міндобрива | 9,0 | 24,5 | х | 17,1 | 26,0 | х |
| нафтопродукти | 5,1 | 9,9 | 2,4 | 16,2 | 222 | 4,7 |
| електроенергія | 1,4 | 1,3 | 1,5 | 2,4 | 1,5 | 4,0 |
| паливо | 0,7 | 0,8 | 0,7 | 1,5 | 1,4 | 1,7 |
| запчастини, ремонтні і будівельні матеріали | 6,0 | 8,4 | 4,6 | 6,9 | 8,6 | 3,6 |
| оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями | 6,7 | 10,4 | 4,5 | 16,5 | 21,2 | 7,5 |
| Амортизація основних засобів | 9,8 | 11,8 | 8,2 | 5,1 | 5,6 | 3,9 |
| Інші витрати | <u>3,0</u> 100,0 | <u>3,4</u> 100,0 | <u>2,7</u> 100,0 | <u>11,2</u> 100,0 | <u>13,8</u> 100,0 | <u>5,6</u> 100,0 |
| з них орендна плата за земельні частки (паї) | – | – | – | 51,0 | 60,7 | х |
| за майнові паї | – | – | – | 1,0 | 1,0 | 1,1 |

*За даними Державного комітету статистики України.

Як видно з табл. 1.9 та 1.10, сільськогосподарські підприємства України мають значний потенціал у виробництві продукції рослинництва. В світовому виробництві зерна частка України у 2011 р. становить близько 3 %, ріпаку – 6, насіння соняшнику – 15 % [15].

Таблиця 1.9

Виробництво основних сільськогосподарських культур на
сільськогосподарських підприємствах України*, тис.тонн

| Показник | 1990 р. | 2000 р. | 2011 р. |
|---------------------------------|---------|---------|---------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Зернові та зернобобові культури | 49563,8 | 19964,2 | 42094,2 |
| Картопля | 4793,6 | 276,7 | 436,8 |
| Овочі | 4872,1 | 986,3 | 1108,6 |
| Плоди та ягоди | 1347,1 | 264,1 | 231,7 |

*Заданими Державного комітету статистики України.

Таблиця 1.10

Динаміка та зміна структури виробництва технічних культур в Україні*
(усі категорії господарств, тис, тонн)

| Показник | 1990 р. | 2000 р. | 2011 р. | |
|---------------------------|---------|---------|-----------|--------------|
| | | | тис. тонн | до 1990р., % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Цукрові буряки (фабричні) | 44264,5 | 13198,8 | 13437,7 | 30,4 |
| Олійні культури - всього | 2814,2 | 3664 | 10271,6 | 365,0 |
| у тому числі: _ соняшник | 2570,8 | 3457,4 | 6526,2 | 253,9 |
| соя | 99,3 | 64,4 | 812,8 | 818,5 |
| ріпак | 130,2 | 131,8 | 2872,8 | 2206,5 |
| Льон-довгунець (волокно) | 108,1 | 8,3 | 3 | 2,8 |
| Коноплі (волокно) | 6,5 | 1,5 | 0,2 | 3,1 |
| Тютюн | 12,4 | 3 | 0,2 | 1,6 |
| Хміль | 5,5 | 0,7 | 0,9 | 16,4 |

*Дані Державного комітету статистики України

Продуктивність (урожайність) вітчизняного виробництва засвідчує далеко не повне використання його потенціалу. Торгівля як на світових, так і внутрішньому ринках вимагає організації збереження продукції, а, отже, дієвої організації відповідного обліку та контролю за об'єктами.

Аналогічне облікове забезпечення зорганізовується і по обліку продукції тваринництва. Зазначимо лише, що в цій підгалузі аграрної економіки важливе значення має виробництво, а відтак і облікове забезпечення виробництва – гною, як основи органічних добрив та альтернативної органічної енергетики. Проте в Україні зберігається тенденція до спаду виробництва продукції тваринництва (табл.1.11).

Таблиця 1.11

Вирощування худоби та птиці у живій вазі*

(усі категорії господарств, тис. тонн)

| Показник | 1990 р. | 2000 р. | 2008 р. |
|----------------------|----------|----------|----------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Вирощено - всього | 6465,0 | 2278,0 | 26143 |
| у тому числі | | | |
| велика рогата худоба | 3248,1 | 1090,1 | 705,6 |
| свині | 2097,8 | 841,8 | 770,4 |
| вівці та кози | 99,3 | 39,0 | 36,3 |
| коні | 19,2 | 14,4 | 20,8 |
| кролі | 60,5 | 27,8 | 26,1 |
| птиця | 940,1 | 264,9 | 1055,1 |

* За даними Державного комітету статистики України.

Висновки до розділу 1

Дослідження історії становлення та розвитку бухгалтерського обліку є необхідною умовою визначення методологічних основ та теоретичних принципів національної системи бухгалтерського обліку в контексті трансформації економіки України. Вивчення історичного розвитку дає підстави виявити досвід та надбання попередників, що необхідно враховувати в сучасній обліковій практиці.

Набуття Україною незалежності у 1991 р. призвело до започаткування економічних реформ на підставі приватизації, спрямованих до виникнення ринкових товарівідносин, створення національних грошової, банківської, фінансової, податкової, митної систем, участі України у процесах міжнародної економічної інтеграції.

Сучасний етап вдосконалення існуючої системи обліку характеризується стандартизацією і гармонізацією обліку, формуванням національної системи обліку, виділенням в системі бухгалтерського обліку підсистем – фінансового, управлінського і податкового обліку, розвитком вітчизняної школи облікової науки.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ В УКРАЇНІ

2.1 Характеристика стану економічного аналізу в Україні

Особливістю сучасного етапу трансформації економіки України є те, що для багатьох видів наукових досліджень економічного спрямування виникла необхідність уточнення їх місії, завдань, місця в умовах ринкових відносин. Економічний аналіз у цьому не є винятком. Традиційно, як спадок з часів соціалістичної економіки, багатьма вітчизняними вченими – економістами підсистема економічного аналізу розглядається в якості елемента системи управління, без детального вивчення її взаємозв'язків та економічних взаємовідносин як самодостатньої інформаційної системи із зовнішнім середовищем. Переважно увага у дослідженнях присвячується інформаційним потокам у моделі «внутрішнє середовище підприємства – зовнішнє середовище підприємства». Однак основною рушійною силою, мотивацією проведення економічного аналізу є потреба у збільшенні економічних вигод для власників суб'єкта господарювання або, відповідно до принципу делегування повноважень, його керівників і спеціалістів та інших зацікавлених сторін.

Однак на сьогоднішній день не проводилися маркетингові дослідження щодо самого економічного аналізу, хоча це питання є важливим з огляду на зростання числа і рівня його функціональних якостей, його місця і ролі у системі управління на мікрорівні.

Маркетинговий аналіз – це системне дослідження маркетингового середовища підприємства [28, с.321]. Він передбачає, поряд з іншими, вивчення питань, пов'язаних з попитом і пропозицією на товари, ціновою політикою, кон'юнктурою ринку. Зупинимось на цих проблемах детальніше.

Перехід до ринкових відносин в Україні характеризується зростанням багатьох економічних показників, які потребують аналітичної оцінки (таблиця 2.1)

Основні соціально-економічні показники України за 2007 – 2011 рр.*

| 1 | Роки | | | | |
|--|---------------------|--------|--------|--------|--------|
| | 2007 (млн. грн.) | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. Валовий внутрішній продукт (у фактичних цінах), млн. грн. | 5452 | 170070 | 204190 | 225810 | 264165 |
| 2. Основні засоби (у фактичних цінах, на кінець року), млрд. грн. | 10865 | 829 | 915 | 966 | 990 |
| 3. Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування, млрд. грн. | 18,8 | 13,9 | 18,7 | 14,6 | 19,6 |
| 4. Продукція промисловості (у фактичних цінах), млрд. грн. | 58,8 | 160,8 | 184,3 | 202,7 | 259,5 |
| 5. Продукція сільського господарства (у порівнянних цінах 2000 р.), млрд. грн. | 67,8 | 55,7 | 61,4 | 62,1 | 55,3 |
| - рослинництва | 38,4 | 33,6 | 37,8 | 37,2 | 31,9 |
| - тваринництва | 29,4 | 22,1 | 23,6 | 24,9 | 23,4 |
| 6. Інвестиції в основний капітал (у фактичних цінах) млрд. грн. | 937,8 | 23,6 | 32,6 | 37,2 | 51,0 |
| 7. Інвестиції в основний капітал на охорону природного навколишнього середовища та раціональне використання природних ресурсів (у фактичних цінах), млрд. грн. | 2466,5 | 372,6 | 468,6 | 518,5 | 864,3 |

Складено за даними [109, с. 29]

Ефективне управління державою, регіонами, галузями, окремими підприємствами (організаціями, установами) вимагає налагодженої системи аналітичного забезпечення. В її основі повинна бути науково-обґрунтована теорія та методологія економічного аналізу, пристосована до вимог і потреб ринкових відносин.

Економіка України за 2007-2011 роки (таблиці 2.1) характеризується зростанням багатьох соціально-економічних показників. Так, валовий внутрішній продукт за цей період збільшився на 94,1 млрд. грн., тобто на 155,3 %; вартість основних засобів – на 161 млрд. грн., що становить 19,4% приросту до рівня 2007 року. Також спостерігається позитивна динаміка до зростання:

- фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування – на 5,7 млрд. грн.(41%);
- обсягу промислової продукції – на 98,7 млрд. грн. (61,4%).

Найбільш високими темпами зростали інвестиції в основний капітал – на 27,4 млрд. грн.(216,1%). Водночас за період 2007-2011 років спостерігалась нестійка тенденція до зниження обсягів виробництва сільськогосподарської продукції – на 0,4 млрд. грн. Управління процесами зростання основних оціночних показників і ліквідації існуючих негативних тенденцій потребує різностороннього глибокого аналізу на всіх рівнях економіки країни з урахуванням сучасних теоретико-методологічних підходів.

Проведення економічного аналізу вимагає певних витрат, які можуть бути розраховані за даними бухгалтерського обліку, хоча, наприклад, у випадку ситуаційного аналізу, витрати будуть прихованими. Однак визначення ціни економічного аналізу можливе лише за умови, що результати аналізу, його інформаційний продукт стане товаром. Уможлиблюється такий підхід при проведенні зовнішнього економічного аналізу аудиторськими, консалтинговими фірмами.

Дослідження дозволяють стверджувати, що більшість вітчизняних та зарубіжних аудиторських фірм пропонують в якості одного з видів послуг проведення комплексного або часткового фінансового аналізу. Питома вага часткового фінансового аналізу коливається в межах від 10 до 100% усього обсягу аналітичних послуг.

Таким чином, доцільно вивчити взаємозв'язок попиту і пропозиції на результати економічного аналізу як товару.

В аудиторській діяльності слід розрізняти:

- а) послуги з проведення внутрішнього економічного аналізу відповідно до потреб управління і замовлень суб'єктів господарювання;
- б) надання послуг щодо зовнішнього економічного аналізу на замовлення зацікавлених сторін.

У процесі внутрішнього економічного аналізу аудиторами здійснюється:

- а) комплексний аналіз фінансової звітності;

- б) аналітичні процедури;
- в) оцінка бізнесу клієнта.

Аналітичні процедури відрізняються у розрізі стадій аудиторського процесу. На початковій стадії до них, як правило, відносилися аналіз системи обліку і внутрішнього контролю, а також аналіз діяльності об'єкта аудиту. На стадії дослідження (збирання доказів) в основному проводиться: аналіз фінансової звітності, аналіз на фазі тестування; дослідження незвичайних відхилень показників. На завершальній стадії здійснюється аналіз результатів аудиторської перевірки.

Зовнішній фінансовий аналіз, який проводиться аудиторськими фірмами на замовлення зацікавлених сторін, в основному полягає в аналізі оприлюдненої фінансової звітності; для оцінки власних фінансових ризиків; для визначення рівня інвестиційної привабливості господарюючих суб'єктів; для моніторингу їх платоспроможності.

У кожному з цих випадків співвідношення попиту і пропозиції буде відрізнятися. Співвідношення попиту і пропозиції на результати внутрішнього економічного аналізу можна встановити за умови застосування трансфертного ціноутворення.

Поведінка попиту на продукт економічного аналізу ґрунтується на законі спадного попиту, тобто при зростанні ціни аналітичних робіт обсяг даних послуг має тенденцію до зменшення. Другим значним чинником амплітуди коливань попиту на проведення економічного аналізу є ефект заміщення.

Значне число керівників підприємств України вважає, що проведення комплексного економічного аналізу діяльності підпорядкованих їм підприємств призведе до необґрунтованих додаткових витрат. Тому, як правило, основним видом аудиторських та консалтингових послуг, пов'язаних з економічним аналізом, є фінансовий або ситуаційний аналіз, що значно здешевлює задоволення індивідуального попиту на продукт економічного аналізу. Проявом ефекту заміщення стосовно економічного аналізу є підміна послуг з проведення повноцінного, науково обґрунтованого стратегічного аналізу окремими його напрямками.

Для здійснення стратегічного аналізу у більшості вітчизняних підприємств відсутні необхідні умови:

- висококваліфіковані кадри;
- наявність підрозділу, що комплексно займається розробкою та впровадженням стратегій;
- розвинута та досконала інформаційна база;
- стійка позитивна динаміка доходів, які покриватимуть додаткові витрати підприємства у зв'язку з наявністю системи стратегічного управління;
- переважання диверсифікованих підприємств середнього та великого бізнесу, у яких зосереджені значні капітали;
- високий рівень капіталізації ринку;
- наявність значних обсягів довгострокових інвестицій.

У західній, у першу чергу американській економічній практиці, підміна (ефект заміщення) повноцінного, комплексного економічного аналізу управлінським обліком, що включає значне число методичних прийомів економічного аналізу, відбулася у ХХ столітті у зв'язку з тим, що організація і проведення першого вимагала значних витрат часу, праці, формування порівняно відокремлених від системи обліку блоків економічної інформації, тобто мала часову, просторову, вартісну обмеженість. Тому було розроблено методику обліку для менеджерів (managerial accounting), який у просторі і часі був максимально наближений до місць розробки, прийняття і реалізації управлінських рішень та відповідальності за їх результати. Управлінський облік із дуже розвиненим аналітичним апаратом став реалізацією однієї з альтернативних можливостей економічного аналізу. У системі управлінського обліку акценти закономірно зміщені до економічного аналізу і, відповідно, саме методика й організація аналізу регулює та обумовлює інформацію, яку повинен для неї продукувати бухгалтерський облік.

У певній мірі ілюстрацією прояву ефекту заміщення є поява у господарській діяльності підприємств країн з розвинутими ринковими відносинами замість малоінформативного з точки зору прийняття поточних управлінських рішень ретроспективного фінансового аналізу з його порівняно

тривалим періодом формування інформаційної бази та недосконалістю механізмів поточного регулювання – управлінського аналізу – аналізу для менеджерів.

Якщо говорити про попит на окремі види економічного аналізу, які мають ціну (вартісний вимірник), слід відмітити, що його поведінка буде залежати від:

- попиту і пропозиції на споріднені (взаємозамінні) види економічного аналізу, які виконують подібні або ті ж функції;
- місткості та структури ринку, на якому пропонуються аналітичні послуги;
- ціни на аналітичні послуги – вона зростатиме відповідно до росту складності та обсягу аналітичної роботи;
- рівня розвитку бізнесу – чим вищою є частка середнього і великого бізнесу в Україні, тим більшою є потреба у економічному аналізі;
- частоти потреби у проведенні економічного аналізу. Учасники фондового ринку потребують щоденного технічного аналізу.

Попит на зовнішній економічний аналіз є обмеженим у зв'язку з впливом багатьох чинників, основними з яких є:

- незначне число реальних зацікавлених сторін у результатах зовнішнього аналізу у зв'язку з порівняно невеликими обсягами внутрішнього та іноземного інвестування;
- нерозвиненість фондового ринку України;
- недосконала методика зовнішнього фінансового аналізу, яка не в повній мірі забезпечує отримання аналітичної інформації, що відповідає таким якісним характеристикам корисності, як: репрезентативність, прозорість, своєчасність.

Пропозиції аудиторських послуг щодо проведення економічного аналізу повинні узгоджуватися з відповідними витратами. У залежності від того, які функції виконуватиме економічний аналіз згідно з потребами користувачів – оцінювально-діагностичну, пошукову, захисну, комунікативну – поведінка витрат характеризуватиметься різними темпами зростання.

Витрати на проведення економічного аналізу як виду консалтингових чи

аудиторських послуг визначаються переважним чином як середньоденна заробітна плата аудитора, кратна кількості задіяних у процесі аналізу працівників та числу днів, витрачених на проведення аналізу.

Ринкова ціна такого специфічного товару як аналітична інформація в Україні коливається у великих межах і не має чітких обмежень ні в регіональному, ні в галузевому аспектах.

Стимулюючим фактором зростання попиту на аналітичну інформацію є введення в дію методичних рекомендацій, пов'язаних з:

- інтегральною оцінкою інвестиційної привабливості підприємств та організацій [72];
- виявленням ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства [73];
- здійсненням аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації [99].

Отже, проведені дослідження свідчать про те, що середовище економічного аналізу характеризується багатьма негативно діючими чинниками: відсутністю рівноваги між попитом і пропозицією на аналітичні продукти, наявністю відкладеного попиту, незацікавленістю власників та менеджерів підприємств у проведенні аналізу у зв'язку з непрозорістю прийняття рішень, дисбалансом між цінами попиту та пропозиції на аналітичні послуги у процесі аудиторської діяльності та іншими чинниками. Це підтверджує недостатній розвиток ринкових відносин в Україні.

2.2. Теоретичні аспекти організації економічного аналізу та їх удосконалення

Закладений історично базис організації аналізу еволюціонував та удосконалювався у ХХ столітті. Характерною особливістю його є те, що як елемент теорії, організація економічного аналізу розглядається, як правило,

вітчизняними економістами.

Значною є роль у розвитку теоретичних засад організації економічного аналізу українських вчених І.І.Каракоза [48], А.М.Кузьмінського, В.В.Сопко [53], В.П.Завгороднього [54, с. 252], В.І.Самборського [105, с. 239], Ю.Я.Литвина, В.М.Олійника, М.В.Семчишин [61], М.Г.Чумаченка [28, с. 286], І.Д.Фаріона [115].

Так, проф. С.І.Шкарабан та М.І.Сапачов [29] трактують організацію економічного аналізу як систему прийомів і засобів, які забезпечують оптимальне її функціонування і подальший розвиток.

Проф. А.М.Кузьмінським, В.В.Сопко, В.П.Завгороднім [54, с. 4] організація бухгалтерського обліку, контролю та аналізу господарської діяльності виокремлюється як система методів, способів та засобів, які забезпечують оптимальне функціонування їх та подальший розвиток. Ці погляди вчених заслуговують на підтримку.

Проф. В.М.Івахненко, М.І.Горбатов, В.С.Львовчкін [31, с. 31] вважають, що організація економічного аналізу – це система заходів з метою вивчення господарської діяльності.

За визначенням проф. І.Д.Фаріона [115, с.73] організація передбачає досягнення та збереження стану певної впорядкованості елементів (вузлів) системи в цілому, підтримання високоякісної її визначеності.

Із наведених формулювань видно, що найбільш важливою характеристикою організації економічного аналізу є те, що вона є системою. За цим підходом організація економічного аналізу підпорядковується впливу основних законів розвитку систем:

- а) закону циклічного розвитку;
- б) закону спадної ефективності еволюційного вдосконалення систем;
- в) закону переходу до малоопераційних процесів;
- г) закону зростання складності систем [61, с.68].

За законом циклічного розвитку систем будь-які системні утворення проходять етап виникнення, становлення, старіння та ліквідації.

Стосовно організації економічного аналізу цей закон означає, що

технологія аналітичного процесу має певний життєвий цикл. У значній мірі він взаємопов'язаний з етапами розвитку підприємства і за умови диверсифікації діяльності, особливостей стратегії розвитку підприємства має тенденцію до удосконалення з урахуванням потреб користувачів. Крім того, у зв'язку із розвитком методології економічного аналізу, появою нових методик аналізу виникає потреба у використанні існуючих або принципово нових аналітичних процедур, операцій, інформаційної бази, уможлиблюється організація економічного аналізу на інших, еволюційно удосконалених засадах.

Однак на окреслені вище процеси водночас впливає закон спадної ефективності еволюційного вдосконалення систем. Дія цього закону у свою чергу обумовлюється впливом більш загального закону спадної віддачі та звуженням границь корисності організації економічного аналізу у зв'язку з обмеженістю трудових, матеріальних та фінансових ресурсів підприємства.

Перехід від ручного опрацювання вхідної та вихідної аналітичної інформації до механізованого та автоматизованого способів обробки та переробки аналітичних даних став еволюційним удосконаленням системи організації економічного аналізу. Однак, у зв'язку із збільшенням числа об'єктів економічного аналізу, зростанням інформаційних потоків як усередині підприємства, так і зовні, у кінцевому підсумку, на думку управлінського персоналу, це не забезпечило значних переваг у прийнятті рішень ні у просторовому, ні у часовому аспектах.

У зв'язку з наведеними вище причинами спостерігається мотивація та цільова орієнтованість менеджерів підприємств до використання методик аналізу, які забезпечують оптимізовану інформаційну модель об'єктів економічного аналізу. Таким чином в організації економічного аналізу уособлюється реалізація закону переходу до малоопераційних процесів.

За законом зростання складності систем розвиток системних утворень будь-якого рівня пов'язаний з їх диверсифікацією, збільшенням числа їх елементів, ускладненням структурних та інформаційних зв'язків між ними.

Дія цього закону для організації економічного аналізу виражається через збільшення числа:

- а) механічних, переробних і творчих аналітичних операцій та необхідності їх узгодження;
- б) функціональних обов'язків керівників, професіоналів та фахівців, що займаються питаннями економічного аналізу;
- в) методик економічного аналізу;
- г) джерел інформаційної бази економічного аналізу.

Збільшення числа зацікавлених у результатах аналізу сторін; необхідність використання як традиційних, так і нових видів і форм економічного аналізу; поява положень (стандартів) бухгалтерського обліку та стандартів аудиту; зміни у політиці та мотивації управління, зростання рівня програмного та комп'ютерного забезпечення суб'єктів господарювання зумовлюють необхідність перегляду та удосконалення організації економічного аналізу як системи і процесу.

У вузькому розумінні організація економічного аналізу – це процес управління окремими аналітичними операціями. У широкому – це система, що має своє ресурсне забезпечення, технологію та продукт.

Отже, організація економічного аналізу як система зумовлює наявність предмета, об'єктів, принципів, методу та прийомів організації.

Предметом організації бухгалтерського обліку, контролю й аналізу господарської діяльності професори А.М.Кузьмінський, В.В.Сопко, А.П.Завгородній, І.Д.Фаріон, доц. І.В.Перезова [54, с.10]; [115, с.86] виокремлюють: обліковий, контрольний і аналітичний процеси; працю людей, зайнятих обліком, контролем і аналізом; забезпечення обліку, контролю і аналізу. Доцільно підтримати такий підхід.

Вивчення аналітичного процесу як об'єкта організації економічного аналізу передбачається технологічним аспектом дослідження. Якщо розглядати організацію економічного аналізу як технологічний процес, то слід враховувати наявність декількох складових. У першу чергу повинна проводитись підготовка до аналітичного процесу, його проектування шляхом розробки планів та програм економічного аналізу. Далі необхідно провести різноманітні аналітичні операції, які у сукупності забезпечують дотримання технологічних вимог щодо

тривалості, обсягу та якості економічного аналізу. Завершуватись аналітичний процес повинен пошуком та формулюванням відповідей на питання про причини відхилень, їх наслідки та вплив на взаємопов'язані показники господарської діяльності підприємства, а також розробкою заходів щодо мінімізації або ліквідації небажаних відхилень відповідно до обраної облікової політики, тактики та стратегії менеджменту.

Отже аналітичний процес має тривалість в часі як сукупність аналітичних операцій та інтервалів між ними відповідно до особливостей видів, форм і напрямків економічного аналізу, які використовуються у процесі управління.

Частковий економічний аналіз вимагає значно меншого числа аналітичних операцій, ніж повний. За тривалістю виконання та видами аналітичних операцій він уможлиблює спрощену технологію процесу аналізу. Повний економічний аналіз здійснюється через реалізацію одночасного або послідовного виконання характерних аналітичних операцій, об'єднаних у змістовні модулі. У процесі економічного аналізу відбувається збір первинної аналітичної інформації, її опрацювання та формування вторинної аналітичної інформації. Таким чином реалізуються кількісні та якісні зміни в економічній інформації, яка здійснює кругообіг в системі управління. Завдяки організації економічного аналізу формується споживча додана вартість економічної інформації, яку надають підсистеми бухгалтерського обліку, контролю, планування.

Рух економічної інформації із застосуванням аналітичних технологій можна зобразити як: $EI \rightarrow EA \rightarrow EI'$, де EI – базова економічна інформація; EA – процес економічного аналізу; EI' – обсяг економічної інформації, придатний для прийняття рішень з урахуванням результатів аналізу. У наведеній моделі базовий обсяг економічної інформації забезпечується підсистемами бухгалтерського обліку, внутрігосподарського контролю, маркетингу, планування.

Часова модель аналітичного процесу, за технологічним аспектом має вигляд операційного циклу (ОЦ_{АП}) (2.1):

$$OЦ_{АП} = \sum_{i=1}^n AO_i + \sum_{j=1}^m MOI_j, \quad (2.1)$$

де: $OЦ_{АП}$ – тривалість операційного циклу аналітичного процесу;

AO – тривалість аналітичної операції;

MOI – тривалість міжопераційного інтервалу (інтервал між аналітичними операціями);

n – число аналітичних операцій;

m – число міжопераційних інтервалів.

Число аналітичних операцій залежить, у першу чергу, від обраних для потреб дослідження видів і форм економічного аналізу. Міжопераційні інтервали обумовлені самою технологією аналізу, потребою оформлення необхідних документів або бездокументальною передачею інформації, застосовуваними формами організації економічного аналізу, кількістю виконавців аналітичних операцій, їх субординацією та інформаційними потоками між ними, рівнем механізації та автоматизації аналітичних робіт.

Різноманітність завдань економічного аналізу, потреба аналітичного осмислення багатьох сторін діяльності підприємства та зовнішнього середовища зумовлюють необхідність виділення окремих аналітичних інформаційних блоків, логічно та процедурно пов'язаних з топологічно згрупованими складовими частинами бухгалтерського обліку, внутрігосподарського контролю, фінансового менеджменту, планування та регулювання: оборотні активи (грошові кошти та їх еквіваленти, запаси, дебіторська заборгованість), необоротні активи, інвестиції (довго- та короткострокові реальні та фінансові), власний капітал, зобов'язання (довгострокові та поточні), грошові потоки, витрати, доходи. Елементи кожного з наведених аналітичних інформаційних блоків у сукупності є відповідними підсистемами і також повинні враховуватись при побудові технології економічного аналізу.

Об'єктами організації економічного аналізу вчені А.М.Кузьмінський, В.В.Сопко, В.П.Завгородній [54, с. 11], І.Д.Фаріон, І.В.Перезова [115, с. 87] визначають: технологію аналітичного процесу; працю виконавців; розвиток та

удосконалення аналізу; організаційне, технічне, інформаційне та інші види забезпечення аналізу. Варто погодитися з цим переліком об'єктів.

У зв'язку з існуванням багатьох різнопланових потреб доцільно передбачати функціонування альтернатив організаційних систем економічного аналізу – від гранично допустимих з огляду на реалізацію функціональних можливостей економічного аналізу до спрощених, які передбачають забезпечення виконання тільки окремих аналітичних операцій, методичних і технічних прийомів економічного аналізу, незначного числа аналітичних номенклатур та обмеження в часі виконання та числі виконавців.

Одним із основних методичних прийомів, за допомогою якого забезпечується функціонування методу організації економічного аналізу є побудова моделей. У процесі організації економічного аналізу в основному використовуються описові та рекомендаційні моделі.

Описову модель організації економічного аналізу можна представити як

$$\sum_{i=1}^n x_i, \text{ де } x_i - \text{об'єкти організації економічного аналізу.}$$

Управління системою аналітичних робіт здійснюється за допомогою принципів організації економічного аналізу. Тому принципи організації економічного аналізу, за якими здійснюються окремі аналітичні етапи, процедури та операції, дещо відрізняються від принципів економічного аналізу як наукової і практичної діяльності. Оскільки структура організації економічного аналізу передбачає виділення трьох основних складових, то доцільно розглядати окремо:

- а) принципи організації аналітичного процесу;
- б) принципи організації праці виконавців економічного аналізу;
- в) принципи організації забезпечення економічного аналізу.

Проф. І.Д.Фаріон, І.В.Перезовова [115, с. 80 – 83] вважають, що для раціональної організації аналізу необхідно дотримання таких принципів: цілісності, багатогранності, динамічності, субординації, випереджувального відображення, системотвірних відносин окремих частин і елементів.

У свою чергу економіст В.І.Дворецький основними принципами вважає:

адаптивність; комплексність; порівняльність; ранню діагностику; випереджуваче відображення; націленість на підтримання збалансованості стану та пропорційності розвитку об'єкта; принцип пріоритету, який відображає направленість аналізу на виявлення та вивчення „вузьких” місць і ведучих ланок у господарській діяльності; безперервність проведення; циклічність і верифікація (оцінка оцінки) [24, с.25].

Із урахуванням запропонованих вище класифікацій з цього переліку до принципів організації аналітичного процесу доцільно віднести (рис. 2.1) такі: всебічність, динамічність, паралелізм, своєчасність і оперативність, безперервність, періодичність, конкретність, документування, допустима поінформованість.

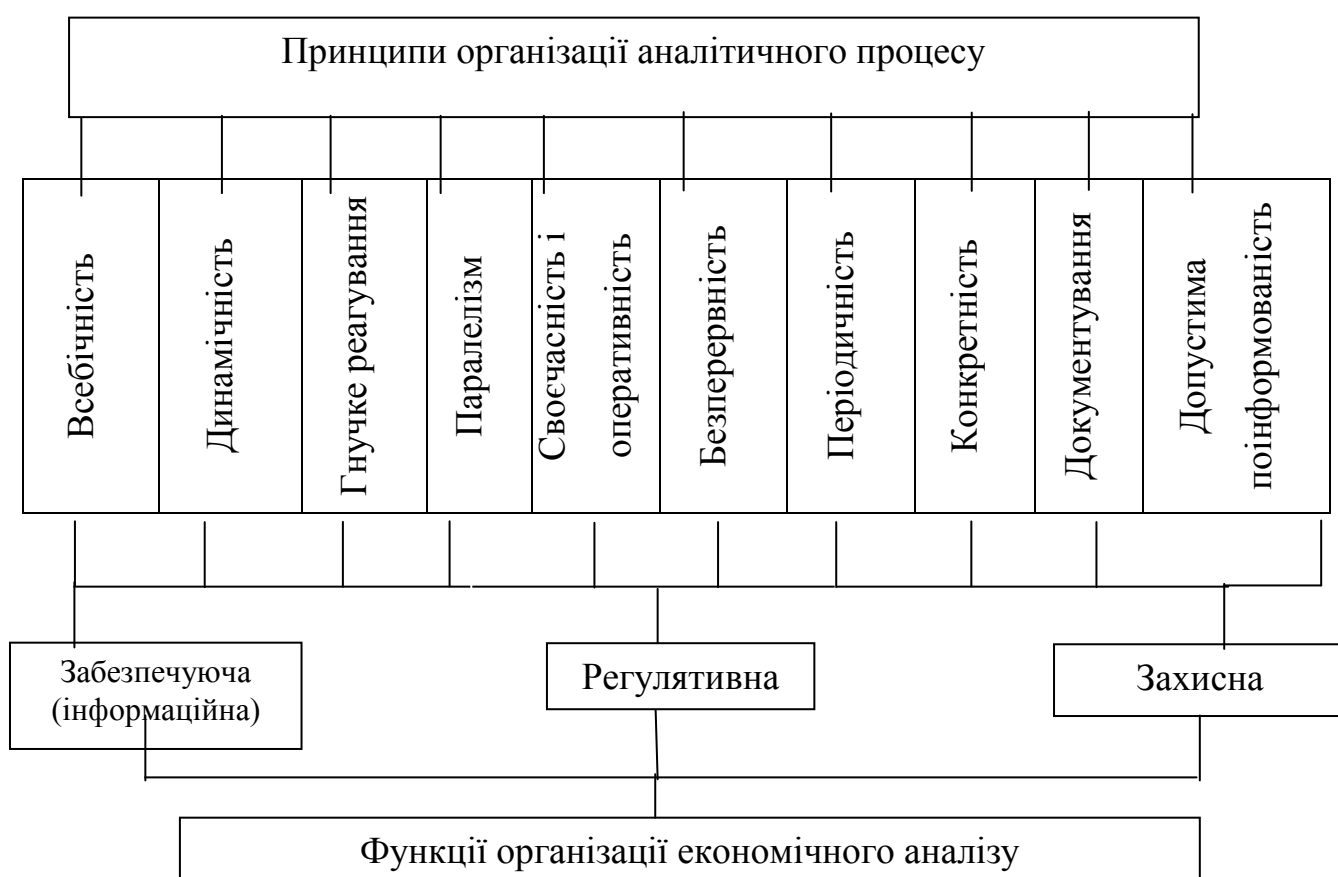


Рис. 2.1. Структурна модель взаємозв'язку принципів організації аналітичного процесу та функцій організації економічного аналізу

До наведеного вище переліку слід додати принципи своєчасності і оперативності, безперервності, періодичності, конкретності, документування, допустимої поінформованості, гнучкого реагування. Розглянемо ці принципи, згідно з рис. 2.1., детальніше.

Принцип всебічності в інтерпретації українських вчених – економістів

А.М.Кузьмінського, В.В.Сопка, В.П.Завгороднього [54, с. 68], І.Д.Фаріона, І.В.Перезової [115, с. 80] фактично означає системний підхід до організації економічного аналізу, оскільки передбачає врахування усіх внутрішніх зв'язків і відносин системи, всіх факторів, які впливають на її функціонування.

Дотримання цього принципу на практиці забезпечує можливість розгляду та комбінації багатьох альтернатив технології аналітичного процесу, організації праці виконавців і технічного, інформаційного та організаційного забезпечення економічного аналізу.

Відповідно до принципу гнучкого реагування технологія економічного аналізу, як комбінація аналітичних процесів, праці виконавців економічного аналізу, забезпечення аналізу, повинна бути гнучкою і враховувати структуру системи управління підприємством у цілому, організаційні, інформаційні, технічні та фінансові взаємозв'язки, тобто пристосованою та корисною для прийняття управлінських рішень.

Дотримання принципу своєчасності і оперативності реалізується у проведенні поточного ситуаційного та оперативного аналізу і передбачає, що аналітичне забезпечення управлінських рішень повинно бути налагоджене таким чином, щоб підготувати їх прийняття в режимі реального часу, з мінімальною шкодою для господарської діяльності. Однак потрібна певна обережність при його дотриманні, так як користувачу необхідне повне бачення господарського явища, процесу, ситуації і можливість визначення їх наслідків на зміну оцінювальних показників.

З одного боку, задіяння обох принципів водночас є суперечливим за своєю організаційною основою, якщо це стосується одного виду економічного аналізу. Однак, з іншого боку, підприємство функціонує, як правило, одночасно у двох підсистемах управління – стратегічного і поточного. І якщо для потреб поточного, ситуаційного управління необхідна аналітична інформація постійно, то стратегічне управління в розрізі окремих продуктів базується на системі періодичної аналітичної інформації. Реалізація обох цих принципів посилює комплексний підхід до вивчення діяльності підприємства, його структурних підрозділів з урахуванням всіх можливих аспектів за допомогою різних видів

економічного аналізу.

Економічному аналізу, у зв'язку з обмеженістю в часі і за обсягом всіх ресурсів, в тім числі інформаційних, скороченням часу від постановки аналітичного завдання до прийняття управлінського рішення, повинна бути притаманна економічність як один із базових підходів. Його посилення досягається синергічним впливом принципу конкретності і дієвості, які є обмежуючими, коригуючими підходами до організації аналізу та очікуваних результатів реалізації відповідних аналітичних методик.

Контроль за якістю економічного аналізу уможлиблюється шляхом розробки та дотримання оптимального варіанту організаційної системи аналізу, моніторингом оціночних показників та забезпеченням їх позитивної динаміки, тому цей підхід також слід вважати організаційним.

Жодна з досліджених класифікацій принципів економічного аналізу не передбачає двох важливих засад правильної організації аналізу – документування у процесі аналізу та забезпечення допустимої поінформованості зацікавлених сторін.

Особливістю сучасних економічних умов в Україні є необхідність врахування впливу та взаємозв'язків зовнішнього середовища стосовно суб'єкта господарювання. Тому виникла потреба у регламентації принципів, які обумовлюватимуть високу функціональну якість зовнішнього економічного аналізу.

Прикладом реалізації принципу документування є те, що за підсумками роботи за рік економісти – аналітики та головні бухгалтери відкритих акціонерних товариств готують пояснювальні записки до річних звітів, які пізніше розглядаються на зборах акціонерів. Крім того, у випадку значного обсягу аналітичної інформації проводяться відповідні розрахунки, формуються аналітичні таблиці для оцінки динаміки чи характеру тенденцій досліджуваних показників або їх структури. Практично жоден із видів економічного аналізу не може здійснюватись без оформлення аналітичних документів.

Результати економічного аналізу не завжди використовуються тільки для прийняття управлінських рішень. Досить часто вони мають дорадчий,

пізнавальний характер. Наприклад, наявність інтерв'ю, професійно підготовлених аналітичних матеріалів у вигляді публікацій у засобах масової інформації, дані про позитивну динаміку основних економічних показників суб'єкта господарювання створюють позитивний імідж у ділових колах, свідчать про наявність ефективного власника (власників) і сприяють розширенню його ділових контактів та збільшенню числа стратегічних партнерів.

Тому принцип допустимої поінформованості зацікавлених сторін є важливим чинником реалізації ефективних відносин підприємства з працівниками та зовнішнім середовищем.

У другу групу принципів (рис.2.2) ми об'єднуємо такі, що забезпечують ефективне виконання посадових обов'язків виконавцями аналітичних операцій (процесів), та осіб, що займаються сервісними функціями стосовно аналітичного процесу.

Українські вчені-економісти І.Д.Фаріон, А.М.Кузьмінський, В.В.Сопко, В.П.Завгородній, досліджуючи принцип субординації, відмічають, що він потребує будувати ієрархію елементів та відносин заздалегідь за чітко визначеними критеріями.

Відносини між працівниками та керівниками підприємств стосовно економічного аналізу повинні бути чітко структурованими, операційно та функціонально завершеними та охоплювати усі напрямки організації аналізу.

У процесі прийняття управлінських рішень від економістів-аналітиків та інших виконавців аналітичних процесів вимагається безумовне дотримання принципу об'єктивності. Неможливо забезпечити достовірність аналізу за умови моральної та матеріальної зацікавленості у поданні неправдивої інформації з боку виконавців. Однак перевірити дотримання цього принципу дуже важко на практиці, тому що необхідно продублювати всі аналітичні операції, провести експертну оцінку інформаційного забезпечення економічного аналізу на предмет правдивості та відсутності викривлень і співставити результати з сумнівною аналітичною інформацією. Все це обумовлює значні додаткові витрати і потребує відповідної регламентації та

вжиття заходів регуляції та захисту.

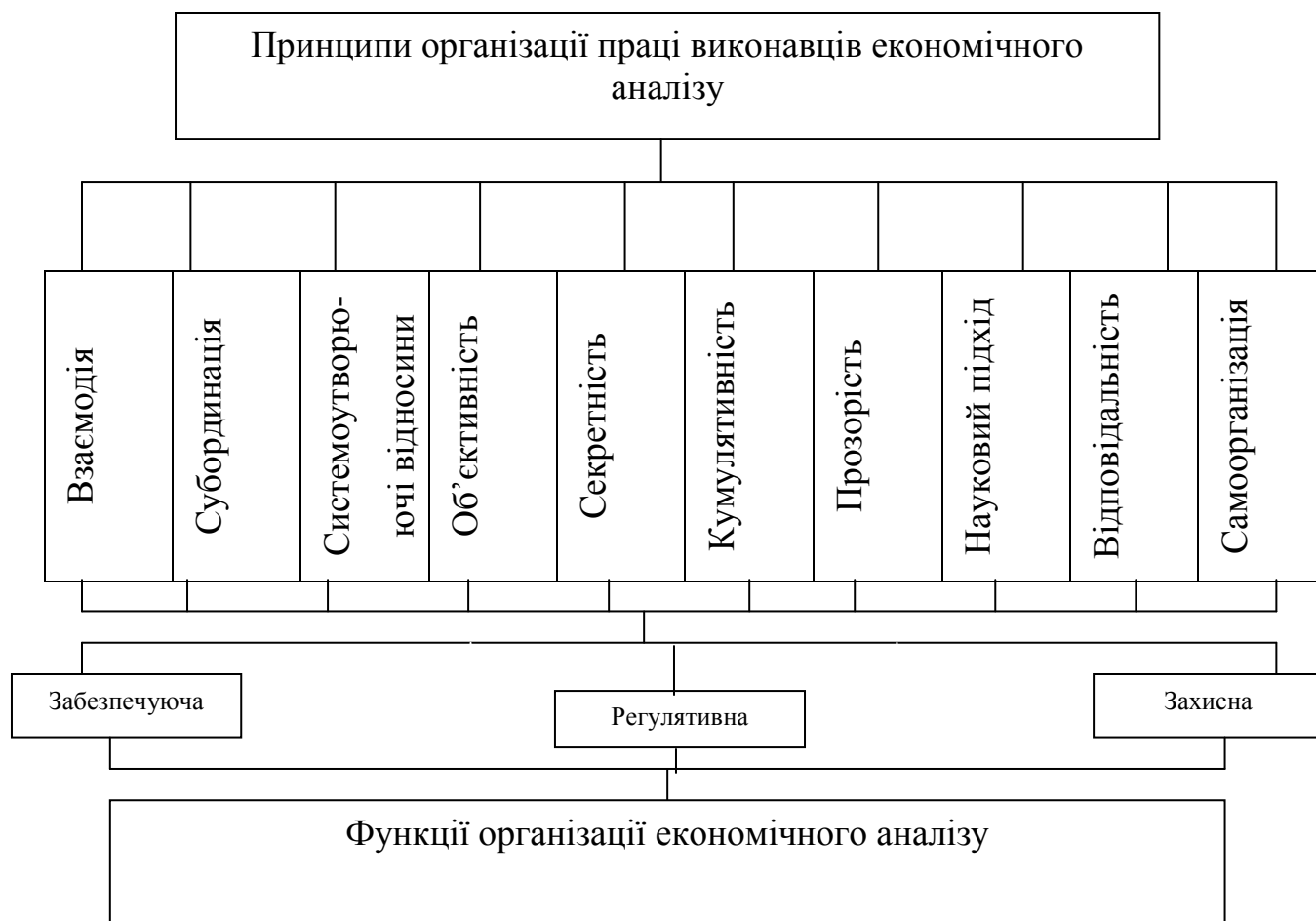


Рис. 2.2. Структурна модель взаємозв'язку принципів організації праці виконавців та функцій організації економічного аналізу

Актуальність застосування правила нерозповсюдження несанкціонованої власниками або керівництвом суб'єкта господарювання аналітичної інформації, відсутність вільного доступу до неї з боку зацікавлених сторін зумовлена комерційними таємницями. Забезпечення секретності у роботі виконавців економічного аналізу з боку власників та керівництва підприємства досягається шляхом усних або письмових домовленостей, посадовими інструкціями і має на меті нейтралізацію загроз і ризиків щодо розповсюдження конфіденційної економічної інформації, наслідком чого може стати збитковість господарської діяльності, втрата конкурентних переваг, зменшення економічних вигод.

Важливим принципом організації праці виконавців економічного аналізу є кумулятивність. Якщо на підприємстві економічний аналіз проводиться не спонтанно, від випадку до випадку, а розроблена та впроваджена науково-

обґрунтована модель його організації, то це означає використання у роботі виконавців повторюваних аналітичних операцій. Знання та вміння, професійні навички, таким чином, закріплюються та удосконалюються. Зростає інтенсивність праці, рівень кваліфікації, задіється пошукова функція в організації роботи виконавців. Тобто проявляється кумулятивний ефект у часовому та просторовому вимірах. Формалізація цього ефекту досягається розрахунком та урахуванням кривої досвіду (learning curve) за кумулятивною середньочасовою та граничною моделями росту кваліфікації.

Їх інтерпретація для потреб організації економічного аналізу матиме вигляд:

а) математична кумулятивна середньочасова модель (2.2):

$$y = a \cdot x^b, \quad (2.2)$$

де: y – середній кумулятивний час;

x – кумулятивна кількість аналітичних операцій;

a – час на здійснення першої аналітичної операції;

b – індекс кваліфікації;

б) математична гранична модель(2.3):

$$m = a \cdot x^b, \quad (2.3)$$

де: m – час для здійснення останньої аналітичної операції.

Прозорість як принцип організації праці виконавців економічного аналізу дозволяє власникам та керівному персоналу суб'єктів господарювання бути впевненими у неупередженості суджень виконавців аналітичних робіт, застосуванні загальноприйнятих або погоджених з ними методик та прийомів економічного аналізу, своєчасному та у повному обсязі звітуванні на кожному етапі організації економічного аналізу щодо його результатів. Реалізація принципу прозорості роботи виконавців економічного аналізу, як і інших принципів, повинна забезпечуватись організаційно та технічно, дотриманням функціональних обов'язків, логістикою потоків аналітичної інформації, а також використанням спроектованої за цією програмно-цільовою функцією моделі організаційної системи економічного аналізу.

Науковий підхід до організації економічного аналізу реалізується, починаючи з проектування і закінчуючи отриманням інформації на виході, з підсистеми економічного аналізу. Він уособлюється у використанні методу організації економічного аналізу, науково-обґрунтованих методик та принципів економічного аналізу, систем аналітичних показників.

Особливістю економічного аналізу є те, що він обслуговує фінансово-економічні, соціально-економічні, техніко-економічні, еколого-економічні та інші інтереси зацікавлених осіб. Реалізація на практиці теорії раціональної поведінки в організації економічного аналізу передбачає наявність, крім відповідних мотивацій, моральної та матеріальної відповідальності виконавців аналізу за його результати. Моральна відповідальність пов'язана з професійною етикою, компетентністю аналітика, усвідомленням ризиків для суб'єкта господарювання у зв'язку з допущеними помилками у аналітичних процесах.

Матеріальна відповідальність виконавців аналізу може регламентуватися на рівні трудових угод, контрактів, посадових інструкцій і передбачати стягнення (у вигляді суми або відсотка від обраного показника діяльності працівника) або звільнення із займаної посади за неналежне виконання обов'язків. Крім того, розголошення конфіденційної аналітичної інформації, яке призводить до втрати конкурентних переваг та зменшення економічних вигод власників суб'єктів господарювання, може призвести до юридичної відповідальності.

Праця виконавців аналітичних робіт повинна обов'язково підпорядковуватись засадам самоорганізації, власного удосконалення, самоменеджменту. У технології аналітичного процесу поряд з типовими аналітичними операціями постійно виникає потреба оперативної реакції на різноманітні господарські ситуації, іноді – непередбачувані. Тому виконавці аналітичних робіт, крім виконання регламентованих операцій, узгоджених з керівництвом, вимушені застосовувати окремі аналітичні процедури та прийоми на власний розсуд, в послідовності та в обсягах, визначених самостійно.

Організація забезпечення економічного аналізу також спирається на ряд

принципів (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Структурна модель взаємозв'язку принципів організації забезпечення економічного аналізу та функцій організації економічного аналізу

За визначенням проф. А.М.Кузьмінського, проф. В.В.Сопка, проф. В.П.Завгороднього, проф. І.Д.Фаріона, доц. І.В.Перезової цілісність аналізу господарської діяльності як системи і об'єкта виявляється у комплексному використанні всіх джерел економічної інформації [54, с. 20]; [115, с.80]. Актуалізація потреби у дотриманні цього принципу пов'язана з організацією стратегічного аналізу на підприємстві, необхідністю врахування максимального числа загроз, сильних та слабких сторін і можливостей з боку зовнішнього та внутрішнього середовища для прийняття довгострокових рішень.

Ритмічність інформаційного забезпечення означає, що на вході у підсистему економічного аналізу за кібернетичною моделлю постійно потрібно мати достатній обсяг облікової та позаоблікової інформації, з якої формуються аналітичні номенклатури за потребою. Оскільки основним джерелом даних для економічного аналізу є бухгалтерських облік, ритмічність інформаційного забезпечення економічного аналізу пов'язується з періодичністю формування

вихідної інформації у підсистемі бухгалтерського обліку.

Суттєвим для формування правил здійснення аналітичних операцій в умовах ринкових відносин є забезпечення визначеного співвідношення вигод і витрат від проведення аналізу стосовно кінцевого фінансового результату від реалізованого на основі такого аналізу управлінського рішення. Відповідно, якщо за експертною оцінкою менеджера чи аналітика витрати на організацію і проведення аналізу рівні чи перевищують очікувані вигоди, варто відмовитися від нього. Враховуючи практично стовідсоткову варіативність управлінських рішень, такий підхід має сенс.

Реалізація принципу достовірності вхідної інформації неможлива без узгодженості підсистем бухгалтерського обліку, внутрігосподарського контролю та економічного аналізу, їх високих функціональних якостей, індивідуальної та колективної відповідальності за результати діяльності суб'єкта господарювання в цілому, урахування суттєвості викривлень та помилок даних бухгалтерського обліку, культури ведення обліку.

Розглянуті вище теоретичні аспекти організації економічного аналізу слід враховувати у процесі розробки її системи на практиці. І в першу чергу – при плануванні аналітичних робіт. Саме за умови дотримання такої вираженої позиції можливе забезпечення високої якості фінансово-економічної роботи і досягнення стійкої позитивної динаміки оціночних показників.

2.3. Організаційно-методологічні аспекти достовірності та суттєвості аналітичної інформації

Вибір найбільш ефективних методологічних підходів, методичних прийомів економічного аналізу, застосування найвигідніших форм організації аналітичної роботи знаходиться в безпосередньому зв'язку із рівнем достовірності та суттєвості економічної інформації. Він, у свою чергу, формується під впливом організаційно-методологічних можливостей підсистем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю.

Варто розрізняти достовірну облікову та аналітичну інформацію. Облікова інформація є достовірною, якщо вона не містить помилок, перекручень, а також сформована у повній відповідності до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО. Аналітична інформація є достовірною, якщо вона сформована на основі достовірної облікової інформації та є результатом застосування методу економічного аналізу у повному обсязі.

При зовнішньому аналізі достовірною вважається інформація, що пройшла аудиторську перевірку, або державний контроль, при внутрішньому аналізі – що є підсумком надійної системи внутрігосподарського контролю.

Для мінімізації можливості викривлень фінансової звітності в міжнародній і вітчизняній теорії та практиці аудиту рекомендується визначати матеріальність (*materiality*) тобто суттєвість помилок. Цей підхід повинен бути базовим, з якого слід починати як зовнішній, так і внутрішній аналіз, а не тільки аудит. Нормативними документами, що регламентують цей процес в аудиті, є МСА 320 «*Audit Materiality*» (суттєвість в аудиті).

Економісти А.Д.Шеремет та В.П.Суйц [120, с.128] вважають, що аудиторський ризик на рівні рахунку і класу операцій має дві складові: ризик (внутрішній ризик і ризик контролю) наявності у фінансовій звітності неточних або неправильних даних, що можуть бути підсумком помилок або зловживань; ризик невиявлення суттєвих неточностей у процесі детальних аудиторських перевірок або аналітичних процедур.

Особливістю другої групи ризиків, пов'язаних з аналітичними процедурами, є те, що вони є контрольованими. Тобто, обираючи експертним шляхом, з урахуванням власного досвіду, той чи інший вид чи метод аналізу, аудитор може мінімізувати ризик невиявлення.

Економісти А.Д. Шеремет та В.П. Суйц [120, с.117-119] пропонують методику оцінки рівня матеріальності викривлення (тобто визначення рівня достовірності звітності). Розрахунок проводиться шляхом аналізу динаміки критичного компонента. Критичний компонент – це показник діяльності суб'єкта аналізу, який має тенденцію до суттєвих варіацій (відхилень) щорічно.

Для підприємств, що мають проблеми з ліквідністю та платоспроможністю, критичними компонентами обираються: оборотні активи, статутний капітал, виручку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Якщо виручка або вартість оборотних активів мають стійку позитивну динаміку, критичним компонентом рекомендується обрати нерозподілений прибуток звітного періоду. Крім того, вибір критичного компонента повинен враховувати вплив зовнішнього чинника – галузевої специфіки. Тому за даними статистичних щорічників необхідно проводити зовнішній аналіз показників діяльності у середньому по галузі, що теж дозволить визначити найбільш динамічні показники, які повинні бути визнані аналітиком як критичний компонент. Однак слід мати на увазі, що обирати потрібно тільки один компонент. Тому за підсумками ретроспективного аналізу за кілька років виявляється показник, щодо значень якого спостерігається найбільша динаміка відхилень.

Способи визначення достовірності фінансової звітності відрізняються в залежності від виду звітності: оприлюднюваної чи неоприлюднюваної.

У цьому випадку для користувача існують альтернативи дії, наведені на рис. 2.4 та 2.5.

Згідно з рис. 2.4, можливості аналізу підприємств, що оприлюднюють свою фінансову звітність, є достатньо диверсифікованими, особливо в частині фінансового аналізу. За даними балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) та інших форм можливим є проведення аналізу майнового стану, ліквідності та платоспроможності, фінансової стійкості, ділової активності, рентабельності, загрози банкрутства, інвестиційної привабливості, грошових потоків та інших важливих для зовнішніх користувачів видів аналізу. Однією з переваг для користувачів у цьому випадку є зменшення ризику прийняття невірних рішень у зв'язку з наявністю аудиторського висновку.

Згідно з рис. 2.5, можливості деталізованого аналізу діяльності суб'єктів господарювання, що не оприлюднюють свою звітність, є незначними, судження щодо достовірності даних є суб'єктивними і такими, що базуються на експертних оцінках. У цьому випадку прийняті суб'єктами аналізу рішення

матимуть високий ступінь ризику.

У свою чергу, аналіз достовірності інформації доцільно проводити за моделлю, наведеною на рис. 2.6. Якщо в рамках внутрішнього аналізу можливе дослідження з усіх чотирьох напрямків, то у процесі аналізу фінансової звітності зовнішніми користувачами реальним є проведення аналізу аудиторських висновків і суттєвості викривлень, допущених у фінансовій звітності (за умови доступу до цієї інформації).

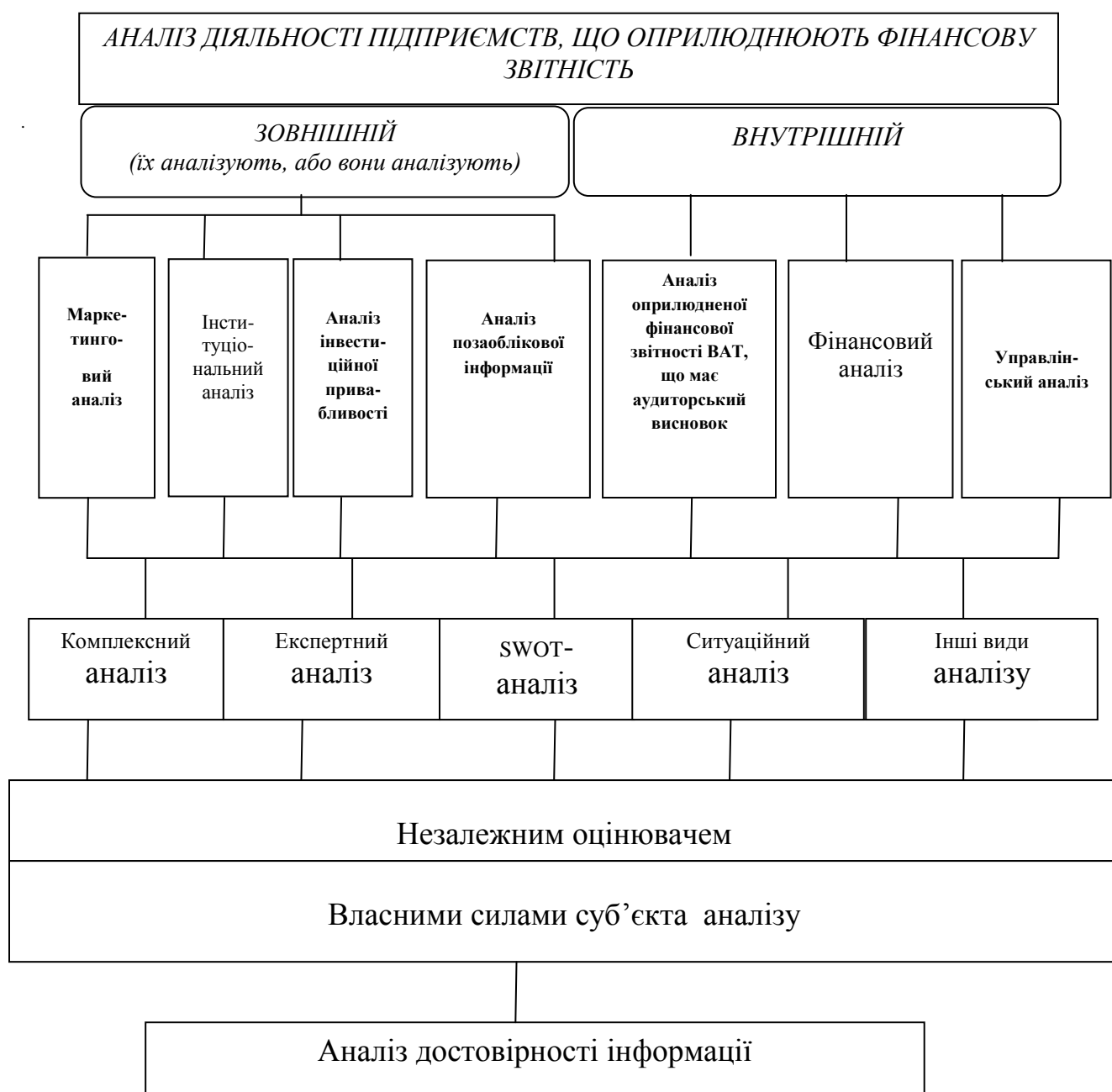


Рис.2.4. Модель аналізу достовірності інформації для підприємств, що оприлюднюють фінансову звітність

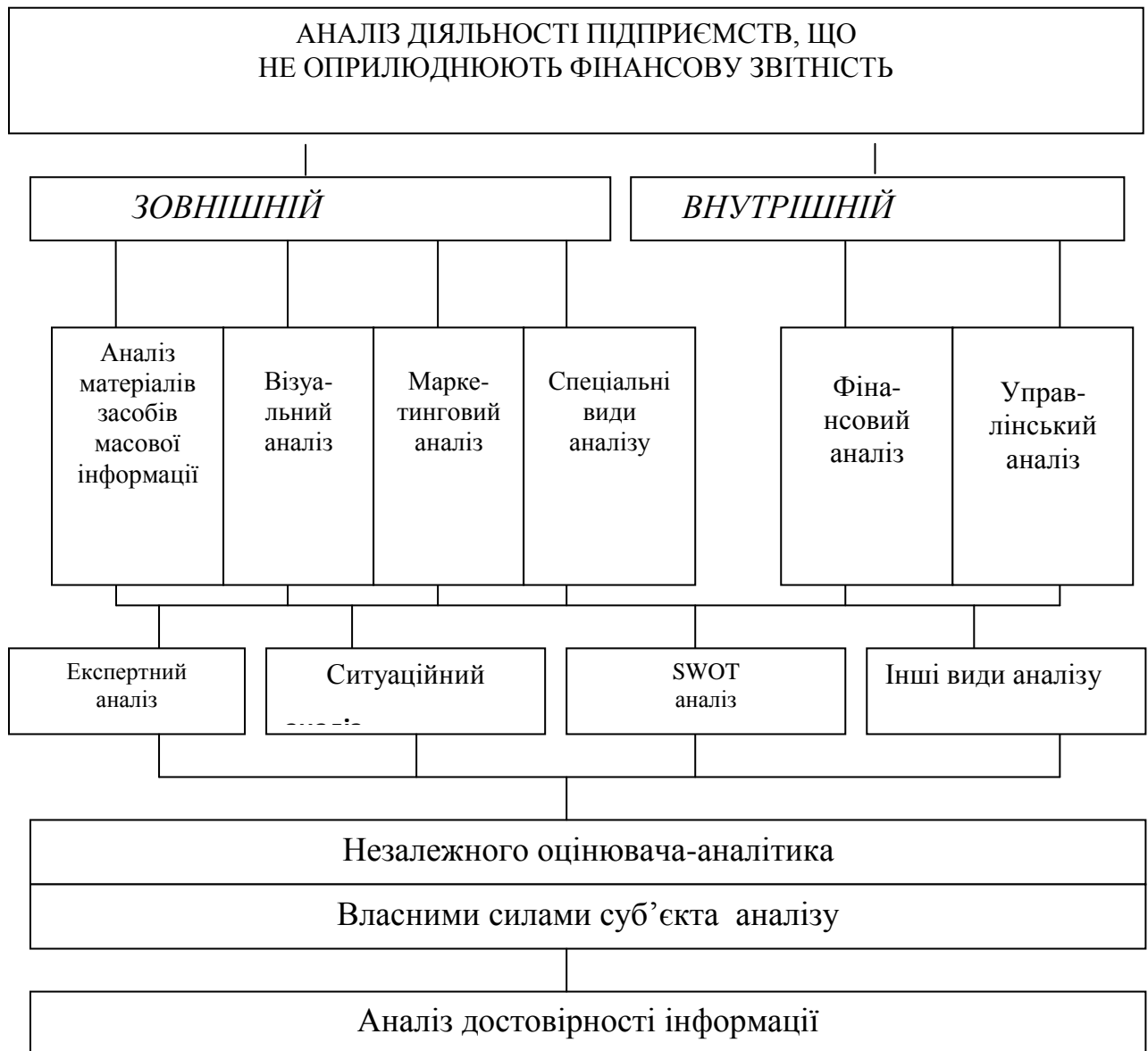


Рис.2.5. Модель аналізу достовірності інформації для підприємств, що не оприлюднюють фінансову звітність

Більш узагальнений підхід щодо суттєвості обсягу виявлених під час аналізу відхилень пропонують С.Зубілевич та С.Голов [44]. Вони вважають, що якщо рівень суттєвої помилки перевищує 10%, то і відхилення слід оцінювати аналогічно. Цей підхід вони пропонують застосовувати не до абсолютних відхилень, а до відхилень питомої ваги статей балансу.

На сьогоднішній день не існує єдиного критерія, за яким бухгалтери, аудиторів, аналітики, керівники могли б виділити чіткі межі суттєвості інформації. Користувачі інформації мають різні підходи щодо дотримання критерія суттєвості. Так, для бухгалтерів потреба класифікаційного поділу

економічної інформації на суттєву і несуттєву виникає на етапі розкриття інформації у примітках до фінансової звітності, а також за вимогою управлінського персоналу. Для аудиторів проблема суттєвості пов'язана як з можливістю виключення, ігнорування з різних причин певної інформації в аудиторських висновках, так і з необхідністю врахування матеріальності, тобто суттєвості помилок і викривлень.



Рис.2.6. Модель аналізу достовірності інформації, наведеної у фінансовій звітності

Суттєві помилки і викривлення у фінансовій звітності можуть бути спричинені некваліфікованими діями або зловживаннями з боку працівників бухгалтерії та керівництва і власників підприємства. Крім того, в практиці аудиту завжди існує ризик невиявлення помилок або зловживань, що може суттєво вплинути на рішення, які приймаються користувачами фінансової звітності без відповідних застережень.

Економічний аналіз формує необхідну базу для прийняття рішень. Тому аналітики повинні за критерієм суттєвості відбирати інформацію щодо:

- 1) величини показників;
- 2) періоду впливу чинників на фінансово-господарську діяльність;
- 3) динаміки показників;
- 4) відхилень аналізованих показників від базових (планових) значень.

Більш точні результати оцінки суттєвості викривлень може дати така методика аналізу: спочатку оцінюється динаміка відповідних показників галузі по регіону (області), державі, потім її результати зіставляються із динамікою статей і співвідношень балансу аналізованого підприємства і вже за їх відхиленнями оцінюється суттєвість викривлень.

За дослідженнями проф.Є.В. Калюги, суттєвість як принцип має передбачити відображення в обліку і звітності інформації, без знання якої користувачі фінансової звітності не зможуть достовірно оцінити фінансовий стан, рух грошових коштів або результати діяльності підприємства [47, с.42]. За цим підходом достовірність економічної інформації ставиться у залежність від дотримання умови суттєвості. Ці якісні характеристики слід розглядати як відносно незалежні одна від одної, але однаково важливі для прийняття ефективних управлінських рішень, оскільки за умов забезпечення якісного бухгалтерського обліку вся інформація, що продукується ним, повинна бути достовірною. Водночас якісну характеристику суттєвості слід розглядати дещо ширше, ніж тільки стосовно інформації фінансового характеру. Це пов'язано з тим, що управлінські питання базуються як на обліковій, так і позаобліковій інформації.

Суттєвість інформації визначається відповідними стандартами та керівництвом підприємства, або, згідно з принципом делегування повноважень, відповідними агентами.

Важливим для розуміння сутності такої важливої якісної характеристики як суттєвість є визначення, запропоноване проф. Я.Д.Крупкою. Він вважає, що суттєвість інформації означає обмеження порогу визнання інформації. Варто погодитися з цим визначенням, оскільки згідно з ним чітко простежується

особливість якісної характеристики суттєвості аналітичної інформації– її суб'єктивний характер, який проявляється в тому, що межі суттєвості визначаються, як правило, експертним шляхом, у відсотках до обраних як найбільш важливі оціночних показників.

Чим вищий поріг суттєвості, тобто обсяг кількісної та якісної аналітичної інформації, тим меншим є ризик невизначеності при прийнятті управлінських рішень. Реалізація управління за відхиленнями можлива в системі управлінського обліку.

Як відомо, обов'язковою вимогою функціонування системи управлінського обліку є формування операційних та фінансових планів за центрами відповідальності. За підсумками діяльності центри відповідальності формують звіти про виконання бюджетів.

У зв'язку з дією обмежуючого принципу «вигоди-витрати», в сучасних умовах господарювання більш доречним буде алгоритм управління за суттєвими відхиленнями.

Однак характерною особливістю контролю за відхиленнями, який є елементом управлінського обліку є те, що він стосується насамперед показників, які мають відношення до системи «витрати-обсяг-прибуток».

Так, традиційно методикою калькулювання стандартних витрат передбачено аналіз і контроль відхилень фактичних витрат від стандартних, за підсумками яких вносяться корективи у вигляді:

- 1) перегляду стандартів;
- 2) усунення або мінімізації причин негативних відхилень.

Перевагою такого аналізу є те, що він проводиться у розрізі центрів відповідальності. Водночас цей підхід не забезпечує аналізу і контролю відхилень показників платоспроможності, фінансової стійкості та інших, тобто не придатний для цілей фінансового аналізу.

Дещо ширше трактується управління за відхиленнями у фінансовому плануванні. Схема фінансового планування передбачає здійснення контролю операційних та фінансових бюджетів шляхом аналізу відхилень фактичних значень показників від бюджетних (планових). Центри відповідальності

складають бюджети, починаючи з реалізації і витрат та закінчуючи бюджетами фінансових звітів: Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Балансу (Звіту про фінансовий стан), Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал, тому можна вважати, що методика управління за відхиленнями від бюджетних (планових) значень в системі управлінського обліку в сучасних умовах є найбільш досконалою.

Подальша деталізація аналізу передбачає визначення відхилень:

- а) фактичних значень показників від показників гнучкого бюджету;
- б) показників гнучких бюджетів від статичних (загальних) бюджетів;
- в) фактичних значень показників від статичних (загальних) бюджетів.

Отже, управління за відхиленнями повинно базуватися у першому етапі на порівнянні:

- а) фактичних значень показників за співставні періоди часу;
- б) фактичних і планових (бюджетних) значень;
- в) даних гнучких і статичних бюджетів;
- г) фактичних і нормативних значень.

При цьому слід поділяти відхилення, що отримані за підсумками порівняння, на позитивні і негативні.

Дотримання принципу суттєвості як функціональної ознаки корисності аналітичної інформації уможлиблює наступний крок методики аналізу відхилень. На цьому етапі слід поділяти негативні відхилення на суттєві і несуттєві за відношенням до процесу управління.

У зв'язку з дією обмежуючого принципу «вигоди-витрати», в сучасних умовах господарювання більш доречним буде алгоритм управління за суттєвими відхиленнями. Вже зараз менеджери та аналітики візуально відбирають для прийняття управлінських рішень з усього масиву інформації показники, щодо яких спостерігається стійка негативна динаміка, яка є суттєвою. Однак такий підхід базується, як правило, на експертних оцінках, інтуїції фахівця, а не на чітко визначених закономірностях, критеріях.

Суттєві відхилення можуть формуватися з чотирьох елементів, пов'язаних з: діяльністю господарюючого суб'єкта, недоліками в обліковій

політиці і плануванні, викривленнями, впливом зовнішніх факторів. Якщо поява і розмір впливу першого елемента – викривлень – зумовлені дією суб'єктивних чинників, то інші три елементи є наслідком впливу на суб'єкт господарювання й об'єктивних, і суб'єктивних чинників.

Визначимо доцільність дотримання принципу суттєвості при аналізі натуральних, умовно-натуральних і вартісних показників:

1. Натуральні та умовно-натуральні показники практично стосуються первинного обліку. Аналіз їх складу та руху відповідно до потреб фінансового менеджменту проводиться за принципом суттєвості з використанням оптимізаційних моделей (наприклад, методу ABC при управлінні запасами).

2. Неможливо визначити чітку об'єктивну межу суттєвості для різних за видами і значних за кількістю показників у натуральних вимірниках, враховуючи їх динаміку.

3. Трудоемність відбору суттєвих відхилень показників у натуральному вимірнику перевищує вигоди від такого аналізу. Управління за відхиленнями у цьому випадку стає негнучким.

Однак цей недолік усувається за умови проведення аналізу відхилень в автоматизованому інформаційному середовищі.

Більш доречним є аналіз суттєвих відхилень показників у вартісному вимірнику.

Виникнення суттєвих негативних відхилень зумовлене реалізацією виробничих і фінансових ризиків, реальним впливом чинників невизначеності на фінансово-господарську діяльність підприємства.

У зв'язку з цим аналіз суттєвих негативних відхилень доцільно здійснювати за методикою, модель якої наведена на рис 2.6.

Відповідно до сформованої моделі (рис. 2.6), на першому етапі економічного аналізу показників з урахуванням суттєвих та несуттєвих відхилень оцінюється достовірність інформації за рівнем суттєвості відхилень. На другому етапі здійснюється відбір з усього масиву показників, що формується у внутрішньому та зовнішньому середовищі, тільки тих, що відповідають критерію суттєвості згідно з обраною політикою менеджменту.

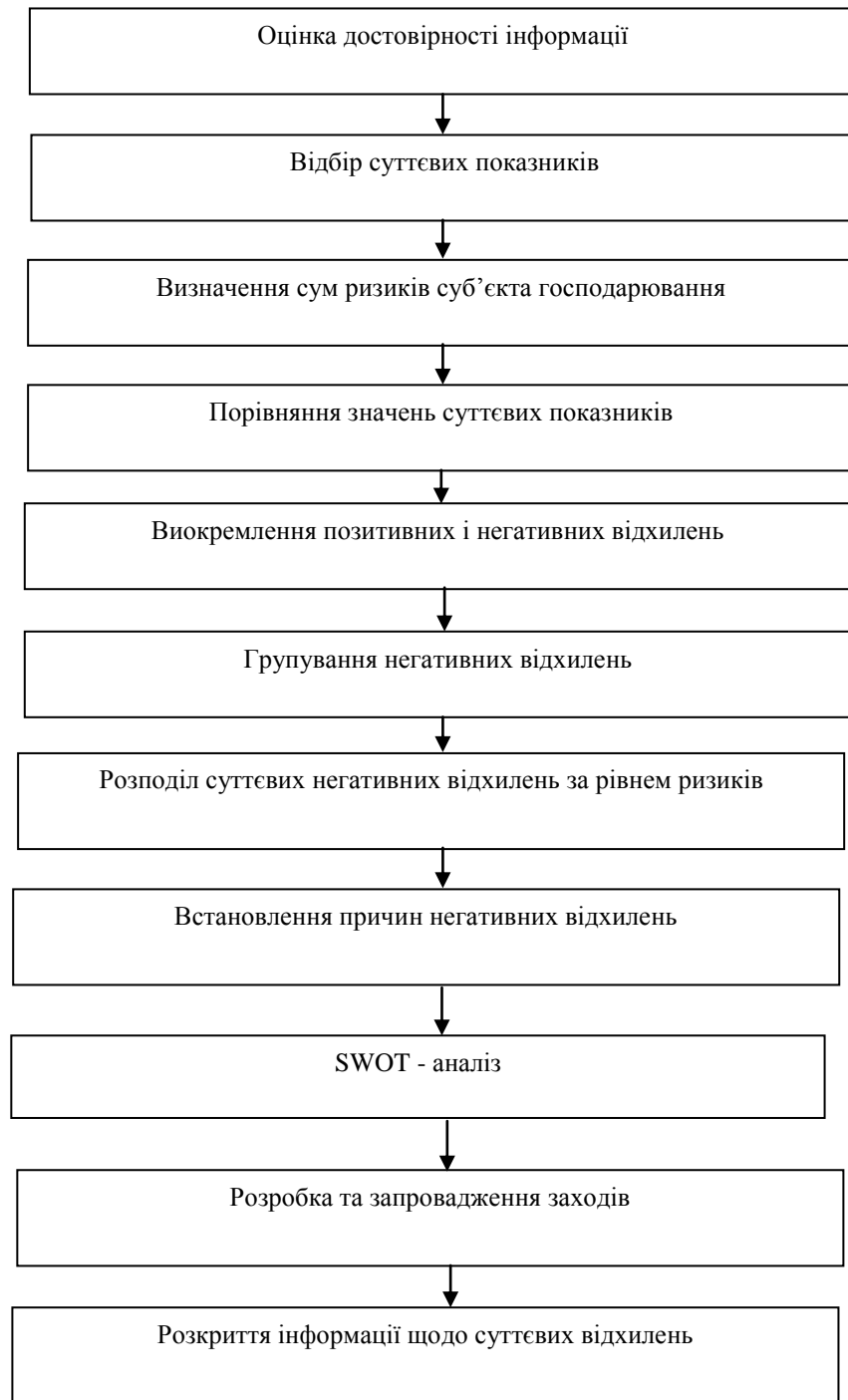


Рис. 2.6. Модель методики аналізу суттєвих та несуттєвих відхилень з урахуванням рівня ризиків

На третьому етапі аналізу необхідно розрахувати суми допустимих, критичних та катастрофічних ризиків суб'єкта господарювання. Наступним логічним кроком є порівняння фактичного значення значущого (суттєвого) показника з плановим (стандартним, нормативним, розрахунковим) значенням. При цьому виокремлюють позитивні і негативні відхилення відповідно до

економічного змісту аналізованих показників. Оскільки основна увага економіста-аналітика повинна зосереджуватись на усуненні або зменшенні негативних явищ у фінансово-господарській діяльності підприємств, організацій, установ, то подальший аналіз стосується, як правило, негативних відхилень. Для цього вони поділяються на суттєві та несуттєві. У свою чергу суттєві негативні відхилення розподіляються за рівнем виробничих та фінансових ризиків та встановлюються причини їх виникнення. Чітке дотримання методу економічного аналізу передбачає розробку заходів щодо усунення та / або зниження рівня суттєвих негативних відхилень в межах критичних та катастрофічних відхилень з урахуванням потреб фінансової стратегії і тактики.

Проведення аналізу суттєвих відхилень забезпечує реалізацію оцінювально-діагностичної, регулятивної та захисної функцій економічного аналізу. Для збільшення його корисності для зацікавлених сторін, а не тільки для системи управління, доцільно, щоб запропонована методика забезпечувала також комунікативну функцію. Для цього слід доповнити її ще одним етапом, який полягає у здійсненні розкриття інформації за підсумками аналізу даних за рік у:

- а) примітках до фінансових звітів – для відкритих акціонерних товариств;
- б) пояснювальній записці до аналізу виконання фінансового плану – для державних підприємств;
- в) відповідних довідках – за вимогою користувачів.

Запровадження запропонованої методики аналізу суттєвих відхилень дозволяє на практиці реалізувати дотримання якісної характеристики суттєвості інформації, полегшити і прискорити прийняття ефективних управлінських рішень. Більш детально це питання розглянуто в [59].

При реалізації допустимих ризиків сума відхилення від плану (норми) не повинна перевищувати суму очікуваного валового або чистого прибутку. Реалізація критичних ризиків означає, що відхилення від певного базисного значення не повинно перевищувати суму очікуваного валового доходу.

Наявність катастрофічних ризиків зумовлює негативне відхилення аналітичного показника у сумі, що не перевищує власний капітал суб'єкта господарювання.

Визначення суттєвих негативних відхилень з метою раціоналізації аналітичної роботи та прийняття управлінських рішень може здійснюватися за альтернативою:

- 1) з усього комплексу аналітичних показників;
- 2) тільки з вибірки суттєвих (значущих) показників.

За результатами аналізу визначаються заходи, які дозволяють зменшити або нейтралізувати негативні суттєві відхилення. Таким чином антикризове управління (у випадку значних сум критичних та катастрофічних з точки зору ризиків відхилень) здійснюється в підсистемі поточного управління, а не виокремлюється як специфічний напрямок фінансового менеджменту.

У процесі фінансового планування у зв'язку з вищевикладеним можна формувати не статичні, а гнучкі значення планових показників у вигляді моделі: $X^{пл} \pm ДХ$, де

$X^{пл}$ – планове значення показника;

$ДХ$ – сума допустимих несуттєвих відхилень від планового значення показника.

Аналогічний підхід уможлиблюється і в бюджетуванні у системі управлінського обліку в процесі бюджетування.

Запропоновані теоретико-методологічні підходи та методику аналізу суттєвості відхилень з урахуванням ризиків доцільно враховувати: у процесі аудиту бізнесу клієнта і передбачати в програмі аудиту; обумовлювати розкриття у пояснювальній записці, застосовувати при аналізі кредитоспроможності позичальника фінансово-кредитними установами, застосовувати при оцінці загрози банкрутства, а також при оцінці конкурентоспроможності підприємств, в інвестиційному ризик-менеджменті.

Іншою важливою характеристикою корисності інформації є її нейтральність. Вона є вторинною за відношенням до характеристики достовірності, доповнює її. Нейтральність безпосередньо пов'язана зі ступенем

реалізації таких характеристик інформації як: незалежність; розкриття (оприлюднення).

Отже, ефективне функціонування систем управління, розробка нових та удосконалення існуючих методик економічного аналізу обов'язково повинно враховувати якісні характеристики достовірності та суттєвості аналітичної інформації.

Висновки до розділу 2

Дослідження теорії та практики організації економічного аналізу дозволяє зробити наступні висновки:

- ринкові перетворення зумовили значні зміни в організації економічного аналізу, пов'язані з диверсифікацією його об'єктів, завдань, функцій, принципів, порівняно з тими, що сформувалися історично;
- організація економічного аналізу є системою, що підпорядковується впливу основних законів розвитку систем;
- об'єктами організації економічного аналізу є аналітичний процес (операції); праця виконавців аналізу; його технічне та інформаційне забезпечення;
- модель організації економічного аналізу повинна забезпечувати його якість;
- принципи організації економічного аналізу – це правила, на яких побудоване управління процесом аналізу;
- принципи організації економічного аналізу знаходяться у взаємозв'язку з її функціями;
- у практичних підходах до економічного аналізу реалізуються найбільш важливі критерії корисності;
- раціональний взаємозв'язок критеріїв корисності з критеріями економічної вигоди від використання аналітичної інформації обумовлюється мотивацією господарюючих суб'єктів, їх фінансовими можливостями і потребами.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ЗМІН

3.1. Організаційні форми та класифікація аудиту

У процесі еволюції аудиту змінювалися його мета, завдання, функції, принципи, організаційно-правові засади, методи та підходи, що призвело до виникнення різноманітних типів та видів аудиту, які визначаються за певними ознаками.

Традиційним в теорії та практиці аудиту є його поділ на зовнішній та внутрішній. М. Т. Білуха стверджує, що «за організаційними ознаками аудит поділяють на регламентований, договірний, внутрішній (відомчий) і державний» [13, с. 73].

Орієнтирами визначення організаційних форм аудиту, стали такі основні ознаки і критерії: виконавці, об'єкти та мета аудиту, а також представлення інтересів користувачів інформації і зацікавлених сторін.

При розробці класифікації форм аудиту обов'язково увагу слід звертати на те, хто є замовником аудиту, які цілі та завдання ставляться перед аудитором, хто зацікавлені сторони. Все це є визначальним для організаційних форм аудиту.

В узагальненому вигляді наведено організаційні форми аудиту, які зображено на рис. 3.1.

Зовнішній незалежний (суспільно організований) аудит. Він здійснюється незалежними аудиторськими фірмами (аудиторами). Важливою, визначальною рисою зовнішнього аудиту є його незалежність, яка забезпечується законодавчими та етичними вимогами, нормами.

Внутрішній аудит. За визначенням Інституту внутрішніх аудиторів, який знаходиться у США, внутрішній аудит є незалежною діяльністю всередині організації (на підприємстві) з перевірки та оцінки її роботи в її інтересах. Мета внутрішнього аудиту – допомогти членам організації ефективно виконувати свої функції. Внутрішні аудитори надають своїй організації (підприємству) дані аналізу та оцінки, рекомендації та іншу необхідну інформацію, як результат

перевірок [103, с. 6]. Внутрішній аудит – складова системи внутрішнього контролю підприємства.

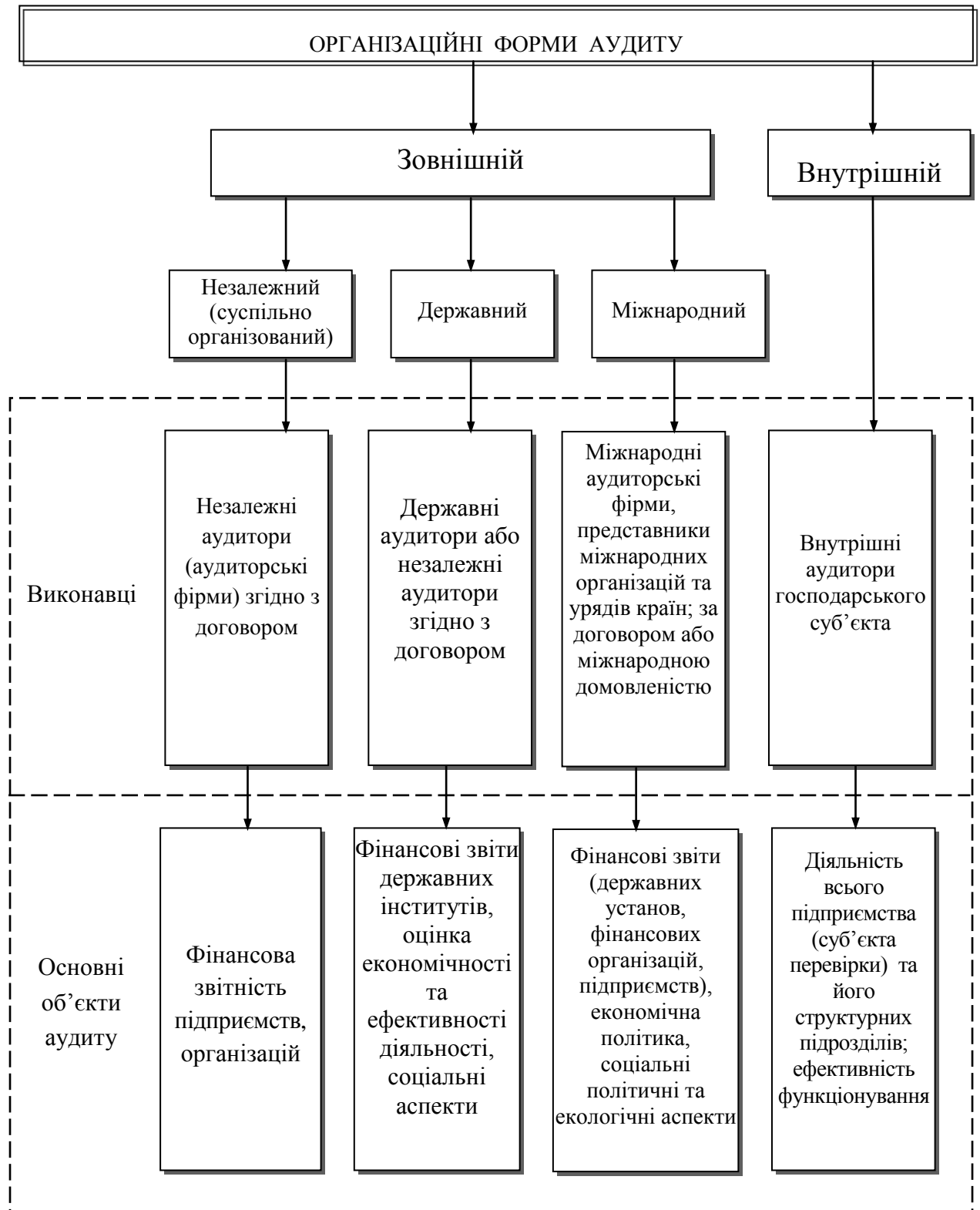


Рис. 3.1. Класифікація аудиту за його організаційними формами

Виконавцями внутрішнього аудиту є працівники (аудитори, контролери, ревізори) господарюючого суб'єкта. Деякі автори припускаються помилки, стверджуючи що внутрішній аудит можуть виконувати незалежні аудитори, які проводять внутрішню перевірку згідно з договором. Основними об'єктами внутрішнього аудиту є діяльність всієї організації (суб'єкта перевірки) та її структурних підрозділів і ефективність функціонування, використання ресурсів, виконання планів та програм, здійснення функціональних обов'язків персоналом.

Крім внутрішнього, у літературі виділяють *управлінський аудит*, як його складову частину [1, с. 159]. Вважається, що сфера дії внутрішнього аудиту значно ширша, оскільки перевіряється внутрішня та зовнішня звітність підприємства, проводиться оцінка ефективності та економічності. «*Управлінський аудит* – це вивчення ділових операцій з метою вироблення рекомендацій по економічному та ефективному використанню ресурсів, досягненню кінцевого результату та виробленню політики компанії. Він повинен допомагати керівникам у виконанні їх функцій та призводити до підвищення прибутковості підприємства» [103, с. 6]. Тому управлінський аудит – це не вид внутрішнього, а його окремий напрям, аспект.

З точки зору господарюючого суб'єкта, який підлягає аудиторській перевірці, зовнішній та внутрішній аудит, з одного боку – доповнюють один одного, оскільки виступають складовими частинами єдиного контрольного процесу, а з іншого – є конкуруючими альтернативами у досягненні тієї самої контрольної мети.

Державний аудит. Це специфічна форма організації аудиторського контролю. Нині в Україні спостерігається початкова стадія формування державного аудиту, як однієї із форм реалізації державного фінансового контролю і в цьому напрямку є великі перспективи на майбутнє. Втім існує немало проблем організаційного та методологічного характеру щодо державного аудиту.

З моменту прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність», першою спробою організації державного аудиту стало підписання Президентом

України Указу «Про національний аудиторський комітет України» від 20.07.1995 р. № 631/95 [114]. Основною ідеєю створення і функціонування Національного аудиторського комітету була незалежна перевірка ефективності та цільового використання бюджетних коштів, цільового фінансування міністерствами, відомствами, іншими державними установами. Функціонування комітету залишилось лише на папері – у вигляді підписання Указу Президента. У той же час, в Україні виникає так званий «податковий аудит», який проводиться працівниками відділів аудиту Державної податкової адміністрації України; Академія державної податкової служби України вводить у навчальній плани дисципліну «Податковий аудит». Основна мета податкового аудиту в Україні, як складової державного аудиту – документальна перевірка правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків та інших обов'язкових платежів суб'єктами господарювання (різних форм власності) до державного бюджету. Необхідність та доцільність запровадження державного аудиту в Україні слід аргументувати. Усі ресурси та кошти, які надходять до Державного бюджету є власністю суспільства, народу. Статтею 13 Конституції України визначено, що від імені українського народу права власника здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування. Вони зобов'язані дбати про цю власність і робити все, аби ця власність використовувалась в інтересах власника, тобто в інтересах українського народу. Будь-який власник, у тому числі й суспільство, зацікавлений у повному та своєчасному надходженні всіх належних йому ресурсів, коштів і бажає переконатись у їх належному та ефективному використанні. Доведено, що аудит здійснюється в інтересах власника. Тому державні аудитори будуть діяти від імені й в інтересах українського народу, і в той же час, будуть незалежними від контрольованих ними структур (міністерств, відомств, всіх органів і установ, фондів, які отримують кошти із державного бюджету).

Законне, доцільне та ефективне використання державних фінансових ресурсів складає одну із найважливіших передумов, як належного управління ними, так і дієвості рішень відповідних органів державної влади. Розширення функцій і сфер впливу держави в умовах ринкової економіки вимагає пошуку

нових підходів до функціонування контрольних механізмів. Одним із напрямів його оновлення і удосконалення є запровадження державного аудиту, як складової державного фінансового контролю. Державний аудит може здійснюватись на макро- та мікрорівнях (залежно від поставлених завдань), виконавцями його можуть бути органи державної влади (Рахункова палата України), або за їх дорученням – аудиторські фірми. Головною метою державного аудиту повинні стати незалежна, об'єктивна перевірка звітів та аналіз ефективності використання державних фінансових ресурсів певною державною одиницею (установою) та розробка рекомендацій і пропозицій по підвищенню ефективності її діяльності. Це пояснюється необхідністю підзвітності державних органів народу, оскільки вони управляють його власністю. Тобто, в Україні існують усі необхідні передумови та підстави для організації і здійснення ефективного державного аудиту.

Міжнародний аудит. Розвиток міжнародного аудиту пов'язуємо з такими чинниками: 1) інтернаціоналізацією, інтеграцією та глобалізацією економіки взагалі та аудиту зокрема; 2) діяльністю міжнародних (транснаціональних) аудиторських фірм; 3) функціонуванням мультинаціональних корпорацій; 4) необхідністю підтвердження фінансової та іншої інформації на міждержавному, міжнародному рівні; 5) потребою внесення ясності, збору необхідних даних при вирішенні міждержавних суперечностей, претензій, політичних та економічних конфліктів.

Міжнародний аудит, як його окрема організаційна форма, не представлений у спеціальній літературі. Виконавцями його є: міжнародні аудиторські фірми; представники міжнародних професійних та політичних організацій, урядів країн, Європейського парламенту. Проводиться міжнародний аудит згідно з договором або міжнародною (міжурядовою) домовленістю. Основними об'єктами міжнародного аудиту, за нашим переконанням, можуть бути: фінансові звіти (державних установ, фінансових організацій, підприємств); дотримання та ефективність економічної політики державою (урядом); соціальні, політичні та інші економічні питання, вирішення яких знаходиться на рівні міжнародних зв'язків.

Наосліп копіюючи зарубіжний досвід, не враховуючи особливості

національної законодавчої та нормативної бази аудиту, більшість українських та російських авторів автоматично аналогічним чином класифікують аудит в Україні та Росії [3; 4; 27; 52; 57].

Такий підхід помилковий. Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», суто аудитом можна вважати тільки третій з названих його типів (аудит фінансової звітності), а два перших – є ні чим іншим, як аудиторськими послугами (за умови, якщо вони виконуються як самостійні види робіт і не є допоміжними процедурами, які здійснюються при перевірці фінансової звітності). Операційний аудит (часто називають управлінським) – це «перевірка будь-якої частини процедур та методів функціонування господарської системи з метою оцінки продуктивності та ефективності. По завершенні цього аудиту менеджеру, зазвичай, видаються рекомендації з удосконалення операцій» [6, с. 11].

В операційному аудиті перевірки можуть включати оцінку розмірів, організаційної структури управління, організації, методики і техніки бухгалтерського обліку, комп'ютерних систем, методів маркетингу та будь-якої іншої сфери [4, с. 15]. Н. І. Дорош пропонує глибшу деталізацію операційного аудиту і поділяє його за аспектами виробництва і управління так: 1) функціональний (міжфункціональний); 2) організаційно-технічний; 3) аудит цільових програм; 4) всебічний аудит системи виробництва і управління [27, с. 48–49].

Аудит на відповідність має на меті «визначити, чи дотримуються у господарській системі ті специфічні процедури або правила, які предписані персоналу вищестоячим керівництвом (адміністрацією)» [6, с. 11]. Крім дотримання внутрішніх регламентів, при аудиті на відповідність перевіряють дотримання чинних законодавчих та нормативних актів, положення яких обов'язкові для виконання господарюючим суб'єктом (наприклад, податкове законодавство соціальної сфери, положення щодо ведення бухгалтерського обліку).

Всі три типи аудиту, які визначаються його напрямками та об'єктами (фінансовий, операційний, на відповідність), повною мірою можуть стосуватись

всіх визначених вище форм організації аудиту (незалежний, внутрішній, державний, міжнародний).

Відповідно до визначенихних організаційних форм аудиту доцільно розрізняти чотири види (групи) аудиторів: 1) незалежні (зовнішні); 2) внутрішні; 3) державні; 4) міжнародні.

В Україні законодавчо врегульовано (у загальних рисах) діяльність зовнішніх (незалежних) аудиторів (визначено вимоги щодо їх освіти, рівня кваліфікації, права, обов'язки та відповідальність). Проте існуючі з цього приводу законодавчі та нормативні акти не досконалі та потребують суттєвих змін і доповнень. Роботу внутрішніх аудиторів регламентовано лише у структурах комерційних банків. Що стосується державних та міжнародних аудиторів, то в Україні не існує відповідних нормативних актів і це суттєвий недолік вітчизняної нормативної і законодавчої бази, який потребує негайного усунення.

В літературі зустрічаються різноманітні ознаки класифікації видів аудиту (суб'єкти, напрями, обов'язковість, форма власності аудиторського органу, періодичність здійснення, обсяг роботи, стадії розвитку аудиту, галузь (види) діяльності суб'єкта перевірки, характер аудиторських послуг, спосіб проведення, порядок призначення та ін.).

На думку проф. Ф. Ф. Бутинця, «необхідність класифікації аудиту полягає у наступному: 1) науковій розробці питань теорії аудиту; 2) подальшому удосконаленні практики аудиту; 3) подальшій розробці методики аудиту; 4) покращенні підготовки та підвищенні кваліфікації кадрів аудиту» [20, с. 36–37].

За ознакою регламентації аудиту (її ще називають «за обов'язковістю» [104, с. 24], «по відношенню до вимог законодавства» [20, с. 37]) виділяємо три види: 1) обов'язковий (по закону); 2) необов'язковий (добровільний, ініціативний); 3) за вимогою.

Втім, обов'язковий аудит (або аудит по закону) передбачає проведення аудиторської перевірки у прямо визначених законодавством випадках, а необов'язковий (добровільний) аудит здійснюється аудитором (аудиторською

фірмою) за власною ініціативою господарюючого суб'єкта. У більшості випадків такі перевірки проводяться з метою виявлення і усунення недоліків у веденні бухгалтерського обліку, складанні звітності, наданні керівництву об'єктивної інформації, виробленні пропозицій щодо подальшої діяльності.

Аудит за вимогою слід виділяти у самостійну групу, оскільки проведення перевірки може прямо не передбачатись чинним законодавством, але ініціюватись не господарюючим суб'єктом, а третьою стороною. Наприклад, банком чи іншою фінансовою установою при наданні кредитів, фінансових позик; покупцями чи постачальниками при укладенні специфічних контрактів на значні суми; правоохоронними та судовими органами для отримання необхідних свідчень у справі, яка розглядається та в інших випадках.

За ознакою напряму та об'єктів аудиту у роботі визначено такі його види:

- 1) фінансовий (фінансової звітності);
- 2) управлінський (операційний);
- 3) податковий;
- 4) адміністративної діяльності;
- 5) екологічний;
- 6) комплексний.

Фінансовий аудит являє собою перевірку аудитором фінансової звітності підприємства-клієнта у відповідності з встановленими критеріями та висловлення об'єктивної думки щодо її достовірності. Паралельно з контролем фінансової звітності аудитор може перевіряти інші аспекти фінансово-господарської діяльності (ми вже звертали увагу на те, що у випадку виконання аудитором спеціального замовлення з дослідження податкових питань чи системи управління тощо – це будуть аудиторські послуги).

Управлінський (операційний) аудит передбачає вивчення та оцінку аудитором виконання кошторисів, бюджетів, ефективності та економічності діяльності підприємства в цілому або окремих його структурних підрозділів, здійснення цільових програм, економічності використання ресурсів (матеріальних, трудових).

Податковий аудит слід розглядати як вивчення зовнішнім незалежним аудитором у процесі перевірки звітності дотримання норм податкового законодавства, правильності нарахування, своєчасності та повноти сплати податкових платежів, складання податкових декларацій. Крім того, ті ж самі податкові аспекти можуть перевірятись «податковим» аудитором – представником ДПА (як один з аспектів державного аудиту) та внутрішнім аудитором (для потреб управління).

Аудит адміністративної діяльності притаманний державній формі організації аудиторського контролю. За INTOSAI¹, аудит адміністративної діяльності (ААД) це «аудит економічності, ефективності та результативності, з якими орган, що перевіряється, використовує свої ресурси при виконанні своїх обов'язків» (Аудиторські стандарти INTOSAI, 1992 р.). ААД можна визначити як дослідження того, чи урядові міністерства «роблять те, що потрібно» і роблять це «в правильний і найдешевший спосіб. ААД можна проводити у будь-якому сегменті державного сектора: у центральному уряді, місцевих органах влади, різних урядових установах» [7, с. 17].

Екологічний аудит виділяється в окремий вид на вимогу часу, у зв'язку з погіршенням екологічної ситуації у світі та в Україні, зокрема. Він тісно пов'язаний з такими поняттями як екологічна безпека, екологічний менеджмент, маркетинг, конкурентоспроможність. З усією впевненістю можна стверджувати, що екологічний аудит є невід'ємною складовою ринкової економіки, оскільки за його результатами можна отримати об'єктивну оцінку економічного стану підприємства, визначити відхилення від встановлених норм природоохоронного законодавства та міжнародних стандартів, розробити заходи з усунення виявлених недоліків, і як наслідок – підвищити інвестиційну привабливість підприємства.

Отже, *екологічний аудит* – це інструмент управління, який базується на системному підході і за допомогою якого оцінюється екологічна ефективність управління підприємством з метою збереження навколишнього природного середовища і підтримки його конкурентоспроможності та інвестиційної

привабливості [30, с. 2]. Аудит забезпечує реальну можливість покращити екологічні характеристики діяльності підприємства, оптимізувати використання природних ресурсів, запобігти техногенним катастрофам, зменшити шкідливий вплив людської діяльності на природу.

В Україні не існує національного нормативу аудиту, який би регулював питання екологічного аудиту.

МФБ затвердила в складі МСА Положення з міжнародної аудиторської практики № 1010 «Врахування екологічних питань при аудиті фінансової звітності», у якому зазначено, що «екологічні питання стають важливими для все більшої кількості суб'єктів, та при певних обставинах можуть здійснювати суттєвий вплив на фінансову звітність... Якщо екологічні питання є важливими для суб'єкта, може існувати ризик суттєвого викривлення (в тому числі невідповідного розкриття) фактів у фінансовій звітності» [74, с. 570].

У п. 11 цього положення також наводяться приклади того, як екологічні питання можуть впливати на фінансову звітність (знецінення активів в результаті запровадження екологічних законів; додаткове нарахування сум для здійснення екологічних заходів; необхідність розкриття у примітках до звітності умовних зобов'язань з екологічних питань, якщо вони не можуть бути достовірно оцінені; вплив на безперервність діяльності підприємства).

В Україні екологічний аудит практично не поширений і потребує подальшого активного запровадження у майбутньому на підприємствах, які використовують або мають намір застосовувати технології, які наносять шкоду навколишньому середовищу.

Якщо аудиторською перевіркою одночасно буде охоплено кілька названих нами видів аудиту за ознакою напрямку та об'єктів дослідження (наприклад, фінансовий, управлінський та екологічний або інша можлива комбінація), то такий вид аудиту пропонуємо називати комплексним.

За ознакою часу проведення (інші автори називають її «за змістом і функціями» [13, с. 73]) виділяємо такі види аудиту:

1) попередній – аудит, який передбачає «розробку, аналіз та оцінку проектів, кошторисів та іншої документації, пов'язаної із створенням нових

підприємств, видів виробництва тощо» [20, с. 40]. Тобто аудитор виступає в ролі експерта, допомагає наперед уникати негативних наслідків фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта. Професор М. Т. Білуха називає цей вид аудиту «запобіжним», але це його одна з основних, але не єдина функція. Тому більш вдалою назвою є «попередній» аудит;

2) оперативний (поточний) аудит – полягає у проведенні поточного аудиторського контролю до закінчення періоду, за який буде підтверджуватись звітність. Це можливо за довготривалої співпраці аудитора і підприємства-клієнта (при укладанні договору на термін більше року). Аудитор вивчає механізм здійснення фінансово-господарських операцій, оцінює надійність і організацію систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, надає поточні консультації, співпрацює з внутрішнім аудитором;

3) наступний (ретроспективний) аудит передбачає перевірку достовірності фінансової звітності після закінчення звітного періоду та висловлення об'єктивної думки аудитора про неї;

4) стратегічний аудит має здійснюватись за наявності у підприємства фактичної звітності (тобто після закінчення звітного періоду) та перспективних, стратегічних планів. Це означає, що стратегічний аудит послідовно продовжує наступний (ретроспективний) аудит, оскільки результати останнього при цьому стають обов'язковим елементом його інформаційної бази. «Стратегічний – це аудит, який вирішує питання стратегії розвитку фірми, компанії на перспективу» [13, с. 77]. Цьому виду аудиту в Україні приділяється дуже мало уваги. Це також один з перспективних напрямків розвитку аудиту в нашій державі.

За ознакою періодичності проведення згідно з умовами договору розрізняємо три види аудиту:

1) разовий – за умовами договору на даному підприємстві конкретною аудиторською фірмою проводиться один раз (за один звітний період). Надалі між ними жодних взаємних зобов'язань не існує;

2) періодичний аудит – проводиться згідно з умовами договору однією і тією ж аудиторською фірмою протягом кількох років, але лише після

завершення складання фінансової звітності;

3) системний (перманентний, безперервний) аудит – передбачає тісну співпрацю аудитора та підприємства-клієнта протягом тривалого періоду часу (2–6 років у зарубіжній практиці) і його зміст полягає у постійному контролі фінансово-господарської діяльності, моніторингу ведення обліку та здійснення внутрішнього контролю протягом року, а також перевірку складеної фінансової звітності. Це найбільш оптимальний вид аудиту (за періодичністю здійснення), що має очевидні переваги і повинен стати пріоритетним при організації аудиторських перевірок в Україні.

За способом проведення аудит доречно поділяти на:

1) суцільний – за якого перевіряються всі документи та облікові реєстри, які стосуються звітності, що перевіряється (за весь період);

2) вибірковий – за якого контролюється лише частина інформації, відібраної із загальної сукупності, а отримані результати переносяться на всю сукупність даних;

3) комбінований – за якого одна частина документів (наприклад, за окремо взятою статтею звітності) вивчається суцільним способом, а інша – вибірково.

Крім традиційних трьох підходів до виконання аудиторської перевірки (підтверджуючий, системно-орієнтований, аудит зон ризику), існує ще один – процедурний, який не знайшов свого відображення у спеціальній літературі, але як показали наші дослідження, має місце у зарубіжній та вітчизняній аудиторській практиці. Тому, доцільно виділити чотири підходи до здійснення аудиту: 1) підтверджуючий; 2) процедурний; 3) системно-орієнтований; 4) ризико-орієнтований (аудит зон ризику).

Підтверджуючий аудит. Американський учений Роберт Х. Монтгомері називає його «рахівницьким аудитом», оскільки три чверті робочого часу аудитора витрачалось на підрахунки та складання бухгалтерських книг [8, с. 24]. Аудитори підтверджували в ході перевірки велику кількість записів для того, щоб дійти певного висновку на основі значного обсягу фактичного матеріалу у результаті повторних проводок. Такий аудит мав поглиблений

характер, але потребував значних витрат праці виконавців.

Процедурний аудит базується на передбаченні, що клієнти раніше визначили стадії та процедури обробки даних і аудиторю слід перевірити, як спрацьовують ці процедури. Втім, обсяг роботи аудитора залишається все ще досить значним через необхідність підтвердження великої кількості даних за кожною процедурою. Проте загальна кількість аудиторських процедур значно скорочується. При застосуванні цього підходу аудитор робить свій висновок, виходячи з того, що, коли конкретні операції були проведені правильно і це підтверджується процедурними перевірками в різні періоди року, то у цьому випадку процедури спрацьовували надійно та забезпечували достовірні дані.

Системно-орієнтований аудит. З розвитком аудиторської діяльності аудитори з 50–60 років ХХ ст. починають усе більше уваги приділяти оцінці внутрішнього контролю підприємства-клієнта, вважаючи, що при ефективному функціонуванні системи внутрішнього контролю імовірність помилок, допущених при складанні фінансової звітності значно нижча, а дані звітів є достатньо повні і точні. Тому, при надійній системі внутрішнього контролю підприємства аудитор може обмежити свою роботу вибірковими перевірками і тестуванням окремих об'єктів контролю. Цей підхід Робертом Х. Монтгомері названо «тестовим аудитом» [8, с. 24].

Ризико-орієнтований аудит (аудит зон ризику) є найбільш сучасним, прогресивним підходом, оскільки дозволяє ще більше скоротити обсяги аудиторських процедур при збереженні належного рівня якості перевірки звітності. Цей підхід означає концентрацію зусиль аудитора у ході перевірки переважно на сферах і об'єктах контролю, де ризики (типові помилки, пропуски і т. п.) вищі, і скорочення часу на вивчення тих об'єктів контролю, де передбачається відсутність ризику або низький ризик. У результаті забезпечується більш ефективно надання аудиторських послуг з меншими затратами для клієнта [52, с. 12]. Усі чотири підходи, мають місце в теперішній час у практиці аудиторських фірм і можуть застосовуватись одночасно навіть у межах однієї аудиторської перевірки, оскільки аудитор при перевірці одних статей балансу може застосувати аудит зон ризику, а до інших – підтверджуючий чи

процедурний. Вибір підходів до здійснення аудиту залежить від мети і завдань, поставлених перед аудитором, його кваліфікації та компетенції, строку перевірки та від надійності системи внутрішнього контролю підприємства.

3.2. Види та склад інформаційного забезпечення зовнішнього аудиту

Аудитор повинен отримати достатню та необхідну інформацію для того, щоб сформулювати свою думку щодо звітності (або іншого предмету та об'єктів аудиту), яку він перевіряє. Важливе наукове питання – визначення видів та складу інформаційного забезпечення аудиту, оскільки його вирішення безпосередньо впливає на методологію та організацію аудиту. Це зумовлено тим, що аудитору-професіоналу необхідно чітко знати: звідки і яку інформацію він повинен отримати; в якому вигляді вона повинна бути надана; яким видам даних він має надавати перевагу; скільки цієї інформації повинно бути; коли її слід відбирати і яким чином перевіряти. Відповіді на ці питання формують таке поняття як «інформаційне забезпечення аудиту».

Найбільш ґрунтовний аналіз інформаційного забезпечення процесу аудиту здійснено українськими вченими М.Т. Білухою та В.С. Рудницьким [13, 326]. Однак, положення і висновки з цієї проблеми викладені в їхніх працях, часто мають неоднозначний та спірний характер, і потребують певного уточнення. Своєрідний підхід щодо визначення інформації, необхідної для проведення аудиту, виклав Ф.Ф. Бутинець [20]. Він не визначає види інформації в аудиті, не наводить її загальної класифікації, а пропонує детальні переліки її джерел в розрізі розкриття методики аудиту, окремих його об'єктів.

Професор Я.В. Соколов, посилаючись на зарубіжні джерела, зазначає: «Згідно сучасній уяві вся інформація поділяється на п'ять груп:

- 1) описова (облікова в традиційному розумінні);
- 2) імовірнісна (прогнози, перш за все прогнози кон'юнктури);
- 3) дискретна (отримується в результаті діалогів: людина-людина або людина-машина);

4) випадкова (дані, які попередньо вважались непотрібними або які знадобились, але у поточному обліку їх не було);

5) пропагандистська (отримується для досягнення певної мети)» [107, с. 383].

Перші чотири групи інформації безпосередньо відносяться до аудиту, а остання група більш притаманна супутнім аудиту роботам, при виконанні яких досягаються різноманітні цілі.

Важливою проблемою є визначення чинників, які впливають на формування інформаційного забезпечення аудиту. При її вирішенні слід враховувати два можливих підходи:

1) загальний розгляд інформаційної бази аудиту з теоретичної точки зору (тобто всі його можливі варіанти, джерела);

2) інформаційне забезпечення конкретної аудиторської перевірки.

Другий підхід носить скоріше практичний аспект, хоча і базується на теоретичних викладках першого (тобто, являє собою конкретне практичне його втілення і є поняттям більш вужчим).

Професор М.Т. Білуха дає таке визначення поняття «інформація»: це відомості про події, процеси, які відбуваються у господарській діяльності людей, природі, суспільстві [13, с. 210].

Професор В. С. Рудницький зазначає, що під інформаційним забезпеченням аудиту розуміють певним чином упорядковану сукупність інформації, яку формують і використовують на різних стадіях процесу аудиту [104, с. 118]. В цілому з таким визначенням погоджуюсь, проте доречно його деяке уточнення і доповнення.

Враховуючи те, що на підприємстві-клієнті формується величезна кількість різнопланової інформації про його фінансову та господарську діяльність, оточуюче економічне середовище створює додатковий інформаційний потік, аудитор змушений з усієї сукупності інформації обирати лише ту, яка буде найбільш корисною і доказовою при перевірці фінансової звітності і тим самим стане можливим досягнення визначеної мети аудиту. Не вся інформація формується самим аудитором. Більшу її частину він отримує від

підприємства та із зовнішніх джерел. Дані можуть мати місце, але не використовуються в процесі аудиту. Крім того, при формуванні інформаційної бази слід застосовувати системний, комплексний підхід, що означає вивчення і перевірку даних у взаємозв'язку – одна інформація підтверджує або спростовує іншу; є наслідком використання попередніх даних; всебічність перевірки шляхом застосування різних видів даних (фінансових і не фінансових; планових та фактичних; бухгалтерських і статистичних).

У більшості літературних джерел [41; 42; 55] поняття «інформаційне забезпечення» пов'язують з автоматизацією облікового та контрольного процесів та визначають його «як сукупність вхідних даних, система бази даних, обробка їх і одержання вихідної інформації» [55, с. 178]. Такий підхід виправдано тим, що все більше уваги приділяється створенню та експлуатації інформаційних систем управління, обліку та контролю, як їх складових частин. Проте, інформаційне забезпечення аудиту існує не залежно від того здійснюється процес контролю вручну чи за допомогою комп'ютерної техніки. В останньому випадку існують лише певні особливості фіксації, зберігання та обробки інформації, а її склад і види залишаються незмінними.

М.Т. Білуха розглядає класифікацію інформаційного забезпечення фінансово-господарського контролю й аудиту, класифікацію економічної інформації та її призначення в контрольно аудиторському процесі [13, с. 210–223]. Вчений пропонує виділяти три аспекти інформаційного забезпечення:

- 1) професійна інформаційна комунікація (робоча, інформаційна пряма, непряма та опосередкована);
- 2) пізнавальність інформації;
- 3) зміст інформаційного забезпечення (законодавче, планово-нормативно-довідкове, договірне, технологічне, організаційно-управлінське, фактографічне) [13, с. 211].

Економічну інформацію М.Т. Білуха рекомендує розрізняти за характеристикою стану об'єкта контролю, за способом відображення, за насиченістю даних, корисністю використання, способом подання, ознаками обробки. Створення таких двох відокремлених класифікацій не має рації,

оскільки ускладнює сприйняття інформації і призводить до її дублювання. Наприклад, зайвим є виділення професійної інформаційної комунікації, оскільки цей аспект покривається іншими класифікаційними ознаками (за суб'єктами утворення, за функціями управління). Аналогічну думку висловлює і проф. В.С. Рудницький, який також вважає, що поділ інформації за професійно-інформаційною комунікацією не завжди обґрунтований. Однак він висуває інший аргумент та пропонує поділяти інформацію на пряму, непряму й опосередковану за ознакою «об'єкт контролю» [104, с. 120].

За місцем виникнення інформації щодо суб'єкта перевірки її доцільно поділяти на зовнішню та внутрішню. Цієї точки зору дотримуються більшість авторів (з деякими особливостями формулювання ознаки класифікації) [13, с. 221; 104, с. 123]. Зовнішня інформація – та, яка виникає за межами підприємства-клієнта (дані банку, юриста, покупців, кредиторів, друковані видання). Внутрішня – дані, які виникли або були опрацьовані всередині суб'єкта, що перевіряється. В.П. Завгородній стверджує, що внутрішня інформація поділяється на інформацію про продукцію, виробничі процеси та про внутрішні обурення [42, с. 51].

За суб'єктами утворення поділяю інформацію на:

- а) створену підприємством-клієнтом;
- б) надану третіми сторонами;
- в) зібрану самим аудитором;
- г) надану іншими аудиторами.

Дана ознака класифікації є продовженням попередньої. Крім того, що дані можуть створюватись на підприємстві-клієнті та надаватись третіми особами (не зацікавленими сторонами), інформація може бути зібрана самим аудитором у наслідок вивчення різних видів документів, опитування, спостереження, аналітичних оцінок, розрахунків. Також, дані можуть надаватись іншими аудиторами – попереднім аудитором та аудиторами-асистентами.

За стадіями утворення та використання доцільно розрізняти вхідну, проміжну та підсумкову інформацію. В.С. Рудницький, поділяючи дані на

зазначені три групи, називає іншу ознаку класифікації – «ступінь перетворення інформації в процесі обробки», В.П. Завгородній – «стадія утворення», а М.Т. Білуха «щодо суб'єкта аудиту» (вхідна і вихідна), «щодо об'єкта контролю» (первинна, вторинна, проміжна та результатна).

Об'єктивно існує потреба класифікувати інформацію за ознакою «відносно звітного періоду, що перевіряється» (вона не зазначена у жодному із опрацьованих літературних джерел), та виділити дані:

- а) за минулий звітний період;
- б) за звітний період;
- в) за наступний звітний період (до дати аудиторського висновку).

За змістом М.Т. Білуха та В.С. Рудницький поділяють інформацію на законодавчу, планово-нормативну, довідкову, договірну, технологічну, організаційно управлінську та фактографічну [13, с. 213–214; 104, с. 120–121], а В.П. Завгородній виділяє майже аналогічні групи інформації (директивну, нормативну, планову, облікову, статистичну, аналітичну, звітну, довідкову, спеціальну) за ознакою «функції управління» [42, с. 50–51].

Класифікація за змістом характеризує сутність інформації, яка використовується аудитором у процесі перевірки. Тому у розвиток думки М.Т.Білухи та В.С. Рудницького пропоную за змістом інформацію поділяти на такі види:

- а) законодавча (сукупність законодавчих актів, дотримання яких у фінансово-господарській діяльності повинен перевірити аудитор);
- б) нормативна (норми та нормативи у різних сферах діяльності підприємства (щодо матеріальних витрат, трудових ризиків), які встановлені самим підприємством або зовнішніми регулюючими органами);
- в) планова (бюджетна) – показники планів та бюджетів (поточних, перспективних, стратегічних);
- г) облікова (дані про господарські операції, які містяться у первинних документах та облікових регістрах аналітичного та синтетичного обліку);
- д) статистична (показники статистичного обліку і звітності підприємства, а також зведені статистичні дані по галузі, групі підприємств);

- в) аналітична (результати аналізу фінансово-господарської діяльності на базі комплексного використання різних видів даних);
- ж) договірна (дані договорів, контрактів та угод, які укладені підприємством з іншими суб'єктами господарювання);
- з) організаційно-управлінська (дані про організаційну структуру та систему управління підприємства, установчі документи, посадові інструкції, внутрішні розпорядження, накази, інструкції, службове листування, протоколи засідань Ради директорів, зборів акціонерів);
- е) звітна (зовнішні та внутрішні звіти (фінансові та не фінансові); прикладами таких звітів можуть бути: фінансова бухгалтерська звітність, звіти управлінського обліку, звіти до податкових органів, Пенсійного фонду);
- і) контрольна (дані перевірок (звіти) проведених внутрішніми аудиторами (контролерами) та зовнішніми установами (податковими, банківськими));
- й) технологічна (відомості про технологічні процеси, технічні умови експлуатації обладнання).

Доцільно виокремити нормативну і планову інформацію, як це пропонує проф. М.Т. Білуха, оскільки вони мають абсолютно різне призначення. Крім того, М.Т. Білуха виділяє «фактографічне інформаційне забезпечення» [13, с. 214]. Це слушна думка, однак вона потребує певної деталізації, тому рекомендую виокремлювати облікову, статистичну та звітну інформацію, яка у своїй сукупності складає фактографічні дані.

В.П. Завгородній до аналітичної інформації відносить «дані оперативного обліку» [42, с. 51], які, як відомо, відносяться до фактографічної інформації, хоча і можуть слугувати базою для проведення оперативного аналізу. Тому, аналітичною інформацією слід вважати результати аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства-клієнта.

За способом відображення М.Т. Білуха поділяє інформацію на текстову, цифрову, алфавітну, алфавітно-цифрову, графічну [13, с. 220], а В.С. Рудницький – на алфавітну, цифрову, алфавітно-цифрову, графічну [104, с. 123]. У першому випадку спостерігається дублювання при визначенні груп даних (текстова та алфавітна інформація є ідентичною), а у другому – не повна

класифікація, оскільки, може бути поєднання (комбінація) декількох способів відображення даних у одному документі. Згадані автори не зазначають у своїх працях табличний спосіб оформлення даних. Виходячи із викладеного за способом відображення інформаційне забезпечення аудиту (інформацію) слід поділяти на п'ять груп: 1) текстова; 2) таблична; 3) графічна; 4) цифрова; 5) комбінована.

За стабільністю використання або зберігання економічну інформацію М.Т. Білуха розділяє на умовно-постійну (постійну) і змінну [13, с. 221]. Це, безумовно, важливий аспект характеристики даних, оскільки аудитор може обслуговувати підприємство декілька років підряд, і певна частина інформації про діяльність господарюючого суб'єкта може використовуватись ним багаторазово, тривалий період часу (установчі документи, дані про організаційну структуру, довгострокові плани аудиторської перевірки, накази про облікову політику, фінансові річні звіти, аудиторські висновки за попередні періоди) або стосуватись однієї аудиторської перевірки чи навіть певного її етапу (первинні документи, поточні облікові реєстри, матеріали інвентаризації). Це, в свою чергу, дає змогу уточнити і назвати таку ознаку класифікації інформації як «тривалість зберігання та використання», за якою виокремлено довгострокову (зберігається більше одного року) та короткострокову (зберігається менше одного року) інформацію.

Аудитор в процесі здійснення перевірки використовує не тільки фінансову інформацію, на якій акцентують увагу більшість дослідників, а і не фінансову (щодо організації діяльності виробництва, технологічного процесу, хімічних аналізів сировини, юридичних аспектів діяльності). Тому класифікацію доцільно робити щодо ознаки фінансового характеру інформації.

Специфіка аудиторської діяльності, оцінка рівня доказовості однієї інформації у порівнянні з іншою та визначення її пріоритетності, викликає необхідність класифікації даних за ознакою ступеню доказовості на: 1) доказову (якій аудитор довіряє в першу чергу і яка може слугувати достатнім підтвердженням достовірності тих чи інших показників); 2) умовно-доказова (яка потребує додаткового підтвердження з інших джерел);

3) недоказова (якій аудитор не довіряє або не приймає до уваги).

Використання комп'ютерної техніки, інформаційних систем в управлінні підприємством та в процесі проведення аудиту мають безпосередній вплив на формування та фіксацію інформації. В.С. Рудницький називає ознаку класифікації «спосіб формування інформації» та виділяє за нею такі групи: сформована вручну, у напівавтоматичному режимі, автоматичному режимі [104, с. 123]. У даному випадку слід розглядати не спосіб, а техніку формування даних, тобто технічний аспект – за допомогою яких технічних засобів буде зафіксована і оброблена інформація (вручну чи за допомогою обчислювальної техніки, або їх поєднанням (первинна реєстрація вручну, а далі занесення в комп'ютер та електронна обробка в автоматичному режимі)).

Необхідно звернути увагу на те, що склад інформації, яка використовується в процесі аудиту, може бути встановлено законодавчими та нормативними актами, які регламентують фінансово-господарську діяльність клієнта та здійснення процесу перевірки (закони, нормативи, положення, інструкції, затверджені методики), а також визначитись на власний розсуд аудитора (на доповнення до законодавчо врегульованого набору даних). Такий поділ здійснено згідно ознаки «регламентація інформації».

Наступною важливою складовою поняття інформаційного забезпечення аудиту є джерела та носії інформації. Найбільш повно у публікаціях вітчизняних науковців це питання розкрито у праці Ф.Ф. Бутинця [20], який дає переліки джерел інформації про клієнта та при перевірці окремих складових звітності підприємства.

Носіями інформації для аудиторської перевірки є конкретні документальні записи, які містяться у первинних документах, облікових регістрах, звітах, розрахункових таблицях, довідках, наказах, робочих документах аудитора, анкетах та інших документах створених всередині підприємства і за його межами, і які мають відношення до аудиторської перевірки. Це можуть бути як типові, уніфіковані форми документів, так і складені у довільному вигляді. Матеріальні носії (паперові чи електронні) залежать від ступеню автоматизації як облікового процесу, так і системи

управління підприємством у цілому.

Оскільки аудит є формою здійснення незалежного економічного контролю, то цілком справедливо конкретизувати поняття «контрольна номенклатура» щодо аудиту. Це пояснюється необхідністю підвищення ефективності організації і проведення аудиторської перевірки, створення чіткої уяви про те, на яку інформацію будуть спрямовані дії аудитора.

У кожній аудиторській фірмі або у кожного аудитора персонально мають бути розроблені типові номенклатури незалежного аудиту (у найбільш загальному вигляді), які використовуються при кожній аудиторській перевірці. Ці номенклатури уточнюються і доповнюються виходячи з конкретних умов окремої аудиторської перевірки. Розробка аудиторських номенклатур являє собою великий обсяг організаційних робіт аудитора. Завдання полегшується при багаторічному співробітництві з підприємством-клієнтом і складає значні труднощі на підприємстві, на якому аудит проводиться вперше.

Формування номенклатур за етапами аудиту передбачає ґрунтування інформації за етапами перевірки: підготовчий, проміжний, фізичної перевірки; аудит рахунків, заключний. Для кожного етапу існують свої характерні номенклатури, проте їх види та зміст повинні визначатись планом та програмою аудиту.

За ступенем стандартизації аудиторські номенклатури доцільно поділяти на типові (стандартизовані) та індивідуальні. У першому випадку – це стандартні переліки інформації за конкретними напрямками, які розробляються і використовуються у межах аудиторської фірми згідно затверджених внутрішніх нормативів та інших регламентуючих документів. У другому випадку – на основі стандартизованих номенклатур або безвідносно до них, створюються спеціальні переліки даних, які враховують специфіку клієнта або конкретного завдання.

За видами оформлення, як пропонують для контрольних номенклатур А.М. Кузьмінський та В.В. Сопко [55, с. 76], аудиторські номенклатури можуть бути поділені на три типи: первинного, вторинного (проміжного) та кінцевого оформлення. Номенклатури первинного оформлення – це копії документів,

облікових реєстрів, звітності клієнта, нормативи, дані планів, письмова інформація від третіх осіб, результати опитування та анкетування керівництва і персоналу підприємства.

До номенклатур вторинного (проміжного) оформлення слід відносити проміжні результати аудиту певних статей звітності, робочі документи аудитора, дані отримані самим аудитором (результати тестів, результати контролю первинних номенклатур, проміжні висновки аудитора за окремими етапами аудиту або по конкретних видах активів та зобов'язань підприємства).

Номенклатурами кінцевого оформлення слід вважати перелік вихідної інформації, яку надає аудитор замовнику за наслідками перевірки (звіт, висновок, рекомендації).

За формою зображення аудиторські номенклатури можуть бути: текстові, табличні, цифрові, графічні та комбіновані.

Якщо обрати за ознаку класифікації види процедур, то аудиторські номенклатури умовно поділяю на: 1) механічні (передбачають механічний перегляд інформації, проведення простих арифметичних дій); 2) переробні (наприклад, на основі наявної інформації проводять розрахунки певних показників, виведення підсумків); 3) творчі (дані, інформація, на основі яких аудитор може проводити інтерпретацію певної економічної ситуації, розроблювати прогнози, приймати рішення, здійснювати оцінки тих чи інших фактів).

За змістом номенклатури бувають прості та складні (відповідно які потребують і не потребують розшифровки). Відповідь на запит аудитора, надіслана з банку підприємства-клієнта, є самодостатньою і не потребує додаткових пояснень, а сальдо в Головній книзі по рахунку «Дебіторська заборгованість» вимагає деталізації (прострочена, сумнівна, безнадійна, суми у розрізі окремих дебіторів).

За носіями інформації аудиторські номенклатури бувають паперові та електронні. Останні набувають все більшого поширення і збільшують обсяг та ефективність використання даних у процесі аудиту у зв'язку з застосуванням інформаційних систем та комп'ютерних технологій як підприємствами-

клієнтами так і аудиторами.

Враховуючи характер інформації, на основі якої можуть бути сформовані аудиторські номенклатури, уявляється можливим класифікувати їх так: законодавчі, нормативні, планові (бюджетні), фактичні, прогностичні, контрольні (дані, які є наслідком роботи аудитора на різних етапах аудиту, аудитора-попередника, іншими контролюючими установами або виконавцями контролю, у тому числі внутрішнього).

Залежно від того, звідки надходить інформація, аудиторські номенклатури доречно розділити на зовнішні, внутрішні та створені самим аудитором.

Номенклатур незалежного аудиту є велика кількість, тому аудитору слід обирати найважливіші і найнеобхідніші, та по мірі можливості укрупнювати їх, групувати, але таким чином, щоб не знизити якість аудиту і досягти поставленої мети.

У кожному випадку аудиторські номенклатури повинні відповідати таким вимогам: економічність отримання даних, занесених до переліку аудиторських номенклатур; обмеженість номенклатур найнеобхіднішими даними для перевірки фінансової звітності (не перевантажувати їх зайвою інформацією); максимальне забезпечення багатофункціональності інформації; ефективність використання аудиторських номенклатур.

Наведу найбільш типові визначення поняття аудиторських доказів, які запропоновано у спеціальній літературі.

«Аудиторські докази – це документально підтверджена інформація, зібрана аудитором під час перевірки, яка підтверджує висновки аудитора щодо будь-якої дії чи події господарюючого суб'єкта» [57, с. 221].

«Під аудиторськими доказами слід розуміти інформацію, яка підтверджує правильність відображених в обліку даних або даних, отриманих під час фактичної перевірки стану об'єкта, що підлягає контролю» [9, с. 72].

«Аудиторські докази – це інформація, отримана аудитором в ході перевірки від клієнта та третіх осіб, або результат її аналізу... Аудиторські докази являють собою документальні джерела даних, документацію

бухгалтерського обліку, висновки експертів, а також відомості з інших джерел» [52, с. 58].

«Під доказом розуміють факт, який може слугувати підтвердженням або спростуванням існування іншого факту, або процес отримання свідочств про певний факт, які дозволяють з тою чи іншою мірою достовірності сформулювати думку та скласти аудиторський висновок» [22, с. 7].

На підставі наведених визначень можна зробити висновок, що їх автори плутають такі поняття як суть доказів, їх джерела та процес їх отримання. І як наслідок – виникають проблеми щодо розуміння аудиторських доказів взагалі.

3.3. Особливості аудиту у комп'ютерному середовищі

Подальший розвиток і удосконалення методики і організації аудиту в зарубіжній і вітчизняній практиці не можливо уявити без застосування інформаційних технологій. Це зумовлено багатьма причинами, основними з яких є такі: стрімкий розвиток науково-технічного прогресу, створення нових ефективних інформаційних технологій в сфері бухгалтерського обліку і аудиту; інтенсивне використання комп'ютерної техніки при веденні бухгалтерського обліку (досвід зарубіжних країн свідчить, що 95–98 % облікових процедур здійснюються за допомогою комп'ютера; проте цей показник в 1,5–2 рази нижчий на вітчизняних підприємствах і організаціях); необхідність скорочення обробки інформації аудитором вручну; потреба здійснювати аудит у більш стислі строки; необхідність проведення аудиторської вибірки із величезної кількості облікових даних; потреба зниження рівня аудиторського ризику, одним із шляхів якого є здійснення більшої кількості аудиторських процедур, обробка більшого обсягу даних (це можливо лише за допомогою комп'ютерної техніки); необхідність оцінки надійності систем внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку підприємства-клієнта, якщо ним використовується система електронної обробки і контролю даних; необхідність оцінки надійності програмного забезпечення, яке застосовується на підприємстві; проведення

аудитором аналітичних оглядів і аналітичних оцінок великої кількості інформації у динаміці; потреба автоматичного узагальнення зібраних аудиторських доказів; розширення сфери аудиторських послуг, виконання яких потребує застосування комп'ютерної техніки (ведення або відновлення бухгалтерського обліку на підприємстві-клієнті); аналіз фінансового стану; розробка перспективних і стратегічних планів подальшої діяльності; комп'ютеризація процесу бухгалтерського обліку підприємства-клієнта; розробка і впровадження спеціальних програмних продуктів з урахуванням специфіки підприємства-клієнта).

Для регулювання здійснення аудиту за допомогою комп'ютерної техніки Міжнародною федерацією бухгалтерів затверджено МСА 401 «Аудит в умовах комп'ютерних інформаційних систем» та ПМАП 1001 «Середовище КІС – автономні мікрокомп'ютери», 1002 «Середовище КІС – інтерактивні комп'ютерні системи», 1003 «Середовище КІС – системи баз даних», 1009 «Методи аудиту з використанням комп'ютерів» та інші [74].

Аудиторською палатою України затверджено і введено в дію з 01.01.99 р. такі нормативи: ННА № 13 «Аудит в умовах електронної обробки даних», ННА № 30 «Використання комп'ютерів в аудиті» та ННА № 31 «Вплив системи електронної обробки даних на оцінку системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю» [78, с. 109–112].

Українські науковці мають певні результати дослідження з питань комп'ютеризованої обробки даних. Однією з перших вагомих робіт в даному напрямі в Україні стала спільна праця українських вчених А.М. Кузьмінського, В.І. Смолянїнова та болгарського автора Ж.Б. Бонева [56], які виклали передовий досвід організації господарського обліку на базі мікро ЕОМ, питання інформаційного, технічного і організаційно-правового забезпечення автоматизації обліку основних господарських процесів. Важливе значення має також дослідження, проведене А.М. Кузьмінським, В.В. Сопко та В.П. Завгороднім з проблем організації бухгалтерського обліку, контролю, аналізу і аудиту із застосуванням комп'ютерної техніки [55].

Значний внесок у дослідження питань автоматизації обліку і аудиту, їх

інформаційного забезпечення зробив український вчений В.П. Завгородній, наукові і практичні результати роботи якого представлені у численних друкованих працях [43]. Слід відзначити також доробок Л.М. Чернелевського [100], розробки якого по методиці і організації комп'ютерного бухгалтерського обліку можуть стати відправною точкою створення пакетів комп'ютерних аудиторських прикладних програм, направлених на перевірку обліку і звітності підприємств.

Глобальний підхід до використання комп'ютерних технологій обробки інформації та застосування їх у контрольно-аудиторському процесі представлено у працях проф. М.Т.Білухи [11], який описав основні характеристики автоматизованих систем обробки економічної інформації, принципи їх побудови і функціонування; класифікацію техніко-економічної інформації і технічних засобів, які можуть бути використані в аудиторському процесі; проблеми контролю захисту даних в автоматизованих системах та інші питання.

Крім того, аналіз національних нормативів аудиту № 13 «Аудит в умовах електронної обробки даних», № 30 «Використання комп'ютерів в аудиті» та № 31 «Вплив системи електронної обробки даних на оцінку систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю» показав, що рекомендації викладені в них досить поверхневі, безсистемними, розміщені без логічної послідовності і ув'язки, в деяких місцях не доведені до логічного завершення, терміни, що використовуються, не досить вдалі та не відповідають Держстандарту. Наприклад, одним із ключових термінів ННА № 30 є «методи аудиту при сприянні комп'ютера (МАСК)».

Слід зазначити, що при здійсненні комп'ютерної обробки даних в процесі аудиторської перевірки, мета, завдання та масштаб (обсяг) аудиту не змінюються, у порівнянні з тими, що були б визначені для перевірки звітності вручну. Змінюються аудиторські процедури (їх види, кількість, строки виконання), оскільки це пов'язано із зміною процедур системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю при застосуванні КІС.

Можливі два варіанта проведення аудиту з використанням комп'ютерної

обробки даних:

1) у випадку, коли на підприємстві-клієнті бухгалтерський облік і контроль здійснюються за допомогою комп'ютерної техніки;

2) у випадку, коли облік і контроль на підприємстві ведуться вручну, а аудитор при перевірці достовірності фінансової звітності використовує комп'ютер.

У першому випадку можливе залучення і використання в аудиторському процесі комп'ютерної техніки, яка належить клієнту або аудитору. Другий варіант реалізується лише за допомогою технічного і програмного забезпечення самого аудитора.

В обов'язки керівництва і персоналу підприємства-клієнта входить забезпечення необхідного доступу аудитора до системи комп'ютерної обробки даних або до паперових носіїв бухгалтерських даних, створення необхідних технічних умов перевірки, узгодження строків надання інформації. В протилежному випадку аудитор має право відмовитись від проведення аудиту, оскільки існують обмеження в отриманні необхідних аудиторських доказів.

Важливе значення мають знання і компетентність аудитора з питань КІС. Це означає, що аудитор повинен володіти достатніми професійними знаннями і практичними навиками проведення аудиту з використанням комп'ютерної техніки, мати уяву про технічне, програмне, математичне та інші види забезпечення комп'ютерної техніки, а також про системи обробки економічної інформації. Якщо такі знання відсутні, то аудитор повинен або відмовитись від застосування комп'ютера, або залучити до процесу контролю експерта в галузі інформаційних технологій. В будь-якому випадку, в тому числі при залученні експерта, аудитор сам несе повну відповідальність за результати аудиту, за висловлену думку. При цьому, роль експерта буде полягати лише в оцінці системи електронної обробки інформації на підприємстві, а потім аудитор оцінює достовірність сформованої за допомогою цієї системи фінансової звітності. Аудитор, при залученні експерта, повинен мати хоча б мінімальну уяву про комп'ютерну систему клієнта для того, щоб він був у змозі планувати, спрямовувати і контролювати роботу експерта, визначати її відповідність

загальній меті аудиту.

Головними завданнями, які спільно повинні вирішити аудитор і експерт з комп'ютерних технологій або аудитор самостійно (без залучення експерта) слід визнати такі:

- оцінка законності придбання і наявності ліцензій на програмне забезпечення, яке використовується в системі КІС підприємства-клієнта. Така оцінка необхідна для визначення надійності програмного продукту, адже ліцензований продукт має гарантійне і сервісне обслуговування, постійно і якісно поповнюється і оновлюється. А це, в свою чергу, знижує аудиторський ризик. Перевірка законності придбання також важлива, оскільки одним із завдань аудитора є підтвердження дотримання підприємством чинного законодавства, в тому числі і охорони авторських прав на програмні продукти;

- оцінка надійності КІС в цілому (основними аспектами такої оцінки є вивчення форми бухгалтерського обліку, яка використовується на підприємстві; визначення напрямків або ділянок обліку де використовується КІС, визначити види використовуваного програмного забезпечення і отримати його стислу характеристику; вивчення технічного і інформаційного забезпечення; дослідження процесу створення архівних даних і умов їх зберігання);

- перевірка правильності побудови та надійності алгоритмів розрахунків, що використовуються підприємством (це один із найважливіших аспектів перевірки. Він включає контроль можливості оперативного корегування використовуваних алгоритмів відповідно до змін чинного законодавства, корегування (або заміна) форми звітності, облікових регістрів згідно нових вимог, оцінка відповідності алгоритмів розрахунків (вирішення задач) традиційній послідовності здійснення облікових процедур);

- формування на машинних носіях необхідних аудитору регістрів фінансового, управлінського обліку та звітності.

Аналіз спеціальної літератури дозволяє зробити висновок про те, що основними елементами комп'ютерної обробки даних є такі:

1. Технічні (апаратні) засоби: комп'ютер, принтер, сканер, термінал, дискети.

2. Програмні засоби: загальні (системні) та прикладні програми.

3. Документація, яка являє собою керівництво для користування, описання систем і процедур введення інформації, її обробки, отримання вихідних даних і їх інтерпретації.

4. Персонал – співробітники підприємства-клієнта, які задіяні в сфері КІС.

5. Дані – інформація про господарські операції та інша необхідна інформація, яку вводять, оброблюють і зберігають в КІС.

6. Процедури контролю – контрольні заходи системи внутрішнього контролю підприємства. Спрямовані на попередження або виявлення помилок в сфері КІС.

Так само, як і звичайна аудиторська перевірка, аудит в середовищі електронної обробки даних повинен ретельно плануватись. З цією метою аудитор розробляє план і програму аудиту, особливостями яких є врахування і відображення в них такої інформації: вивчення і оцінка структури і функцій КІС підприємства-клієнта; визначення того, чи централізовано чи децентралізовано ведеться обробка облікових даних; визначення видів і надійності програмного забезпечення; оцінка кваліфікації облікового персоналу, який користується комп'ютерами; оцінка доступу і можливості зміни програмного забезпечення і облікових даних; необхідність залучення експерта; контроль умов зберігання даних на машинних носіях.

Для потреб аудиторської перевірки необхідно створювати такі програмні комплекси, які базуються на використанні так званої «відкритої технології». Фактично така програма повинна бути подібною до конструктора, який дозволяє користувачу застосовувати не тільки закладені у програмі алгоритми виконання аудиторських процедур, а й самостійно змінювати, удосконалювати їх структуру та зміст. Відкритість технології, яка при цьому використовується, визначається наступним:

– формування власної (обумовленої певними обставинами) версії здійснення аудиторських процедур (їх видів, кількості та черговості виконання);

– використання у якості джерел інформації будь-яких стандартних і

нестандартних (розроблених самим аудитором) форм, в яких може знаходитись вхідна інформація для аудиту;

– використання даних з інших електронних додатків (електронні таблиці, СУБД);

– редагування змісту та структури певних форм документів, звітів у зв'язку зі змінами вимог чинного законодавства;

– формування та удосконалення системи коментарів, оцінок та критеріїв по кожному показнику звітності, який перевіряється аудитором.

Основні елементи оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю в умовах електронної обробки даних викладено у МСА 401 та ННА № 31 [74, с. 223–226]. До них належать:

- методи управління КІС (функції управління; розробка систем прикладних програм і їх супроводження; тестування, перетворення, реалізація і документальне оформлення нових або перероблених систем; обмеження несанкціонованого доступу до програми третіх осіб; гарантії виконання поставлених програмою завдань, а також виявлення і виправлення помилок; процедури відновлення даних у випадку їх втрати, навмисного знищення, засоби аварійного завершення дій у системі КІС на випадок надзвичайних обставин);

- засоби внутрішнього контролю КІС (процедури обробки даних без використання комп'ютерів, процедури обробки інформації з використанням спеціальних комп'ютерних програм).

До чинників, що підвищують аудиторський ризик, відносять:

а) розгалуженість комп'ютерної мережі і незначна територіальна концентрація їх (розкиданість) по різних структурних підрозділах підприємства; б) децентралізація комп'ютерної мережі; в) недостатній рівень професійних знань облікового персоналу в галузі інформаційних технологій; г) не проводяться необхідні заходи для обмеження несанкціонованого доступу в систему КІС; д) відсутність внутрішнього контролю за функціонуванням середовища КІС.

Ризик аудитора знижується у випадку, якщо: а) застосовуються

ліцензовані системи та програмні продукти; б) використовуються поглиблені види контролю (наприклад, суцільне простеження процесу реалізації від виписки всіх первинних документів до визначення доходу від реалізації у звітності) завдяки спеціальному програмному забезпеченню для аудиторів; в) застосовується єдине середовище КІС в рамках економічного суб'єкта, включаючи філії, підрозділи, представництва, дочірні підприємства; г) існує спеціальний контроль програмного забезпечення; д) застосовуються новітні, останні розробки програм; е) кваліфіковане визначення інформаційної політики керівництвом підприємства і узгодження її з основними користувачами системи КІС; ж) розроблено довгостроковий план і стратегію подальшого розвитку і удосконалення системи КІС підприємства.

На фінансову звітність суттєвий вплив можуть здійснити ризики електронного бізнесу, які стосуються: 1) бухгалтерської системи та внутрішнього контролю (недостатня надійність інформації, що відображена у фінансових документах підприємства; недозволений доступ до бухгалтерської системи, недостатній контроль за операціями); 2) господарських операцій (їх відображення у невідповідному періоді, повтор або пропуск операцій, неповний облік, записи не вірно введені або неправильно виведені на підсумок; неправильне відображення операцій з новими контрагентами); 3) швидкості, обсягу та суті операцій (недостатня надійність інформації; повернення товарів, які були продані через електронну торгівлю, неавторизовані закупки; наприклад, при відкритті клієнтом відповідного «вікна», відділом реалізації уже визнається реалізація, хоча операцію ще не завершено). Хоча електронний бізнес (електронна комерція) в Україні є явищем новим і мало поширеним, аудитори у найближчому майбутньому повинні приділяти належну увагу і створювати спеціальні методики його перевірки.

Аудитору слід отримати достатню кількість аудиторських доказів, які б дали йому можливість висловити думку про надійність системи КІС і достовірність всієї фінансової звітності. В першу чергу при цьому аудитор повинен керуватися положеннями МСА 500 «Аудиторські докази». Проте,

збирання аудиторських доказів при аудиті з використанням комп'ютерної техніки має свої особливості.

Якщо підприємство-клієнт веде бухгалтерський облік вручну, а аудитор застосовує комп'ютер, то аудитор користується власним програмним забезпеченням і з клавіатури свого комп'ютера заносить необхідні дані в комп'ютерну систему для їх обробки. Якщо підприємство використовує КІС, то аудитор може скористатися готовими даними в електронному вигляді або отримати їх у роздрукованому вигляді. Спеціалісти вважають, що аудиторські процедури по отриманню і обробці аудиторських доказів краще проводити не з оригінальними файлами клієнтів, а з копіями цих файлів, оскільки певні перетворення, групування, систематизація даних, які будуть виконуватись аудитором, можуть спричинювати, в окремих випадках, псування файлів, виникнення помилок в системі обліку, зайвих записів або втрату інформації. Проте аудитор повинен пересвідчитись у тому, що надані йому копії файлів відповідають оригіналам.

Таким чином, виходячи із способу отримання і обробки аудиторських доказів виокремлю три підходи до проведення аудиту з використанням комп'ютерної техніки:

1) пов'язаний лише із отриманням інформації із середовища електронної обробки даних підприємства-клієнта і проведенням вручну порівняння первинних даних з вихідними роздрукованими даними комп'ютерної системи і даними фінансової звітності;

2) пов'язаний із проведенням аудиту з використанням комп'ютера, але дані аудитором заносяться із первинних документів і облікових регістрів складених клієнтом вручну, без використання системи комп'ютерної обробки даних;

3) пов'язаний з проведенням аудиту безпосередньо в комп'ютерному середовищі підприємства-клієнта із застосуванням аудитором комп'ютерної техніки. Це найбільш ефективний і перспективний підхід, оскільки аудитор має можливість здійснювати не тільки звичайні підрахунки, суцільні арифметичні перевірки, а і складні процедури контролю, автоматизовану аудиторську

вибірку, здійснювати такі операції, які людиною не сприймаються візуально, які вручну виконати практично не можливо. При отриманні аудиторських доказів в системі КІС аудитор може використовувати програмне забезпечення клієнта або спеціальні аудиторські програмні продукти.

Для визначення впливу КІС підприємства на підготовку фінансової звітності та здійснення аудиторської перевірки аудитор може використовувати спеціальний тест, приклад якого розроблено здобувачем на основі вивчення Методичних рекомендацій, створених у рамках проекту TACIS [122, с. 270–327].

Особливу увагу аудитор повинен приділити перевірці програмного забезпечення, правильності побудови процесу обробки інформації, виявленню можливих недоліків, допущених при створенні (проектуюванні) бухгалтерських комп'ютерних програм підприємства-клієнта, порушень умов експлуатації цих програм. Важливим також є ретельна перевірка правильності побудови алгоритмів розрахунків, закладених у програму. «Адже помилка, яка була закладена до алгоритму розрахунку і багаторазово застосовувалась до господарських операцій, що повторюються, може викривити результат господарської діяльності» [20, с. 177].

При здійсненні процедур контролю вхідних даних аудитор перевіряє такі основні аспекти: процес переносу даних із первинних документів на машинні носії або введення інформації без попереднього складання первинних документів; наявність підпрограм виявлення помилок і збоїв у програмах; система кодування, шифрування, ідентифікації вхідних даних; процес перетворення даних в машиночитаему форму (з метою його перевірки проводять процедури підрахунку кількості записів, контрольне сумування підсумків); процес редагування і перевірки достовірності даних; процес виявлення помилок і повернення даних на доопрацювання.

Здійснюючи процедури контролю процесу обробки інформації аудитор повинен досягти такої мети: впевнитись, що дані в системі КОД оброблені без пропусків та повторів, у відповідності до розробленого алгоритму. Основні напрями перевірки майже такі самі, як і при контролі вхідних даних. Однак існують специфічні процедури: послідовне контрольне визначення підсумків

(підводяться підсумки одних і тих самих даних після кожного етапу обробки); складання звітів про контрольні суми (контрольні суми по певному виду операцій, за певний період або за іншою ознакою виводять на друк (створюють їх паперові носії)); контроль файлів і операторів (наявність етикеток, міток, ведення журналу обліку оператора); тести контролю по діапазону значень і логічності результатів (процес виявлення і розпізнавання помилок, наприклад, від'ємних значень ціни товару, нарахування суми амортизації основних засобів, яка перевищує їх початкову вартість).

Процедури контролю вихідних даних полягають у перевірці правильності заповнення форм звітності (фінансової та управлінської), а також контроль доступу до файлів лише уповноваженими особами. Основними видами таких процедур є: визначення контрольних підсумків; внесення змін у головні файли; розподіл вихідних файлів (вихідна інформація повинна надходити до уповноважених осіб, тиражування звітів повинно бути обмеженим і відповідати кількості затверджених абонентів (користувачів)). Для реалізації процедур контролю в КІС використовуються спеціальні експертні системи. «Експертні системи являють собою комп'ютерні програми, що використовують унікальні методи програмування з метою надання інформації користувачу» [5, с. 75; 45, с. 26].

Особливості аудиторських процедур в комп'ютерному середовищі полягають в наступному: можливість відсутності вхідних (первинних документів); обробка операцій через комп'ютерні програми; неможливість залишати аудиторські помітки (сліди візуального контролю) на дисплеї; потреба доступу до даних, що зберігаються на машинних носіях, які читаються тільки комп'ютером; можливість (потреба) зміни часу проведення аудиторських процедур, оскільки окремі види інформації в КІС підприємства не зберігаються достатній для аудитора час. Тому аудитор повинен вживати певних заходів по зберіганню або копіюванню необхідних для перевірки даних.

В узагальненому вигляді процес аудиту з використанням комп'ютерної техніки зображено на рис. 3.2.

Всі дії аудитора по перевірці фінансової звітності підприємства-клієнта

слід належним чином документувати.

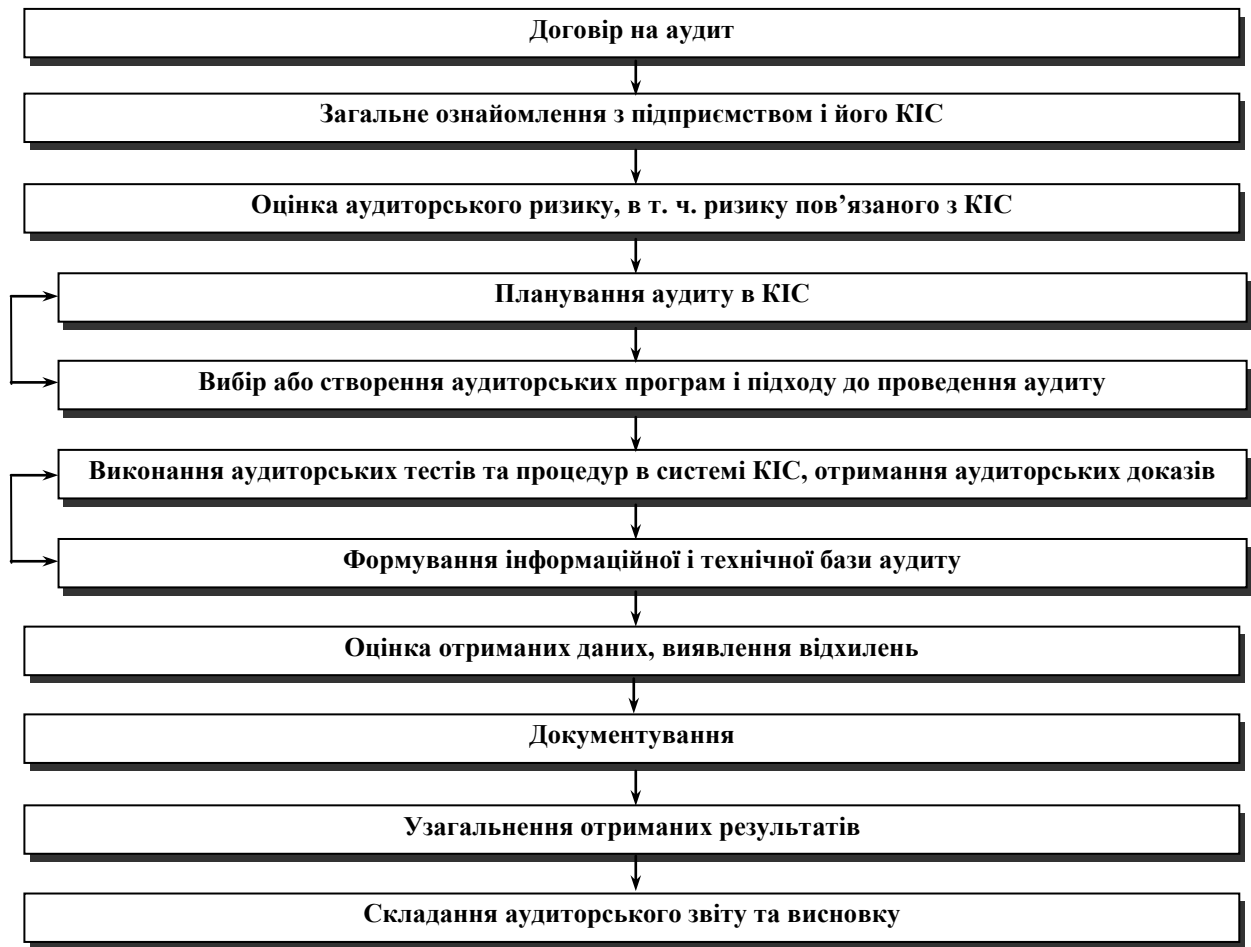


Рис. 3.2. Основні етапи процесу аудиту в умовах комп'ютерних інформаційних систем

Отже, уточнюючи і розвиваючи положення МСА 401 «Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем», можна підсумувати, що робочі документи аудитора, які складаються із застосуванням комп'ютерних технологій, повинні відображати таку інформацію: мета перевірки звітності в умовах КІС; організація технологічного процесу комп'ютерної обробки даних на підприємстві; види і кількість комп'ютерів, які використовуються підприємством; інформаційні зв'язки; схема технічного забезпечення КІС; описання програмного забезпечення, яке використовується клієнтом; форма бухгалтерського обліку; план і програма аудиту в системі КІС; оцінка надійності системи обліку і внутрішнього контролю підприємства в КІС;

кваліфікація облікового персоналу, який працює з комп'ютерами; результати роботи, виконаної залученим експертом; виконані аудиторські процедури з використанням комп'ютерної техніки; оцінка аудиторського ризику; деталі введення інформації, процесу її обробки та виведення вихідних даних; аналіз комп'ютерних файлів; описання аудиторської роботи, виконаної по виведенню інформації; аудиторський звіт та висновок; рекомендації керівництву підприємства-клієнта по удосконаленню ведення обліку і контролю в умовах КІС.

Аудитор (аудиторська фірма) повинні забезпечити належне збереження в архівах і конфіденційність інформації, що міститься в робочих документах як на паперових так і на машинних носіях.

Проведене дослідження дає підставу зробити висновок про те, що в Україні існує два перспективних напрями розвитку аудиту з використанням інформаційних систем та комп'ютерних технологій:

- 1) створення спеціалізованих аудиторських пакетів прикладних програм;
- 2) розробка удосконалених ефективних методик аудиторської перевірки у КІС.

Здійснення аудиту з використанням інформаційних систем та комп'ютерних технологій є актуальним і перспективним для України, оскільки цей процес в нашій державі перебуває лише на початковій стадії розвитку. Це дозволить спростити, підвищити ефективність та якість роботи вітчизняних аудиторів.

Висновки до розділу 3

При формуванні інформаційної бази аудиту слід застосовувати системний і комплексний підхід, що означає перевірку даних у взаємозв'язку.

Структурно інформаційне забезпечення аудиту складається з таких елементів: джерела та носії інформації, аудиторські номенклатури, аудиторські докази. Ці елементи не залежать від того, чи аудит здійснюється вручну, чи у комп'ютерному середовищі.

Класифікацію інформаційного забезпечення аудиту доцільно здійснювати

за такими ознаками: місце виникнення щодо суб'єкта перевірки; суб'єкти утворення; стадії утворення та використання; по відношенню до звітного періоду, що перевіряється; функції управління; спосіб відображення; характер інформації; ступінь доказовості; тривалість використання та збереження; по відношенню до суб'єкта аудиту; форма отримання, техніка фіксації і формування; носії інформації; регламентація.

До принципів методології віднесено такі: 1) оцінка значимості та достовірності аудиторських доказів; 2) оцінка надійності системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю; 3) вибір методики і техніки аудиту, його методів і прийомів; 4) визначення критеріїв суттєвості та достовірності; 5) дотримання методики оцінки аудиторського ризику; 6) правила здійснення аудиторської вибірки; 7) критерії оцінки аудитором фінансової звітності; 8) аналіз інформації, її узагальнення та формулювання висновків.

Серед принципів організації аудиту виокремлено такі: 1) планування; 2) документування; 3) відповідальність за зроблений висновок; 4) взаємодія аудиторів; 5) залучення експертів; 6) повне та об'єктивне інформування клієнтів; 7) контроль якості роботи аудитора; 8) договірні відносини; 9) взаємодія з клієнтом у процесі перевірки; 10) дотримання принципів професійної етики; 11) дотримання послідовності процесу аудиту.

Існують два варіанти проведення аудиту з використанням комп'ютерної обробки даних: 1) на підприємстві-клієнті облік ведеться за допомогою комп'ютерної техніки і аудитор використовує комп'ютер; 2) облік ведеться вручну, а аудитор використовує комп'ютер.

Основними елементами комп'ютерної обробки даних в аудиті є такі: технічні та програмні засоби; документація, персонал, дані (інформація), процедури контролю.

Аудиторські фірми повинні створювати спеціальні інформаційні системи, які б відповідали потребам перевірки звітності їхніх підприємств-клієнтів, а базуватись ці системи повинні на так званих «відкритих технологіях».

РОЗДІЛ 4

ЗАПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ОХОРОНИ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Система управління охороною праці є центральною для багатьох підприємств. В спеціальних журналах, на семінарах для підприємців, чи на конгресах вирішальне значення надається питанню забезпечення майбутнього і оновленню підприємств за допомогою внутрішніх систем управління. Міжнародні стандарти ISO 9000 з управління якістю продукції обумовили необхідність інтеграції охорони праці в єдину систему управління виробництвом, розглядаючи при цьому і можливість отримання додаткової кваліфікації, підтвердженої відповідним сертифікатом, з метою утримання клієнтів і часток ринку. Ці ідеї призвели до того, що питання про систему управління у сфері охорони праці відіграє все більш важливу роль.

Основні виробничі процеси, починаючи від отримання замовлення та організації виробництва, вимагають виваженої, цілеспрямованої і систематичної розробки технологічних процесів на виробництві. Очевидно, що для ефективної діяльності підприємства необхідні цілеспрямоване визначення повноважень і системна організація охорони праці. При цьому досить часто недооцінюється включення вимог охорони праці і навколишнього середовища в технологічний цикл підприємства. Аналіз європейського досвіду останніх років довів, що саме інтеграція цих питань в організацію управління підприємством має вирішальне значення для підвищення рівня продуктивності праці.

Особливості організації охорони праці на підприємстві відіграють важливу роль. Простоти та зниження ефективності праці, викликані аваріями, нещасними випадками на виробництві, професійними захворюваннями, не тільки уповільнюють виробничі процеси, але й стають причиною високих додаткових витрат для підприємства. Крім того, ці явища в значній мірі негативно впливають на безпеку виробництва, якість продукції та відношення до роботи працюючих. З огляду на це, вдосконалення охорони праці на підприємстві має не тільки соціальне, але й безпосередньо економічне

значення. Тому ключовим завданням повинна стати . організація охорони праці як внутрішня, так і між підприємствами, сформована таким чином, щоб охорона праці була інтегрована у виробничі процеси кожного підприємства і сприяла вдосконаленню-загальної продуктивності.

З введенням Системи управління охороною праці (СУОП) кількість недоліків і пов'язаних з ними порушень правил безпечного виконання робіт, а також ризик виникнення аварійних ситуацій можуть бути суттєво скорочені. Внутрішня система управління охороною праці функціонує в рамках основних правових норм і в той же час робить внесок у поточне раціональне використання економічних ресурсів.

Ці рекомендації є спробою надати в розпорядження зацікавлених підприємств, їх працівників, а також співробітників органів нагляду, по можливості, єдину основу, яка може бути застосована на підприємствах при створенні, вдосконаленні і реорганізації системи взаємовідносин структурних ланок підприємства для забезпечення безпечних та нешкідливих умов праці.

Сучасний підхід до вирішення цих завдань, перевага людського здоров'я над економічними чинниками, що зафіксована в цілій низці законодавчих та нормативних актів України, викликають необхідність вирішення питань охорони праці найбільш ефективним чином.

У зв'язку з введенням нового Закону України «Про загальнообов'язкове державне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» кожне підприємство повинне буде робити внески у Фонд соціального страхування. Розмір внесків буде залежати від ступеню небезпеки виробництва, тобто від ефективності роботи системи управління охороною праці на підприємстві. Добре сплановані та реалізовані заходи в сфері охорони праці знижують ризик нещасних випадків і можливостей нанесення шкоди здоров'ю, забезпечують усунення зупинок у виробничому процесі і пов'язаних з цим виробничих витрат. Доцільно створити на підприємстві метод, який забезпечував би дотримання вимог у сфері охорони праці по всіх видах діяльності та включення їх до структури управління підприємством. Цей метод повинен забезпечувати постійне

вдосконалення охорони праці на підприємстві і, залучаючи всіх співробітників, сприяти усвідомленню та сприйняттю вимог охорони праці. Він має назву «управління охороною праці» і може бути викладений у «Положенні про управління охороною праці», яке повинне описувати загальні структури системи, основні цілі і завдання, докладно пояснювати процеси і заходи, необхідні для досягнення поставлених завдань у сфері охорони праці, спираючись при цьому на законодавчі і нормативно-правові акти з питань охорони праці, а також на внутрішні нормативні акти.

Законодавчі і нормативно-правові акти з питань охорони праці визначають відповідальність працівників у сфері охорони праці, систему контролю на підприємстві, порядок розробки інструкцій з охорони праці т.і. Нормативні акти про охорону праці можуть бути міжгалузеві і галузеві. їм надано чинність правових норм, обов'язкових для виконання. Вони розробляються, затверджуються або узгоджуються уповноваженим на це урядовим органом державного управління.

Внутрішні нормативні акти підприємства визначають порядок безпечного виконання робіт і поведінки працівників на території підприємства, у виробничих приміщеннях, на будівельних майданчиках, робочих місцях відповідно до державних міжгалузевих і галузевих нормативних актів про охорону праці. Вони розробляються на підприємстві і вводяться в дію власником або уповноваженою ним особою.

Загальна структура Положення про систему управління охороною праці Положення про систему управління охороною праці може мати наступну структуру:

Розділ 1. Загальні положення.

Визначається відповідальність і пов'язані з нею обов'язки посадових осіб вищого рівня, керівників підрозділів та працівників, політика охорони праці, функції та структура системи управління охороною праці.

Розділ 2. Документація СУОП.

В цьому розділі визначаються питання використання зовнішніх нормативних актів, управління внутрішніми нормативними актами, а також дії у зв'язку з приписами наглядових органів.

Розділ 3. Завдання СУОП та їх вирішення.

В цьому розділі наводяться можливі шляхи вирішення завдань у сфері охорони праці, питання професійного відбору і навчання, організації та управління персоналом, заходи з охорони праці при плануванні і постачанні, введенні в експлуатацію, поточній експлуатації, виведенні з експлуатації, проведення контролю та порядок стимулювання.

Як правило, кожний структурний підрозділ Положення будується за наступною стандартною схемою:

- суть і мета;
- сфера діяльності;
- повноваження персоналу;
- порядок реалізації;
- документальне забезпечення.

З огляду на існування різних виробничих структур та специфічні виробничі умови кожної з них, неможливо виробити універсальне положення, прийнятне для всіх підприємств. Тому зразкові положення мають модульну структуру і можуть бути легко приведені у відповідність з фактичними вимогами і потребами кожного окремого підприємства.

Система управління охороною праці в залежності від існуючої вихідної ситуації на підприємстві спрямована на:

- 1) створення власної системи управління охороною праці, або вдосконалення вже існуючої системи управління;
- 2) інтеграцію системи управління охороною праці в загальну систему управління виробництвом.

Основні етапи і заходи при запровадженні або вдосконаленні системи управління охороною праці.

1. Організація і координація робіт.

2. Призначення уповноваженого з системи управління охороною праці, який організовує необхідні заходи по запровадженню системи управління на підприємстві. Такою особою може бути керівник служби охорони праці, або фахівець з охорони праці.

3. Надання уповноваженому всіх прав, необхідних для втілення в життя системи управління.

4. Ознайомлення керівників і робочого колективу з проектом.

5. Визначення функцій та завдань управління.

6. Визначення системи внутрішнього контролю функціонування системи.

7. Спеціальні завдання при створенні Системи управління охороною праці.

Для організації самостійної Системи управління охороною праці від початку, необхідно реалізувати наступні етапи роботи:

Етап 1:

- визначення посадових осіб, на яких буде покладено обов'язок створення СУОП;

- визначення функцій системи управління;

- визначення організації системи з розкриттям її структури, посиленням на документацію, номери документів, т. і.;

- визначення зовнішньої форми положення (дизайн і стандартна побудова тексту).

Етап 2:

- встановлення завдань, пов'язаних з охороною праці, що впливають з окремої внутрішньовиробничої функції;

- розробка нормативу з організації системи за участю всіх структурних підрозділів підприємства (розподіл повноважень, органіграми, описання виробничих функцій, формування списку осіб, відповідальних за виконання цих функцій).

Етап 3:

- розробка Положення про управління охороною праці. Для визначення того, які норми з охорони праці повинні бути реалізовані на даному підприємстві, уповноважений з охорони праці розробляє пункт за пунктом всі

пояснення по змісту Положення і занотовує всі важливі питання. Цей проект затверджується керівництвом підприємства і вводиться в дію на підприємстві шляхом розробки внутрішніх нормативних актів підприємства згідно з поясненнями, які викладаються у наступних розділах;

- перевірка документів, які є на підприємстві (наприклад, інструкцій з охорони праці, з безпечної експлуатації, технологічних процесів, документів по навчанню і т. і.) на їх прийнятність та відповідність системі управління з боку осіб, які виконують відповідні функції у даних сферах діяльності;

- вивчення існуючих стандартних процедур у сфері охорони праці (наприклад, акт реєстрації нещасних випадків на виробництві) і осіб, які беруть в них участь з метою перевірки і вдосконалення цих процесів та приведення їх у відповідність із зовнішнім середовищем системи;

- разом з уповноваженим з системи управління охороною праці, відповідальні за окремі виробничі функції розробляють порядок функціонування системи для окремих сфер діяльності. У ньому представляють розподіл обов'язків і графіки виконання окремих завдань. Уповноважений з системи управління об'єднує їх в один документ.

- розробка головними спеціалістами (технологом, механіком, енергетиком, начальниками цехів) функції нормативів та інструкцій згідно вищезгаданої загальної процедури (при цьому вони радяться з уповноваженим з СУОП і відповідальними особами у сфері охорони праці, наприклад, з санітарним лікарем);

- перевірка дотримання графіку виконання поставлених завдань уповноваженим з системи охорони праці. Уповноважений доповідає керівництву про стан справ у даному питанні;

- вдосконалення проекту Положення уповноваженим з системи управління охороною праці паралельно з розробкою нормативів та інструкцій;

- ознайомлення відповідних працівників залежно від сфери їх діяльності з документами з системи управління. Введення цих документів в дію виконується послідовно;

- розробка системи внутрішньої перевірки (річного плану) уповноваженим з системи управління охороною праці разом з керівництвом підприємства, за участю представників трудового колективу, уповноважених з охорони праці;

- проведення внутрішніх перевірок з поданням звіту керівництву підприємства і нагляд за проведенням поправок уповноваженим з СУОП;

- розвиток і утримання системи уповноваженим з СУОП. Викладення підходу при вже існуючій системі управління

Якщо інтегральні елементи управління, наприклад, організація структури, основні лінії і принципи, вже визначені існуючими системами управління, необхідно взяти за основу вищевикладені пропозиції і порівняти з існуючою системою (це стосується також загальних адміністративних норм по утриманню системи, документації та веденню архіву. Інтеграційні виробничі процеси уже існують у вигляді нормативно-правових актів з охорони праці.

В кінці кожного етапу бажано проводити заключні засідання.

Для того, щоб впевнитись, що СУОП функціонує, а також для того, щоб державні органи нагляду могли враховувати наявність системи при перевірках, необхідно провести зовнішній аудит охорони праці, наприклад, за допомогою експертно-технічного центру.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

1. Дослідження історії становлення та розвитку бухгалтерського обліку є необхідною умовою визначення методологічних основ та теоретичних принципів національної системи бухгалтерського обліку в контексті трансформації економіки України. Вивчення історичного розвитку дає підстави виявити досвід та надбання попередників, що необхідно враховувати в сучасній обліковій практиці.

2. Комплексне, всебічне і об'єктивне дослідження історії розвитку бухгалтерського обліку в Україні можливе лише із застосуванням методології історико-теоретичних досліджень.

3. Необхідність реформування та удосконалення національної системи бухгалтерського обліку в Україні обумовлена недосконалістю діючої системи та її нормативно-правової бази. Головним шляхом розвитку є гармонізація національних здобутків у цій сфері з тими новаціями, що містяться в міжнародних стандартах, і наукова розробка методології, адаптованої до законодавства і нормативно-правових актів країн-членів ЄС, з використанням багаторічного вітчизняного досвіду.

4. Основні тенденції еволюції економічного аналізу пов'язані із розвитком ринкових відносин і полягають у подальшому збільшенні числа об'єктів, завдань, функцій, методичних прийомів, принципів економічного аналізу та інших елементів його методології та організації з метою забезпечення вигод його користувачів.

5. Удосконалення теорії, методології та практики економічного аналізу потребує системного підходу, урахування максимально можливого числа сторін, властивостей, відносин і взаємозв'язків між ними.

6. Організація економічного аналізу – це система, що має свій предмет та сукупність об'єктів дослідження і підпорядковується впливу основних законів розвитку систем: закону циклічного розвитку, закону спадної ефективності

еволюційного вдосконалення систем, закону переходу до малоопераційних процесів, закону зростання складності систем. Об'єктами організаційних систем економічного аналізу є аналітичний процес (операції); праця виконавців аналізу; його технічне та інформаційне забезпечення. Часову модель аналітичного процесу інтерпретовано як операційний цикл.

7. Значення аудиту як невід'ємного елемента ринкових відносин постійно зростає. Активізація цього процесу в Україні зумовлена появою недержавної форми власності, а також конфліктом інтересів власників і найманої адміністрації підприємств. Хоча аудит як напрям контролю сприймається неоднозначно, втім існує об'єктивна потреба в його функціонуванні як незалежної форми фінансово-економічного контролю з метою стабілізації економічного розвитку, усунення негативних проявів трансформаційних процесів, забезпечення інтересів і прав власників підприємств, поліпшення системи управління, попередження виникнення складних економічних ситуацій. Розвиток аудиторської практики значно випереджає її теоретичне обґрунтування. Поки ще законодавча та нормативна неврегульованість окремих питань, суперечливість положень нормативних актів щодо аудиторської діяльності повністю не усунуто. Єдиних теоретико-методологічних та організаційних підходів до побудови цілісної концепції аудиту в Україні немає. Для подальшого розвитку аудиту необхідно посилити його теоретичну базу та здійснити заходи реформування у контексті вимог МСА.

8. На практиці важливо розрізняти організаційні форми та види аудиту. Організаційні форми виділяються з огляду на виконавців перевірки та об'єкти контролю. За такого підходу слід розрізняти зовнішній та внутрішній аудит як основні організаційні форми аудиторського контролю. До організаційних форм зовнішнього аудиту треба відносити: незалежний (суспільно організований), державний та міжнародний. Уточнення та розширення класифікації аудиту за

видами – важлива умова його законодавчого регулювання та наукового обґрунтування організації діяльності аудиторів (аудиторських фірм), спеціалізації методик проведення, розширення сфери дії аудиту як форми незалежного контролю.

9. Методологія аудиту передбачає розмежування понять «метод аудиту» як підхід до здійснення перевірки, шлях встановлення істини та «конкретні методи аудиторської перевірки» як інструменти проведення аудиторського контролю. Основними способами організації здійснення аудиту є: 1) суцільна перевірка; 2) вибіркоче дослідження. Застосування вибіркового дослідження в реальній практиці аудиторських фірм в Україні має великі перспективи, що зменшує обсяги аудиторських процедур, підвищує ефективність аудиторського контролю без зниження його якості.

10. Важливою умовою вдосконалення методики та організації аудиту на сучасному етапі його розвитку є застосування інформаційних систем і комп'ютерних технологій. Для чіткого визначення особливостей проведення аудиту в умовах комп'ютерної обробки даних і його нормативного регулювання доцільно розробити роз'яснення та методичні рекомендації щодо застосування МСА 401 «Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем» за структурою, запропонованою автором. При застосуванні комп'ютерних технологій змінюються аудиторські процедури (їх види, кількість, строки виконання). Аудиторські комп'ютерні програми мають ґрунтуватись на використанні «відкритої технології», яка передбачає формування власної версії здійснення аудиторських процедур, використання будь-яких джерел вихідної інформації та даних інших електронних додатків, редагування змісту та форми робочих документів аудитора, формування та удосконалення системи коментарів та оцінок щодо показників фінансової звітності. Потребує розробки вітчизняна методика аудиту фінансової звітності, яка оприлюднюється у електронному вигляді, та господарських операцій,

пов'язаних із електронною комерцією підприємств, а також нормативне регулювання цих питань.

11. Інформаційне забезпечення аудиту – це систематизована сукупність достатньої та доречної інформації, яка може бути використана в процесі аудиту для досягнення поставленої мети та вирішення визначених завдань. Уперше запропоновано цілісну концепцію структури інформаційного забезпечення аудиту як можливої сукупності даних, що може бути використана аудитором і підлягає подальшій деталізації на джерела та носії інформації, аудиторські номенклатури та аудиторські докази. Встановлено взаємозв'язки між зазначеними елементами інформаційного забезпечення, розроблено єдину класифікацію інформаційного забезпечення аудиту. Аудиторські номенклатури – це перелік необхідних даних (інформації) про підприємство-клієнта, стан бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю, фінансову звітність у цілому та окремі її показники і статті, а також про основні фінансово-господарські процеси і події, які можуть бути використані аудитором для досягнення визначеної мети та вирішення поставлених завдань. Аудиторські номенклатури слід формувати за етапами аудиту, ознаками і критеріями оцінки фінансової звітності, топологічними ознаками та об'єктами аудиту, завданнями аудиторської перевірки, виконавцями аудиту. Аудиторські докази – це конкретні дані, факти, представлені у кількісному, вартісному або описовому (словесному) вираженні, що їх наведено у джерелах інформації, які використовують у процесі аудиторської перевірки, і підтверджують або спростовують інші факти (дані). Запропонований комплексний підхід до формування інформаційного забезпечення надасть можливість не тільки поглибити теоретичний аспект організації аудиту, а й уможливить його практичне застосування шляхом вибору оптимальних даних для аудиторської перевірки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Айткен-Девис, Р. Конвергенция стандартов отчетности (IFRS) и американских стандартов бухгалтерского учета (US GAAP) [Текст] / Р. Айткен-Девис, Р. Мартин; // Школа професійного бухгалтера. – 2006. – № 8. – С. 4.
3. Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело и Сервис, 2000. – 432 с.
4. Алборов Р.А., Хорунжий Л.И., Концевая С.М. Основы аудита: Учебное пособие.– М.: Из-во «Дело и Сервис», 2001.– 224 с.
5. Андреев В.Д. Практический аудит: Справочное пособие. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.
6. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560с.
7. Аудит адміністративної діяльності: Теорія та практика / Пер. з англ. В. Шульга.– К.: Основи, 2000. – 190 с.
8. Аудит Монтгомери / Филип Л. Дефлиз, Генри Р. Дженик, Винсент М. Орейли и др. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
9. Аудит: Практическое пособие / А.Кузьминский, Н.Кужельный, Е.Петрик и др. / Под. ред. А.Кузьминского. – К.: Учетинформ, 1996. – 283 с.
10. Белоусова, І. Реформування бухгалтерського обліку – важлива ланка економічних перетворень в Україні: [Електрон, ресурс.]. – Режим доступу: <http://www.soskin.info/ea.php?pokazold=19990798&n=7-8&y=1999>.
11. Білуха М.Т. Курс аудиту. – К.: Вища школа – «Знання», 1998. –573 с.
12. Білуха, М.Т. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підручник для студ. екон. спец. вищих навч. закл. освіти / М.Т. Білуха. – К., 2000. – 690 с.
13. Білуха М.Т. Аудит у бізнесі: Посібник для бізнесменів. – Дніпропетровськ: фірма «Преском», 1994. – 240 с.
14. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту / Підручник.– К.: ПП «Влад і Влада», 1996. – 320 с.

15. Бондар, О.В. Поточна кон'юнктура і прогноз ринків сільськогосподарської продукції та продовольства в Україні на 2008/09 маркетинговий рік [Текст] / О.В. Бондар, Ю.П. Воскобійник; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2009. – 224 с.

16. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст]: навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька; Житомирський держ.технолог. ун-тет. - Житомир: Рута, 2003. – 544 с.

17. Бутинець, Ф.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: тести [Текст]: навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 та 8.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець; Житомирський держ.технолог. ун-тет. – Житомир: Рута, 2006. – 172 с.

18. Бутинець, Ф.Ф. Облік в умовах ринку: погляд вченого [Текст] / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖІТІ. – 2002. – № 22. – С.3.

19. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Ч.ІІ: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512 с.

20. Бутинець Ф. Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 2-ге вид., перероб. та доп.– Житомир: ПП «Рута», 2002.– 672 с.

21. Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах [Текст]: практ. посібник / Г.Л. Артикульна О.В. Волошина, П.І. Гайдуцький та ін.; за ред. П.І. Гайдуцького, П.Т. Саблука; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН. - К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2002. – 407 с.

22. Бычкова С. М. Доказательства в аудите. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.

23. Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст]: монографія / С.Ф. Голов; Міжнародний інститут

менеджменту. – К.: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

24. Дворецкий В.И. Как организовать экономический анализ на предприятии. М., «Финансы и статистика», 1988. – 94 с.

25. Дипиаза, С.А. (младший), Экклз, Р.Дж. Будущее корпоративной отчетности: Как вернуть доверие общества [Текст] / С.А. Дипиаза (младший), Р.Дж. Экклз; пер. с англ.: В Ионов, Ю. Езерский. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 211 с.

26. Дмитриева, И.М. Гармонизация международных и национальных систем учета и отчетности [Текст]: материалы ежегодных научных чтений: «Торговая политика России в условиях глобализации». – М.: КЭРИТ, МГУК, 2001.

27. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.

28. Економічний аналіз : Навч. посібник / М.А.Болух, В.З.Бурчевський , М.І. Горбатов та ін.; За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г.Чумаченка. – К.: КНЕУ, 2001. – 540 с.

29. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств //За ред. С.І.Шкарабана, М.І.Сапачова. – Тернопіль, ТАНГ, 1999. – 405 с.

30. Екологічний аудит: Посібник з екологічного менеджменту і екологічного аудиту / Шевчук В. Я., Саталкін Ю. М., Навроцький В. М. та ін.– К.: Символ–Т, 1997.– 221 с.

31. Івахненко В.М., Горбатов М.І., Львовчкін В.С. Економічний аналіз : Навч.-метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни. – К.: КНЕУ, 1999. – 176 с.

32. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [монография] / В.Н. Жук. – К.: Аграрная наука, 2013. – 408 с.

33. Жук В.М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.

34. Жук В.М. Наукове обґрунтування формування стратегічних запасів зерна: перспективи України в умовах глобалізації: [Наукова доповідь] / В.М.

Жук // Облік і фінанси АПК. - 2012. – № 2. – С.3–13.

35. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук; ред. О.О. Аврамчук. - К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. – 648 с.

36. Жук В.М. Облікові технології у забезпеченні інвестиційної привабливості та фінансової безпеки сільськогосподарських підприємств / В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, О.С. Вдовенко // Облік і фінанси. - 2013. - № 4 (62). - С.32-38.

37. Жук В.М. Фізіократичний базис фінансової безпеки аграрного бізнесу / В.М. Жук // Фізико-економічні засади збалансованого розвитку агросфери (до 150-річчя від дня народження В.І. Вернадського): зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф., 11 квіт. 2013 р., Київ / відп. ред. Ю.О. Лупенко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2013. – С. 5–10.

38. Жук В.М. Стандартизація обліку капіталу в контексті інституційних змін / В.М. Жук // Вісник ЖДТУ. – 2013. - № 2(64). – С. 52–55.

39. Жук В.М. Економіка інноваційної діяльності НААН / В.М. Жук // Вісник Центру наукового забезпечення АПВ Харківської області: науково-виробничий збірник. Випуск 14. – Харків: Друкарня ФОП Малахін О.О., 2013. – 344 с.

40. Жук В.М. Бухгалтерський інжиніринг / В.М. Жук // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: збірник тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (21 лютого 2013 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 534 с.

41. Завгородній В. Формування інтегрованої бази даних для управління, обліку і контролю діяльності підприємства // Бухгалтерський облік і аудит.– 2001.– № 6. – С. 48–50.

42. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу і аудиту. – К.: А.С.К., 1998. – 768 с.

43. Завгородній В. Общие принципы организации бухгалтерского учета, экономического анализа и внутреннего аудита в условиях применения

ПЭВМ и функционирования АРМ бухгалтера // Бухгалтерский учет и аудит. – 1994. – № 1. – С. 21–29.

44. Зубілевич С.Я., Голов С.Ф. Основи аудиту. – Київ: Ділова Україна, 1996. – 376 с.

45. Камышанов П. И. Практическое пособие по аудиту. – М.: ИНФРАМ, 1996. – 522 с.

46. Канцуров, О.О. Визнання та класифікація біологічних активів [Текст] / О.О. Канцуров // Облік фінанси АПК. – 2007. – № 8-10. – С. 146.

47. Калюга Євгенія. Події після дати складання балансу і проблеми їх урахування // Вісник податкової служби України, березень 2001 р., №12 – С.37 – 42.

48. Каракоз И.И. Организация ежедневного экономического анализа на промышленном предприятии. К., 1962. – 89 с.

49. Кирейцев, Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета [Текст] / Г.Г. Кирейцев // Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития», Житомир, 18-19 октября 2007 г. - Житомир: ЖГТУ 2007 – 68 с.

50. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки [Текст]: монографія / Г.Г. Кірейцев; Житомирський держ. технол. ун-тет. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

51. Коваленко, Л.О., Ремньова, Л.М. Фінансовий менеджмент: [Електрон, ресурс]. - Режим доступу: <http://library.if.ua/book/52/3817.html>.

52. Ковалева О. В. Константинов Ю. П. Аудит: Учебное пособие. – М.: ПРИОР, 1999. – 272 с.

53. Кузьминский А.Н., Сопко В.В. Организация бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности. – К.: Вища школа. Головное издательство, 1986. – 256 с.

54. Кузьмінський А.М., Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : Підручник. – К.: Вища шк., 1993. –

223 с.

55. Кузьмінський А.М. та ін. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / Кузьмінський А.М., Сопко В.В., Завгородній В.П. – К.: Вища шк., 1993. – 223 с.

56. Кузьминский А.Н., Бонев Ж.Б., Смолянинов В.И. Хозяйственный учет на базе микро-ЭВМ / Под ред. А.Н.Кузьминского. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 255 с.

57. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти. – К.: «Каравелла»; Львів: «Новий світ – 2000», 2002. – 504 с.

58. Лабинцев Н. Т. Аудит за міжнародними стандартами.– Ростов-на-Дону: РИНХ, 2001.– 200 с.

59. Лазаришина І. Удосконалення методологічних аспектів аналізу відхилень за критерієм суттєвості інформації //Наукові записки. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 12. – Тернопіль. Видавництво «Економічна думка», 2003 р. – 176 с. – С.119 – 122.

60. Лев, Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность [Текст] /Б. Лев; пер. с англ. Л.М. Лопатникова. – М.: Квинто-Консалтинг, 2003. – 240 с.

61. Литвин Ю.Я., Олійник В.М., Палюх М.С., Семчишин М.В. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві. Тернопіль, «Тернопіль», 1998. – 375 с.

62. Лук'яненко, Л. Гармонізація фінансової звітності та обліку в умовах глобалізації бізнесу: [Електрон, ресурс]. – Режим доступу: <http://securities.org.ua/securitiesjournal/review.php?num=17&pub=204>.

63. Малюга, Н М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку [Текст]: монографія / Н.М. Малюга; Житомирський держ. технолог. ун-тет. - Житомир. ЖДТУ, 2005. – 548 с.

64. Малюга, Н.М. Екологічні витрати: класифікація та бухгалтерське відображення [Текст] / Н. Малюга, І. Замула // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 35.

65. Малюга, Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи [Текст]: автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Малюга Наталя Михайлівна; Київський національний торговельно-економічний ун-тет. – К., 2006. – 36 с.

66. Малюга, Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи [Текст]: наукова доповідь за дисертацією на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук: 08.06.04 / Малюга Наталя Михайлівна; Житомирський держ.технолог.ун-тет. – Житомир. – 2006. – 84 с.

67. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» / minfin.gov.ua.

68. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / [упорядкув С. Ф. Голов]; ч. 1., перекл. з англ. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1304 с.

69. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / [упорядкув С. Ф. Голов]; ч. 2., перекл. з англ. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1232 с.

70. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / [авт. тексту В.М. Жук] // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 1. – С. 5 – 22.

71. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006р. № 1315 // Податки та бухгалтерський облік. – 2010. – №5(185). – С.60-82.

72. Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій. Затверджено наказом Агенства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 23 лютого 1998 р. №22. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 31 березня 1998 р. За №214/2654.

73. Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства. Затверджено наказом Міністерства економіки

України від 17 січня 2001 р. №10.

74. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (1999). – М.: ICAR, 2000. – 699 с.

75. Михалкевич, А.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст]: учеб. пособие; 2-е изд., и доп. / А.П. Михалкевич. – Мн.: Мисанта; ФУАинформ, 2003. – 202 с.

76. Моссаковський, В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні [Текст]: монографія / В.Б. Моссаковський. – К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326с.

77. Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник /М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; пер. с англ. под. ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, Юнити, 1999. – 663 с.

78. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К.: Основа, АПУ, 1999. – 274 с.

79. Огітчук, М.Ф. Формування у бухгалтерському обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» [Текст] / М.Ф. Огітчук // Облік фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 24.

80. Організація обліку відносин власності [Текст]: навч. посібник / Ю.Я. Лузан, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук та ін.; під. ред. В.М. Жука: – К.: Юр-Агро-Веста, 2007. – 360 с.

81. Отчет о международном опыте применения МСФО: [Электрон. ресурс]. - Режим доступа: <http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/strategi/016.asp>.

82. Офіційний сайт Головного контрольно-ревізійного управління України: [Електрон, ресурс]. Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.

83. Петрик О. А. Контролінг у реалізації інформаційної функції // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – № 7. – С. 35–39.

84. Петрик О. Аудит в Україні за 1995 рік: теорія і практика // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – № 10. – С. 24–28.

85. Петрук, О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика [Текст]: монографія / О.М. Петрук; Житомирський держ.

технолог, ун-тет. - Житомир: ЖДТУ, 2006. –152 с.

86. Петрик О. Аудит дебіторської заборгованості відповідно до Національних нормативів аудиту та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 7. – С. 10–19.

87. Петрик О. Аудит звіту про рух грошових коштів / Фінансові аналітичні інструменти реформування економічної системи України. Наук. зб. / За ред. Є. В. Мниха.– Львів: Інтереко, 2001.– С. 188–195.

88. Петрик О. Аудиторська перевірка підприємств малого бізнесу // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. Серія «Економічні науки» (випуск 2-й).– 2001.– № 4(2).– С. 100–104.

89. Петрик О. Аудиторський ризик // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 11. – С. 20–23; № 12. – С. 21–23.

90. Петрик О. Деякі аспекти історичного розвитку аудиту та професії аудитора / «Розвиток науки про бухгалтерський облік». Збірник текстів доп. на міжнар. наук. конф., Житомир, 23–24 листопада 2000 р. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 215–217.

91. Петрик О. Деякі питання термінології аудиту в Україні // «Українська термінологія і сучасність». Збірн. наук. праць. Вип. 4 / За ред. Л. О. Симоненко.– К.: КНЕУ, 2001. – С. 114.

92. Петрик О. Деякі питання термінології аудиту в Україні // «Українська термінологія і сучасність». Збірн. наук. праць. Вип. 4 / За ред. Л. О. Симоненко.– К.: КНЕУ, 2001. – С. 114.

93. Петрик О. Застосування методу прямого підтвердження в процесі аудиторської перевірки // Бухгалтерський облік і аудит.– 2002.– № 2.– С. 33–39.

94. Петрик О. Коментарі до національних нормативів аудиту № 1 і № 2 // Бухгалтерський облік і аудит. –1996. – № 4. – С. 15–18.

95. Петрик О. Коментарі до національного нормативу аудиту № 3 «Основні принципи, що регулюють аудит» // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 10. – С. 33–36.

96. План рахунків, П(С)БО: нормативний довідник бухгалтера / Редакційна колегія: Позов А.Х., Кузьмінський Ю.А., Воронова М.О. –

Дніпропетровськ: Баланс-Клуб, 2012. – 303 с.

97. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами, внесеними наказом Мінфіну від 26.09.2011 р. №1204).

98. Про внесення змін до пункту 7 постанови Верховної Ради України «Про порядок введення в дію Закону України «Про аудиторську діяльність». Постанова Верховної Ради України від 26.03.96 // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 5. – С.44.

99. Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації. Затверджено наказом Міністерства фінансів України та фонду державного майна України 26.01.2001 №49/121. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 8 лютого 2001 р. за №121/5312.

100. Постанова Кабінету Міністрів України «Про врегулювання питань щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектор економіки» від 28 лютого 2001 р. №177: [Електрон. ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=177 2001-%EF>.

101. Рекомендації з врегулювання майнових і земельних відносин в сільськогосподарському бізнесі: документальне оформлення, облік і оподаткування [Текст] / В.І. Антипенко, В.Т. Матвійко, В.М. Жук та ін.: під ред. В.М. Жука, І.Б. Садовської // Облік і фінанси АПК. – 2005. – №5. – С. 71.

102. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Частина 1. Проблеми адаптації бухгалтерського обліку АПК України до міжнародних правил та вимог [Текст]: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., Київ, листопад 2003 р.: тези доповідей / [редкол.: П.Т. Саблук, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук]. – К.: ННЦ «ІАЕ» УААН, 2003. – 183 с.

103. Робертсон Дж.К. Аудит.– М.: КРМГ и «Контакт», 1993. – 496 с.

104. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 192 с.

105. Самборский В.И. Организация экономического анализа на предприятии. Под ред. д.э.н. Н.Г.Чумаченко. Киев. Укр НИЦНТИ. 1971. – 16 с.

106. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
107. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
108. Соловьева, О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность [Текст] / О.В. Соловьева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 328 с.
109. Статистичний щорічник України. За ред. Осауленка О.Г. – Київ. Видавництво «Консультант», 2011. – 330с.
110. Сук, Л.К. Облік біологічних активів [Текст] / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 9-10. – С. 128.
111. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні [Текст] : монографія / М.С. Пушкар, Л.В. Нападовська, Я.Д. Крупка [та ін.]; за ред. М.С. Пушкаря. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 267 с.
112. Схеми бухгалтерських проведення: типові, нестандартні, галузеві / Редакційна колегія: Позов А.Х., Кузьмінський Ю.А., Воронова М.О. – Дніпропетровськ: Баланс-Клуб, 2012. – 111 с.
113. Указ Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки» від 3 грудня 1999 р. № 1529/99: [Електрон, ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1529%2F99>.
114. Указ Президента України «Про національний аудиторський комітет України» // Урядовий кур'єр. – 1995. – № 110 (липень). – С. 2.
115. Фаріон І.Д., Перезовова І.В. Організація обліку, контролю й аналізу: Навчальний посібник/ За редакцією доктора економічних наук, професора І.Д.Фаріона. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 487 с.
116. Ходжсон, Д. Экономическая теория и институты: манифест современной институциональной экономической теории [Текст] / Д. Ходжсон; пер. с англ. -М.: Дело, 2003. - 464 с.
117. Чалый, И. Как доят священных коров бухучета [Текст] / И. Чалый // Бухгалтер. – 2004. – № 5. – С. 45.
118. Чудовець. В.В. Удосконалення методичних підходів та

документального забезпечення інвентаризації земель сільськогосподарського призначення [Текст] / В.В. Чудовець // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 6-7. – С. 107.

119. Чумаченко М.Г. Економічний аналіз собівартості продукції у складі управлінського обліку // Збірник текстів доповідей на міжнародній науковій конференції. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 252 с. – С. 38-46

120. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 2-е изд., доп. и перероб. – М.: ИНФРА – М, 2001. – 352 с.

121. Швець, В.Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підручник; 3-тє вид., перероб. і доп. / В.Г. Швець / – К.: Знання, 2008. – 535 с.

122. Энциклопедия общего аудита. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления (в 2-х томах). – М.: Международная школа управления «Интенсив», 1999.

123. Mason A.K. The Development of International Financial Reporting Standards International Center for Research in Accounting, University of Lancaster, 1978.

124. Parker R. H. Macmilan Dictionary of Accounting. Second Edition. There Macminal Press Ltd. 1992.

125. Plaulins Arturs Theory and Practice of Standartization of Accounting. Summary of the Promotion Paper Developed for the Promotion to the Degree of Doctor of Economic Science (Dr. olc). University of Latvia. Riga, 2006. – 60 p.