

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг

ТОКАРСЬКА Юлія Борисівна

**Облік та аудит в умовах глобалізації
економіки / Accounting and audit in the
condition of globalized economy**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Міжнародний облік

Магістерська робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем “магістр”

Виконала студентка групи
ОМОм-21
Токарська Ю.Б.

Науковий керівник:
к.е.н., Денчук П.Н.

Магістерську роботу допущено до
захисту
“ ” _____ 2018 р.

Завідувач кафедри

Тернопіль – 2018

АНОТАЦІЯ

Токарська Ю.Б. Облік та аудит в умовах глобалізації економіки – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 071 – облік і оподаткування. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2018.

В роботі визначено суть, значення та основні риси глобалізації економіки; здійснено класифікацію принципів обліку та аудиту; розкрито позитивні та негативні наслідки впливу глобалізаційних процесів на облік та аудит; описана методика обліку основних засобів, запасів, капіталу, зобов'язань підприємства; сформовано особливості побудови фінансової звітності за міжнародними стандартами; охарактеризовано інформаційне забезпечення та організація аудиту фінансової звітності; описано методику аудиту фінансової звітності в комп'ютерному середовищі.

ANNOTATION

Tokarska Yu.B. Accounting and audit in the condition of globalized economy – Manuscript.

Research on education and qualification level «master» after speciality 071 – accounting and taxation. – Ternopil National Economic University, Ternopil, 2018.

The paper defines the essence, meaning and main features of the globalization of the economy; makes classification of accounting and auditing principles; reveals positive and negative consequences of globalization processes' influence on accounting and audit; describes the method of accounting for fixed assets, stocks, capital, liabilities of the enterprise; defines peculiarities of construction of financial reporting according to international standards; characterizes information provision and organization of financial reporting auditing; describes the methodology for financial reporting auditing in the computer environment.

РЕЗЮМЕ

Дипломна робота містить 116 сторінок, 11 таблиць, 5 рисунків, список використаних джерел із 100 найменувань.

Метою магістерської роботи є узагальнення тенденцій розвитку глобальної економіки та вивчення впливу процесів глобалізації на розвиток бухгалтерського обліку та аудиту.

Об'єктом дослідження є процес обліку і аудиту як підсистеми глобалізованої економіки.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних положень обліку й аудиту у глобалізованому середовищі.

Одержані висновки та їх новизна: полягають у здійсненні системного опису впливу глобалізації у світовому масштабі, сформовано групи принципів аудиту у глобальному середовищі на основі вивченого матеріалу, доведено, що програмне забезпечення спростило роботу професійних аудиторів.

Ключові слова: глобалізація; облік; аудит; економіка; фінансова звітність; активи; капітал; зобов'язання; міжнародні стандарти.

RESUME

Thesis contains 116 pages, 11 tables, 5 figures, list of sources with 100 titles.

The aim of the thesis is generalization of trends in the global economy development and study of the impact of globalization on the development of accounting and auditing.

Object is the process of accounting and auditing as a subsystem of the globalized economy.

The subject of research is a collection of theoretical, methodological and organizational accounting and auditing provisions in a globalized environment.

The resulting conclusions and innovation: implementation a systematic description of the globalization impact on a global scale, forming the group of auditing principles in a global environment based on the studied material, it has been proved that the software has simplified the work of professional auditors.

Keywords: globalization; accounting; audit; economy; financial statements;

assets capital; obligations; international standards.

Зміст

ВСТУП.....	3-6
Розділ 1. Теоретичні основи обліку і аудиту в умовах глобалізації економіки.....	7
1.1. Суть, значення та основні риси глобалізації економіки.....	7-15
1.2. Принципи обліку та аудиту в умовах глобалізації.....	16-28
Висновки до розділу 1.....	28
Розділ 2. Методика фінансового обліку та звітності за міжнародними стандартами.....	29
2.1. Методика обліку основних засобів, запасів та інших активів підприємства.....	29-40
2.2. Методика обліку власного капіталу і зобов'язань підприємства.....	40-51
2.3. Особливості побудови фінансової звітності за міжнародними стандартами.....	51-66
Висновки до розділу 2.....	66
Розділ 3. Організаційні та методичні аспекти аудиту фінансової звітності підприємства в глобальній економіці.....	67
3.1. Інформаційне забезпечення аудиту фінансової звітності.....	67-77
3.2. Організація аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання....	77-90
3.3. Методика аудиту фінансової звітності в комп'ютерному середовищі.....	90-102
Висновки до розділу 3.....	102
ВИСНОВКИ.....	103-104
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	105-116

ВСТУП

Актуальність теми. Процеси глобалізації в просторі і часі відбуваються постійно. Вони охоплюють практично всі сфери суспільного життя людини і тому досліджуються багатьма вченими – представниками різних економічних, соціальних, юридичних та інших наук.

Глобалізація поставила нові задачі перед управлінням процесами економічного відтворення і обумовила потребу повнішого використання можливостей всіх галузей економічної науки. Особлива місія в цьому зв'язку покладається на системний бухгалтерський облік. Забезпечення ефективнішої реалізації науково-пізнавальної, соціальної, інформаційної, регулюючої, контрольної, прогностичної його функцій стає першочерговою і актуальною проблемою.

Глобалізація мотивує покращення якості і повніше використання бухгалтерської інформації в механізмах регулювання економічних відносин, що постійно ускладнюються. Практичне вирішення цих проблем відбувається шляхом удосконалення обліку в напрямку задоволення інформаційних потреб користувачів, а також уніфікації методології обліку на міжнародному рівні. Щодо задоволення потреб базових національних інститутів, то ця проблема протягом останнього десятиліття досліджується недостатньо і вирішується повільно.

Питанню впливу глобалізації на процеси стандартизації обліку та аудиту присвячені роботи вітчизняних професорів та вчених Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, В.А. Дерія, Г.Г. Кірейцева, М.Р. Лучка, Н.М. Малюги, В.Ф. Палія, О.М. Петрука, М.С. Пушкаря, В.К. Савчука, Я.В. Соколова, Н.М. Ткаченка та ін. За кордоном вивченню цих питань присвячені роботи Д. Уїтні, Є. Річарда та Д. Баррі, Б. Лева, С.А. Діпіази та Р.Д. Екклза, Т. Уотсон та Д. Пітт-Уотсона та інших.

Серед вітчизняної професійної бухгалтерської еліти немає консенсусу щодо стратегії піднесення та удосконалення національної системи обліку в умовах глобалізації світової економіки. Сучасні проблеми глобальної

економіки зумовлюють необхідність впровадження нових, прийнятних для всіх, організаційних та методичних підходів до міжнародної гармонізації бухгалтерського обліку.

Україна не тільки не намагається впливати на стратегію і тактику побудови міжнародного обліку світовою спільнотою, а й втрачає в національних інтересах через другорядність у вітчизняній практиці бухгалтерських реформ.

Актуальність теми даного дослідження не викликає сумнівів: глобальні проблеми яскраво виражають економічний аспект. Вони відбиваються на структурі відображення та динаміці економічних процесів, на розшуки дійових форм і методів управління. Вдале дослідження глобальних проблем допустиме не тільки в межах розгляду всього світового господарства, а й через вивчення теоретичних засад функціонування національних економік в умовах глобалізації.

Глобалізація посилює свій вплив і, як наслідок, вітчизняна система бухгалтерського обліку поволі зникає. На зміну їй приходить інша модерна облікова система, яка не відповідає потребам та інтересам управління. В умовах глобалізації з'являються й нові користувачі системи бухгалтерського обліку – глобальні.

Мета і задачі дослідження. Враховуючи зазначене, метою магістерської роботи є узагальнення тенденцій розвитку глобальної економіки та вивчення впливу процесів глобалізації на розвиток бухгалтерського обліку та аудиту.

Для досягнення мети магістерської роботи поставлено такі основні завдання:

- з'ясувати суть, значення та основні риси глобалізації економіки;
- проаналізувати принципи обліку та аудиту в умовах глобалізації;
- розглянути методику обліку основних засобів, запасів та інших активів підприємства;
- дослідити методику обліку власного капіталу і зобов'язань

підприємства;

- вивчити особливості побудови фінансової звітності за міжнародними стандартами;
- оцінити інформаційне забезпечення аудиту фінансової звітності;
- проаналізувати організацію аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання;
- здійснити аналіз методики аудиту фінансової звітності в комп'ютерному середовищі.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є процес обліку і аудиту як підсистеми глобалізованої економіки. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних положень обліку й аудиту у глобалізованому середовищі.

Методи і методика дослідження. Методологічною основою магістерської роботи є системний підхід до вивчення обліку та аудиту в умовах глобалізації економіки. Теоретичні положення, узагальнення й аргументація авторських висновків забезпечені використанням таких методів: наукового абстрагування – при побудові контрольної-аналітичної системи як складової системи управління диверсифікацією діяльності суб'єктів господарювання; логіко-гносеологічних – для визначення та поглиблення тлумачення понять; статистичного – для дослідження динаміки зросту глобалізаційних процесів у світовому масштабі; порівняльного – для визначення рівня розвиненості національного законодавства у сфері регулювання процесу диверсифікації діяльності суб'єктів господарювання.

Дослідження інформаційного забезпечення аудиту фінансової звітності, організації аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання, та методики аудиту фінансової звітності в комп'ютерному середовищі проводилось із застосуванням методів аналізу і синтезу, абстрагування й конкретизації, індукції та дедукції, спостереження, порівняльних характеристик, економіко-статистичних методів.

Історичний і логічний методи використано для дослідження суті,

значення та основних рис глобалізації.

Бібліометричний аналіз дозволив вивчити стан та діалектику формування процесу бухгалтерського обліку активів та зобов'язань, виділити актуальні проблемні питання за темою дослідження, які потребують вирішення.

Інформаційною базою дослідження є праці класиків економічної науки та провідних сучасних і зарубіжних вчених із проблем бухгалтерського обліку та аудиту, зокрема монографії, статті в періодичних виданнях науково-практичного характеру, матеріали міжнародних і всеукраїнських наукових і науково-практичних конференцій; нормативно-правові акти з питань організації і ведення бухгалтерського обліку, здійснення господарської діяльності; офіційні матеріали органів законодавчої та виконавчої влади; економічні огляди та аналітичні матеріали, Інтернет-ресурси.

Практичне значення одержаних результатів. Отримані результати полягають у здійсненні системного опису впливу глобалізації у світовому масштабі, сформовано групи принципів аудиту у глобальному середовищі на основі вивченого матеріалу, доведено, що програмне забезпечення спростило роботу професійних аудиторів.

Структура і обсяг роботи. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів і висновків, викладена на 116 сторінках друкованого тексту, містить 5 рисунків, 11 таблиць. Список використаних джерел складається зі 100 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ.

1.1. Суть, значення та основні риси глобалізації економіки

Соціально-економічний, культурний і політичний розвиток людства в кінці ХХ – на початку ХХІ ст. проходить під знаком глобалізації. Збільшується міжнародна торгівля, зростають інвестиції, великих масштабів набирає диверсифікація світових фінансових ринків, відчутно посилюється роль ТНК у світі, з'являються системи глобального менеджменту.

В умовах інтернаціоналізації виробництва соціально-економічний прогрес усе більше залежить від можливості подолання глобальних проблем. Така ситуація зумовлює необхідність теоретико-методологічного обґрунтування сутності економічної глобалізації, аналізу її чинників, структурних елементів та напрямів, а головне – визначення шляхів подолання глобальних проблем [30,с.18].

Процеси об'єднання досягли такого рівня, а зв'язок між національними економіками настільки щільний, що глобальну економіку можна вважати пріоритетним феноменом із власними закономірностями, тенденціями, механізмами функціонування та розвитку. За таких умов, світове господарство визнається системою, що самовідтворюється, а всі об'єктивно обумовлені пропорції економічного відтворення визначаються не на національному, а на міжнародному рівні. Отже, сьогодні як ніколи доречною стає цитата: "Національна відокремленість та протилежності народів все більше і більше зникають" [37,с.8].

Вперше термін «глобалізація» застосував Т. Левіт (1983 р.) щодо характеристики злиття ринків окремих товарів, які виробляються великими транснаціональними компаніями. Семантично це слово походить від англійського «globe», що в перекладі означає «земна куля».

У найширшому загалі під терміном глобалізація розуміють накопичення структурних зрушень та поетапне формування органічно неподільного та взаємозв'язаного світового господарства, поодинокі ланки котрого органічно об'єднані інформаційними, фінансово-економічними та іншими зв'язками.

Новою популярною дефініцією глобалізації є її ідентифікація як вищого етапу інтернаціоналізації. Це сукупність таких процесів, як транскордонні потоки капіталу, товарів, послуг, технології, інформації і міграцію людей, привілегії орієнтації на всесвітній ринок у торгівлі, інвестуванні й інших трансакціях, територіальну інтеграцію ринків та інші.

Б. Баді пропонує розглядати глобалізацію як історичний процес, що розвивається впродовж багатьох століть; як ознаку уніфікації всесвіту, існування за неділимими принципами, орієнтацію на одні цінності, дотримання одних традицій і правил поведінки, жага все універсалізувати; як чимдалі більшу зв'язаність, головним результатом якої є знищення державного урядового суверенітету під давкою новітніх гравців, а саме – глобальних фірм, конфесійних громад, міжнародних управлінських структур, що взаємодіють на однакових підґрунтях не лише між собою, а й з державами – узвичаєними суб'єктами інтернаціональних відносин.

На відміну від Б. Баді, Жук М. В. аналізує глобалізацію як збільшення впливу зовнішніх факторів (економічних, соціальних і культурних) у створенні всіх держав – учасників даного процесу, формування одного світового ринку без національних перешкод і створення одних правових базисів для всіх держав [40].

Економічна глобалізація призводить до більшої, ніж раніше економічної інтеграції та залежності місцевої, регіональної та національної економіки у всьому світі шляхом посилення руху товарів, послуг, капіталу та технологій між країнами. Хоча глобалізація являє собою широкий спектр процесів, пов'язаних з численними ланками економічного, культурного та політичного обміну, сучасна економічна глобалізація вимушена

приспосовуватись до швидко зростаючої важливості даних у всіх видах виробничої діяльності та вдосконалення науки і техніки.

Економічна глобалізація в першу чергу пов'язана із глобалізацією виробництва, технологій, фінансів, ринків, робочої сили, організаційних режимів, корпорацій та установ. Незважаючи на те, що економічна глобалізація розширюється з моменту появи багатонаціональної торгівлі, вона повномасштабна за збільшеною ставкою відповідно до зростання комунікацій та технологій на основі Генеральної угоди про тарифи та торгівлі та Світової організації торгівлі, що призвело до постійного скорочення торговельних бар'єрів та відкриття операцій з капіталом. Цей останній вибух підтримали розвинуті економіки, що об'єднані в усьому світі, через скорочення бізнес-витрат та прямих іноземних інвестицій, зниження бар'єрів у торгівлі та численні випадки міграції [37,с.8].

Глобалізація – це складна ієрархічна система, яка влаштована на різних рівнях. Ці рівні можна побачити в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1.

Рівні глобалізації

Рівень	Характеристика
Світовий	Посилюється економічна взаємозалежність країн та регіонів, переплітаються їх господарські та економічні системи.
Окремої країни	Зростає відкритість економіки та її інтеграція у світову економічну систему.
Галузевий	Зростає взаємозалежність конкурентоспроможності компаній всередині галузі в одній країні по відношенню до конкурентоспроможності в інших країнах.
Окремої компанії	Розробка та поширення глобальних корпорацій та стратегічних союзів як визначальних суб'єктів багатонаціонального виробництва.

Джерело: таблиця складена на основі [60].

Сутність економічної глобалізації обмежується процесами, що проходять в нинішніх умовах світової економіки і призводять до швидкої інтеграції світу в неділиму, одну економічну територію. Основними

факторами даних процесів є технологічний прогрес, піднесення інтернаціональної інфраструктури, рушійні трансформації інформаційних технологій та лібералізація комерційних та міжнародних взаємовідносин [38,с.58].

Глобалізація – це багатогранний процес у світовій економіці. При всьому його різноманітті слід визначити найважливіші риси або характеристики, що виявляють сутність та зміст економічної глобалізації(Рис. 1.1.).



Рисунок 1.1. Основні характеристики економічної глобалізації

Економічна глобалізація в основному відбивається на інтернаціоналізації господарського життя. Це процес появи та розвитку зв'язків між економіками різних країн. Економічна глобалізація знаходить свій прояв у розширенні міжнародних потоків капіталу, посиленні трудової міграції у світовій економіці, зростанні ролі міжнародних наукових відносин.

Важливою особливістю економічної глобалізації є процес розвитку міжнародної економічної інтеграції, який проявляється у ліквідації відмінних рис між суб'єктами економіки, що є представниками різних країн. Під впливом цих факторів процес міжнародної економічної інтеграції відбувається у двох напрямках: інтернаціоналізації господарської діяльності

та її регіоналізації, формуванні інтеграційних союзів. Ці два напрями створюють інтеграцію як унікальну особливість процесу економічної глобалізації [1,с.127].

Ще одною істотною ознакою економічної глобалізації є посилення відкритості національних економік. Відкритість економіки значить, що економічна поведінка країни має зосереджуватися на найкращих світових показниках та стандартах. Відкритість економіки забезпечує легкий доступ до внутрішнього ринку іноземних виробників, використання всіх форм інвестиційного та торговельного співробітництва, порівняння міжнародних та внутрішніх цін, прибутків та економічних прав, конвертованість валюти. Є стандарти, цінності та принципи економічного функціонування, створені та розширені для всіх національних економік.

Характерною рисою глобалізації є зростаюча роль транснаціональних корпорацій (ТНК) у світовій економіці. Їх кількість значно зросла за останні 30 років. Посилення ролі ТНК досягається за рахунок процесу концентрації великого капіталу в них. Основою глобальної системи транснаціонального капіталу є 500 кращих ТНК, які засновані в 150 країнах і контролюють більше половини світової промислової продукції, 63% міжнародної торгівлі та володіють 80% патентів та ліцензій на нове обладнання, технології та ноу-хау. Все це вказує на підсилення позиції ТНК у всесвітній економіці та прискорення процесу економічної глобалізації.

Понад 20 000 ТНК знаходяться в країнах, що розвиваються. Цей факт значить, що глобалізація економіки охоплює не лише розвинені країни.

Економічній глобалізації також характерна зміна позиції держави у піднесенні національних економік. Глобалізація світової економіки лімітує зможу урядів контролювати економічну політику. Зі зростанням глобалізації строгі інструменти національної економічної політики втрачають свою ефективність. Міжнародні економічні організації та дії ТНК значно впливають на незалежні економічні політики країн [85,с.210].

Однією з численних змін, які вони внесли в країни, що розвиваються, – це посилення автоматизації, що може спричинити шкоду менш прогресивним та автоматизованим місцевим фірмам, і закликати своїх працівників покращувати нові навички. Потрібний рівень освіти відсутній, що вимагає перенаправлення уваги уряду від соціальних установ до навчання.

У сучасному світі глобалізація створює панівний вплив на піднесення кожної країни. З одного боку, через нововведення в галузі технологій та управління, діяльний обмін товарами, послугами, інвестиціями, це покращує ефективність національних економік. З іншого боку, це збільшує нерівності та асинхронний розвиток.

Глобалізація відбивається на економіці усіх держав. Вона зачіпає виготовлення товарів і послуг, застосування робочої сили, інвестиції, технології та їх поширення по всьому світі. Усе це в результаті відбиватиметься на ефективності виробництва, продуктивності праці та конкурентоспроможності. Якраз глобалізація зумовила загострення міжнародного суперництва [2, с.170].

Хід глобалізації економіки почав набирати обороти в останні десятиліття, коли ринки капіталу, технологій та товарів ставали все дужче взаємопов'язаними та інтегрованими у велику сітку ТНК. Сучасні транснаціональні корпорації (відомі також як глобальні корпорації), на відміну від колишніх ТНК виробничого типу, орудують здебільшого на фінансових та інформаційних ринках. Виникає планетарний союз цих ринків, з'являється неподільний фінансово-інформаційний простір світового масштабу. Відповідно збільшується значення ТНК і пов'язаних з ними наднаціональних економічних організацій та асоціацій (Міжнародний валютний фонд, Міжнародний банк реконструкції та розвитку, Міжнародна фінансова корпорація та ін.).

На даний момент 80% модерних технологій з'являються від ТНК, прибутки яких перекривають валовий національний дохід окремих

величезних держав. Цікавим є те, що в списку 100 першочергових економік світу 51 місце обіймають ТНК. Причому сфера діяльності значної частини з них пов'язана з розробкою гіпертехнологій, до яких можна віднести мережеві комп'ютери, новітні комп'ютерні програми, організаційні технології, технології формування громадської думки і масової свідомості та ін. Саме розробники та власники аналогічних технологій контролюють нині фінансові ринки і установлюють позиції світової економіки [63,с.161].

Певні аспекти впливу глобалізації на національну економіку потребують особливої уваги.

Перш за все зауважимо височезні темпи зросту прямих іноземних інвестицій, які перегнали темпи збільшення світової торгівлі. Такі капіталовкладення зіграють визначальну роль в трансферт технологій, промислової реструктуризації, освіті глобальних підприємств, що природно впливає на національну економіку.

Другим аспектом є вплив на технологічні інновації. Сучасні технології, як вже зауважилось, є однією з рушійних сил глобалізації, але вона, в свою чергу посилюючи конкуренцію, стимулює їх подальший розвиток і поширення серед країн.

Зрештою, результатом глобалізації є збільшення торгівлі послугами, включно з фінансовими, управлінськими, юридичними, інформаційними та всіма типами «Невидимих» послуг, що переростають на основний чинник міжнародних торговельних відносин [50,с.54]

У результаті поглиблення інтернаціоналізації національні економіки стають все більш взаємозалежними і взаємодіючими. Це можна сприймати і розтлумачити як інтеграцію країн у конструкцію, наближену до одної інтернаціональної економічної системи. Хоч грандіозна частина глобального продукту споживається в країнах-виробниках, національне піднесення все дужче заміщується з глобальними структурами і стає більш багатостороннім і різноманітним, ніж раніше.

Дослідивши чимало літератури про глобалізацію та її сутність, можна визначити її позитивні та негативні сторони. До позитивних наслідків процесу глобалізації можуть бути віднесені:

1. Поглиблення спеціалізації і міжнародного поділу праці, а також розширення виробничої кооперації; ефективніший поділ капіталу і ресурсів.
2. Економія на масштабах виробництва, зменшення затрат, які продукують умови для зниження цін.
3. Зиск від вільної торгівлі на вигідній основі.
4. Збільшення конкуренції, що є стимулом подальшого розвитку модерних технологій.
5. Раціоналізація виробництва у світовому масштабі та розповсюдження прогресивних технологій є наслідком підвищення продуктивності праці
6. Мобілізуються вагомі обсяги фінансових ресурсів, адже інвестори можуть застосовувати ширший фінансовий інструментарій на величезній кількості ринків.
7. Формування бази для вирішення глобальних питань людства, перш за все екологічних [52,с.58].

З огляду на нерівномірність поділу переваг глобалізації, негативні сторони глобалізаційних процесів у певній країні вкрай будуть залежати від місця, яке країна посідає у світовій економіці.

Серед основних проблем, спроможних викликати негативні ефекти глобалізації у всіх країнах, можемо виділити такі:

1. нерівномірність поділу переваг глобалізації у відношенні до окремих галузей національної економіки;
2. можливість деіндустріалізації національних економік;
3. можливість переходу контролю над економікою окремих країн від незалежних урядів до більш сильних держав, ТНК чи міжнародних організацій;
4. можливість дестабілізації фінансової ділянки, потенційна

регіональна чи глобальна нестабільність через взаємозалежність національних економік на світовому рівні.

Найбільш негативні ефекти від глобалізації можуть відчуті менш розвинені держави, що відносяться до «світової периферії». Їхня більшість бере участь в інтернаціоналізації як постачальники сировини і виробники трудомісткої продукції. Ці країни знаходяться у всебічній залежності від передових країн і їх прибутки менші, дуже нестабільні, і залежні від кон'юнктури світових ринків [45,с.18].

Глобалізація для менш розвинених країн генерує ланцюг додаткових проблем: технологічне відставання від розвинених країн; збільшення соціально-економічного розшарування, маргіналізацію, бідність основної маси населення; посилення залежності менш розвинених країн від функціонування світогосподарської системи; ріст зовнішнього боргу, особливо перед міжнародними фінансовими організаціями, що становить перешкоду до подальшого прогресу.

Найбільшу користь від участі у глобалізації бачать промислово розвинені країни, що мають можливість зменшувати затрати виробництва і зосереджуватися на випуску найприбутковішої наукомісткої продукції, переводити трудомісткі і забруднені виробництва в менш розвинені країни. Але і промислово розвинені країни ризикують постраждати від глобалізаційних процесів, які, в разі їх не регулювання, збільшують безробіття, підсилюють нестабільність фінансових ринків тощо [100,с.75].

Глобалізація удосконалює, збагачує і наближує світові взаємозв'язки та взаємовідношення у всіх галузях нинішнього суспільного життя. Отже, глобалізація у всесвітньому обсязі має як позитивні, так і негативні напрями, але це об'єктивний процес, до якого необхідно пристосовуватися усім суб'єктам інтернаціонального життя.

1.2. Принципи обліку та аудиту в умовах глобалізації

Зумовлене процесами глобалізації докорінне реформування національних систем бухгалтерського обліку на основі міжнародних принципів та правил 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 прийнятності цих важливих реформ та окреслення шляхів і підходів до інституційного забезпечення розвитку бухгалтерського обліку і аудиту в глобальному світі [4,с.163].

Важливо зазначити, що вітчизняна система бухгалтерського обліку і звітності в радянські роки характеризувалась 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.

Облік займає важливу роль у суспільстві. Як галузь економіки, він надає інформацію про суб'єкт господарювання та його трансакції, щоб дозволити розподіляти ресурси належним чином обробникам цієї інформації [9,с.28].

Пояснити бухгалтерський облік як такий досить проблематично. Численні бухгалтери визначають бухгалтерський облік багатьма мовами і різними способами. Розглянемо такі визначення:

1. Г. Чакрафорті зазначає: «Бухгалтерський облік – це наука про запис, класифікацію та підбиття підсумків трансакцій для точного визначення зв'язку із суб'єктами і розрахунку результатів операцій протягом певного періоду, і на кінець періоду може бути показаний фінансовий стан суб'єкта господарювання».

2. А.І.С.Р.А. дає таке визначення: «Бухгалтерський облік може бути визначений як мистецтво записування, класифікації та підсумовування

виразним чином і з точки зору грошей, операцій та подій, які є частково, принаймні фінансового характеру та інтерпретують їх результати».

3. Тейлор і Шерінг кажуть: «Бухгалтерський облік може бути визначений як мистецтво та наука про реєстрацію ділових операцій методологічним чином, щоб показати: (а) справжній стан справ у бізнесі на певний період часу і, (б) надлишок або дефіцит, накопичений протягом певного періоду» [43,с.184].

З наведених вище пояснень можемо визначити цілі бухгалтерського обліку:

- ведення грошових рахунків у касовій книзі;
- визначення точної суми доходів та витрат або прибутку чи збитку або дебіторської заборгованості і кредиторської заборгованості;
- ведення різних журналів для реєстрації щоденних негрошових операцій;
- надання інформації про покупки та продажі як готівкою, так і позиками;
- визначення загального капіталу на певну дату;
- визначення стану активів на певну дату;
- визначення стану зобов'язань на певну дату;
- визначення собівартості продукції;
- визначення будь-яких дефолтів та перевірка на шахрайство і крадіжку грошей;
- сприяння управлінню, надаючи бухгалтерські показники, звіти та суттєві дані;
- допомога керівництву у формулюванні політики контролю бюджетів, підготовці котирувань для конкурентного постачання тощо [41,с.36].

З цими цілями бухгалтери створюють фінансові звіти, побудовані за стандартами бухгалтерського обліку. Стандарти можуть бути

загально визнаними принципами бухгалтерського обліку окремої країни, які видаються національними стандартизаторами або МСФЗ, що приймаються Радою МСБО [48,с.509-510].

Аудит – це процес, за допомогою якого окремі спеціалісти з бухгалтерського обліку доводять достовірність вимірювання та процесу звітності. Хоча внутрішні аудитори є працівниками компанії та контролюються керівництвом, зовнішні аудитори не є працівниками та підтверджують те, що фінансові звіти підприємства відповідають загальноприйнятим стандартам [42,с.102].

Для визначення принципів бухгалтерського обліку і аудиту необхідно розглянути моделі та стандарти бухгалтерського обліку, на яких ґрунтується ведення бухгалтерського обліку та формується фінансова звітність.

Національні особливості різних країн світу призвели до розвитку різних підходів стосовно ведення бухгалтерського обліку з власними характеристиками, вадами та перевагами. Виділяють дві основні моделі в регулюванні облікових правил: перша модель полягає у тому, що ведення бухгалтерського обліку визначено законодавчими актами. Друга модель передбачає, що «можна робити все, що не заборонено законом». В другій моделі правила регулювання, складання обліку і звітності визначається та регулюється професійними бухгалтерами, а не юристами, як за першою моделлю. При жорсткій регламентації обліку, яка належить до першої моделі бухгалтерського обліку, система бухгалтерського обліку втрачає свою гнучкість, а при використанні другої моделі – бухгалтерський облік оперативно відображає зміни умов підприємницької діяльності. Використання першої чи другої моделі залежить від орієнтації бухгалтерського обліку на макроекономіку чи мікроекономіку [8,с.172].

В теперішній час функціонують різні стандарти формування фінансової звітності, але одними з найпоширеніших є моделі обліку США – GAAP USA та IFRS – міжнародні стандарти фінансової звітності. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS) є гнучкішими порівняно з

GAAP USA. Американські стандарти більш суворо регулюють порядок обліку операцій. Наприклад, у Європі стандарти GAAP USA використовують такі країни, як: Франція та Німеччина, а такі країни, як: Греція, Бельгія, Данія, – використовують IFRS. Для того, щоб зрозуміти принципи, покладені у основу цих моделей, розглянемо їх відмінності. Нижче наведено три основні розбіжності IFRS та GAAP USA.

Перша розбіжність IFRS та GAAP USA полягає у відображенні знецінення необоротних активів, що пов'язане з методикою визначення поточної вартості необоротного активу. Відповідно GAAP USA актив вважається знеціненим, якщо надходження коштів від його вибуття не враховує знецінення цих самих грошових коштів. Відповідно IFRS знецінення активу порівнюють з двома показниками: перший – вартість майбутніх грошових потоків від його використання та другий – чиста приведена вартість реалізації, якщо балансова вартість активу перевищує меншу з вказаних величин, то він визнається знеціненим.

Друга розбіжність полягає в двох основних відмінностях, пов'язаних з основними засобами. Перша відмінність полягає у різних підходах до оцінки основного засобу. GAAP USA оцінює основні засоби тільки за фактичною вартістю їх придбання, в той час коли IFRS дозволяє оцінювати за собівартістю або переоцінювати. Друга відмінність полягає у тому, що згідно IFRS дозволяється включення в вартість основних засобів відсотків за позиками на їх придбання, у той час, коли згідно GAAP USA це не передбачено.

Третя розбіжність належить до визначення вартості нематеріальних активів. Відповідно до IFRS використовувати метод переоцінки для подальшого визначення вартості нематеріального активу дозволено, якщо існує ринок таких активів та їх справедливую вартість можна надійно та точно виміряти й оцінити. В GAAP USA дооцінка нематеріальних активів до їх ринкової вартості заборонена.

В 2002 році Рада зі стандартів фінансового обліку США та Рада з

міжнародних стандартів бухгалтерського обліку почали вивчення подібностей та відмінностей цих двох моделей GAAP USA та IFRS. Задля зближення було обрано стратегічний вектор розвитку облікових систем, щоб отримати модернізовану систему моделей бухгалтерського обліку [31,с.13-14].

Є універсальні принципи та поняття, що регулюють бухгалтерський облік. Ці загальні канони називаються принципами та правилами бухгалтерського обліку, а також покладені основи, на яких ґрунтуються складніші, глибші юридичні правила бухгалтерського обліку. Наприклад, Рада із стандартів фінансової звітності використовує основні принципи та керівні принципи бухгалтерського обліку як базу для власного повного набору правил та стандартів бухгалтерського обліку.

Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP) містять три суттєві набори правил: (1) основні правила та принципи бухгалтерського обліку, (2) детальні керівні принципи та стандарти, надані FASB та його попередником, Радою з бухгалтерського обліку (APB), і (3) загальноприйнятою діловою практикою.

Якщо корпорація видає свої фінансові звіти публічно, потрібно обов'язково слідувати загальноприйнятим принципам бухгалтерського обліку. Якщо акції компанії відкрито продаються на біржах, то закон вимагає, щоб фінансові звіти компанії були перевірені незалежними бухгалтерами. Адміністрація компанії та незалежні аудитори повинні підтвердити, що фінансові звіти були впорядковані відповідно до стандартів GAAP [34,с.3].

GAAP намагається стандартизувати та регулювати визначення, припущення та методи бухгалтерського обліку. Протягом багатьох років загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку стають складнішими, оскільки фінансові операції зазнають змін [11,с.48].

GAAP заснований на основних положеннях і принципах бухгалтерського обліку США. Розглянемо найважливіші з них:

1. Принцип автономності суб'єкта господарювання. Бухгалтер проводить всі господарські операції індивідуального підприємця окремо від особистих операцій власника бізнесу. Для юридичних цілей окреме майно та його власник розглядаються як єдине ціле, але для цілей бухгалтерського обліку вони розглядаються як дві окремі особи.

2. Принцип єдиної грошової одиниці. Економічна активність вимірюється в доларах США, і фіксуються лише ті транзакції, які можуть бути виражені у доларах США. Через цей основний принцип бухгалтерського обліку передбачається, що купівельна спроможність долара з часом не змінилася. Як наслідок, бухгалтери ігнорують вплив інфляції на зафіксовані суми.

3. Принцип періодичності. Цей принцип бухгалтерського обліку передбачає, що можна звітувати про складну та поточну діяльність підприємства протягом відносно коротких, окремих часових інтервалів, таких як п'ять місяців, що закінчилися 31 травня 2016 року або 5 тижнів, що закінчилися 1 травня 2016 року.

4. Принцип історичної собівартості. З точки зору бухгалтера, термін «вартість» визначає суму, витрачену (грошові кошти або еквівалент грошових коштів), коли товар був спочатку отриманий, незалежно від того, чи була ця покупка минулого року або тридцять років тому. З цієї причини суми, відображені у фінансових звітах, відносяться до історичної вартості.

5. Принцип повного розкриття інформації. Якщо певна інформація є важливою для інвестора або кредитора, який використовує фінансові звіти, ця інформація повинна бути випущена в звіті або в примітках до звітності. Компанія, як правило, висвітлює свою облікову політику у першій примітці фінансової звітності.

6. Принцип безперервності діяльності. Цей принцип бухгалтерського обліку передбачає, що компанія продовжуватиме існувати досить довго, щоб виконати свої цілі та зобов'язання, і не буде ліквідована найближчим часом.

Цей принцип дозволяє компанії подати частину своїх попередньо оплачених витрат на майбутні звітні періоди.

7. Принцип нарахування та відповідності доходів та витрат. Цей принцип бухгалтерського обліку вимагає від компаній використовувати принцип нарахування для ведення бухгалтерського обліку. Принцип відповідності вимагає, щоб витрати співвідносилися з доходами.

Оскільки ми не можемо виміряти майбутні економічні вигоди від таких речей, як реклама, бухгалтер стягує суму реклами за рахунок коштів у період, протягом якого здійснюється реклама.

8. Принцип визнання доходів. По накопичувальному обліку прибуток визнається відразу після продажу продукту або виконання послуг, незалежно від того, коли фактично отримані гроші. Відповідно до цього основного принципу бухгалтерського обліку, компанія може заробити і повідомити про доходи в розмірі 10000 доларів протягом першого місяця операції, але отримувати фактичні грошові кошти в цьому місяці в розмірі 0 доларів США.

9. Принцип суттєвості. Цей основний принцип бухгалтерського обліку означає, що бухгалтер може прийняти рішення щодо порушення іншого стандарту бухгалтерського обліку, якщо кількість не має значення. Професійне судження є необхідним, щоб визначити, чи є ця сума неважливою чи несуттєвою.

10. Консерватизм. Якщо виникає ситуація, коли існує дві прийнятні альтернативи, консерватизм направляє бухгалтера на вибір альтернативи, яка призведе до меншого чистого прибутку та / або меншої суми активів. Бухгалтери повинні бути неупередженими та об'єктивними [39,с.59-60].

Аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку, показників фінансової звітності суб'єкта господарювання метою якого є висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність та гарантії відповідності до вимог законодавства певної країни, стандартів бухгалтерського обліку та ін.

Аудит може бути застосований до всієї організації або до певної стадії роботи, процесу або виробництва. Існують три типи аудиту: продукту (який включає в себе послуги), процесу та системи.

Деякі аудити називаються відповідно до їх цілей або обсягу. Мета управлінського аудиту відноситься до управлінських інтересів, таких як оцінка ефективності роботи підприємства.

Аудит також може бути класифікований як внутрішній або зовнішній, залежно від взаємозв'язку між учасниками. Внутрішні аудити виконуються працівниками самої організації. Зовнішні аудити виконуються зовнішніми агентами [58,с.68].

Аудитор може спеціалізуватися по видах аудитів на основі цілі аудиту, наприклад, для перевірки відповідності, дотримання чи продуктивності. Деякі аудити мають спеціальні адміністративні цілі, такі як перевірка документів та ризиків або дотримання завершених коригувальних дій.

Для перевірки міжнародних клієнтів аудит було змінено на глобальну професію. Мета зовнішнього аудиту полягає в тому, щоб аудитор висловив думку щодо правдивості та істинності фінансової звітності. Основна необхідність проведення аудиту фінансових звітів впливає з того, що особи, відповідальні за підготовку фінансової звітності, часто не є власниками великих корпорацій.

У той час, як власники невеликих компаній добре володіють справами свого бізнесу та з легкістю управляють ними, інша ситуація є у випадку великих компаній, які часто мають тисячі акціонерів. У великих корпораціях акціонери призначають директорів для управління підприємством від їх імені. Такий розподіл власності та контролю створює потребу в зовнішньому аудиті [64,с.305].

Магістерська робота написана на основі проходження практики на ТОВ Тер Аудит.

Свідоцтво про внесення в реєстр суб'єктів аудиторської діяльності №0378 від 1994 року.

ТОВ Тер Аудит працює за колом таких питань:

- обов'язкові аудиторські перевірки згідно з чинним законодавством України;
- аудиторські перевірки в процесі приватизації, корпоратизації та обов'язковий аудит для відкритих акціонерних товариств;
- визначення фінансового стану засновників підприємницьких структур;
- розрахунок можливих фінансових ризиків діяльності, оптимізація оподаткування;
- розробка бізнес-планів та техніко-економічного обґрунтування проектів, що потребують інвестування;
- консультації з оподаткування та економіко-правових питань;
- інформаційно-довідкове консультування клієнтів;
- система консультування «експрес-відповідь» для постійних клієнтів фірми «Тер Аудит»;
- відновлення бухгалтерського обліку, його постановка, ведення і складання звітності;
- адаптація бухгалтерських працівників та конкретних підприємств до ведення податкових розрахунків і складання податкової звітності;
- представлення інтересів клієнтів в державних органах, в господарському суді;
- розробка договорів, що регулюють підприємницьку діяльність;
- розробка статутів, установчих документів;
- експертиза фінансового стану підприємства у випадку банкрутства та ліквідації;
- надання допомоги в освоєнні національних стандартів бухгалтерського обліку;
- реєстрація, перереєстрація, ліквідація підприємства;

- аудиторське супроводження підприємств (регулярні перевірки, консультації);
- допомога відкритим акціонерним товариствам, підприємствам-емітентам облігацій у складанні форм звітності з видачею висновку для Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку;
- трансформація бухгалтерської звітності до вимог міжнародних стандартів обліку;
- автоматизація бухгалтерського обліку та податкових розрахунків;
- юридичний супровід та обслуговування.

Фінансові звіти є основним джерелом відповідальності акціонерів за результатами управління. Проте, оскільки керівництво несе відповідальність за підготовку фінансової звітності, акціонери повинні покладатися на перевірку зовнішніх аудиторів, щоб отримати обґрунтовану впевненість в тому, що показники не містять суттєвих викривлень.

Окрім потреб власників, на фінансові звіти покладаються й інші користувачі. Зовнішній аудит є засобом надання розумної бази для того, щоб користувачі могли покладатися на фінансові звіти.

Приклади зацікавлених сторін, які покладаються на перевірені фінансові звіти:

- Податкові органи покладаються на перевірені фінансові звіти для визначення точності податкових декларацій, поданих компаніями.
- Фінансові установи вимагають перевірки рахунків потенційних позичальників для оцінки кредитного ризику шляхом аналізу їхньої ліквідності та фінансового стану.
- Менеджмент використовує аудиторську перевірку для переоцінки процесів управління ризиком компанії та системи внутрішнього контролю шляхом розгляду відгуків, наданих зовнішніми аудиторами, під час проведення аудиту [49,с.144].

Національні нормативи аудиту і Кодекс професійної етики аудиторів України встановлюють основні принципи аудиту, правила надання

аудиторських послуг, фундаментальні засади аудиторської етики. Відповідно до цих документів принципи аудиту можна поділити на чотири групи. Розглянемо їх детальніше у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2.

Принципи аудиту			
Принципи професійної етики	Методологічні принципи	Правові принципи	Організаційні принципи
Компетентність	Аудиторський доказ	Розсудливість	Планування
Об'єктивність	Оцінка ризиків та вибору даних	Відповідальність за чужі вчинки	Документування процесу аудиту
Незалежність	Визначення критеріїв суттєвості і достовірності	Відсутність привілейованої інформації	Звітність за підсумками аудиту
Конфіденційність	Обґрунтованість оцінки значущості аудиторських свідчень		Взаємодія аудиторів
Доброзичливість	Дотримання методики аудиту		Поінформованість клієнта

Джерело: таблиця складена автором самостійно.

Методологічні принципи в окремих випадках можуть мати рекомендаційний характер, проте це повинно регламентуватися конкретними нормативами аудиту, у яких описуються відповідні принципи [44,с.35].

Аудитор зобов'язаний надавати аудиторські послуги відповідно до вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та затверджених аудиторською палатою України Національних нормативів аудиту в Україні і всіх офіційних роз'яснень аудиторської палати щодо окремих їх положень [58,с.68].

Методика процедури аудиту – це сукупність методів, застосованих аудитором під час перевірки звітності. Важливі методи аудиту:

1. Дослідження записів: цей метод зазвичай використовується аудиторами. Перевірка книг та документів дотримується достовірності надійності даних.

2. Запит: аудитор також може використовувати метод запиту (або запит). Він може отримати інформацію від ресурсних осіб всередині компанії або за її межами.

3. Відбір зразків: аудитор може вибрати кілька елементів з усієї бухгалтерської інформації. Цей метод дозволяє аудитору отримати та оцінити докази деяких характеристик класу. Це корисно для формування висновку.

4. Підтвердження: для забезпечення точності даних аудитор може збирати інформацію від боржника. Підтвердження - це відповідь на запит на перевірку деяких даних, записаних у книгах.

5. Відповідність: перевірте арифметичну точність ведення обліку, балансування рахунку, порівняне з ваучерами, для перевірки надійності та цілісності даних.

6. Тестування: ці тести призначені для перевірки ефективності та послідовності внутрішнього контролю. Після отримання аудиторських доказів аудитор стурбований наявністю ефективної системи внутрішнього контролю.

7. Використання комп'ютерної практики: існує безліч методів аудиту, таких як програмне забезпечення для аудиту, тестові пакети та графіки, які аудитор може використати для перевірки правильності даних.

8. Практичний тест: призначений для отримання доказів того, що дані, отримані системою бухгалтерського обліку, є правильними чи ні. Вона має два типи:

А) випробування деталей операції;

Б) випробування основних співвідношень та тенденцій.

9. Покладання на експертів та аудиторів: аудитор повинен спиратися на внутрішніх аудиторів для завершення своєї роботи. Крім того, він повинен покладатися на інших фахівців, таких як юристи, інженери, лікарі за їх експертний погляд про бізнес.

10. Аналітичний огляд: він складається з вивчення важливих співвідношень, тенденцій та вивчення різних варіантів. Ця процедура базується на сподіваннях щодо співвідношення між минулими та поточними даними [49, с.151].

Отже, в теперішній час функціонують різні стандарти формування фінансової звітності. GAAP намагається стандартизувати та регулювати визначення, припущення та методи бухгалтерського обліку. Протягом багатьох років загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку стають складнішими, оскільки фінансові операції зазнають змін.

Висновки до розділу 1

У зв'язку з аналізом теоретичних основ обліку та аудиту в умовах глобалізації економіки ми прийшли до таких висновків:

1. У найширшому загалі під терміном глобалізація розуміють накопичення структурних зрушень та поетапне формування органічно неподільного та взаємозв'язаного світового господарства, поодинокі ланки котрого органічно об'єднані інформаційними, фінансово-економічними та іншими зв'язками.

2. Сутність економічної глобалізації обмежується процесами, що проходять в нинішніх умовах світової економіки і призводять до швидкої інтеграції світу в неділиму, одну економічну територію.

3. Облік займає важливу роль у суспільстві. Як галузь економіки, він надає інформацію про суб'єкт господарювання та його трансакції, щоб мати змогу розподіляти ресурси належним чином обробникам цієї інформації.

4. Аудит – це процес, за допомогою якого окремі спеціалісти з бухгалтерського обліку доводять достовірність вимірювання та процесу звітності. Внутрішні аудитори є працівниками компанії та контролюються керівництвом, а зовнішні аудитори не є працівниками та підтверджують те, що фінансові звіти підприємства відповідають стандартам.

5. Для визначення принципів бухгалтерського обліку і аудиту необхідно розглянути моделі та стандарти бухгалтерського обліку, на яких ґрунтується ведення бухгалтерського обліку та формується фінансова звітність. Одними з найпоширеніших на даний час є моделі обліку США – GAAP USA та IFRS – міжнародні стандарти фінансової звітності.

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ.

2.1. Методика обліку основних засобів, запасів та інших активів підприємства.

Становлення нового господарського механізму передбачає нові підходи до дослідження окремих економічних категорій. До них належить і категорія основних засобів.

Економіко-правове визначення основних засобів праці наведено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (схвалено Методологічною радою при Міністерстві фінансів України від 27.04.2000 р). Положення містить таке визначення основних засобів:

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [68].

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та його вартість може бути достовірно визначена.

Основні засоби за функціональним призначенням та видом діяльності (виробнича, комерційна, банківська) поділяють на такі класи:

- Виробничі основні засоби, що безпосередньо беруть участь у виробничому (комерційному, банківському) процесі або сприяють його здійсненню (будови, споруди, силові машини й устаткування, робочі

машини і обладнання тощо, які діють у сфері матеріального виробництва);

Склад основних виробничих засобів підприємства:

1. Активна частина основних виробничих засобів: робочі машини і устаткування; транспортні засоби; вимірювальні й регулюючі прилади; обчислювальна техніка.

2. Пасивна частина основних виробничих засобів: будівлі; споруди; господарський інвентар [16].

▪ Невиробничі основні засоби, що не беруть безпосередньо участі у процесі діяльності, призначені здебільшого для обслуговування комунальних і культурнопобутових потреб трудящих (будови і споруди, обладнання, машини і апарати тощо, використовувані у невиконавчій сфері). Бухгалтерський облік основних засобів ведеться за такими групами:

- ✓ земельні ділянки;
- ✓ капітальні витрати з поліпшення земель;
- ✓ будинки та споруди;
- ✓ машини та обладнання;
- ✓ транспортні засоби;
- ✓ інструменти, прилади та інвентар;
- ✓ робоча і продуктивна худоба;
- ✓ багаторічні насадження;
- ✓ інші основні засоби [20].

▪ Інші необоротні матеріальні активи у бухгалтерському обліку поділяються на такі групи:

- ✓ бібліотечні фонди;
- ✓ малоцінні необоротні матеріальні активи;
- ✓ тимчасові нетитульні споруди;
- ✓ інвентарна тара;
- ✓ предмети прокату;

✓ інші необоротні матеріальні активи [16].

Для обліку основних засобів передбачено такі синтетичні рахунки:

Рахунок № 10 «Основні засоби» – призначений для обліку наявності та руху основних засобів, що перебувають не лише в експлуатації, а й в запасі, на консервації чи в оренді. Основні засоби обліковуються за первинною чи відновлювальною вартістю.

На рахунку № 10 обліковують такі основні засоби:

- земельні ділянки;
- капітальні витрати на поліпшення земель;
- будинки та споруди;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, прилади та інвентар;
- робоча і продуктивна худоба;
- багаторічні насадження;
- інші основні засоби.

Окрема група основних засобів обліковується під назвою «Інші необоротні матеріальні активи», рахунок № 11. На цьому рахунку обліковують такі основні засоби:

1. Бібліотечні фонди.
2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.
3. Тимчасові нетитульні споруди.
4. Природні ресурси.
5. Інвентарну тару.
6. Предмети прокату.
7. Інші необоротні матеріальні активи.

Рахунок № 13 «Знос необоротних активів», «Знос основних засобів» – призначений для відображення амортизації (зносу) вартості основних засобів у процесі її переносу на новостворюваний продукт. У

цьому рахунку передбачено три субрахунки:

- знос основних засобів;
- знос інших необоротних активів;
- знос нематеріальних активів. Облік усередині субрахунка

ведеться в межах окремих груп виробничих основних засобів галузевого призначення, основних засобів господарства та інших невиробничих основних засобів, а також за їх видовою класифікацією.

Ремонт основних засобів залежно від характеру, здійснюється на різних рахунках [57, с.26-27].

Для обліку фактичних затрат із капітального ремонту основних засобів, що належать підприємству, зокрема й реконструкцію, модернізацію обладнання, призначено рахунок "Капітальні інвестиції". В бухгалтерському обліку (незалежно від норм податкового законодавства) первинна вартість основних засобів збільшується лише на суму затрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), яке призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, очікуваних від його використання.

Затрати на поточний ремонт, утримання устаткування тощо, що здійснені для забезпечення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта основних засобів, відображений на відповідних рахунках затрат («Загальновиробничі витрати», «Адміністративні витрати», «Витрати на збут» тощо).

Облік наявності основних засобів будується, як правило, централізовано в бухгалтерії підприємства (або в централізованій бухгалтерії). Обрані методи амортизації основних засобів є елементами облікової політики підприємства [46, с.220].

У П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачено, що амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів:

- 1) прямолінійно, за яким річна сума амортизації

визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року та норми амортизації, обчисленої, виходячи зі строку корисного використання об'єкта;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким різна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року та норми амортизації, обчисленої, виходячи зі строку корисного об'єкта, яка подвоюється;

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного періоду часу використання об'єкта основних засобів на суму чисел років його корисного використання;

5) виробничого, за яким річна сума амортизації визначається як добуток фактичного річного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) цим об'єктом.

Для обчислення суми амортизаційних відрахувань використовують розроблювальну таблицю [68].

Модернізація, реконструкція, добудова, дообладнання здійснюються на основі спеціальної технічної документації.

Завдання контролю операцій з основними засобами полягає в тому, щоб перевірити збереження і використання основних засобів їх за даними балансу, правильність аналітичного і синтетичного обліку основних засобів, своєчасність відображення в обліку операцій,

пов'язаних із введенням їх в експлуатацію, вибуттям, нарахуванням зносу і амортизації основних засобів.

Відповідно до завдань контролю операцій з основними засобами визначаються об'єкти, джерела інформації, методи перевірки операцій з основними засобами та порядок узагальнення результатів контролю. Об'єкти контролю основних засобів обґрунтовуються відповідно до нормативної законодавчої та облікової інформації, яка використовується у процесі ревізії цих операцій [94, с.72-73].

Особливості обліку, аналізу і контролю основних засобів проілюструємо на прикладі підприємства ЗАТ «ПостКиїв».

Київська компанія ЗАТ «ПостКиїв» існує в сфері ігрового бізнесу України з 1996 року. Продукція компанії – ігрові автомати з грошовим вигрaшем та ігрові плати, котрі не тільки реалізуються на ринку за привабливими цінами, а й пропонуються в оренду на досить вигідних умовах – з можливістю оперативної заміни плат за побажаннями клієнта. Вся техніка, котра виробляється та використовується компанією, сертифікована. Починаючи з 2003 року, компанія «ПостКиїв» зайнялась розробкою та виробленням власних ігрових програм. Випущена компанією «ПостКиїв» техніка та програмне забезпечення показують хороші результати, як в містах України – Донецьк, Рівно, Херсон, Житомир та ін., так і в українській столиці, де компанії належить ряд ігрових залів.

На підприємстві ЗАТ «ПостКиїв» здійснюється облік:

- основних засобів по номерах договорів;
- основних засобів, що знаходяться під заставою;
- ремонту основних засобів.

Аналітичний облік основних засобів в ЗАТ «ПостКиїв» здійснюється в інвентарних картках. Вони містять інформацію про технічні особливості об'єкта, їх інвентарний номер, первісну вартість, норму амортизації та інше. Записи в інвентарних картках

здійснюють за даними первинних документів, технічних паспортів. Картки складаються в одному примірнику і зберігаються у бухгалтерії в картотеці.

Синтетичний облік ведуть в журналі ордері № 13. Записи по кредиту рахунку 10 у журналі ордері здійснюють на підставі первинних документів. У кінці місяця кредитові обороти з журналу ордера переносять в Головну книгу.

Заповнені інвентарні картки реєструють в описах інвентарних карток з обліку основних засобів (ф.№037). Їх ведуть за класифікаційними групами об'єктів основних засобів. При вибутті основних засобів роблять помітки в описі, а відповідну картку прикладають до акту списання основних засобів.

Інвентарні картки на основні засоби, що надійшли або вибули протягом місяця, зосереджують в картотеці окремо. В кінці місяця на їх підставі заповнюють Картку обліку руху основних засобів (ф. №038).

Аналітичний облік зносу основних засобів ведеться відповідно за видами основних засобів.

Обов'язковою умовою ефективного використання і продовження строку експлуатації основних засобів є постійне підтримання їх робочому стані за рахунок проведення періодичних ремонтів і технічного обслуговування та поліпшення.

Витрати на ремонт основних засобів обліковують на рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Загальногосподарські витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати».

Ремонт основних засобів здійснюють на основі заяви керівників підрозділів ЗАТ «ПостКиїв», у яких експлуатуються основні засоби, що потребують ремонту. При ремонті складається відомість дефектів на ремонт основних засобів. У ній зазначають виявлені дефекти, вказують

потребу в запасних частинах і матеріалах, обсяг робіт і визначають нормативну вартість ремонту. На підставі затвердженої керівництвом відомості дефектів виписують лімітнозабірну картку на видачу матеріалів для ремонту, складають наряд на відрядну роботу. Після виконання робіт у відомості дефектів відображають фактичні витрати запасних частин, інших матеріалів, оплати праці й обчислюють собівартість ремонту.

Закінчений ремонт основних засобів оформляють Актом приймання передачі відремонтованих і реконструйованих об'єктів.

Аналітичний облік витрат на ремонт основних засобів ведуть у Виробничому звіті, а синтетичний у журналі ордері № 10.2. та Головній книзі.

Основними завданнями контролю основних засобів на ЗАТ «ПостКиїв» є встановлення:

- правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з основними засобами, їх надходження, внутрішнього переміщення і вибуття;
- перевірка правильності розрахунку, своєчасного відображення зносу (нарахування амортизації) основних засобів;
- контроль за витратами на ремонт;
- перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття (в тому числі ліквідації) основних засобів;
- контроль за збереженням основних засобів;
- перевірка правильності проведення індексації основних засобів.

Перевірку наявності основних засобів можна проводити двома способами: шляхом інвентаризації (при невеликій кількості засобів) або шляхом документальної перевірки.

На підприємстві ЗАТ «ПостКиїв» використовують переважно перший спосіб, тобто проводять інвентаризацію основних засобів

Перевірка реалізації або безкоштовної передачі основних засобів починається з ознайомлення з рішенням (дозволом) на вчинення підприємством відповідних дій. Таким документом є протокол зборів трудового колективу. При перевірці ліквідації у зв'язку із зносом або пошкодженням розглядаються акти на ліквідацію основних засобів.

Перевірка індексації основних засобів проводиться з метою встановлення наявності та правильності проведення індексації основних засобів. Контролер вивчає документи, які підтверджують проведення індексації балансової вартості. Такими документами є складені комісією з індексації відомості індексації балансової вартості основних засобів та їх зносу відповідно до законодавчих актів. Далі перевіряється правильність відображення зміни вартості основних засобів у бухгалтерському обліку [90, с.426].

ЗАТ «ПостКиїв» необхідно здійснити поступовий перехід від старої системи автоматизованого бухгалтерського обліку до більш нової. Це значно полегшить роботу облікової служби в частині оперативності інформації та зменшенні затрат часу на її обробку.

Для того, щоб забезпечити якісний, достовірний та оперативний облік запасів необхідно для початку вибрати метод визначення собівартості вибулих запасів, який повинен бути зазначений у наказі про облікову політику підприємства. Але спочатку слід розглянути, що становлять запаси.

Запаси – це активи, які призначені для продажу в ході звичайного виду діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання при виробництві продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управлінні підприємством [16, с.67].

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси» описані два методи визначення оцінки собівартості запасів:

- 1) метод стандартних витрат;

2) метод роздрібних цін.

Суть першого методу полягає в тому, що стандартні витрати враховують нормативні рівні використання основних та допоміжних матеріалів, праці, а також економічні і виробничі потужності. Вони регулярно аналізуються і, в разі необхідності, переглядаються відповідно до поточних умов господарювання.

Метод роздрібних цін часто використовується в роздрібній торгівлі для оцінки великої кількості одиниць запасів, що швидко змінюються і дають однаковий прибуток та для яких неможливо застосувати інші методи калькулювання собівартості [51].

Ці два методи використовуються й у вітчизняному обліку запасів, суть яких ідентична зарубіжній інтерпретації і вона відображена в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Однак, крім зазначених методів у П(с)БО 9 також вказані такі методи:

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Суть даних методів у зарубіжному і вітчизняному обліку однакова [67].

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 2 «Запаси» ці три методи не належать до методів визначення собівартості, вони називаються формулами визначення собівартості запасів. Це одна з відмінностей між закордонним і вітчизняним урахуванням запасів.

Іншою відмітною ознакою є те, що в міжнародній практиці існує два види систем обліку запасів: система безперервного і періодичного обліку запасів. В Україні облік ведеться безперервно.

Метод безперервного обліку – система обліку, при якій бухгалтерія постійно відстежує наявність і використання кожної одиниці запасів у цей період обліку. Цей метод обліку оптимальний для компаній, що продають продукцію з високою вартістю – наприклад, у літакобудуванні, торгівлі автомобілями, ювелірними виробами і т. д.

Можна визначити переваги безперервної системи обліку запасів:

- 1) докладне відображення надходжень і вибуття товарно-матеріальних запасів на відповідних рахунках обліку;
- 2) протягом усього звітного періоду відомі як наявність певних видів товарно-матеріальних цінностей на кожну визначену дату, так і собівартість реалізованих запасів;
- 3) проведення інвентаризації в кінці звітного року;
- 4) використання електронних маркувань, що дозволяє строго контролювати придбання товарів, їх продаж, виконання отриманих замовлень, залишки товарів на складах і торгових залах, контролювати рух готівкових грошових коштів [65,с.11].

Недоліком даної системи є велика трудомісткість ведення обліку. Отже, для скорочення трудових витрат з обліку запасів необхідно застосовувати комп'ютеризовані системи безперервного обліку запасів.

Ще одним недоліком даної системи є те, що автоматизація обліку буде супроводжуватися значними фінансовими витратами і передбачає навчання персоналу безпосередньо пов'язаного з обліком товарно-матеріальних запасів.

Метод періодичного обліку – система обліку, при якій визначення собівартості реалізованих товарно-матеріальних цінностей здійснюється шляхом проведення інвентаризації залишків у кінці облікового періоду. Ці відомості зіставляють з інформацією про початкові запаси і чисті закупівлі. У результаті визначають собівартість проданих товарів (використаних матеріалів). Дана система зручна для організацій, які продають великий асортимент відносно недорогої продукції.

Для обліку закуплених запасів ведуться рахунки закупівлі, повернення та уцінка куплених товарів, знижки по закупках за дострокову оплату і транспортні витрати (за доставку).

У зв'язку з тим, що протягом звітного періоду аналітичний облік руху запасів не ведеться на підприємствах, які використовують дану систему

обліку, очевидна важливість належної організації системи матеріальної відповідальності, чіткої процедури проведення інвентаризації та визначення достовірної оцінки запасів на звітну дату [62,с.42].

До недоліків періодичної системи обліку запасів можна зарахувати такі:

1) не ведеться безперервний аналітичний облік руху кожної одиниці запасів;

2) собівартість реалізованих (відпущених) запасів не може бути визначена до завершення інвентаризації.

Таким чином, виходячи з переваг і недоліків даних систем обліку запасів, можна зробити висновок, що використання періодичної системи на підприємствах України є доцільним, а саме: її можуть і повинні використовувати підприємства оптової і роздрібної торгівлі, які здійснюють реалізацію продуктових і господарських товарів [99].

Вирішення проблеми вибору методу обліку запасів – це одне з основних завдань діяльності підприємств, від результату якого залежить фінансовий стан та конкурентоспроможність підприємства.

2.2. Методика обліку власного капіталу і зобов'язань підприємства.

Власний капітал відіграє провідну роль у створенні та розвитку підприємства. Для прийняття обґрунтованих та виважених управлінських рішень, керівникам потрібна повна та достовірна інформація про фінансово-майновий стан їх підприємства. Основним джерелом, де акумулюється та систематизується необхідна інформація, є бухгалтерський облік та фінансова звітність. Тому на сьогодні, для підприємств виняткове значення мають вдосконалення методики обліку власного капіталу та відображення цієї інформації у фінансовій звітності.

Протягом останніх років в Україні відбувається реформування системи

бухгалтерського обліку, шляхом наближення НПСБО до МСФЗ, з метою полегшення співпраці вітчизняних підприємств з іноземними партнерами. Тому актуальним є дослідження змін, які відбулись в законодавстві України, щодо ведення обліку власного капіталу і складання фінансової звітності та порівняння власного капіталу в контексті національних і міжнародних стандартів обліку [35,с.136].

Як показує досвід, Україна пішла шляхом розробки національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), які ґрунтуються на основних концепціях МСФЗ. Вже сьогодні Мінфін поступово вносить зміни до Національних стандартів, наближуючи їх до міжнародних та зменшуючи прогалину між вітчизняною системою обліку та загальноприйнятою європейською.

Згідно національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого Міністерством фінансів України 07.02.2013 р. № 73, власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. В міжнародних стандартах бухгалтерського обліку не використовується такий термін як «власний капітал», еквівалентом до нього в зарубіжній практиці є поняття «чисті активи» (net assets). Рекомендації на рахунок оцінки та відображення у фінансовій звітності інформації щодо елементів капіталу за міжнародними стандартами відображено в таблиці 2.1.

Тлумачення елементів капіталу за МСФЗ

Поняття, що тлумачиться	Стандарт	Назва стандарту
Визначення капіталу	Концептуальні основи (Framework)	Принципи підготовки фінансової звітності
Характеристика капіталу та його відмінність від зобов'язань	МСФЗ (IFRS) 7 Інтерпретації МСФЗ (IFRIC) 2	Фінансові інструменти: розкриття Частки участі в кооперативах і подібних фінансових інструментах
Відображення в складі капіталу зміни вартості окремих видів активів, а також відстрочені податки, пов'язані з цим	МСБО (IAS) 12	Податки на прибуток
	МСБО (IAS) 16	Основні засоби
	МСБО (IAS) 38	Нематеріальні активи
	МСБО (IAS) 39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка
Відображення в складі капіталу результатів змін облікової політики та виправлення помилок	МСФО (IAS) 8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки
Відображення в складі капіталу результатів змін курсової різниці	МСФО (IAS) 21	Вплив змін валютних курсів
Розкриття інформації щодо власного капіталу у фінансовій звітності підприємства	МСБО (IAS) 1	Подання фінансових звітів
	МСФЗ (IFRS) 7	Фінансові інструменти: розкриття
	Інтерпретації МСФЗ (IFRIC) 2	Частки участі в кооперативах і подібних фінансових інструментах

Джерело: таблиця складена на основі: [82].

В процесі управління підприємством окреме місце займає походження власного капіталу. Світова практика використовує наступний поділ власного капіталу за джерелами утворення (Рис. 2.1.)

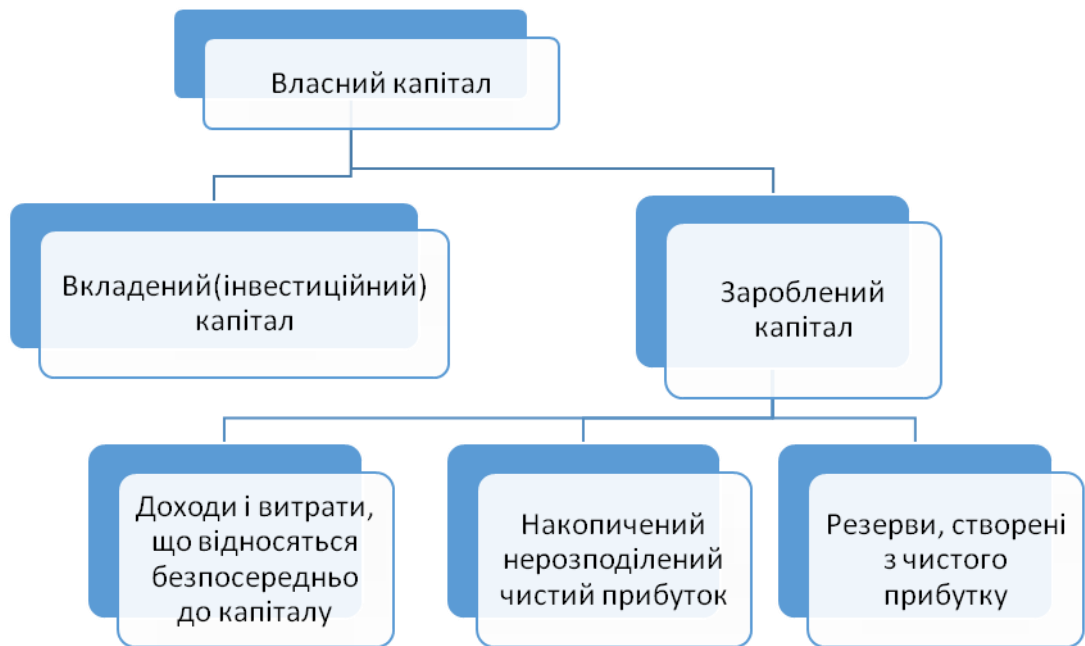


Рисунок 2.1. Складові власного капіталу за міжнародними стандартами

У вітчизняній практиці власний капітал підприємства, залежно від джерела формування, також поділяється на дві групи (Рис. 2.2.).

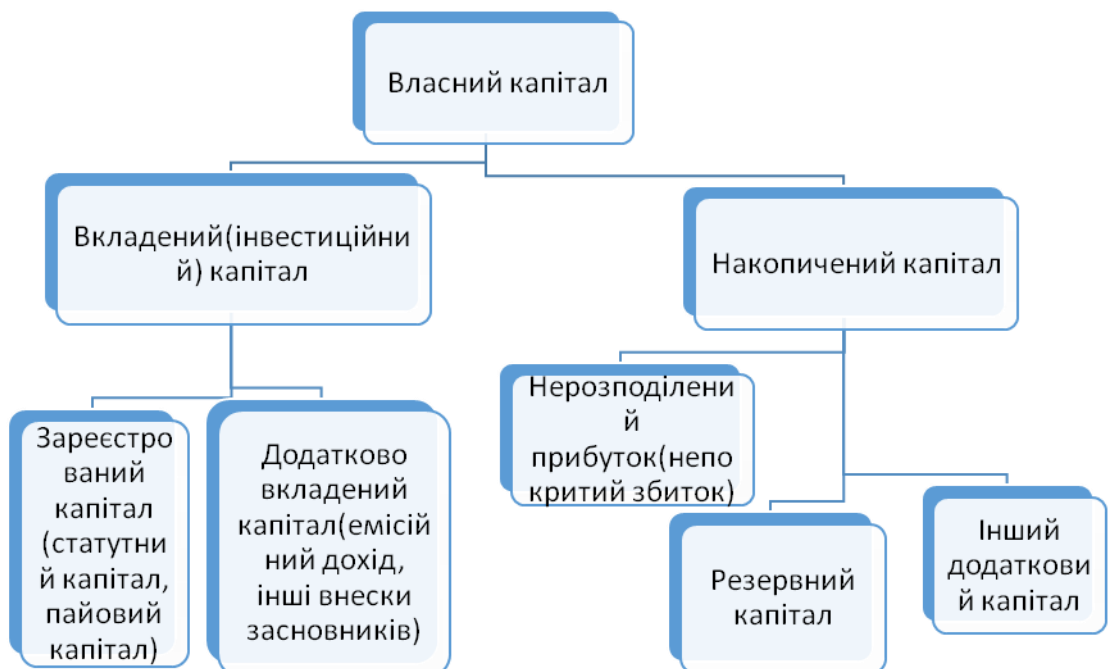


Рисунок 2.2. Складові власного капіталу за національними стандартами

Класифікація власного капіталу за джерелами його утворення є досить важливою при визнанні його елементів, тому враховуючи різницю у джерелах формування у міжнародній та вітчизняній практиці, також існують відмінності у компонентах фінансової звітності за МСФЗ та ПСБО (таблиця 2.2.).

Таблиця 2.2.

Порівняння фінансової звітності за МСФЗ та ПСБО

МСФЗ	ПСБО
Звіт про фінансовий стан	Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма №1)
Звіт про сукупні доходи за період	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2)
Звіт про рух грошових коштів	Звіт про рух грошових коштів (форма №3)
Звіт про зміни у власному капіталі	Звіт про власний капітал (форма № 4)
Примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення	Примітки до фінансової звітності (форма 5)

Джерело: таблиця складена на основі:[59].

Здійснивши аналіз таблиці 2.2., можна сказати, що істотних різниць між компонентами фінансової звітності немає. Однак не дивлячись на це, порядок її складання та зміст статей, що відображені в цих двох пакетах звітності, різні. Це можна пояснити тим, що поняття власного капіталу в зарубіжній практиці розглядається в основному стосовно акціонерних компаній. Тому міжнародні стандарти містять детальні вимоги щодо обліку випуску акцій, операцій з власними викупленими акціями, опціонів на акції та ін. Така інформація відображається в спеціальному звіті про зміни у власному капіталі (Statement of changes in shareholders' equity), який є важливою частиною фінансової звітності компанії [97].

Порівняння класифікації власного капіталу в плані рахунків за вітчизняними стандартами та за МСФЗ наведені в таблиці 2.3.

Класифікація власного капіталу за МСФЗ та НП(С)БО 1

Код рахунку	Назва рахунку за НП(с)БО	МСФЗ (IFRS)	Код рахунку (accounts IFRS)	Назва рахунку за МСФЗ (IFRS)
1	2	3	4	5
40	Зареєстрований капітал	IAS1, 39;	E.01	Статутний капітал
41	Капітал у дооцінках	IAS1, 39	E.05.01	Резерв переоцінки
42	Додатковий капітал	IAS 1, 39	E.02	Додатковий капітал
421	Емісійний дохід	IAS1, 39	E.02.01	Емісійний дохід
422	Інший вкладений капітал	IAS 1, 39	E.04.01	Додатковий оплачений капітал
423	Накопичені курсові різниці	IAS1,32,39	E.09.01	Ефект курсових різниць
425	Інший додатковий капітал	IAS1, 39	E.04.01	Додатковий оплачений капітал
43	Резервний капітал	IAS1, 39	E.04	Додатковий оплачений капітал
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	IAS 1, 39	E.07	Нерозподілений прибуток
441	Прибуток нерозподілений	IAS 1, 39	E.07.01	Прибуток нерозподілений
442	Непокриті збитки	IAS 1, 39	E.07.02	Непокриті збитки
45	Вилучений капітал	IAS1,32,39	E.03	Вилучений капітал
451	Вилучені акції	IAS1,32,39	E.03.01	Вилучені акції
452	Вилучені вклади і паї	IAS1,32,39	E.03.02	Вилучені вклади і паї
453	Інший вилучений капітал	IAS1,32,39	E.09.01	Ефект курсових різниць
46	Неоплачений капітал	IAS1,39	E.06	Неоплачений капітал
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	IAS1,39	L.03	Інші короткострокові зобов'язання і нараховані витрати
471	Забезпечення виплат відпусток	IAS1,39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
472	Додаткове пенсійне забезпечення	IAS1,39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	IAS1,39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
474	Забезпечення інших витрат і платежів	IAS1,39	L.03.05	Резерв під невикористані відпустки та інші резерви
48	Цільове фінансування та цільові надходження	IAS1,39	L.03	Інші короткострокові зобов'язання нараховані витрати

Джерело: таблиця складена на основі: [59].

Найбільш суттєві різниці є в методичній частині звітності, зокрема

вони стосуються економічних факторів, таких як оподаткування, соціальних відрахувань, більш обмежених можливостей і вимог щодо створення резервів на гарантійне обслуговування, ремонт, податкових резервів, майбутніх доходів за відсотками або дивідендами [59,с.78].

Щодо реформування системи бухгалтерського обліку в Україні, то в 2013 році до НП(С)БО 1 були внесені зміни у структури та назви форм фінансової звітності у відповідності до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Введено такі статті балансу (таблиця 2.4.), як «зареєстрований капітал» і «капітал в дооцінках», введено поняття сукупного доходу і визначено його складові, які відображаються в розділі II звіту про фінансові результати. Це дооцінка (уцінка) необоротних активів, дооцінка (уцінка) фінансових інструментів, накопичені курсові різниці, частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств, інший сукупний дохід [82,с.210].

Таблиця 2.4.

Зміни в Балансі за розділом I «Власний капітал»

До 08.08.2013 р.			З 09.08.2013 р.		
Код рахунка	Назва статті	Код рядка	Код рахунка	Назва статті	Код рядка
40	Статутний капітал	00	40	Зареєстрований капітал	1400
41	Пайовий капітал	10	41	Капітал у дооцінках	1405
42	Додатковий вкладений капітал	20	42	Додатковий капітал	1410
425	Інший додатковий капітал	30			
43	Резервний капітал	40	43	Резервний капітал	1415
44	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	50	44	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420
46	Неоплачений капітал	60	46	Неоплачений капітал	1425
45	Вилучений капітал	70	45	Вилучений капітал	1430

Джерело: таблиця складена на основі:[82].

На рахунок 40 «Зареєстрований капітал» обліковуватиметься та узагальнюватиметься інформація про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» призначений для обліку інформації

про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відображаються в складі власного капіталу, відповідно до НП(С)БО та розкриваються у звіті про фінансові результати (звіт про сукупний дохід). Також інформація про курсові різниці, які відображаються в складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході, відтепер буде відображатись на субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці», який теж зазнав змін [26,с.29].

Отже, існують відмінності в складі та структурі власного капіталу за національними стандартами обліку та міжнародними стандартами. Зокрема, тому, що поняття власного капіталу в міжнародній практиці розглядається в основному стосовно акціонерних компаній та акціонери є найбільш зацікавленими особами у повній інформації про капітал [59,с.79].

Відповідно до різних організаційно-правових форм підприємств, існують розбіжності у відносинах власності, а також у регулюванні майнових питань, це і зумовлює особливості та відмінності обліку власного капіталу та відображення цієї інформації у фінансовій звітності.

У сучасних умовах зобов'язання виступають одним із основних джерел фінансування діяльності, тому від управління ними залежить ефективне функціонування суб'єкта господарювання. Глобальні перетворення сприяють появі нових видів зобов'язань та зумовлюють необхідність виходу підприємств на міжнародні ринки, що спричинює потребу в розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку зобов'язань

У процесі діяльності кожне підприємство вступає в господарські відносини з постачальниками, працівниками, покупцями, іншими юридичними чи фізичними особами, завдяки чому забезпечується його функціонування. Процес організації господарських відносин передбачає встановлення прав та обов'язків сторін, виникнення зобов'язань. Зобов'язання є джерелом формування активів і виконують важливу роль у господарському житті. Вони виступають тією обліковою категорією, визначення якої постійно ускладнюється, що вимагає розробки нових підходів до вирішення

проблем зобов'язальних відносин, оцінки впливу зобов'язань на фінансовий стан підприємства [24,с.414].

У сучасних умовах господарювання велике значення для розвитку економічних відносин має своєчасне погашення зобов'язань. Порушення умов погашення зобов'язань знижує платоспроможність суб'єктів господарювання, негативно впливає на ритмічність функціонування підприємств, позначається на фінансових результатах діяльності, призводить до зниження рентабельності. З огляду на це суттєве значення має використання достовірної, якісної та адекватної інформації про заборгованість, що формується в системі бухгалтерського обліку [55,с.75].

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про забезпечення зобов'язань і розкриття такої інформації у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 11 «Зобов'язання», норми якого застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) [23,с.3].

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути вірогідно визначена та існує імовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума входить до складу доходу звітного періоду.

У бухгалтерському обліку зобов'язання поділяють на: довгострокові; поточні; забезпечення; непередбачені зобов'язання; доходи майбутніх періодів.

До довгострокових зобов'язань належать: довгострокові кредити банків; інші довгострокові фінансові зобов'язання; відстрочені податкові зобов'язання; інші довгострокові зобов'язання [66].

У бухгалтерському обліку окремі зобов'язання залежно від їх виду обліковуються на рахунках класів 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань», 5 «Довгострокові зобов'язання» і 6 «Поточні зобов'язання».

Поточні зобов'язання охоплюють: короткострокові кредити банків;

поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; короткострокові векселі видані; кредиторську заборгованість за товарами, роботами, послугами; поточну заборгованість за розрахунками з отриманих авансів, за розрахунками з бюджетом, за розрахунками з позабюджетних платежів, за розрахунками зі страхування, за розрахунками з оплати праці, за розрахунками з учасниками, за розрахунками з внутрішніх розрахунків; інші поточні зобов'язання. Поточні зобов'язання відображають у балансі за сумою погашення [21,с.86].

Забезпечення – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. Їх створюють для відшкодування (майбутніх) витрат на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань за обтяжними контрактами тощо. Суми створених забезпечень визнаються витратами.

Непередбачене зобов'язання – це:

- зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або настане одна або більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю;
- дійсне зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнане, оскільки малоймовірно, що для його врегулювання потрібно буде використовувати ресурси, що втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна вірогідно визначити.

Непередбачені зобов'язання відображають на позабалансових рахунках підприємства в обліковій оцінці [27,с.115].

Вартісне вимірювання зобов'язань здійснюється з дотриманням принципів єдиного грошового вимірника, історичної (фактичної) собівартості та обачності, що дає змогу достовірніше оцінити зобов'язання як об'єкт бухгалтерського обліку для цілей їх наступного відображення на рахунках та у звітності. Господарські операції, пов'язані з виникненням, трансформацією

і припиненням зобов'язань, реєструються на рахунках, виходячи з принципу повного висвітлення, відповідності нарахування доходів і витрат, а також з принципу превалювання сутності над формою, що дає змогу адекватно використовувати рахунки синтетичного та аналітичного обліку. Відображення зобов'язань підприємства, а також результатів операцій, пов'язаних з їх виникненням, трансформацією і припиненням, у звітності підприємства вимагає дотримання принципів періодичності, обачності та повного висвітлення, що забезпечує підвищення якості облікової інформації щодо зобов'язань підприємства, її повноту та порівнянність [22,с.140].

Удосконалення порядку відображення зобов'язань в бухгалтерському обліку повинно проводитися за такими напрямками:

- удосконалення системи первинного бухгалтерського спостереження;
- адаптація системи рахунків синтетичного та аналітичного обліку до потреб користувачів інформації;
- удосконалення форм зовнішньої та внутрішньої звітності.

Удосконалення системи первинного бухгалтерського спостереження щодо обсягу й структури зобов'язань передбачає: визначення юридичних підстав здійснення операцій; зазначення даних щодо повноти здійснення господарської операції відповідно до договору або іншого джерела виникнення зобов'язань; визначення та фіксацію податкових наслідків здійснення господарських операцій.

Розвиток системи первинного спостереження повинен супроводжуватися розробкою переліку показників, передбачених формою первинних документів, які підприємство розробляє або вдосконалює з урахуванням груп господарських операцій та особливостей виникнення й припинення окремих видів зобов'язань. Перелік таких показників повинен закріплюватися обліковою політикою та розпорядчими документами в організації документообороту на підприємстві [15,с.145].

Динамічні зміни внутрішніх і зовнішніх умов функціонування

підприємства позначаються на процесах трансформації зобов'язань суб'єкта господарювання. Отже, удосконалення порядку відображення в бухгалтерському обліку зобов'язань повинно сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень та підвищенню якості показників бухгалтерської звітності в рамках фінансового аналізу.

Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні вже почалося і це складний, неоднозначний процес, який повинен співвідноситися з готовністю системи бухгалтерського обліку, до відповідних новацій. Впровадження міжнародних стандартів обліку і звітності в Україні полегшить співпрацю вітчизняних підприємств зі світовими торгівельними партнерами, і цим самим надасть можливість залучити додаткові іноземні інвестиції.

2.3. Особливості побудови фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Національні особливості різних країн Європи та світу призвели до розвитку різних підходів стосовно ведення бухгалтерського обліку з власними характеристиками, вадами та перевагами. Виділяють дві основні моделі в регулюванні облікових правил: перша модель полягає у тому, що ведення бухгалтерського обліку визначено законодавчими актами. Друга модель передбачає, що «можна робити все, що не заборонено законом». В другій моделі правила регулювання, складання обліку і звітності визначається та регулюється професійними бухгалтерами, а не юристами, як за першою моделлю. При жорсткій регламентації обліку, яка належить до першої моделі бухгалтерського обліку, система бухгалтерського обліку втрачає свою гнучкість, а при використанні другої моделі – бухгалтерський облік оперативно відображає зміни умов підприємницької діяльності. Використання першої чи другої моделі залежить від орієнтації бухгалтерського обліку на макроекономіку чи мікроекономіку [77,с.10].

В теперішній час функціонують різні стандарти формування фінансової звітності, але одними з найпоширеніших є моделі обліку США - GAAP USA та IFRS – міжнародні стандарти фінансової звітності. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS) є гнучкішими порівняно з GAAP USA. Американські стандарти більш суворо регулюють порядок обліку операцій. Наприклад, у Європі стандарти GAAP USA використовують такі країни, як: Франція та Німеччина, а такі країни, як: Греція, Бельгія, Данія, – використовують IFRS. Для того, щоб зрозуміти принципи, покладені у основу цих моделей, розглянемо їх відмінності. Нижче наведено три основні розбіжності IFRS та GAAP USA.

Перша розбіжність IFRS та GAAP USA полягає у відображенні знецінення необоротних активів, що пов'язане з методикою визначення поточної вартості необоротного активу. Відповідно GAAP USA актив вважається знеціненим, якщо надходження коштів від його вибуття не враховує знецінення цих самих грошових коштів. Відповідно IFRS знецінення активу порівнюють з двома показниками: перший – вартість майбутніх грошових потоків від його використання та другий – чиста приведена вартість реалізації, якщо балансова вартість активу перевищує меншу з вказаних величин, то він визнається знеціненим.

Друга розбіжність полягає в двох основних відмінностях пов'язаних з основними засобами. Перша відмінність полягає у різних підходах до оцінки основного засобу. GAAP USA оцінює основні засоби тільки за фактичною вартістю їх придбання, в той час коли IFRS дозволяє оцінювати за собівартістю або переоцінювати. Друга відмінність полягає у тому, що згідно IFRS дозволяється включення в вартість основних засобів відсотків за позиками на їх придбання, у той час, коли згідно GAAP USA це не передбачено.

Третя розбіжність належить до визначення вартості нематеріальних активів. Відповідно IFRS використовувати метод переоцінки для подальшого визначення вартості нематеріального активу дозволено, якщо існує ринок

таких активів та їх справедливу вартість можна надійно та точно виміряти й оцінити. В GAAP USA дооцінка нематеріальних активів до їх ринкової вартості заборонена [29,с.219-220].

В 2002 році Рада зі стандартів фінансового обліку США та Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку почали вивчення подібностей та відмінностей цих двох моделей GAAP USA та IFRS за для зближення було обрано стратегічний вектор розвитку облікових систем, щоб отримати модернізовану систему моделей бухгалтерського обліку.

Впроваджуючи Міжнародні стандарти фінансової звітності компанії стають прозорішими. Зокрема, звітність таких підприємств, складена за міжнародними стандартами, дає змогу об'єктивно оцінювати стан фінансовий стан підприємства і ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення, а також сприяє росту довіри потенційних інвесторів до облікових даних звітних форм. Підприємство, яке веде облік за міжнародними стандартами, економить кошти та час на трансформацію фінансової звітності у відповідності до вимог МСФЗ [17,с.185].

Для того, щоб інформація, представлена у фінансових звітах, була корисною користувачам, вона повинна відповідати певним критеріям. Основними якісними характеристиками фінансових звітів, складених за МСФЗ, є доречність та правдиве подання, яке включає в себе три основні характеристики: повноту звіту, нейтральність та безпомилковість.

Повний опис охоплює подання всієї інформації, необхідної користувачеві для того, щоб прийняти певне рішення стосовно суб'єкта господарювання. Для деяких статей повний опис включає додаткові пояснення, які повинні відобразитися у Примітках до фінансової звітності. Нейтральність виключає стан упередженості у поданні фінансової інформації. Безпомилковість має забезпечити відсутність помилок або пропусків в фінансових звітах.

Фінансова звітність, складена відповідно до МСФЗ, зовсім по-іншому відображає процеси, явища та фінансовий результат діяльності підприємства.

Лише після розуміння та усвідомлення потреби керівництвом підприємства у зміні підходу до ведення обліку та подання інформації за МСФЗ можна приступати до організації переходу цього підприємства на ведення обліку за міжнародними стандартами, а не лише подання звітності за МСФЗ [18,с.332].

На жаль, на сьогодні через суперечності в нормативних актах суб'єкти господарювання здебільшого ведуть облік у чотирьох форматах: бухгалтерська звітність, податкова звітність, звітність за МСФЗ, управлінська звітність. Хоча тепер, згідно зі змінами до Податкового Кодексу України від 07.07.2011 р., підприємства, які звітують за міжнародними стандартами, повинні використовувати відповідні МСФЗ, а не П(С)БО. Проте на практиці сутність фінансової звітності підприємств за 2012 р., що складалася відповідно до вимог МСФЗ, особливо не відрізняється від звітності, що була складена за П(С)БО, адже облік на таких підприємствах продовжують вести за національними стандартами. В майбутньому така ситуація може викликати непорозуміння зі сторони аудитора, який повинен підтвердити фінансову звітність підприємства, складену за МСФЗ. В зв'язку з цим Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (далі НКЦПФР) своїм Листом дозволила аудиторам у перехідний період 2012 р. в аудиторських висновках не висловлювати думку щодо повної відповідності річної звітності вимогам міжнародних стандартів, а лише зазначати моменти, що виконані або ж не виконані відповідно до МСФЗ [10].

Фахівці компанії Тер Аудит, на якій проходила переддипломна практика, забезпечують процес організації, постановки та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах різних галузей діяльності за МСФЗ, як для новостворених так і для діючих підприємств. Зазначений процес постановки та ведення обліку включає:

- розробку та застосування облікової політики підприємства;
- розробка і застосування посадових інструкцій;
- розробку графіка документообігу;
- фіксацію господарських операцій у первинних документах;

– узагальнення інформації зафіксованої первинними документами на рахунках бухгалтерського обліку;

– розрахунок податків і зборів на основі результатів діяльності;

– формування фінансової, податкової, статистичної звітності.

Єдиної методики проведення трансформації національної звітності у звітність, яка б відповідала вимогам МСФЗ, немає. У кожному окремому випадку на неї впливає специфіка фінансово-господарської діяльності підприємства, організація облікової політики, особливості ведення бухгалтерського обліку, а також наявність фінансових ресурсів та кваліфікованого персоналу. Підприємства, які вперше склали фінансову і консолідовану фінансову звітність за МСФЗ, повинні забезпечити зрозумілу відправну інформацію для наступного обліку за МСФЗ шляхом внесення відповідних коригувань і додаткових проведення для доведення активів, зобов'язань і капіталу до величини, за якою вони мають відображатися згідно вимог міжнародних стандартів. Надання та розкриття інформації щодо фінансової звітності повинно відповідати вимогам МСФЗ 1, які можна систематизувати наступним чином:

– рекласифікація статей активів, зобов'язань, компонентів капіталу, що були визнані відповідно до національних положень, на відповідні статті, що вимагаються за МСФЗ;

– порівняльна інформація за попередній період повинна бути ретроспективно перерахована відповідно до МСФЗ з деякими винятками, визначеними у додатках В та D до МСФЗ 1;

– обов'язкова узгодженість між стандартами обліку, що використовувалися раніше, та МСФЗ.

Правило, що лежить в основі МСФЗ 1, говорить про те, що компанія, яка вперше застосовує МСФЗ, повинна скласти фінансову звітність таким чином, неначебто вона завжди застосовувала МСФЗ (ретроспективний підхід), у Примітках до фінансової звітності повинна бути чітка і беззастережна заява про відповідність МСФЗ. Відповідність міжнародним

стандартам означає застосування й виконання всіх МСФЗ, інтерпретацій стосовно визнання, оцінки і розкриття інформації [54,с.298].

Окремого розгляду заслуговує питання формування облікової політики. Облікова політика підприємства, що вперше застосовує МСФЗ, повинна бути послідовною та єдиною під час підготовки вступного балансу й звітних форм за перший звітний та порівняльні періоди. Розроблена облікова політика згідно МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» з урахуванням вимог міжнародних стандартів має розкривати:

- принципи, методи, порядок обліку активів і зобов'язань, а також відповідність вимогам кожного міжнародного стандарту, що діє на звітну дату першої фінансової звітності за МСФЗ;

- план рахунків з ієрархією і набором аналітичних позицій за кожним субрахунком, що дозволить формувати необхідні примітки до звітності;

- журнал скоригованих бухгалтерських проведення, як окремого документа, в якому слід відображати зміст операції, кореспонденцію в обліку та суму коригувань на дату складання звітності;

- склад пакету звітності (форми основних звітів, алгоритм заповнення звітності), строки їх подання;

- схему документообігу з переліком документів, поділ функцій і відповідальності;

- порядок закриття періоду з описом проведення процедур закриття, формування вартості окремих груп активів на певну звітну дату;

- методологію формування консолідації звітності. Строки виконання подання (у випадку, коли компанія складає консолідовану фінансову звітність).

- інші регламенти, які забезпечують виконання вимог облікової політики. Наприклад, тестування активів на знецінення, визнання доходів за різними типами договорів, визначення періодів проведення інвентаризації чи формування резервів.

Наступним етапом є складання вступного балансу та коригування його статей на предмет відповідності МСФЗ. Основними операціями, які полегшать створення даного звіту, є послідовність наступних дій:

1) Визнати всі активи та зобов'язання згідно з МСФЗ, включаючи ті, що були не визнані за П(С)БО. До них можна віднести:

- основні засоби (наприклад, земельні ділянки), отримані в оренду (не враховувалися в балансі, складеному за національними стандартами);
- резерви з виведення об'єктів основних засобів з експлуатації;
- умовні зобов'язання;
- резерви по оплаті відпусток;
- умовну первісну вартість необоротних активів.

2) Списати активи і зобов'язання, які не відповідають критерію визнання у МСФЗ:

- нематеріальні активи;
- малоцінні необоротні матеріальні активи;
- малоцінні швидкозношувані предмети;
- витрати на дослідження, ліцензії тощо;
- основні засоби, на які підприємство не має права власності;
- активи, які не надають економічної вигоди.

3) Перекласифікувати статті активів, зобов'язань, компонентів капіталу, що були визнані за П(С)БО, але мають іншу класифікацію відповідно до МСФЗ. До таких статей можуть належати:

- короткострокові депозити (з рядка «Грошові кошти та їх еквіваленти» згідно П(с)БО переносяться до статті «Строкові депозити» згідно МСФЗ);
- сума переоцінки основних засобів (перекласифіковується до складу нерозподіленого прибутку) [61, с.117].

Застосувати вимоги МСФЗ, оцінюючи всі визнані активи і зобов'язання. Так, наприклад, основні засоби, нематеріальні активи й інвестиції в нерухомість можуть оцінюватися за справедливою вартістю.

Фінансові зобов'язання необхідно визнати за амортизованою вартістю, а фінансові активи визнаються за справедливою або амортизованою вартістю.

Усі необхідні коригування на дату переходу здійснюються шляхом перерахунку відповідних статей у кореспонденції з нерозподіленим прибутком. Завершальним кроком є складання Звіту про фінансовий стан, який має відповідати вимогам МСФЗ [56].

Потрібно наголосити, що в Україні у 2013 році в сфері нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку сталися певні зміни. Це стосується затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі НП(С)БО 1). Нове положення отримало статус національного та замінило ряд облікових стандартів, які окремо визначали порядок подання кожної з основних форм фінансової звітності [54,с.189].

Для полегшення трансформації фінансової звітності за МСФЗ наведемо основні суттєві питання, що можуть виникнути при заповненні Балансу (Звіту про фінансовий стан) (таблиця 2.5).

За аналогічною методикою здійснюється заповнення Звіту про фінансові результати.

1) В процесі трансформації фінансової звітності необхідною умовою є здійснення інвентаризації за МСФЗ. На практиці варто у звичайну відомість інвентаризації додати наступні графи: вигода, доцільність (так/ні). І вже на основі цього в майбутньому приймати рішення про перегляд тієї чи іншої статті (віднести в резерв, якщо вона не має реальної цінності, чи залишити для використання, якщо товар (цінність) ліквідний). Як уже зазначалось вище, процесом трансформації повинні займатись не тільки бухгалтерія підприємства, а й спеціалісти відповідних підрозділів (юристи, економісти, технічний персонал). Це варто обов'язково передбачити в наказі по підприємству. Кожну зміну, трансформаційне проведення потрібно фіксувати в Протоколі комісії, який підписують усі члени комісії та завіряє керівник підприємства.

Таблиця 2.5.

Методика заповнення Балансу (Звіту про фінансовий стан) відповідно до МСФЗ

Рядок 1	Стаття 2	Характеристика 3
АКТИВ		
I. Необоротні активи		
1000	Нематеріальні активи	Відображається залишкова вартість НА з урахуванням усіх розбіжностей між П(С)БО 8 та МСБО 38, зокрема щодо порядку нарахування амортизації при вибутті і введенні в експлуатацію;
1001	<i>первісна вартість</i>	Заповнюються так, як і за П(С)БО.
1002	<i>накопичена амортизація</i>	
1005	Незавершені капітальні інвестиції	Відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи.
1010	Основні засоби	Наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, вартість основних засобів, отриманих у довірче управління або на праві господарського відання чи праві оперативного управління, вартість інших необоротних матеріальних активів.
1011	<i>первісна вартість</i>	Заповнюються так, як і за П(С)БО.
1012	<i>знос</i>	
1015	Інвестиційна нерухомість	Інвестиційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності. Регулюється МСБО 40 і П(С)БО 32.
1020	Довгострокові біологічні активи	Відображається справедлива вартість довгострокових біологічних активів. За умови обліку їх за первісною вартістю, наводиться їх залишкова вартість, що включається до підсумку балансу, при цьому у додаткових статтях окремо наводяться їх первісна вартість та сума накопиченої амортизації (у дужках).
1030	Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	При регламентованій формі слід заповнювати ці статті. При формуванні нерегламентованої форми доцільно виокремлювати статтю « Фінансові активи ». МСБО не передбачають виділення інвестицій, які обліковуються за методом участі у капіталі.
1035	інші фінансові інвестиції	
1040	Довгострокова дебіторська заборгованість	- Виділяється в окрему статтю - Включає короткострокову частину <i>витрат майбутніх періодів</i>
1045	Відстрочені податкові активи	Виділяється в окрему статтю, проте заповнюється пізніше, після трансформації усього балансу та визначення податкових різниць по кожній трансформованій статті.
1090	Інші необоротні активи	Може виділятися в окрему статтю, якщо присутні активи, використання яких, як очікується, неможливе протягом дванадцяти місяців з дати балансу.
Оборотні активи		
1100	Виробничі запаси	- Виділяється в окрему статтю - Об'єднує статті <u>1101-1104</u> - Враховуючи особливості діяльності сільськогосподарських підприємств, доцільно поділяти статтю на три групи: запаси, біологічні активи, с/г продукція
1125	Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги:	- Виділяється в окрему статтю - Об'єднує статті <u>1125-1145</u>
1130	Дебіторська заборгованість за розрахунками	- Включає поточну частину <i>витрат майбутніх періодів</i> Уся дебіторська заборгованість відображається у балансі за справедливою вартістю. При розкритті інформації наводиться історична собівартість і сума коригування до справедливої вартості (нарахованого резерву).

1165	Грошові кошти та їх еквіваленти: <i>у національній валюті</i>	Виділяється в окрему статтю - Об'єднує статті 1165-1167
1200	Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	Виділяється в окрему статтю
1190	Інші оборотні активи	- Виділяється в окрему статтю - Передбачає виключення сальдо субрахунку 643 у частині, яка пов'язана з отриманням авансів (з одночасним виключенням цієї суми зі складу отриманих авансових платежів, що у пасиві балансу)
ПАСИВ		
I. Власний капітал		
1400	Зареєстрований капітал	Може бути внесено безпосередньо до трансформованого балансу
1405	Капітал у доцінках	Може бути внесено безпосередньо до трансформованого балансу
1410	Додатковий капітал	Може бути внесено безпосередньо до трансформованого балансу
1415	Резервний капітал	Може бути внесено безпосередньо до трансформованого балансу
1420	Нерозподілений прибуток(непокритий збиток)	- Виділяється в окрему статтю - Збільшується або зменшується в результаті уточнення оцінки інших статей балансу та податку на прибуток - Сума визначається <u>лише після трансформації балансу та звіту про фінансові результати</u> , при цьому беруться до уваги <i>доходи, витрати, податок на прибуток минулих років</i> , визнані в процесі трансформації
1425	Неоплачений капітал	Може бути внесено безпосередньо до трансформованого балансу
1430	Вилучений капітал	Може бути внесено безпосередньо до трансформованого балансу
II. Забезпечення наступних витрат і платежів		
Розділ і статті не заповнюються, суми статей розглядаються як поточні або довгострокові зобов'язання і включаються до відповідного розділу зобов'язань трансформованого балансу.		
III. Довгострокові зобов'язання		
1500	Відстрочені податкові зобов'язання	- Виділяється в окрему статтю, проте заповнюється пізніше, після трансформації усього балансу та визначення податкових різниць по кожній трансформованій статті (МСБО 12).
1510	Довгострокові кредити банків	- Може виділятися в окрему статтю в разі суттєвості даного показника
1515	Інші довгострокові зобов'язання	- В разі суттєвості показників виділяється в окрему статтю - Сюди може бути включена частина суми довгострокових забезпечень майбутніх платежів та доходів майбутніх періодів - Доцільно виділити в окремі статті суттєві види зобов'язань (фін. Оренда, облігації)
IV. Поточні зобов'язання		
1600	Короткострокові кредити банків	- Виділяється в окрему статтю
1610	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	- Об'єднується з іншими статтями відповідно до характеру заборгованості
1690	Інші поточні зобов'язання	- Виділяється в окрему статтю - Передбачає виключення сальдо субрахунку 644 в тій частині, яка пов'язана з наданими авансами (з одночасним виключенням цієї суми зі складу відповідної статті дебіторської заборгованості, що в активі балансу) - Сюди може бути включена частина суми довгострокових забезпечень майбутніх платежів та доходів майбутніх періодів

[53]

Проте фінансова звітність, складена за МСФЗ, включає не лише Баланс підприємства, а й Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів та Звіт про власний капітал. На нашу думку, досить суттєвими та важливими є Примітки до фінансової звітності. Адже саме вони

розкривають усі аспекти як облікової політики, трансформації звітності відповідно до МСФЗ, так й іншої інформації, яка не знаходить свого відображення у попередніх фінансових звітах або потребує додаткового розкриття. На даний час немає чіткої регламентованої форми Приміток до фінансової звітності. Тому, враховуючи вимоги МСФЗ в плані повного розкриття інформації, яка не знайшла свого відображення у Звіті про фінансовий стан (балансі), Звіті про сукупний дохід (звіті про фінансові результати), Звіті про зміни капіталу та Звіті про рух грошових коштів, рекомендовано розкривати інформацію у Примітках за наступною структурою:

Розділ 1.

- Загальна інформація (загальна інформація про підприємство та бізнес).
- Концептуальна основа фінансової звітності (1-ий рік – особливості складання фінансової звітності в перехідний період).
- Перше застосування МСФЗ (різниця та характеристика їх виникнення в Балансі, складеному за П(С)БО та МСФЗ).
- Звірка нерозподіленого прибутку на 31.12.12р. та 31.12.13р., а також прибутку за 2013 рік.
- Затвердження фінансової звітності (Протокол Загальних зборів акціонерів).

Розділ 2. Документ, який містить виключні альтернативні рішення (те, чим та чи інша облікова політика відрізняється від інших).

Розділ 3. Судження. Увага користувачів зосереджується саме на тому місці, де було прийняте (застосоване) судження, а не були використані норми стандартів. Даний розділ подається без цифр.

Розділ 4. Розкриття нових стандартів (який саме стандарт змінився, що саме є поправкою, дата поправки, з якого часу змінено стандарт).

Розділ 5. Рекласифікації та помилки (у 1-му році застосування МСФЗ розділ відсутній).

Розділ 6. Бухгалтерський розділ, де надаються перехресні посилання на статті звітності (наприклад, розшифровка суми до ст. 120 Звіту про фінансові результати).

Розділ 7. Додаткова інформація (обов'язкова).

7.1. Цілі управління капіталом (наводяться свої показники) – розкриття, дотримання встановлених обліковою політикою меж.

7.2. Умовні активи і зобов'язання (непередбачені активи і зобов'язання, позабалансові рахунки). Це активи, які не надають вигоди і переносяться за баланс або зобов'язання у вигляді поручительства, солідарної відповідальності, рішення за судовим процесом.

7.3. Договірні зобов'язання – розкриття договорів, які ще не є об'єктом обліку.

7.4. Ризики: кредитний, ринковий, ризик ліквідності.

7.5. Пов'язані особи.

7.6. Персонал та його винагороди.

7.7. Події після дати балансу.

7.8. Додаткові (добровільні) розкриття (аналіз фінансового стану, політика залучення інвестицій, дані про персонал тощо).

Аналізуючи проблемні питання формування звітних показників при переході на застосування МСФЗ, необхідно відзначити, що вони охоплюють не тільки організаційну, методологічну та нормативно-законодавчу суть облікової частини цього процесу, а й враховують неузгодженості та невідповідності в процесі здійснення аудиту фінансової звітності, складеної згідно з МСФЗ.

Звичайно, що проблемні питання аудиту фінансової звітності згідно МСФЗ потребують окремого та більш розширеного дослідження. Тому ми зупинимось не на методиці аудиту фінансової звітності, а на окремих питаннях, які складають основу протиріч під час проведення самого процесу аудиту. Перш за все слід відзначити, що при першому застосуванні міжнародних стандартів використовується МСФЗ «Перше застосування

міжнародних стандартів фінансової звітності», в якому зазначено той факт, що підприємство, яке застосовує МСФЗ вперше, повинно скласти та формувати фінансову звітність таким чином, як ніби воно завжди використовувало МСФЗ. На практиці це означає, що в примітках до фінансової звітності слід зробити чітке, пряме і беззастережне повідомлення про те, що фінансова звітність відповідає МСФЗ. Це означає, що підприємство має використовувати всі міжнародні стандарти, здійснювати згідно з їх вимогами інвентаризацію щодо визначення, оцінки і розкриття інформації [91].

Фактично у нас склалась дещо парадоксальна ситуація. При проведенні аудиту фінансової звітності за 2012 рік, яка складена вперше за МСФЗ, аудитор керується чинними МСА видання 2010 року, які затверджені рішенням АПУ від 31.03.2011 року в якості національних стандартів. Згідно з вимогами даних МСА, особливо МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» в якому зазначено, що при здійсненні аудиту від аудитора може вимагатися дотримання законодавчих або нормативних вимог. Дані вимоги встановлені рішенням ДКЦПФР від 29.09.2011р. № 1360 (далі – Вимоги). Цими Вимогами передбачається, що аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора) повинен бути складений відповідно до МСА, особливо МСА 200, 50, 510, 705, 706, 800. Важливим і, на нашу думку, основним моментом в даних МСА є те, що аудитор повинен визначитися, яку саме концептуальну основу застосовувало підприємство при формуванні та складанні фінансової звітності. Такою концептуальною основою в нашому випадку можуть бути П(С)БО або МСФЗ. Згідно Закону № 996 від 09.12.2011р., ПАТ, банки, страховики та ряд інших підприємств складають звітність за МСФЗ. Відповідно і нормативні акти Міністерства фінансів України, Національного банку України, Державної служби статистики України підтвердили, що П(С)БО не застосовуються до фінансової звітності тих підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову

звітність за МСФЗ. З іншого боку, наказом Мінфіну № 73 від 07.02.2013р. «Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі НП(С)БО) встановлено, що в якості форм звітності за 2012 рік для МСФЗ використовуються ті, які визначені П(С)БО, а це суперечить вимогам до фінансової звітності в частині ряду обмежень щодо її повноти і порівнянності.

Тобто дане НП(С)БО не внесло ясності щодо можливості правильного вибору підприємством концептуальної основи. Такої ж думки дотримуються і фахівці в наукових статтях фахових економічних видань в тому, що концепція складання фінансової звітності за цим нормативно-правовим актом суперечить концептуальній основі складання такої звітності за МСФЗ.

Відповідно і аудитор стоїть перед невизначеністю та певним ризиком щодо висловлення модифікованої думки про відсутність складеної фінансової звітності вимогам МСФЗ. Не внесли ясність щодо чіткого формулювання та конкретних вимог до аудиторського висновку і деякі роз'яснення та листи – як АПУ, так і НКЦПФР (далі – Комісія). Так, в Рішенні АПУ від 04.04.2013р. № 266/15 схвалено роз'яснення «щодо особливостей формату та змісту аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора) за результатами аудиту річної (за 2012 рік) фінансової звітності при розкритті інформації емітентами цінних паперів за умови обрання емітентом дати переходу 01.01.2012р.», в якому досить змістовно і детально описано, чим і якими законодавчими актами повинні керуватись аудитори, подано аналіз питання визначення концептуальної основи, методики збору достатніх аудиторських доказів, приклад аудиторського висновку, але зазначено, що аудиторам самостійно необхідно визначитись щодо того, що емітенти цінних паперів, для яких є обов'язковим складання фінансової звітності за МСФЗ, використовують для цього форми звітності, визначені П(С)БО, які не в повній мірі відповідають вимогам МСБО 1, і чи приведе зазначена невідповідність структури і змісту фінансової звітності до

модифікації його думки. Іншими словами, весь ризик за висловлення думки в аудиторському висновку (звіті незалежного аудитора) внаслідок неузгодженості між деякими нормативними актами бере на себе аудитор.

Дещо складніші і не конкретизовані вимоги до аудиторського висновку розміщені в листі Голови Комісії Д. Тавелєва керівникам Територіальних органів НКЦПФР, в якому відмічено, що враховуючи перехідний період до застосування МСФЗ 1, аудиторські висновки, що будуть надаватись до НКЦПФР, не будуть містити висловлень про повну відповідність річної звітності за МСФЗ в перехідний період, а будуть лише містити висловлення думки і зазначати моменти, що виконані або не виконані відповідно до вимог МСФЗ. Такі вимоги до формату висловлення думки не повністю збігаються з вимогами, визначеними в МСА, і аудитор знову знаходиться в невизначеному становищі, що, звичайно, впливає і на якість аудиту та його незалежність [29,с.315-317].

Проведений аналіз перших підсумків переходу вітчизняних підприємств на застосування МСФЗ та аудиту фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами, дозволяє зробити такі висновки:

- формування фінансової звітності за міжнародними стандартами шляхом трансформування є об'єктивно правильне, але сама організація цього процесу є трудомісткою та супроводжується труднощами нормативно-правового характеру, фінансовими та кадровими проблемами;
- потребує вирішення проблема узгодженості вимог щодо трансформації і відображення облікових даних у визначених П(С)БО формах звітності;
- існує необхідність розробки методичного забезпечення не лише процесу перехідного періоду і трансформації облікових даних, але і бухгалтерського обліку всієї господарської діяльності згідно міжнародних стандартів;
- вимагає узгодження підхід регулюючих інституцій щодо встановлення вимог до формату аудиторського висновку про підтвердження

даних фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами [17,с.187].

Отже, подальші дослідження мають бути спрямовані на розробку механізму переходу обліку на вітчизняних підприємствах, згідно національних положень бухгалтерського обліку П(с) БО до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку МСБО.

Висновки до розділу 2

За результатами проведених досліджень з питань методики фінансового обліку та звітності за міжнародними стандартами можна зробити такі висновки:

1. Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних функцій, очікуваний строк корисного використання яких є більшим одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

2. Для того, щоб забезпечити якісний, достовірний та оперативний облік запасів необхідно для початку вибрати метод визначення собівартості вибулих запасів, який повинен бути зазначений у наказі про облікову політику підприємства.

3. В міжнародних стандартах бухгалтерського обліку не використовується такий термін як «власний капітал», еквівалентом до нього в зарубіжній практиці є поняття «чисті активи» (net assets).

4. Основними якісними характеристиками фінансових звітів, складених за МСФЗ, є доречність та правдиве подання, яке включає в себе три основні характеристики: повноту звіту, нейтральність та безпомилковість.

5. Впровадження міжнародних стандартів обліку і звітності в Україні полегшить співпрацю вітчизняних підприємств зі світовими торговельними партнерами, і цим самим надасть можливість залучити додаткові іноземні інвестиції.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В ГЛОБАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

3.1. Інформаційне забезпечення аудиту фінансової звітності

Глобалізаційні процеси, що відбуваються у світі, обраний Україною шлях інтеграції у європейську спільноту, не можуть оминати і проблему відповідного реформування контрольного середовища в країні, одним з елементів якого є професійний незалежний аудит [75,с.27].

Інформаційне забезпечення аудиту – невід’ємна складова процесу перевірки, яка дозволяє аудитору повноцінно провести свою роботу. Без наявності відповідної інформації про результати діяльності підприємства не можна сподіватися на отримання об’єктивних даних аудиторської перевірки.

Однотимчасне впровадження нових форм контролю при наявності старих методологічних та організаційних підходів до його різних форм, посилює актуальність наукової розробки єдиної уніфікованої методології та організації професійного аудиту в країні, яка відповідала б викликам процесів глобалізації та інтеграції [80,с.320].

Історично, виникнення аудиту, його першочергове призначення і застосування було зумовлене необхідністю здійснення функцій державного економічного контролю, складовими формами якого на сьогоднішній день є також контрольні перевірки, ревізії та судово-економічні експертизи.

Нині у багатьох розвинених країнах світу існують державні інститути, які застосовують аудит для виконання таких функцій. Наприклад, в Україні це Рахункова палата (РПУ) і Державна фінансова інспекція (ДФІУ); у США – Комісія з цінних паперів і фондового ринку (US Securities Exchange Commission – SEC), Головне бюджетно-контрольне управління (US General Accounting Office – GAO) та ін.

Постійний розвиток і ускладнення соціально-економічних відносин,

способу виробництва, а також науково-технічний прогрес зумовили потребу застосування незалежних аудиторських послуг безпосередньо економічними об'єктами, в якості одного із засобів управлінського контролю – аудиту організацій. Метою такого контролю є утримання організації на вибраній траєкторії розвитку за допомогою порівняння показників діяльності з встановленими критеріями, а також вживання необхідних заходів при відхиленнях [88,с.116].

Сучасна практика аудиту як форми державного економічного контролю та як засобу управлінського контролю організацій зумовлює існування принаймні трьох основних поглядів щодо застосування методів аудиту для реалізації контролю господарської діяльності як: контрольно-ревізійної діяльності; експертно-консультаційної діяльності; поєднання ревізійної та експертно-консультаційної діяльності.

До середини ХХ ст. основною сферою застосування аудиту організацій був бухгалтерський облік і фінансова звітність, що зумовило особливий статус фінансового аудиту з поміж інших видів, а також наслідування його принципів, термінів, стандартів, кодексів професійної етики, правового забезпечення тощо. Зокрема, керуючись стандартами аудиту та етики МФБ, а також переліком послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) відповідно до положень цих стандартів, аудит бухгалтерського обліку і фінансової звітності пропонується розуміти як основну аудиторську діяльність, а інші види та послуги аудиту – як супутні аудиторські послуги.

Використання законодавчої бази України, а також передового світового досвіду дозволяє організувати аудиторську діяльність шляхом використання нормативних документів, що поділяються на три рівні:

- законодавчі акти;
- міжнародні стандарти аудиту та нормативно-інструктивні документи міністерств і відомств України;
- внутрішні нормативно-інструктивні документи, які

використовуються аудиторами на практиці [76,с.189].

З метою регламентації законодавчих актів, міжнародних, вітчизняних стандартів і нормативів та реалізації основних принципів проведення аудиту, відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», Аудиторська палата України (АПУ) розробляє і затверджує національні нормативи аудиту, обов'язкові для дотримання всіма аудиторами.

Система Національних нормативів аудиту України складається із 32 нормативів, згрупованих у дев'ять груп. Кодекс професійної етики аудиторів України разом із Національними нормативами запроваджує:

- морально-етичні принципи аудиту;
- правила проведення аудиту і надання аудиторських послуг [81,с.47].

Стандарти аудиту – це загальні керівні матеріали, що призначені допомагати аудиторам при виконанні професійних обов'язків з аудиту. У них визначені основні принципи діяльності та здійснення аудиторських процедур, а їхньою метою є дотримання загальних правил цієї діяльності.

Згідно з Рішенням АПУ № 290/7 «Про застосування стандартів аудиту та етики» при виконанні завдань з 01 травня 2014 р. в якості національних стандартів аудиту обов'язковим є використання Міжнародних стандартів контролю якості аудиту. Указані стандарти визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методики, а також базові принципи проведення аудиторських перевірок, єдині вимоги до якості та надійності аудиту, якими повинні керуватися всі представники даної професії незалежно від умов, в яких здійснюється аудит. Застосування аудиторських стандартів забезпечує певний рівень гарантій достовірності результатів аудиторської перевірки.

Однак на практиці було зауважено, що для реалізації функції внутрішнього аудиту та побудови внутрішнього контролю за європейським зразком даного набору нормативних актів виявилось недостатньо. При цьому експертна оцінка констатувала недосконалість с точки зору їх практичного застосування багатьох уже прийнятих нормативних актів.

Стандарти аудиту встановлюють загальні правила до його проведення. При цьому тільки аудитор може вирішити, чи потрібно повністю або частково використовувати вимоги того чи іншого стандарту [83,с.91].

Вище згадане ТОВ Тер Аудит у своїй практиці використовує таку нормативну базу:

- Закони
- Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку
- Положення, інструкції, методичне забезпечення
- Кодекси
- Міжнародні стандарти фінансової звітності
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

Зарубіжний досвід свідчить про те, що аудит є обов'язковим атрибутом ринкової економіки будь-якої країни. У зв'язку з тим, що в Україні ринкові відносини стали формуватися значно пізніше, ніж у країнах Заходу, Закон «Про аудиторську діяльність» у нашій державі було прийнято у 1993 році. В інших країнах СНД аудит також розвивається у міру формування засад ринкової економіки, виникнення підприємств недержавної форми власності, приватизації державного майна тощо. Зокрема, в Росії закон про аудит було прийнято лише у 2001 році.

Нині перша редакція Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. зазнала ряду змін і доповнень [72]. В останній його редакції (від 26.05.2011 р.) значно розширено правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, а також закладено підґрунтя і перспективи для створення спеціалізованого нормативно-правового забезпечення для всіх відомих нині і таких, що будуть виникати у майбутньому, видів аудиту, в тому числі аудиту інформаційних технологій. Зокрема, у статті 2 закону допускається здійснення, окрім фінансового аудиту, також й інших видів аудиторської діяльності, що мають регулюватися спеціальним законодавством. У статті 3 закону зазначено, що окрім аудиту (як фінансового контролю організацій) аудиторі (аудиторські фірми) можуть

надавати й інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, перелік яких визначається Аудиторською палатою України відповідно до стандартів аудиту.

Чинний «Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)» затверджено рішенням №182/5 Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. Серед зазначених у ньому видів послуг пов'язані з ІТ-аудитом представлені у групах: «Завдання з надання впевненості» та «Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України «Про аудиторську діяльність».

Зокрема, у групі «Завдання з надання впевненості» послугами, що мають пряме або опосередковане відношення до ІТ-аудиту, є такі: оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту); оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій); оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств».

У групі «Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України «Про аудиторську діяльність» до таких послуг відносяться: консультації з питань системи внутрішнього контролю; консультації з питань застосування інформаційних технологій; консультації з інших питань управління та ведення бізнесу, зокрема консультування з питань вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту), розробка схем документообігу, форм внутрішніх документів і напрямів інформаційних потоків у системі управління; проведення тренінгів, семінарів з питань обліку, оподаткування, правового забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу тощо [71].

Зокрема, у США було прийнято ряд важливих законів й інших нормативних документів, які залежно від їх цільового застосування окремими положеннями звертаються до потреби правового регулювання і контролю впливу використання інформаційних технологій державними та

комерційними організаціями на результати їх діяльності, а також аудиту відповідно (табл. 3.1).

Таблиця 3.1.

Нормативно-правові документи США, які застосовуються як правові засади аудиту інформаційних технологій

Нормативний документ	Застосування
Закон Сарбейнса - Окслі (The Sarbanes-Oxley Act - SOX), 2002 р.	Посилив державне регулювання і контроль господарської діяльності «великого бізнесу» (акціонерних товариств) США, а також аудиторських організацій. Визначив особисту відповідальність менеджменту корпорацій і зовнішніх аудиторів за банкрутства, спричинені їхніми неналежними або незаконними діями. Наклав жорсткі вимоги щодо підготовки фінансової та аудиторської звітності, а також зобов'язав менеджмент корпорацій, окрім щорічного фінансового аудиту, проводити також оцінку ефективності системи внутрішнього контролю.
Закон Гремма - Ліча – Блайлі (The Gramm-Leach-Bliley Act - GLBA), 1999 р.	Стосується сфери фінансів, а саме комерційних банків, інвестиційних банків, страхових компаній, фондових бірж і організацій, які займаються торгівлею цінними паперами. Визначає певні стандарти конфіденційності персональної інформації клієнтів таких установ, і зобов'язує організації проектувати, впроваджувати і забезпечувати достатні контролю для її захисту.
Кодекс федеральних інструкцій, США, розділ 21 - стаття 11 (Title 21 CFR Part 11 of the Code of Federal Regulations), 1997 р.	Взаємодіє з керівництвами Управління у сфері харчування і медикаментів США стосовно питань електронних записів і електронного підпису. У статті 11 визначаються критерії, за якими електронні записи і електронний підпис вважаються достовірними, надійними і еквівалентними фізичним (на паперових носіях).
Закон Клінгера - Коена (Clinger-Cohen Act - CCA), 1996 р.	Зобов'язав усі федеральні агентства США фокусуватися на результатах, яких вони досягають, інвестуючи в інформаційні технології. Вимагає від керівництва кожного агентства побудови процесів, які б гарантували максимізацію віддачі і мінімізацію ризиків від використання ІТ.
Закон «Про портативність і підзвітність страхування здоров'я» (The Health Insurance Portability and Accountability Act - HIPAA), 1996 р.	Стосується галузі медичного обслуговування США (медичних послуг, медичного страхування та ін.). У його другій частині висувається вимога до опублікування національних стандартів щодо інформаційної безпеки операцій з електронними даними стосовно пацієнтів медичних закладів.
Закон «Про практику зовнішньої корупції» (The Foreign Corrupt Practices Act - FCPA), 1977 р.	Відомий насамперед за його двома головними положеннями, одне з яких скеровує контроль за виконанням вимог щодо прозорості і незалежності аудиту до SEC, а інше стосується корупції серед зовнішніх чиновників.

Джерело: таблиця складена на основі [6].

У світовій практиці найбільш відомим із них є Закон «Сарбейнса -

Окслі (The Sarbanes-Oxley Act - SOX)». Його прийняття у 2002 році було реакцією уряду США на всесвітньо відомі скандали 2001-2002 років, пов'язані з фінансовими махінаціями менеджменту корпорацій Enron, Tyco International, Adelphia, Peregrine Systems та WorldCom у змові із зовнішніми аудиторами, які їх обслуговували. Такі події спричинили великі збитки не лише для бізнесу, а й для економіки США в цілому. Статті SOX висувають ряд жорстких вимог як до корпоративного менеджменту, так і до зовнішнього аудиту, зокрема щодо корпоративної відповідальності, аудиторської незалежності, прозорості фінансових транзакцій, складання звітності тощо. З них найбільш важливою для нормативно-правового забезпечення аудиту є стаття 404 «Оцінка системи внутрішнього контролю (Management Assessment of Internal Controls)», яка вимагає від менеджменту корпорацій проводити обов'язковий зовнішній аудит їх системи і процедур внутрішнього контролю перед підготовкою щорічної фінансової звітності.

У статті 404 SOX зазначається, що менеджмент організації несе особисту відповідальність за впровадження і підтримку ефективної системи та процедур внутрішнього контролю, і що завданням зовнішнього аудиту є оцінка рівня їх ефективності, надійності і достатності для формування незалежної думки стосовно достовірності інформації, поданої у фінансовій звітності.

Прийняття Закону SOX мало вагомий вплив на практику аудиту в США в цілому, оскільки ним було ініційовано створення «Наглядової ради за веденням фінансової звітності публічних компаній (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB)», з метою контролю, регулювання, перевірки та застосування дисциплінарних заходів до аудиторських організацій, які діють як аудиторів публічних організацій. Цим було скасовано, існуючу до цього, саморегульованість аудиторської діяльності у США.

Вимоги SOX поширюються не лише на американські акціонерні товариства, але також на: іноземні корпорації, які проходять лістинг на

біржах США; іноземні організації, чия діяльність чинить значний вплив на американські організації, які проходять лістинг на біржах США; іноземні організації, які мають (або планують) ділові зв'язки з урядовими організаціями США; іноземні організації зі значним об'ємом операцій на території США; іноземні організації, які планують процес злиття або поглинання з організацією, яка проходить лістинг на біржах США; а також на філіали американських організацій за кордоном. Дія закону не розповсюджується на приватні підприємства [92,с.8-9].

В аудиторській практиці Великобританії застосовуються нормативні документи, схожі за змістом і застосуванням із Законом США SOX. Найбільш відомим із них є «Комбінований кодекс принципів належного управління і кодекс найкращого досвіду (The combined code Principles of good governance and code of best practice)». Він висуває до акціонерних товариств, які проходять лістинг на Лондонській фондовій біржі (London Stock Exchange) і до зовнішніх аудиторів схожі із Законом Сарбейнса - Окслі, вимоги, зокрема щодо необхідності проведення аудиту системи і процедур внутрішнього контролю корпорацій.

У Південно-Африканській Республіці для схожих із SOX цілей застосовують серію нормативних документів King (I, II, III). На вимогу уряду цієї країни з липня 2010 року акціонерні товариства, які проходять лістинг на Йоганнесбургській фондовій біржі у Південно-Африканській Республіці (South Africa's JSE Securities Exchange), мають виконувати вимоги Кодексу принципів управління Південно-Африканської Республіки (Code of Governance Principles for South Africa - King III), які є схожими із тими, що висуваються у Законі Сарбейнса - Окслі. Додатково King III рекомендує менеджменту корпорацій складати фінансову звітність у відповідності із керівними принципами Глобальної звітної ініціативи (Global Reporting Initiative's Sustainability Reporting Guidelines).

Інші розвинені країни світу, такі як Канада, Австралія, Японія і країни-члени Європейського Союзу (ЄС), теж мають ряд законів й інших

нормативно-правових документів на рівні спеціального регулювання аудиторської діяльності, які схожі за змістом і застосуванням із тими, що діють у США [88,с.273-274].

Таким чином, можна констатувати, що практичне використання міжнародних норм аудиту та національної нормативної бази, а також внутрішніх стандартів окремих підприємств та організацій створює передумови вдосконалення якості перевірок, а також достовірність бухгалтерського обліку та звітності.

У результаті здійснення заходів щодо реформування системи Державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК), зокрема внутрішнього аудиту, з метою вдосконалення організаційної та методичної основи проведення внутрішнього аудиту було прийнято і реалізовано низку нормативних документів.

У таких умовах та зважаючи на європейські орієнтири в геополітичному курсі України, особливої актуальності набуває врахування досвіду країн ЄС у формуванні належної нормативно-правової бази в сфері внутрішнього аудиту в державному секторі України. Виходячи з проведеного аналізу досвіду цих країн слід звернути увагу на певні параметри, які необхідно використати при реформуванні системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. Нормативно-правову базу слід розробити у відповідності до чітко затвердженої організаційної структури у системі задіяних державних органів [36].

В Україні, на відміну від найбільш розвинених країн світу, нормативно-правове забезпечення аудиту спеціального призначення може бути застосоване лише для опосередкованого правового обґрунтування тих або інших заходів аудиту (табл. 3.2.).

Спеціальне нормативно-правове забезпечення аудиторської діяльності в Україні

Тип документів	Назва документів
Закони України	«Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. №514-VI; «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 р. №3480-IV; «Про банки і банківську діяльність» від 16.06.2000 р. №2121-III; «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.99 р. №996-XIV; «Про страхування» від 07.03.96 р. №85/96-ВР; «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. №1576-XII та ін.
Підзаконні нормативні акти	Рішення ДКЦПФР «Про затвердження Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку» від 19.12.2006 р. №1528; розпорядження Держфінпослуг України «Про затвердження Порядку ведення реєстру аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ» від 19.02.2004 р. №86; постанова Правління НБУ «Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України» від 30.12.98 р. №566; наказ Фонду державного майна України «Про затвердження Методичних роз'яснень стосовно здійснення аудиторських перевірок фінансового стану підприємств, що приватизуються» від 03.08.95 р. №998 та ін.
Нормативні акти Аудиторської палати України	«Методичні рекомендації аудиторам на випадок залучення їх до процесуальних дій в якості свідків, експертів або спеціалістів»; «Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні»; «Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)» та ін.

Джерело: таблиця складена на основі [95].

Отже, на даному етапі нормативно-правова база внутрішнього аудиту охоплює аспекти, які необхідні для ефективного здійснення даної функції, не в повній мірі. Це потребує, з одного боку, удосконалення вже існуючих актів, а з другого – прийняття нових нормативних документів, які надади б можливість ефективної реалізації завдань внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю. А це, своєю чергою, свідчить про необхідність постійного вдосконалення нормативно-правових актів. Реалізація вказаних

заходів надасть можливість підвищити рівень теоретичних, організаційних, методологічних та методичних аспектів аудиту та аудиторської діяльності [95].

Тому, для того, щоб досягти оптимального функціонування нормативно-правової бази діяльності суб'єктів аудиту та для покращення їх організаційно-правового забезпечення, зокрема і внутрішнього аудиту, сьогодні все більш значущої ролі набуває реалізація таких заходів:

- забезпечення доведення чисельності внутрішніх аудиторів в органах виконавчої влади до оптимального рівня;

- виведення із внутрішнього аудиту функцій діяльності запобігання та протидії корупційним правопорушенням;

- підготовка методичних рекомендацій до зауважень, поданих в аудиторському звіті, які необхідні для доопрацювання внутрішніх документів;

- проведення планової роботи і реалізація відбору об'єктів аудиту з урахуванням критеріїв оцінки ризиків;

- у відповідності до Стандартів внутрішнього аудиту, контроль виконання планів діяльності повинен бути реалізований відділом внутрішнього аудиту підприємства;

- забезпечення встановлення порушень фінансово-бюджетної дисципліни, а також, зокрема, виявлення їх причин;

- дослідження проблеми вдосконалення організаційно-правового забезпечення внутрішнього аудиту, механізму його реалізації, а також нормативне закріплення чіткої процедури моніторингу впровадження цих рекомендацій.

3.2. Організація аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання.

В економічно розвинених зарубіжних країнах внутрішньому аудиту

приділяється така ж пильна увага як і зовнішньому. Проте, якщо становлення зовнішнього аудиту в Україні відбулося, то вітчизняний внутрішній аудит і в професійному, і в законодавчому, і в інституціональному аспектах сьогодні перебуває ще в «зародковому» стані. На сьогоднішній день в Україні відсутня достатня кількість наукових та методичних розробок, присвячених внутрішньому аудиту. У той же час на практиці підсилюється взаємодія зовнішнього та внутрішнього аудиту. Основною причиною такого зближення є необхідність виконання вимог професійних стандартів зовнішніми аудиторами при проведенні аудиту фінансової звітності, а саме переглянутий у 2013 році МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» (далі МСА 610) [14,с.19].

В умовах ринку змінюються економічні та організаційні умови функціонування підприємств, що приводить до виникнення об'єктивних факторів, які викликають ускладнення завдань управління. Умовою ефективного управління підприємствами є забезпечення органів управління потрібною інформацією для прийняття оптимальних економічних рішень. Система внутрішнього аудиту повною мірою може виконати це завдання.

Внутрішній аудит – це спосіб незалежної оцінки ефективності діяльності організації й органів її керування.

Значна кількість підприємств створює підрозділи внутрішнього аудиту як частину структур внутрішнього контролю та управління. Цілі та обсяг діяльності підрозділу (відділу, служби) внутрішнього аудиту (далі СВА), характер його відповідальності та його організаційний статус, враховуючи повноваження і підзвітність підрозділу, широко варіюються та залежать від розміру і структури суб'єкта господарювання і вимог управлінського персоналу та стосовно тих, кого наділено найвищими повноваженнями [7,с.283].

У суб'єкта господарювання можуть бути працівники, які виконують процедури, подібні до тих, що здійснюються СВА. Проте, якщо вони не виконуються об'єктивним і компетентним підрозділом підприємства, який

повинен застосовувати систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості, такі процедури вважатимуться процедурами внутрішнього контролю і отримання доказів стосовно ефективності цих заходів контролю буде частиною дій аудитора у відповідь на оцінені ризики, визначені МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики». МСА висувають відповідні вимоги до аудиторів, які наводимо в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3.

Вимоги МСА щодо використання роботи внутрішніх аудиторів

Вимога	Зміст	Параграф
Оцінка підрозділу внутрішнього аудиту	Визначити, чи можна використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту для цілей аудиту, оцінюючи: а) обсяг, в якому організаційний статус і відповідні політики та процедури підрозділу внутрішнього аудиту підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів; б) рівень компетентності підрозділу внутрішнього аудиту; в) чи застосовує підрозділ внутрішнього аудиту систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості.	Д10-Д14
Визначення характеру та обсягу, в якому можна використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту	Розглянути (як основу для визначення ділянок та обсягу, в якому можна використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту) характер і обсяг виконаної роботи або роботи, яку планує виконати підрозділ внутрішнього аудиту, та її доречність для загальної стратегії та плану аудиту.	Д15-Д17
	Здійснити всі значущі судження в завданнях з аудиту і, щоб не допустити неналежного використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту, планувати не значне використання роботи підрозділу, а більше роботи безпосередньо зовнішнім аудиторам.	
	Оцінити, чи приведе в сукупності використання роботи підрозділу внутрішнього аудиту в запланованому обсязі до достатньої участі зовнішнього аудитора в аудиті, за умови його одноособової відповідальності за висловлену аудиторську думку	Д15-Д22
	Повідомити, як аудитор планує використати роботу підрозділу внутрішнього аудиту в межах повідомлення тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про загальний огляд запланованого обсягу та часу аудиту відповідно до МСА 260	Д23

Джерело: таблиця складена на основі [3].

Цілі зовнішнього аудитора, якщо у суб'єкта господарювання є СВА і зовнішній аудитор планує використати її роботу для модифікації характеру, часу чи зменшення обсягу процедур аудиту, які має виконувати

безпосередньо зовнішній аудитор, такі:

а) визначити, чи можна використати роботу СВА, якщо так, то на яких ділянках і в якому обсязі;

б) визначити, чи є робота достатньою для цілей аудиту у разі використання роботи СВА.

Особливості планування діяльності служби внутрішнього аудиту індивідуальні для кожного суб'єкта господарської діяльності. Саме тому ефективність діяльності служби внутрішнього аудиту безпосередньо залежить від того, на скільки грамотно сплановано роботу внутрішніх аудиторів, складено загальний план і програми проведення аудиторських перевірок.

Аудиторська фірма при проведенні зовнішнього аудиту повинна сформулювати судження про діяльність внутрішнього аудиту, що необхідне для планування, ефективного проведення аудиторської перевірки, належної організації і визначення послідовності аудиторських процедур, створення передумов для наступного контролю за процесом аудиту. Тобто, зовнішній аудитор повинен отримати достатнє розуміння функціонування системи внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання з метою забезпечення якісного планування і розробки ефективного аудиторського підходу та створення необхідних умов для висловлення об'єктивної незалежної думки аудитора щодо перевіреної ним фінансової звітності. Для оцінки доцільності використання результатів роботи внутрішніх аудиторів необхідно усвідомлювати різницю між аудитом незалежним і аудитом внутрішнім, та що в них є спільного.

Зовнішній аудитор повинен визначити, чи можна використати роботу СВА для цілей аудиту. Оцінюванню підлягають певні аспекти, визначені безпосередньо МСА 610. Оцінювання об'єктивності внутрішніх аудиторів полягає у здатності виконувати завдання, не допускаючи упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу інших осіб з метою нехтування професійними судженнями [13,с.119].

Оцінювання рівня компетентності СВА проводиться в межах набуття та підтримання знань і навичок підрозділу в цілому на рівні, потрібному для забезпечення можливості виконувати доручені завдання ретельно і відповідно до застосовних професійних стандартів

Варто усвідомлювати, що організаційний статус і відповідні політики та процедури, які надають вагоме підтвердження об'єктивності внутрішніх аудиторів не можуть компенсувати відсутність достатньої компетентності підрозділу внутрішнього аудиту. Однаковою мірою високий рівень компетентності не може компенсувати недостатність сприяння організаційного статусу та політик і процедур об'єктивності.

Зовнішній аудитор не повинен використовувати роботу СВА, якщо він визначає, що організаційний статус і відповідні політики та процедури СВА недостатньо сприяють об'єктивності внутрішніх аудиторів; підрозділ немає достатньої компетентності або підрозділ не застосовує систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості [70].

Дійшовши висновку щодо доцільності використання роботи СВА, аудитор має визначити характер та обсяг цього використання. По-перше, слід з'ясувати, чи відповідає запланований характер і обсяг роботи СВА загальній стратегії та плану аудиту, які розробив зовнішній аудитор. Також слід враховувати, що значні ризики вимагають особливого аудиторського розгляду і тому спроможність зовнішнього аудитора використовувати роботу СВА щодо значних ризиків обмежуватиметься процедурами, які передбачають обмежене судження. Якщо ризик суттєвого викривлення не є низьким, то використання лише роботи СВА недоречно, бо це не дасть змоги зменшити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня. Тобто, деякі процедури необхідно виконувати безпосередньо зовнішнім аудиторам.

Таким чином, більшість процедур, які потребують професійного судження, має виконувати безпосередньо зовнішній аудитор, виходячи з того, що саме він несе відповідальність за висловлену аудиторську думку. До них належать:

- оцінка ризиків суттєвого викривлення;
- оцінка достатності виконаних тестів;
- оцінка прийнятності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності;
- оцінка суттєвих облікових оцінок;
- оцінка достатності розкриття інформації в фінансовій звітності та інших питань, які впливають на звіт аудитора [74,с.332].

Приклади процедур, що можуть виконувати внутрішні аудитори в межах аудиту фінансової звітності, наведено в МСА 610:

- тестування ефективності функціонування заходів контролю;
- процедури по суті, які стосуються обмеженого судження;
- спостереження за інвентаризацією;
- простеження операцій в інформаційній системі, доречній для фінансової звітності;
- тестування дотримання регуляторних вимог;
- аудити чи огляди фінансової інформації дочірніх підприємств, які не є компонентом, значущим для групи (з урахуванням вимог МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів»)).

Використання зовнішнім аудитором роботи внутрішнього аудитора передбачає тісну взаємодію між ними. Послідовність дій у межах такої співпраці може бути такою:

1. обговорення проводяться через визначені інтервали часу протягом усього періоду;
2. зовнішній аудитор поінформований про відповідні внутрішні аудиторські звіти і має доступ до них та обізнаний із будь-якими суттєвими питаннями, які стали відомі внутрішнім аудиторам і які можуть вплинути на роботу зовнішнього аудитора;
3. зовнішній аудитор інформує внутрішніх аудиторів про будь-які суттєві питання, які можуть вплинути на діяльність підрозділу внутрішнього

аудиту [73,с.12].

Ефективна співпраця зовнішніх аудиторів із внутрішніми передбачає безпосереднє спілкування та обмін інформацією. МСА визначає певні риси такого спілкування:

- робота внутрішніх аудиторів певним чином впливає на характер, час та обсяг процедур зовнішнього аудитора, тому для координації відповідної діяльності необхідно попередньо узгодити з внутрішніми аудиторами: час роботи; характер виконаної роботи; обсяг аудиту; суттєвість фінансової звітності в цілому (та, якщо це доцільно, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації) і суттєвість результатів; запропоновані методи формування вибірки (відбору статей та обсяги вибірки); документування виконаної роботи; процедури огляду та обліку;

- процедури аудиту зовнішнього аудитора щодо основної роботи СВА в цілому, які він планує використати, надають основу для оцінки загальної якості роботи СВА та об'єктивності її виконання [79, с.361].

Якщо зовнішній аудитор прийняв рішення використати результати конкретної роботи внутрішніх аудиторів, то необхідно визначити її достатність для цілей зовнішнього аудитора. Чинники впливу на визначення достатності роботи внутрішніх аудиторів для цілей аудиту узагальнюють оцінку СВА та результатів проведеної роботи.

Процедури, які може виконати зовнішній аудитор для оцінки якості виконаної роботи і висновків, отриманих СВА, крім повторного виконання, охоплюють таке:

- 1) запити відповідним працівникам підрозділу внутрішнього аудиту;
- 2) спостереження процедур, виконуваних підрозділом внутрішнього аудиту;
- 3) огляд робочих програм і робочих документів підрозділу.

Характер, час та обсяг виконаних процедур аудиту щодо конкретної роботи внутрішніх аудиторів залежатимуть від судження зовнішнього

аудитора про ризик суттєвого викривлення, оцінки діяльності СВА підрозділу та оцінки конкретної роботи внутрішніх аудиторів. Такі процедури аудиту можуть містити:

- 1) аудит уже перевірених внутрішніми аудиторами статей (повторне виконання)
- 2) перевірку інших подібних статей;
- 3) спостереження за виконанням процедур внутрішніми аудиторами [79,с.363].

Повторне виконання являє собою незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю підприємства.

Мета такої процедури – одержати підтвердження (виявити відхилення) раніше отриманого менеджментом результату (висновку, рішення), використовуючи ті ж вихідні дані. Одночасно з підтвердженням (не підтвердженням) результату проводиться й перевірка самої процедури (алгоритму) розрахунків. Ця процедура має досить високий ступінь доказовості, особливо у разі виявлення невідповідностей, відхилень, обману або помилки. За допомоги повторного проведення процедур аудиту, що застосовувалися під час складання й подання фінансової звітності, а також звірки споріднених типів та шляхів застосування однієї й тієї самої інформації, аудитор може визначити, чи облікові записи внутрішньо послідовні та чи узгоджуються вони із фінансовою звітністю.

Процедура повторного виконання доречна з метою підтвердження правильності висновків, здійснених СВА. Зазвичай проводять перевірки статей, вже перевірених СВА. Повторне виконання надає переконливіші докази стосовно достатності роботи СВА порівняно з іншими процедурами, які зовнішній аудитор може виконувати. Якщо це неможливо виконати, такої самої мети можна досягти шляхом перевірки достатньої кількості інших статей, фактично неперевірених СВА.

МСА рекомендує зосередити повторне виконання на тих аспектах,

щодо яких СВА застосовував більше суджень під час планування, виконання та оцінки результатів аудиторських процедур, та на аспектах підвищеного ризику суттєвого викривлення.

Зовнішній аудитор повинен документально оформити результати тестування та дати свою оцінку діяльності СВА. Оцінка конкретної роботи СВА включає також аналіз адекватності змісту цієї роботи.

Результати внутрішнього аудиту мають значення для підвищення конкурентоспроможності господарюючих суб'єктів та ефективності їх бізнесу; впровадження ефективного менеджменту та контролю; розвитку інвестиційних процесів; забезпечення впевненості та підвищення довіри інвесторів.

Ефективно діюча СВА підприємства підвищує ступінь надійності системи внутрішнього контролю підприємства та є важливим фактором при оцінці зовнішніми аудиторами аудиторського ризику та системи внутрішнього контролю, що в свою чергу впливає на суттєве зменшення обсягу процедур аудиту, які мають бути виконані зовнішніми аудиторами. Правильно сплановані підходи до проведення цих робіт дозволяють зменшити трудомісткість затрачуваного часу та професійно обґрунтувати думку зовнішнього аудитора стосовно оцінки роботи внутрішніх аудиторів [93,с.46-47].

Для того, щоб визначити чи об'єктивно складена фінансова звітність, аудиторіві необхідно зібрати достатньо доказів. Процес накопичення аудиторських доказів залежить від організації аудиту, а саме: визначення мети, оцінки ризику, обґрунтування програми і визначення належних процедур.

Аудиторська перевірка фінансової звітності ґрунтується переважно на вибірковому обстеженні і не передбачає суцільного вивчення всіх статей фінансової звітності. Важливим питанням організації аудиту є отримання репрезентативної вибірки. Висновок аудитора надає впевненість користувачам цієї звітності про її достовірність.

Автори, які досліджували питання вибірових обстежень в аудиті, не виробили єдиної стратегії щодо репрезентативності вибірки. Не надають її і МСА, які рекомендують аудиторам використовувати професійний досвід, щоб визначити ризик ефективності вибіркової перевірки.

Для ефективної організації вибірових обстежень в аудиті фінансової звітності потрібно вирішити такі завдання:

- обґрунтувати оцінку ризику вибірки;
- визначити основні стадії вибірки;
- обґрунтувати методи аудиторської перевірки.

Згідно з МСА, ризик вибірового методу визначається, виходячи із загальної формули аудиторського ризику:

$$AP=BP \times PK \times PH \quad (1),$$

де AP – аудиторський ризик;

BP – власний ризик, притаманний діяльності підприємства;

PK – ризик контролю;

PH – ризик невиявлення.

У свою чергу, ризик невиявлення може складатися з ризику вибірового методу (PBM) та ризику того, що інші незалежні тести, не пов'язані з вибіркою ($PIHT$), не зможуть виявити суттєвих помилок. Отже, ризик вибірового методу означає, що аудитор може дійти іншого висновку на основі вибірки, ніж тоді, коли б він перевіряв сукупність повністю. Виходячи з цього, формула визначення аудиторського ризику набуває такого вигляду:

$$AP=BP \times PK \times PBM \times PIHT \quad (2),$$

Звідси ризик вибірового методу можна визначити так:

$$PBM = \frac{AP}{BP \times PK \times PIHT} \quad (3)$$

Враховуючи те, що основними процедурами при вибіровому дослідженні є тести контролю та тести по суті, розгорнуту формулу розрахунку аудиторського ризику доцільно представити як:

$$AP=BP \times PK \times PBTk \times PBPc \times PIHT \quad (4),$$

де *PВТК* – ризик вибірки при здійсненні тестів контролю;

PВПС – ризик вибірки при застосуванні перевірок по суті.

При виборі елементів, які перевіряються, необхідно сформулювати репрезентативну вибірку шляхом відбору елементів, які мають характеристики, типові для генеральної сукупності. На стадії перевірки відібраних елементів проводиться аудиторська перевірка відповідно до визначених цілей.

Від оцінки ризику вибірових досліджень залежить обґрунтування програми аудиту, визначення видів та кількості аудиторських процедур. Процес розробки програми може здійснюватись різними способами. Міжнародний досвід складання програм аудиту виділяє два основних способи організації програм аудиту: за циклами або за класифікацією фінансової звітності [33,с.21-23].

У літературних джерелах є різні підходи до формування програм аудиту. Одні автори вважають, що розробку програм аудиту потрібно здійснювати за циклами, інші – за класифікацією фінансової звітності. Більшість науковців розглядають завдання аудиту та розробку програм змішано, тобто як за циклами, так і за класифікацією фінансової звітності.

Окремі автори додержуються певного напрямку, зокрема Філіп Л. Дефліз, Г. Р. Дженік та ін. виділяють три основні цикли ділової активності: цикл одержання доходу, цикл покупки, цикл виробництва.

Е. А. Аренс, Дж. К. Лоббек вважають, що програма аудиту зазвичай розробляється за трьома сегментами: перевірка операцій, аналітичні процедури і перевірка окремих елементів сальдо. Кожен із сегментів, в свою чергу, розглядається за циклами господарських операцій і за окремими рахунками [69,с.33].

Аудит фінансової звітності здійснюється шляхом поділу звітності на окремі елементи. Узагальнюючи вимоги до підготовки фінансової звітності, модель аудиту фінансової звітності можна представити у вигляді блоків:

форми фінансової звітності, елементи фінансової звітності, критерії (твердження) фінансової звітності (Рис. 3.1).

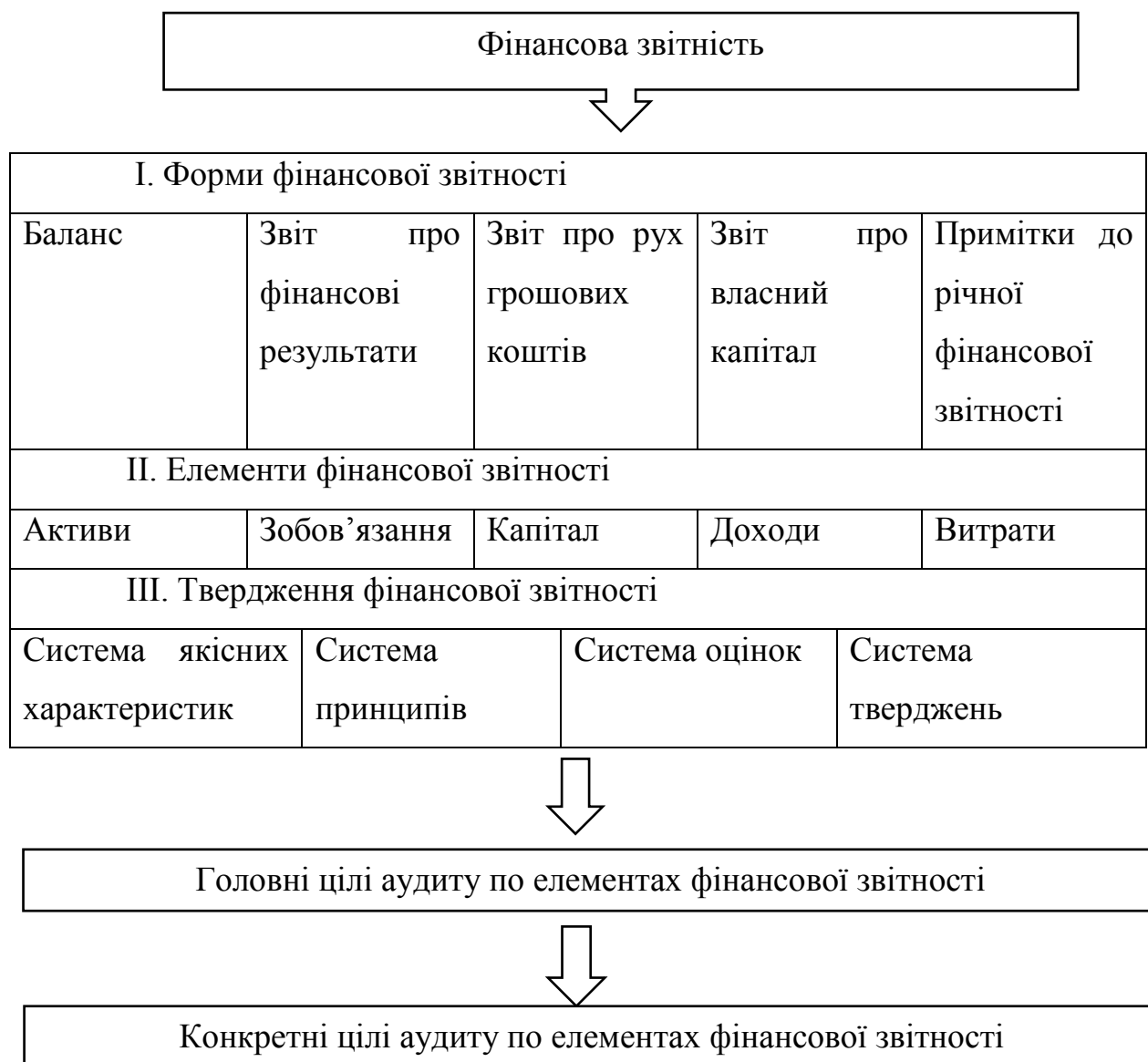


Рисунок 3.1. Модель аудиту фінансової звітності

Для перевірки достовірності статей фінансової звітності МСА рекомендують проводити збір доказів за наступними твердженнями: існування, права і обов'язки, виникнення, повнота, оцінка, вимірювання, подання і розкриття. Аудиторськими процедурами по суті, на рівні тверджень, є: тести сальдо по рахунках і тести операцій по рахунках (табл. 3.4.).

Процедури аудиту по суті на рівні тверджень фінансової звітності

Твердження	Тестування операції по рахунках	Тестування залишків на рахунках
Існування	Операції і події відбулися й стосуються економічного суб'єкта	Активи, зобов'язання існують на певну дату
Права та обов'язки	-	Активи або зобов'язання відносяться до даного суб'єкта на визначену дату
Виникнення	Операції і події відображені у відповідному звітному періоді	-
Повнота	Відображені всі операції і події	Відображені всі активи і зобов'язання
Оцінка	-	Активи і зобов'язання відображаються за відповідною балансовою вартістю
Вимірювання	Операції і події господарської діяльності обліковуються у відповідній сумі, а дохід і витрати відносяться до відповідного періоду	-
Подання і розкриття	Суми, які стосуються відображених у звітності операцій та подій, відображені належним чином	Стаття розкривається, класифікується і характеризується відповідно до застосованих основ фінансової звітності

Джерело: таблиця складена на основі [74,с.332].

Визначення процедур збору аудиторських доказів по суті на рівні тверджень дозволить отримати достатні і відповідні докази незалежно від того, яка форма звітності перевіряється.

За результатами проведених досліджень з питань організації аудиту фінансової звітності можна зазначити:

– система заходів щодо врегулювання організації аудиту фінансової звітності дасть можливість підвищити ефективність аудиторських перевірок та рівень впевненості до достовірності фінансової звітності;

– застосування моделі аудиту фінансової звітності дозволить дотримуватись послідовності процесу проведення перевірки елементів фінансової звітності;

– доцільно для оцінки вибіркового дослідження проведення аудиту фінансової звітності застосовувати розгорнуту формулу аудиторського ризику;

– пріоритетним при розробці програм аудиту є визначення процедур збору аудиторських процедур по суті на рівні тверджень [74,с.337].

3.3. Методика аудиту фінансової звітності в комп'ютерному середовищі.

В умовах сучасного етапу розвитку людства, який отримав назву «інформаційне суспільство», усе більшого значення для конкурентоспроможності економічних об'єктів набувають інформаційні технології (ІТ) та їх застосування в системі управління для підвищення ефективності господарської діяльності. Це зумовлює поглиблення інформатизації господарських процесів і, відповідно, збільшення частки ІТ-витрат у бюджетах організацій.

Разом із тим, поглиблення інформатизації господарських процесів та зростання складності ІТ-середовища організацій дедалі частіше є причиною ряду недоліків, які можуть мати різноманітні негативні наслідки для бізнесу. Найбільш значущими з них є такі: поглиблення «залежності» бізнесу (результатів господарської діяльності) від застосування інформаційних технологій; складність і низька ефективність управління ІТ-середовищем; наявність економічного ризику, що пов'язаний із використанням інформаційних технологій та ін.[32, с.314]

За таких умов дедалі більшого значення для результативності діяльності економічних об'єктів набуває ефективна система управління інформаційними технологіями, мета побудови якої полягає у забезпеченні відповідності стану ІТ-складової організації моделі бізнесу та зовнішньому середовищу.

Нині ця проблематика активно досліджується за багатьма напрямками

інформаційного менеджменту, одним із яких є «аудит інформаційних технологій» або «ІТ-аудит», інтерес до якого постійно зростає. Цей вид аудиту організацій є результатом поєднання досвіду і знань, а також важелів правового контролю і професійного регулювання у сфері аудиторської діяльності з кращими теоретичними та прикладними розробками у сфері інформаційного менеджменту [19,с.56].

З погляду методологічного розвитку аудит організацій пройшов три етапи: підтверджуючий (перевірка достовірності облікових записів); системно-орієнтований (перевірка ефективності управління і внутрішнього контролю об'єкта аудиту); ризико-орієнтований (перевірка ефективності управління і внутрішнього контролю об'єкта аудиту з урахуванням впливу економічних ризиків).

Орієнтація аудиту організацій на управління економічним ризиком, або бізнес-ризиком та ефективністю внутрішнього контролю об'єктів аудиту була зумовлена такими наслідками розвитку світової економіки та науково-технічного прогресу як: посилення ринкової конкуренції, зростання складності процесів і технологій бізнесу, глобальна комп'ютеризація та інформатизація господарських процесів тощо.

Зазначені вище й інші фактори дедалі частіше є джерелом різноманітних економічних ризиків у бізнес-середовищі, зокрема, шахрайства, саботажу, операційних помилок та інших неналежних та незаконних дій і подій. У зв'язку з цим, нині організації для розв'язання управлінських задач, пов'язаних із необхідністю зниження впливу таких ризиків на різноманітні аспекти господарської діяльності, вдаються до застосування в системі управління не лише фінансового аудиту, а й інших видів аудиту організацій, наприклад: аудиту податків, аудиту персоналу, аудиту маркетингу, аудиту логістики, операційного аудиту, аудиту ефективності, правового аудиту й інших [5,с.62].

Одним із таких ризико-орієнтованих видів аудиту організацій, який нині набуває дедалі більшого значення і застосування в системі управління

економічними об'єктами, зокрема, як ефективний інструмент інформаційного менеджменту є аудит інформаційних технологій (ІТ-аудит).

Концепція ІТ-аудиту зародилась у 1960-х роках і донині значно еволюціонувала. Спочатку вона була відомою під назвою «Аудит у середовищі електронної обробки даних» або «EDP-аудит» (Electronic Data Process – EDP Auditing) і стосувалась безпосередньо аспектів проведення аудиту інформації (фактів) щодо господарської діяльності організацій на електронних носіях. Потреба у такому аудиті зростала відповідно до усе більш активного впровадження різноманітних ІТ у бізнес. Тобто, по мірі зростання рівня автоматизації і комп'ютеризації господарських процесів, аудитори дедалі більше потребували застосування спеціальних методів і знань для належного виконання аудиторських процедур у середовищі електронної обробки даних організацій.

Сутність EDP-аудиту визначалась як процес збору й оцінювання доказів для визначення чи захищає комп'ютерна система організації інші її активи, чи забезпечує цілісність даних, а також чи є достатньо ефективним й економічним її використання для досягнення цілей бізнесу.

Впровадження комп'ютерних технологій у системи аудиту докорінно змінили спосіб збереження даних, користування та управління ними. До середини 1960-х рр. професійний аудит все ще був аудитом без застосування комп'ютерної техніки. У той час широко застосовувались мейнфреймові комп'ютери, проте досить обмежена кількість людей володіли необхідними знаннями і навичками їх програмування. Вперше комп'ютеризовану систему аудиту було застосовано компанією «Дженерал Електрик» (General Electric), США у 1954 р.

З появою у середині 1960-х рр. нових, менших і дешевших комп'ютерів значно зросло використання інформаційних технологій організаціями, що відповідно зумовило потребу наблизити концепцію EDP-аудиту до бізнесу. Це обумовило необхідність створення і подальшого розвитку різноманітних видів спеціалізованого аудиторського програмного

забезпечення.

У 1968 р. Американський інститут дипломованих публічних/громадських аудиторів (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), за участю «Великої вісімки» професійних аудиторських організацій (нині «Велика четвірка»: Ernst & Young, Price Water House Coopers, Deloitte & Touche, KPMG), розробив та опублікував практичне керівництво – «Аудит і середовище електронної обробки даних» (Auditing & EDP). Воно включало керівні принципи і рекомендації щодо проведення та документування EDP-аудиту, а також приклади проведення внутрішніх управлінських перевірок.

Наприкінці 1960-х рр., фахівцями у сфері EDP-аудиту було створено Асоціацію EDP-аудиторів (Electronic Data Processing Auditors Association – EDPAА), метою діяльності якої було розроблення керівництв, процедур і стандартів з EDP-аудиту.

У 1977 р. цією організацією було опубліковано перше видання – «Контрольні об'єкти/цілі» (Control Objectives). Ця публікація і подальші її видання відомі нині під назвою «Контрольні об'єкти/цілі для інформаційних і пов'язаних із ними технологій» (Control Objectives for Information and related Technology – COBIT®). Нині це керівництво є одним із основних стандартів «de-facto» (еталонів) у практичному середовищі ІТ-аудиту, загальноприйнятою агрегацією об'єктів/цілей контролю ІТ-середовища організацій.

У 1994 р. організація EDPAА змінила свою назву на «Асоціація аудиту і контролю інформаційних систем» (Information Systems Audit and Control Association – ISACA) [86,с.164-166].

Нині, крім ISACA, теоретичними і прикладними розробками у сфері ІТ-аудиту займаються ряд інших організацій (міжнародних, державних, професійних). До числа найбільш відомих і значимих слід віднести:

✓ Міжнародну федерацію бухгалтерів (International Federation of Accountants – IFA);

- ✓ Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю (The International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI);
- ✓ Міжнародну організацію зі стандартизації (International Organization for Standardization – ISO);
- ✓ Фундацію аудиту і контролю інформаційних систем (Information Systems Audit and Control Foundation – ISACF);
- ✓ Інститут стратегічного управління інформаційними технологіями (IT Governance Institute – ITGI);
- ✓ Американський інститут дипломованих публічних/громадських бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA);
- ✓ Комітет спонсорських організацій комісії Тредвея (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO);
- ✓ Інститут внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors – IIA);
- ✓ Інститут системних адміністраторів, аудиторів, фахівців з комп'ютерних мереж та інформаційної безпеки (SANS – SysAdmin, Audit, Network, Security Institute) та ін.

Нині у науковому і практичному середовищі немає загальноприйнятого визначення сутності аудиту інформаційних технологій та єдиного бачення щодо застосування його методів у системі управління організацією. Одні фахівці визначають ІТ-аудит як вид аудиту організацій, інші пропонують його розуміти і застосовувати лише як проміжний етап фінансового аудиту, а деякі – як окрему послугу ІТ-консалтингу тощо. Розглянемо найпоширеніші визначення.

Міжнародна організація ISO і Міжнародний форум з акредитації (International accreditation forum – IAF) вбачають в ІТ-аудиті, перш за все, засіб перевірки інформаційних технологій, що застосовуються в організації, на відповідність процесам, цілям і місії бізнесу, перевірки стану інформаційної безпеки (ІТ-безпеки), а також інструмент обґрунтування

доцільності застосування процесного підходу при побудові ІТ-середовища.

Британський інститут зі стандартизації (British Standards Institution – BSI) в опублікованих стандартах і керівництвах орієнтує застосовувати ІТ-аудит як процедуру перевірки інформаційної безпеки підприємств, а також захисту, надійності і цілісності електронних даних. Ця організація тісно співпрацює й узгоджує свої стандарти із розробками (стандартами й іншими публікаціями) ISO, Міжнародної електротехнічної комісії (International Electrotechnical Commission – IEC) і Міжнародного телекомунікаційного союзу (International Telecommunication Union – ITU).

Міжнародна організація ISACA та її інститути, фундація ISACF та інститут ITGI, пропонують розуміти і застосовувати аудит інформаційних технологій як особливий інструмент перевірки відповідності ІТ-середовища організації професійним стандартам і вимогам, зокрема тим, що розроблені й опубліковані цими організаціями та засновані на найкращому досвіді у сфері ІТ-менеджменту.

Асоціація дипломованих сертифікованих бухгалтерів (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA), одна з ініціаторів і засновників міжнародної організації IFAC, спираючись у своїй діяльності на міжнародні стандарти аудиту та етики, а також розробки таких авторитетних організацій, як AICPA, COSO, IIA та інших пропонує розуміти ІТ-аудит і застосовувати його методи як невід’ємну частину процесу фінансового аудиту з метою встановлення достовірності і надійності даних, які підлягають аудиторській перевірці, і на основі яких встановлюються аудиторські докази та формується аудиторський висновок [87,с.314-315].

Виходячи з аналізу різних визначень сутності аудиту і його застосування в системі управління організацією, а також найпоширеніших трактувань сутності і застосування методів аудиту інформаційних технологій, сформулюємо узагальнене визначення ІТ-аудиту як процесу збирання аудитором (компетентним фахівцем або групою фахівців) аудиторських доказів щодо ІТ-середовища організації та їх професійного

оцінювання й аналізу для отримання свідоцтв аудиту (об'єктивної інформації) про його поточний стан з метою відображення останніх в аудиторському висновку, а також надання рекомендацій щодо удосконалення ІТ-середовища. Підвищення уваги фахівців (як теоретиків, так і практиків) до аудиту інформаційних технологій в умовах зростання необхідності організацій у побудові ефективної системи управління ІТ обумовлена тим, що він може дати відповіді на низку питань: чи є ефективним функціонування ІТ-середовища для досягнення цілей бізнесу; чи є раціональними та економічно обґрунтованими (виправданими) інвестиції в ІТ; чи отримує організація конкурентні переваги, використовуючи впроваджені ІТ; які економічні ризики пов'язані з ІТ загрожують організації, та яким є їхній вплив на результати господарської діяльності тощо.

Проведення аудиту в умовах використання комп'ютерних систем регламентується Міжнародним стандартом № 401 «Аудит в середовищі комп'ютерних інформаційних систем» і низкою відповідних Положень про міжнародну аудиторську практику, які розкривають різні аспекти проведення аудиту в середовищі комп'ютерних інформаційних систем, дають оцінку аудиторських ризиків, а також встановлюють вимоги до знань аудиторів про комп'ютерні інформаційні системи. Метою цих нормативів є встановлення стандартів і надання рекомендацій про процедури, які необхідно використовувати при проведенні аудиту в умовах комп'ютерних інформаційних систем [89,с.110].

Створення і функціонування інформаційних систем в управлінні тісно пов'язане з розвитком інформаційної технології – головною складовою частини інформаційної системи. За призначенням інформаційні технології (ІТ) в аудиті можна розподілити на забезпечувальні та функціональні (Рис. 3.2).



Рисунок 3.2. Класифікація інформаційних технологій в аудиті

Івахненко С.В. поділяє аудит на паперовий, механізований та комп'ютерний і уточнює, що комп'ютерний аудит може проводитись тільки в тому разі, якщо підприємство застосовує автоматизований спосіб обробки облікової інформації, тобто автоматизовану на базі певної програми форму ведення бухгалтерського обліку.

Під комп'ютерним аудитом слід розуміти високий рівень автоматизації діяльності аудиторів, який характеризується: застосуванням новітніх інформаційних технологій, як основного інструменту в процесі підготовки і проведення перевірки у комп'ютерній інформаційній системі; підходу до проведення перевірки, що передбачає оцінку надійності середовища комп'ютерної інформаційної системи, як основи для формування висновку щодо достовірності фінансової звітності.

Визначаючи сутність та зміни традиційної методики і організації під час проведення аудиту в комп'ютерній інформаційній системі, слід розуміти, що впровадження сучасних інформаційних технологій спричиняє докорінні

зміни в процедурах збору та обробки облікової інформації, організації обліку загалом.

Сьогодні в ході аудиторських перевірок за допомогою комп'ютерної техніки вирішуються такі завдання:

- у інформаційному обслуговуванні – прискорення процесів отримання та обробки інформації з баз даних клієнта, документальна обробка інформації, отриманої аудиторами в ході перевірки;

- у методичному обслуговуванні – розробка аналітичних електронних таблиць, створення прикладних аудиторських програм, прискорення застосування аудиторських процедур;

- у вирішенні інших завдань – використання можливостей редагування текстів і електронних таблиць, створення баз даних [32,с.163-164].

Для проведення аудиту в комп'ютерному середовищі аудитор зобов'язаний мати додаткові знання в галузі систем обробки економічної інформації та мати практичний досвід роботи з різними системами бухгалтерського обліку та спеціальними інформаційними системами аудиту.

Аналіз досвіду перевірок аудиторських фірм свідчить, що не рідко після впровадження автоматизованої інформаційної системи (АІС) відбувається певне погіршення стану обліку. Це пов'язано з дією комплексу чинників, які супроводжують процес переходу від застосування традиційних до новітніх інформаційних технологій. Часто із створенням комп'ютерних інформаційних систем підприємства відмовляються від належного паперового документального оформлення операцій, не роздруковують первинні документи та облікові реєстри, внаслідок чого зменшується обсяг контрольних процедур, що погіршує якість фінансової інформації. Таким чином, впровадження новітніх інформаційних технологій в облік та управління, з одного боку, підвищує оперативність підготовки фінансової інформації, а з другого, ускладнює інформаційну систему підприємства, що вимагає відповідної зміни методики та організації аудиторської перевірки

[25,с.10-11].

Комп'ютеризовані методи аудиту – це прикладні програми аудиторських процедур з використанням комп'ютера як засобу аудиту.

Ринок аудиторського програмного забезпечення в Україні, у тому числі і українського виробництва, тільки починає розвиватися. Тож одним з головних інструментів аудитора, залишаються Word та Excel, в той час як світові розробки програмного забезпечення знаходяться вже на дуже високому рівні.

Комп'ютеризація аудиту повинна передбачати впровадження в аудиторську практику програм, які б забезпечували автоматизацію виконання завдань з надання впевненості щодо різних предметів перевірки, перевірки фінансової звітності та окремих сегментів, супутніх послуг та включали б можливості експертних оцінок для конкретних випадків.

Згідно з дослідженням науковців, в цілому аудит висуває такі вимоги до програм комп'ютеризації:

- програма має бути експертною системою;
- програма має носити діалоговий характер;
- можливість введення вхідних даних автоматично з бази даних підприємства;
- можливість легкого доступу до довідкових систем (закони, постанови, стандарти та інші нормативно-правові акти);
- програма має максимально гнучко налаштовувати систему під прийняту в компанії методологію, стандарти документування аудиту та правила складання звітності;
- можливість організації роботи з системою віддалено для виїзних груп аудиторів, що працюють на перевірках;
- можливість передачі даних по проведеній перевірці в захищеному вигляді методами криптографії;
- можливість чіткого розмежування права доступу співробітників до даних по перевірках, яка зберігається в системі;

- доступна ціна;
- комплексна автоматизація всіх бізнес-процесів аудиторської діяльності;
- якісний супровід програмного забезпечення [84,с.214-215].

Основною проблемою використання аудиторської програми для аудитора є те, що на підприємствах, які перевіряються, використовується програмне забезпечення різних розробників. Даний фактор не дає реальної можливості в повному обсязі використовувати комп'ютерні аудиторські процедури. Крім того, немає єдиних методологічних вимог, пропонованих до інформаційних баз даних, а саме до основних полів вихідних інформаційних файлів. Це значно ускладнює проведення автоматизованої аудиторської перевірки.

Серед програмних продуктів спеціалізованого аудиторського програмного забезпечення можна виділити: «Асистент Аудитора», «Помічник аудитора», «Експрес-Аудит: ПРОФ», «IT Audit: Аудитор».

Враховуючи специфіку роботи аудитора, вимоги до аудиторського програмного забезпечення можуть бути такими:

- гнучкість, тобто здатність налаштовуватися на специфіку підприємства конкретної галузі, зважаючи на відмінності облікової політики, форм звітності, плану рахунків тощо. В комп'ютерних аудиторських системах мають враховуватися не лише загальні вимоги і стандарти аудиту, а і особливості обліку підприємства-клієнта;

- ергономічність – наявність засобів для зручного введення облікових даних, оперативного і доступного формування звітів. Тобто, програма має враховувати обмежені знання аудитора в галузі комп'ютерних технологій;

- тісний зв'язок з бухгалтерськими програмами на рівні баз даних;

- простота освоєння, професійна оперативна підтримка з боку розробників програмного продукту у зв'язку з чинністю законодавчого поля.

До основних перспектив розвитку програм з автоматизації аудиторської перевірки слід віднести:

- інтеграція з системою бухгалтерського обліку та програмного забезпечення ведення обліку;

- створення концепції та деталізованої інструкції з налаштування користувачами алгоритмів формування звітності на основі імпортованих даних бухгалтерського обліку підприємства;

- вбудовування і регулярне відновлення методології аудиту в частині робочих документів аудитора, бази потенційних (типових) порушень та викривлень;

- вбудовування можливості опису бізнес-процесів клієнта; розрахунок основних показників на основі звітних даних [47,с.159].

Застосування аудиту в умовах сучасних комп'ютерних технологій дозволяє: використати сучасні методики аналізу для виявлення слабких ланок в обліку і аудиті; підвищити якість контролю і зменшити витрати часу аудитора при здійсненні аудиторських процедур; усунути недоліки внутрішнього контролю, виявлені при дослідженні.

Комп'ютерний аудит надає не тільки широкий спектр консультаційних послуг, але й здійснює аналіз великих масивів фінансових і оперативних даних в електронному вигляді спеціальними програмними засобами для їх підтвердження і виявлення шахрайства; надає допомогу клієнту з питань забезпечення інформаційної безпеки; перевіряє алгоритм комп'ютерних облікових систем клієнтів [32,с.291].

Таким чином, використання інформаційних технологій є не тільки актуальним завданням і найважливішим фактором успішної роботи аудитора, а і необхідною умовою її виконання. Аудит в комп'ютерному середовищі – якісно новий рівень аудиту, що досить стрімко розвивається і набуває все більшого розповсюдження, особливо на підприємствах, що застосовують комп'ютеризовану форму обліку. В найближчому майбутньому необхідність проведення аудиту в комп'ютерному середовищі стане актуальною для всіх діючих аудиторських фірм і аудиторів, які намагаються зайняти певне місце на ринку аудиторських послуг та отримати конкурентні переваги в наданні

послуг в сфері інформаційного аудиту.

Висновки до розділу 3

За результатами проведених досліджень з питань організаційних та методичних аспектів аудиту фінансової звітності підприємства у глобальній економіці можна зробити такі висновки:

1. Інформаційне забезпечення аудиту – невід’ємна складова процесу перевірки, яка дозволяє аудитору повноцінно провести свою роботу. Без наявності відповідної інформації про результати діяльності підприємства не можна сподіватися на отримання об’єктивних даних аудиторської перевірки.

2. Значна кількість підприємств створює підрозділи внутрішнього аудиту як частину структур внутрішнього контролю та управління. Цілі та обсяг діяльності підрозділу (відділу, служби) внутрішнього аудиту, характер його відповідальності та його організаційний статус широко варіюються та залежать від розміру і структури суб’єкта господарювання.

3. Аудит фінансової звітності здійснюється шляхом поділу звітності на окремі елементи. Узагальнюючи вимоги до підготовки фінансової звітності, модель аудиту фінансової звітності можна представити у вигляді блоків: форми фінансової звітності, елементи фінансової звітності, критерії (твердження) фінансової звітності.

4. У зв’язку з широким застосуванням обчислювальної техніки і комп’ютерних інформаційних мереж та систем у бізнесі та бухгалтерському обліку перед аудитором постало завдання пристосування технології своєї роботи або її зміни з використанням спеціальних методів і комп’ютерних програм при проведенні аудиту фінансової звітності підприємств, які застосовують автоматизовані фінансово-облікові системи.

5. Комп’ютеризовані методи аудиту – це прикладні програми аудиторських процедур з використанням комп’ютера як засобу аудиту. Ринок аудиторського програмного забезпечення в Україні, у тому числі і українського виробництва, тільки починає розвиватися.

ВИСНОВКИ

За результатами написання магістерської роботи на тему облік та аудит в умовах глобалізації економіки можна зробити такі висновки:

1. Процеси глобалізації в просторі і часі відбуваються постійно. Вони охоплюють практично всі сфери суспільного життя людини і тому досліджуються багатьма вченими – представниками різних економічних, соціальних, юридичних та інших наук.

2. Категорія «глобалізація економіки» означає процеси формування умов домінуючого впливу на національні економіки глобальних фінансів. Глобалізацію економіки слід розуміти як створення глобальних виробництв, організацію товарних та фінансових глобальних ринків, формування систем глобального управління та глобального управління та глобального інформаційного його забезпечення, включаючи інформацію бухгалтерського обліку.

3. Для обґрунтованого прийняття рішень щодо подальшої розробки методології бухгалтерського обліку необхідне розуміння закономірностей і законів розвитку реальної економіки, економічної теорії, методології економічної науки та обумовленого ними розвитку системного бухгалтерського обліку.

4. Для визначення принципів бухгалтерського обліку і аудиту необхідно розглянути моделі та стандарти бухгалтерського обліку, на яких ґрунтується ведення бухгалтерського обліку та формується фінансова звітність. Одними з найпоширеніших на даний час є моделі обліку США – GAAP USA та IFRS – міжнародні стандарти фінансової звітності.

5. Основними якісними характеристиками фінансових звітів, складених за МСФЗ, є доречність та правдиве подання, яке включає в себе три основні характеристики: повноту звіту, нейтральність та безпомилковість. Впровадження міжнародних стандартів обліку і звітності в Україні полегшить співпрацю вітчизняних підприємств зі світовими торговельними партнерами, і цим самим надасть можливість залучити

додаткові іноземні інвестиції.

6. Інформаційне забезпечення аудиту – невід’ємна складова процесу перевірки, яка дозволяє аудитору повноцінно провести свою роботу. Без наявності відповідної інформації про результати діяльності підприємства не можна сподіватися на отримання об’єктивних даних аудиторської перевірки. Значна кількість підприємств створює підрозділи внутрішнього аудиту як частину структур внутрішнього контролю та управління. Цілі та обсяг діяльності підрозділу (відділу, служби) внутрішнього аудиту, характер його відповідальності та його організаційний статус широко варіюються та залежать від розміру і структури суб’єкта господарювання.

7. У зв’язку з широким застосуванням обчислювальної техніки і комп’ютерних інформаційних мереж та систем у бізнесі та бухгалтерському обліку перед аудиторами постало завдання пристосування технології своєї роботи або її зміни з використанням спеціальних методів і комп’ютерних програм при проведенні аудиту фінансової звітності підприємств, які застосовують автоматизовані фінансово-облікові системи. Комп’ютеризовані методи аудиту – це прикладні програми аудиторських процедур з використанням комп’ютера як засобу аудиту. Ринок аудиторського програмного забезпечення в Україні, у тому числі і українського виробництва, тільки починає розвиватися.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білоус О.Г. Економічна система глобалізму: [монографія] / О.Г. Білоус. – К.: КНЕУ, 2003. – 360 с.
2. Бортнікова О.О. Екологічний облік аграрного виробництва в контексті глобалізації економіки / О.О. Бортнікова // Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору: зб. тез та виступів VII міжнар. наук.-практ. конф. (25 листопада 2011 р.); відп. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: Юр-Агро-Веста, 2011. – 438 с. – С. 168-172.
3. Бурцев В.В. Внутрішній аудит компанії: питання організації й керування / В. В. Бурцев [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.finman.ru/articles/2003/4/697.html>
4. Бутинець Ф. Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії : монографія / Ф. Ф. Бутинець.– Житомир : ПП «Рута», 2005. – 324 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі [Текст] : моногр. / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564с.
6. Василенко Д.П., студ., Маслак В.І., к.і.н., доц. Законодавство провідних країн світу в сфері захисту інформації УДК 342.7:002(100) // Вісник КДУ імені Михайла Остроградського, вип. 2/2010 (61), частина 1. – 2010. – С. 128-132.
7. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
8. Войналович О.П. Зміст організації бухгалтерського обліку в контексті глобалізації економіки / О.П. Войналович // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(5); відп. ред. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 212 с. – С.172-188.

9. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С.Ф. Голов; Міжнародний інститут менеджменту. – К.: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522с.
10. Голов С.Ф. Присмак МСФЗ вітчизняної звітності / С.Ф. Голов // Вісник МСФЗ. – № 8/13. – ТОВ «ЛІГА ЗАКОН», 2013.
11. Горицька Н.Г. Особливості бухгалтерського обліку в сучасних умовах / Н. Г. Горицька. – К. : Редакція газети «Бухгалтерія. Податки. Бізнес», 2009. – № 23. – С. 48.
12. Гуцайлюк З.В. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції [Текст] : моногр. / З. В. Гуцайлюк. – Тернопіль: Крок, 2013. – 176с.
13. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль [Текст] : моногр. / Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 496с.
14. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика [Текст] : моногр. / Г. М. Давидов. – К.: Імекс-ЛТД, 2006. – 324 с.
15. Денчук, П.Н. Облік дебіторської заборгованості [Текст] / П. Н. Денчук // Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – С. 141-169.
16. Денчук, П.Н. Облік запасів [Текст] / П. Н. Денчук // Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – С. 67-97.
17. Денчук, П.Н. Проблеми та перспективи впровадження всесвітніх стандартів обліку і звітності [Електронний ресурс] / П. Н. Денчук, В. М. Рожелюк // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 5. – С. 181-187.
18. Денчук, П.Н. Технологія складання фінансової звітності [Текст] / П. Н. Денчук // Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – С. 329-353.
19. Денчук, П.Н. Організаційно-інформаційні проблеми автоматизації бухгалтерського обліку / П. Денчук // Економічний аналіз : зб.

наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип. 6. – С. 56-59.

20. Дерій В.А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат [Текст] / В. А. Дерій // Облік і фінанси. – 2013. – № 4. – С. 20-23.

21. Дерій В.А. Запозичені (зарубіжні) методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та їхнє використання в Україні / В. Дерій // Вісник Львівської комерційної академії. – 2010. – Вип. 33 (260). – С. 84-91.

22. Дерій В.А. Місце рахунків витрат і доходів підприємств у планах рахунків бухгалтерського обліку [Текст] / В. А. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 1(30). – С. 133-143.

23. Дерій В.А. Облік і аналіз витрат підприємства на інтелектуалізацію, інформатизацію та інформацію / В. А. Дерій // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2014. – № 3 (69). – С. 3-11.

24. Дерій В.А. Облік і контроль за витратами на виробництво біопалива / В. А. Дерій // Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – 2010. – № 6. – С. 414-418.

25. Дерій В.А. Проблеми теорії науки, методики й організації навчання і практики економічного аналізу / В. А. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 6. – С. 3-11.

26. Дерій В.А. Теоретико-методологічні засади обліку і контролю витрат та доходів підприємств [Текст] : автореф. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) // В. А. Дерій; Тернопільський національний економічний університет, 2012. – 36 с.

27. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [монографія] / В.А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна

думка», 2009. – 272 с.

28. Джозеф Стігліц. Глобалізація та її тягар. Розділ III. Свобода вибору? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://km-academia.ukma.kiev.ua/books/b4.htm#stiglitz>.

29. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: Навч. посіб. – К.: НУХТ, 2012. – 335 с.

30. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / Жук В.М. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648с.

31. Замлинський В.А. Міжнародна стандартизація обліку як основа підвищення конкурентоспроможності економіки України / В. А. Замлинський // Аграрний вісник Причорномор'я. Економічні науки. – 2012. – № 65. – С.12–15.

32. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту за внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції [Текст] : моногр. / С. В. Івахненко. – Житомир : ПП «Рута», 2010. – 432 с.

33. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: методологія та організація: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / Т. О. Каменська; Держ. служба статистики України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2011. – 40 с.

34. Кірейцев Г.Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку / Г.Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2008. – №20 (221). – С.3.

35. Королюк Т.М. Облікова інформація в системі управління власним капіталом / Т.М. Королюк // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Випуск №6. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2003. – 373с. – С.136-140.

36. Кузьменко А.В. Значення аудиту як форми економічного контролю та перспективи його розвитку в Україні / А. В. Кузьменко, А. В. Даценко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/kuzmenko-av-datsenko-av-znachennya-auditu-yak-formi-ekonomichnogo-kontrolyu-ta->

perspektivi-yogo-rozvitku-v-ukrayini.

37. Кулішов В.В. Сучасні проблеми глобальної економіки / В.В. Кулішов //Інноваційна економіка. – 3'2013. – N 41. – С. 8-9.

38. Куриляк В.Є. Вплив глобалізації на економічний розвиток України [Електронний ресурс] / В. Є. Куриляк, Є. В. Савельєв // Економіка України. – 2012. – № 9. – С. 57-69. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk_2012_9_7

39. Легенчук С.Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти [Текст] : моногр. / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2017. – 204 с.

40. Лосева О.Г. Економічні аспекти глобалізації світової економіки [Електронний ресурс] / О.Г. Лосева // Управління розвитком. – 2013. – № 13. – С. 135-138. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_13_58

41. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в галузях економіки: Навчальний посібник / М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків, М.Я. Остап'юк. – К.: «Знання», МОНУ, 3-тє видання, 2007. – 234 с.

42. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Підручник / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. – К.: Знання, 2006. – 311 с.

43. Лучко М.Р. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. / М.Р. Лучко, Н.Г.Мельник, С.В. Сисюк. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 356с.

44. Лучко М.Р. Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку / М.Р. Лучко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – Випуск 1 (2). – 2015. – С. 33-38.

45. Ляшенко О.М. Міжнародне науково-технічне співробітництво в умовах глобалізації: сучасні тенденції та напрями перспективних досліджень / О.М. Ляшенко, Т.І. Слободян // Інноваційна економіка: всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2010. – № 3(17). – С.16-19.

46. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.

47. Машталяр Г.П. Організація аудиту фінансової звітності [Електронний ресурс] / Г. П. Машталяр // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2015. – Вип. 1. – С. 158-164. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2015_1_21

48. Мельник Н.Г. Історія виникнення і розвитку міжнародної системи обліку / Н.Г.Мельник // Журнал європейської економіки. – 2013. – Т. 12 (№ 4). – С. 507-518.

49. Мельник Н.Г. Особливості аудиту на міжнародному рівні: монографія / Н.Г.Мельник. – Економічна криза: фактори, моделі та механізми подолання: монографія / за заг. ред. С.А. Ткаченка, М.С. Пашкевич. – Дніпропетровськ: НГУ, 2015. – С. 143-152.

50. Метелиця В.М. Розвиток бухгалтерської професії в умовах глобалізації світової економіки [Електронний ресурс] / В. М. Метелиця // Облік і фінанси. – 2012. – № 2. – С.52-59. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2012_2_11

51. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси», затверджене Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів від 01.01.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws>.

52. Нападовська Л.В. Особливості розвитку системи обліку в умовах глобальної економіки / Л.В. Нападовська // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (21-22 листопад 2007 р.). – Тернопіль, 2007. – 523 с. – С.56-59.

53. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за№ 336/22868.

54. Озеран А.В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств : монографія / А.В. Озеран. – К. : КНЕУ, 2015. – 471с.

55. Орлов І. В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія : монографія / І. В. Орлов. – Житомир :

ЖДТУ, 2010. – 400 с.

56. Пархоменко В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами / В. Пархоменко // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 11

57. Пасько О.В., Михайлов М.Г. Методологічні підходи до оцінки основних засобів // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Фінанси та кредит». – 2001. – №2 (11). – С. 26-32.

58. Петрик О.А. Вплив процесу глобалізації на розвиток аудиту / О.А. Петрик // Облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством: теорія і практика: матеріали III Всеукр. наук.-практ. конф. (19-21 червня 2009 р.); від. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2009. – 260 с. – С.67-69.

59. Петришина Н.С., Греснюк О. О. Порівняльна характеристика категорії власний капітал за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / Н. С. Петришина, О. О.Греснюк // Облік і аудит. Наука й економіка. – 2013. – №1(29). – С.74–79.

60. Петрук О.М. Глобалізація як передумова трансформації контрольних функцій держави / О.М. Петрук, Н.Г. Виговська // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 8(29) – Редкол.: відп. ред. д.е.н., проф. Герасимчук З.В. – Луцьк, 2011. – 536 с. – С.346-359.

61. Пилипенко Л.М. Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки : монографія / Л.М. Пилипенко. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 336с.

62. Пилипенко О.І. Корпоративні права як предмет застави: обліковий аспект / О. І. Пилипенко // Науковий вісник Ужгородського нац. університету: Сер. Економіка. – 2010. – № 29, ч. 2 (спецвипуск). – С.41-45.

63. Пилипенко О.І. Глобалізація та бухгалтерський облік: прояв через транснаціональні корпорації / О.І. Пилипенко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний

збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3(9). Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 264 с. – С.157-165.

64. Пиц М.І. Транскордонне співробітництво як чинник прискорення адаптації системи обліку України до нових умов глобалізації економіки / М.І. Пиц // Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю: матеріали I Всеукр. наук. – практ. конф. молодих науковців (18 грудня 2009 р.); відп. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2009. – 428 с. – С.304-308.

65. Полєнова С.М. Бухгалтерський облік короткострокових активів: міжнародна практика / С. М. Полєнова // Фінансовий менеджмент. – № 6. – 2003. – С.10–13.

66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» : затверджене наказом МФУ №20 від 31.01.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>].

67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений Наказом Міністерства Фінансів України від 11.12.2006 р. № 1176 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>.

68. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. – № 92.

69. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ: за станом на 25.03.2006 р. / КМУ. – Офіц. вид. – К.: Офіційний вісник України, 2005. – № 1. – С.33.

70. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: за станом на 28.09.2011 р. / Кабінет Міністрів України. –

Офіц. вид. – К.: Офіційний вісник України, 2011. – № 75. – С.77.

71. Про аудиторську діяльність: Закон України 22.04.93 р. №2939-VI (редакція від 26.05.2011 р.) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України [сайт] – Режим доступу до закону.: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12&c=1#Current>.

72. Про аудиторську діяльність: Закон України 22.04.93 р. №2939-VI (редакція від 22.04.93 р.) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України [сайт] – Режим доступу до закону.: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12&ed=19930422&c=1#Current>.

73. Проскуріна Н.М. Формалізація дії механізмів організаційно-функціональної оптимізації внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління / Н.М. Проскуріна // Інвестиції: практика та досвід.–2010.– № 21. – С.11-14.

74. Проскуріна Н.М. Організаційно-методичні підходи до використання роботи внутрішніх аудиторів при аудиті фінансової звітності / Н. М. Проскуріна // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2015. – Вип. 1(2). – С.331-338.

75. Радіонов Ю. Управління якістю аудиту / Ю. Радіонов // Всеукр. наук.-практ. журн. «Фінансовий контроль». – 2011. – № 4. – С.27-29.

76. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія [Текст] : моногр. / О. Ю. Редько. – К.: Інформ.-аналіт. агенство, 2008. – 493 с.

77. Реструктуризація транснаціональних корпорацій: обліково-аналітичний аспект: [монографія] / М.Д. Корінько, Г.Б. Тітаренко, О.І. Пилипенко. – К.: Клякса, 2009. – 520 с.

78. Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року» від 23.12.2009 р. № 1601-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua>.

79. Слободяник Ю.Б. Міжнародний досвід організації системи державного аудиту / Ю. Б. Слободяник // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9(4). – С.358-370.

80. Сметанко О.В. Проблеми і перспективи розвитку внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України [Текст]: моногр. / О. В. Сметанко. – К.: КНЕУ, 2014. – 461с.

81. Сметанко О.В. Теорія та практика внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України : монографія / О.В. Сметанко. – К. : КНЕУ, 2013. – 436с.

82. Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів) : монографія / В. В. Сопко. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.

83. Стандарти внутрішнього аудиту: за станом на 04.10.2011 р. / Міністерство фінансів України. – Офіц. вид. – К.: Офіційний вісник України, 2011 р. – № 85. – С.91.

84. Суховерхов О.В. Вплив глобалізаційних процесів на стан фінансової звітності в Україні / О.В. Суховерхов // Збірник наукових праць наук.-практ.конф. магістрів та студентів. «Облік, аналіз і аудит: теорія, практика, перспективи» (18-19 червня 2009 р.). – Мелітополь, 2009. – № 9. – 320 с. – С.214-216.

85. Токарська Ю.Б. Співпраця України із Європейським Банком Реконструкції та розвитку // Україна у геоекономічному просторі: глобальні виклики, сучасні тренди розвитку та соціокультурні трансформації: Матеріали III Всеукраїнської наукової інтернет-конференції, 15 травня 2015 р., ТНЕУ. – Тернопіль: Вектор, 2015. – С.209-211.

86. Ус Р.Л. Аудит інформаційних технологій як складова системи аудиту організацій / Р. Л. Ус // Формування ринкових відносин в Україні: зб. наук. праць. – К.: НДЕІ, 2011. – Вип. 1 (116). – С.163-168.

87. Ус Р.Л. Місце аудиту інформаційних технологій в комплексній оцінці підприємства / Р. Л. Ус // Інформаційні технології та моделювання в

економіці: II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-21 травня 2010 р. : зб. наук. праць. – Черкаси, 2010. – С.314-315.

88. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами [Текст] : моногр. / Б. Ф. Усач. – К.: Знання, 2005. – 247 с.

89. Усач Б.Ф., Душко З.О., Колос М.М. Організація і методика аудиту: Підручник. – К.: Знання, 2006. – 295 с.

90. Фефілатьєва А.В. Переоцінка та індексація основних засобів та відображення їх в обліку // Наукові записки. – Острог, 2007. – Вип. 9, ч. 1. – С.421-427.

91. Ціцька Н. Впровадження у практику міжнародних стандартів фінансової звітності [Електрон.ресурс]. Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_3_2013_04_18_19/vprovadzhennja_u_praktiku_mizhna_rodnikh_standartiv_finansovoji_zvitnosti/23-1-0-518

92. Чечуліна О. Європейський досвід внутрішнього аудиту. Досвід Франції та Польщі / О. Чечуліна // Фінансовий контроль: всеукр. наук.-практ. журнал. – 2011. – № 7. – С.6-11.

93. Шара Є. Державний фінансовий контроль та шляхи його вдосконалення в економіці України / Є. Шара // Фінансовий контроль: всеукр. наук.-практ. журнал. – 2011. – № 8. – С.46-47.

94. Шендригоренко М.Т. Проблеми обліку і аналізу основних засобів та шляхи їх вирішення//Вісник. – Кривий Ріг, 2007. – №2 (10). – С.70-75.

95. Шестакова О. Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту в державному секторі України / О. Шестакова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_6_2014_04_17_18/normativno_pravove_zabezpechennja_vnutrishnogo_auditu_v_derzhavnomu_sektori_ukrajini/56-1-0-935.

96. Blair M.M., Wallman S.M.H. Unseen Wealth: Report of the Brookings Task Force on Intangibles [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://books.google.com.ua/books?id=jpbFnUPi7L8C&pr>

intsec=frontcover&hl=ru#v=onepage&q&f=false.

97. The 21st Century Annual Report [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.icaew.com/~media/Files/technical/Research-and-academics/publications-and-projects/financial-reporting-publications/the-21st-century-annual-report>.

98. The Global Competitiveness Report 2011-2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GCR_Report_2011-12.pdf.

99. The world's top 100 non-financial TNCs, ranked by foreign assets, 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.unctad.org/templates/page.asp?intItemID=2443&lang=1>.

100. Tokarska Yuliia Specifics of cooperation between IMF and Ukraine//Студентські дослідження актуальних питань сучасності іноземними мовами: економічні, соціальні, інноваційні, правові та гуманітарні аспекти: Матеріали IV Міжнародної студентської наукової конференції, 17 травня 2016 р.,ТНЕУ. – Тернопіль: Вектор, 2016. – 236с.