

П.М. Майданевич

Південний філіал національного університету природокористування і біоресурсів України
“Кримський агротехнологічний університет”,
кафедра обліку та аудиту

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

О Майданевич П.М., 2009

Розкрито суть інвестиційної діяльності в АПК, висвітлено основні проблеми облікового забезпечення інвестиційної діяльності, запропоновано напрямки удосконалення обліку інвестицій на підприємствах АПК.

The essence of investment activity in agriculture is opened, the basic problems of accounting maintenance of investment activity are clarified, and the directions of improvement of the account of the investments at the enterprises of agriculture are offered.

Постановка проблеми. В сучасних мовах проблема активізації інвестиційного процесу є ключовою для української економіки. Економічні процеси з погляду необхідності стимулювання відтворення необоротних активів на підприємствах України набувають нової якості у зв'язку зі значним ступенем зношеності матеріально-технічної бази АПК. У країні здійснюються заходи, спрямовані на оздоровлення інвестиційної сфери. Однак інвестиційний клімат в реальному секторі економіки України не поліпшується – спостерігається глибока криза.

Сьогодні інвестиції, обумовлені нормальним режимом відтворення капіталу, надзвичайно важливі для технічного розвитку. Однак за наявності величезних невикористаних виробничих потужностей зменшується частка інвестицій, що скеровуються на технічне переозброєння та реконструкцію діючих підприємств.

Інвестиційні проблеми яскраво виражені й в агропромисловому комплексі.

У існуючих наукових розробках недостатньо чітко сформульовані фундаментальні основи, на яких ґрунтується інститут інвестування виробництва продукції АПК. Невизначеними залишаються характеристики безлічі факторів, які сприяють усвідомленню специфіки цієї проблеми, можливостей їх реалізації в умовах ринку.

Відповідно, такі аспекти проблеми зумовлюють необхідність та доцільність досліджень ефективності існуючої практики відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій здійснення капітальних витрат на придбання, створення та поліпшення об'єктів необоротних активів, раціональності здійснення фінансових вкладень, визначення шляхів їх вдосконалення, оскільки облік забезпечує формування економічної інформації для потреб інвестиційного менеджменту.

Аналіз останніх досліджень. Різні аспекти позначеної проблеми широко освітлені в економічній літературі. Питання вдосконалення обліку, аналізу, планування й управління інвестиційними процесами досліджені як у роботах західних учених І.В. Бернера, С. Брю, Л.Дж. Гитмана, М.Д. Джонка, Ж.-К. Колі, Н.Д. Кондратьєва, К. Макконнелла, А. Маршалла, П. Массе, так і вітчизняних економістів М.Г. Гайдай, Ф.Ф. Бутинця, М.Т. Білухи, В.А. Дерія, О.Г. Задніпровського, А.Я. Кізими, М.Ф. Огійчука, В.Я. Плаксієнка, В.С. Рудницького, В.Я. Савченко, Г.В. Уманців, Б.Ф.Усача тощо.

Постановка завдання. Метою статті є аналіз механізму інвестиційної діяльності та її облікового забезпечення у вітчизняних аграрних підприємствах.

Основна частина. Останнім часом в Україні спостерігається підвищений інтерес до інвестицій і усього, що з ними пов'язано. Особливо актуальним стає питання вибору привабливих об'єктів інвестування та обґрунтування інвестиційних проєктів. Аналіз внутрішньої інформації підприємства, як правило, виявляється вирішальним для прийняття інвестиційних рішень.

Однак, на нашу думку, проблема залучення кредитних та інвестиційних ресурсів до АПК не тільки теоретично слабо розроблена, але й доволі заплутана в механізмах здійснення. Разом з тим у цей час виникли нові господарські фактори й умови, які підвищують роль і значення ефективних рішень облікових, аналітичних, фінансово-кредитних і пов'язаних з ними інвестиційних проблем в організаційно-управлінському аспекті. Наукові дослідження в цьому напрямку стають надзвичайно актуальними з урахуванням особливостей господарської та фінансової нестабільності.

Для того, щоб зрозуміти та обґрунтувати облікове забезпечення інвестицій в АПК, вважаємо за необхідне докладніше розглянути саме поняття інвестиційної діяльності в Україні.

Інвестиційна діяльність являє собою сукупність практичних дій юридичних осіб, держави та громадян щодо реалізації інвестицій. Діюча правова система України складається з понад сотні законів та інших нормативних актів, що регулюють інвестиційну діяльність [1].

Законодавство визначає, що всі суб'єкти інвестиційної діяльності незалежно від форм власності та господарювання мають однакові права в частині здійснення цієї діяльності; самостійно визначають цілі, напрямки, види та обсяги інвестицій; залучають для їх реалізації на договірній основі будь-яких учасників інвестиційної діяльності, зокрема шляхом організації конкурсів та торгів.

Об'єктами інвестиційної діяльності в Україні є:

- новостворені та реконструйовані, основні фонди, а також обігові кошти в усіх галузях народного господарства;
- цінні папери (акції, облігації та ін.);
- цільові грошові внески;
- науково-технічна продукція та інші об'єкти власності; майнові права та права на інтелектуальну власність.

Аналогічні об'єкти має діяльність зарубіжних інвесторів, якщо вона не суперечить законодавству України. Іноземні інвестори мають право здійснювати інвестування на території України шляхом:

- пайової участі спільно з юридичними та фізичними особами України у створенні підприємств;
- створення підприємств, цілком належних іноземним інвесторам, а також філіалів підприємств іноземних юридичних осіб;
- придбання підприємств, будівель, споруд, паїв, акцій, облігацій та інших цінних паперів, а також іншого майна, яке за законодавством України може належати іноземним інвесторам;
- придбання прав користування землею та іншими природними ресурсами;
- надання позик, кредитів, майна та майнових прав.

На жаль, до сільського господарства за різними даними доходить лише близько 2% від загального обсягу іноземних інвестицій.

Суб'єктами інвестиційної діяльності можуть бути:

- інвестори (замовники);
- виконавці робіт (підрядники);
- користувачі об'єктів інвестиційної діяльності;
- постачальники товарно-матеріальних цінностей, обладнання та проєктної продукції;
- юридичні особи (банківські, страхові та посередницькі організації, інвестиційні фонди та компанії та ін.).
- громадяни України;
- іноземні юридичні та фізичні особи, держави та міжнародні організації.

Суб'єкти інвестиційної діяльності діють в інвестиційній сфері, де здійснюється практична реалізація інвестицій.

До складу інвестиційної сфери входять:

- сфера капітального будівництва;
- екологічна сфера;
- інноваційна сфера;
- сфера обігу фінансового капіталу;
- сфера реалізації майнових прав суб'єктів інвестиційної діяльності.

Діяльність, пов'язана з управлінням інвестиціями, називається інвестиційною. За визначенням національного П(С)БО 4 [4], інвестиційна діяльність охоплює придбання, реалізацію необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Інвестиційну діяльність визначають за трьома етапами:

– передінвестиційний етап визначає напрямки реального інвестування, обґрунтування стратегії та тактики інвестування, джерел покриття інвестицій та формування портфеля фінансових інвестицій;

– інвестиційний етап здійснює реальне та фінансове інвестування.

Реальне інвестування здійснюється при фінансуванні проектно-пошукових і будівельно-монтажних робіт, придбанні машин і устаткування, введенні об'єктів в експлуатацію, матеріально-технічному постачанні та поповненні обігових коштів. Фінансове інвестування здійснюється через внески до статутного капіталу інших суб'єктів, придбання акцій та інших цінних паперів, банківські вклади, депозити та інші фінансові інструменти [3];

– післяінвестиційний етап передбачає формування інформації про одержані від експлуатації інвестиційних проектів доходи, розрахунок фактичної ефективності інвестицій, обґрунтування рішень про реінвестування одержаних доходів. У процесі аналізу інвестицій і результатів інвестиційної діяльності треба зробити висновки про:

- наявність інвестиційних ресурсів (за обсягом, структурою власного та залученого капіталу);
- інвестиційну привабливість альтернативних проектів;
- очікувану дохідність інвестування;
- потребу капітальних затрат і фінансових вкладень;
- грошовий потік і фактичну ефективність інвестицій.

Із найактуальніших проблем інвестиційної діяльності в АПК окремим питанням стоїть необхідність капітальних вкладень у придбання та оновлення основних засобів. Однак реальні інвестиції, згідно із статистичними даними, мають стійку тенденцію до скорочення. Як відомо, існує певний механізм взаємодії й співвідношення економічного зростання, що визначає асинхронність коливання вибуття основного капіталу й інвестицій, циклічність технічного переозброєння й озброєння праці в ринковій економіці. В основу такого механізму покладено, насамперед, протиріччя нагромадження основного капіталу, обумовлені тим, що в окремі періоди часу таке нагромадження натрапляє на обмеженість ринку праці. Перебороти ці труднощі сьогодні ще не представляється можливим ані з економічного, ані з технічного поглядів, оскільки людська праця, незважаючи на зростаючі досягнення в галузі механізації й автоматизації виробництва, відіграє в ньому найважливішу роль. Тому створення робочих місць для вільних працівників сьогодні вимагає певних капітальних витрат. Коли ж ресурси капітальних вкладень дають змогу створити в період підйому більше робочих місць, ніж є вільної робочої сили, а ринок збуту товарів починає розширюватися, виникає дефіцит робочої сили. У результаті цього ціна її зростає, і технічно відсталі (а таких останнім часом в аграрному секторі багато) підприємства з низькою продуктивністю праці змушені підвищувати оплату праці, щоб утримати в себе робочу силу. Це призводить до збільшення витрат на працю, які можуть досягти й навіть перевищити ціну продукції. У підсумку виробництво на багатьох підприємствах стає збитковим, і необхідна заміна старих засобів праці на нові, інакше їм загрожує банкрутство. Крім того, звуження ринку праці не дає можливості повною мірою реалізувати ресурси капітальних вкладень для розширення виробництва, що спричиняє зменшення інвестицій в основний капітал. Та й ресурси капітальних вкладень можуть скоротитися в результаті зростання витрат на працю й зниження рентабельності основного капіталу [4].

Сучасне регулювання обліку капітальних інвестицій значною мірою зумовлює особливості організації досліджуваної ділянки бухгалтерського обліку на практиці. Так, методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [5] пропонують вартість устаткування, яке придбане забудовником для монтажу, включати до дебету рахунка обліку капітальних інвестицій після його передачі для виконання монтажних робіт із встановлення устаткування на постійне місце майбутньої експлуатації з кредиту рахунка обліку виробничих запасів. Отже, в балансі такі об'єкти повинні відображатись у складі необоротних активів, що і зумовлено вимогами П(С)БО 2 „Баланс”, але підприємства, що дотримуватимуться цих рекомендацій, повинні здійснювати їх облік у складі запасів, як наведено у додатку до методичних рекомендацій – на субрахунку 205 „Будівельні матеріали”.

Такий підхід до організації обліку капітальних інвестицій не можна вважати доцільним з таких причин. По-перше, обладнання та устаткування, призначені до монтажу, за своєю суттю не відповідають визначенню запасів. По-друге, господарські операції з такими об'єктами пов'язані передусім з інвестиційною діяльністю підприємства та обліком необоротних активів. Третя причина, яка є найактуальнішою для великих підприємств, полягає в тому, що практичне відображення таких операцій здійснюється бухгалтером з обліку необоротних активів, тому застосування рахунків і регістрів з обліку запасів у цьому випадку буде пов'язано з додатковими організаційними витратами.

Крім того, здійснюючи облік обладнання та устаткування до монтажу на субрахунку 205 „Будівельні матеріали”, підприємство має відкривати додатковий субрахунок або аналізувати і виділяти з сальдо субрахунку 205 вартість зазначених об'єктів обліку з метою відображення інформації у фінансовій звітності.

Наступна проблема, на якій наголошують дослідники [6], полягає у тому, що діючий План рахунків не передбачає спеціального рахунка для накопичення витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів. Всі витрати на поліпшення основних засобів мають бути відображені за дебетом рахунка 15. Але окремих субрахунків для відображення зазначених витрат в складі цього рахунка не передбачено. Така ситуація ускладнюється необхідністю обов'язкового звітного відображення подібних витрат у „Звіті про капітальні інвестиції” (форма №2-інвестиції-квартальна).

Інструкція щодо складання державної статистичної звітності за формою №2 - інвестиції – квартальна „Звіт про капітальні інвестиції” передбачає, що у рядку 015 зазначеного звіту відображаються витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта, і на суму яких збільшується первісна вартість основних засобів (капітальний ремонт будівель, споруд, машин та обладнання). Більше того, із суми, наведеної у рядку 015, необхідно окремим рядком виділити кошти, витрачені на капітальний ремонт будівель і споруд.

Слід визнати, що існуюча система обліку капітальних інвестицій не придатна для формування такої інформації. Облік витрат на поліпшення основних засобів можливий у складі інших капітальних інвестицій, які також можуть включати витрати на проектно-пошукові роботи, утримання відділів капітального будівництва тощо. Інформація про рух інших капітальних інвестицій має бути відображена у розділі III Приміток до річної фінансової звітності. Тому вважається доцільним запропонувати виділити у складі рахунку 15 окремий субрахунок 156 „Інші капітальні інвестиції”. Саме на цьому субрахунку необхідно буде відображати витрати на поліпшення основних засобів, виділивши за необхідністю рахунок третього порядку, наприклад, 1561 „Витрати на поліпшення основних засобів”.

Отже, подібне розширення складу субрахунків обліку капітальних інвестицій продиктовано об'єктивною необхідністю формування та звітного відображення такої інформації. Але і сам процес облікового відображення витрат на ремонти та поліпшення основних засобів пов'язаний з наявністю невизначеності збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів.

Отримуючи дані про проведення ремонтних робіт, бухгалтер має ще до завершення відобразити їх як поліпшення основних засобів або віднести на відповідний рахунок обліку витрат. Але навіть поточний ремонт може призвести до збільшення майбутніх економічних вигод. Для

вирішення цього питання необхідно отримати документально оформлені висновки відповідних технічних служб підприємства, які і будуть підставою для виокремлення витрат на поліпшення основних засобів, що підлягають капіталізації.

Інформація про витрати на виконання ремонтних робіт має бути відображена залежно від отриманих висновків технічних служб підприємства про наявність або відсутність поліпшень, які призводять до змін, первісно очікуваних від використання об'єкта економічних вигод. За відсутності подібних поліпшень вони відносяться на відповідний рахунок обліку витрат. У разі збільшення майбутніх економічних вигод такі витрати відображатимуться у складі інших капітальних інвестицій на рахунку 1561 „Витрати на поліпшення основних засобів”. Після закінчення ремонтних робіт та введення об'єкта основних засобів в експлуатацію сума витрат, накопичених на рахунку 1561 в розрізі окремих інвентарних об'єктів, списується на збільшення первісної вартості відповідного об'єкта.

Дані рахунку 1561 забезпечать складання статистичної звітності відносно капітальних інвестицій без додаткових вибірок, а сам субрахунок 156 „Інші капітальні інвестиції” буде інформаційною базою для заповнення рядка 330 „Інші” розділу III „Капітальні інвестиції” Приміток до річної фінансової звітності підприємства.

Практичне застосування наведених субрахунків потребує модифікації відомості 4.1, в якій ведеться аналітичний облік капітальних інвестицій [7]. Її необхідно буде доповнити рядком „Обладнання та устаткування до монтажу” у складі субрахунку 151 та замінити найменування показника „Інші” у рядку 7 на „Інші капітальні інвестиції (156)” з подальшою деталізацією цього рядка (наприклад, рядок 7.1 „Витрати на поліпшення основних засобів”).

Сьогодні із введенням специфічного для сільськогосподарського виробництва П(С)БО 30 „Біологічні активи” актуальною проблемою стали капітальні вкладення (або інвестиції) у біологічні активи, які потребують поглибленішого облікового забезпечення.

Для суб'єкта інвестування важливою є також інформація про етап і структуру інвестиційного ринку, потенційних і реальних інвесторів, форми інвестування та повернення інвестованого капіталу, можливий вихід з інвестиційного проекту.

Фінансові інвестиції за національним П(С)БО 12 [8] оцінюють за:

- ціною придбання з врахуванням супутніх витрат;
- справедливою вартістю інвестицій при обміні їх на цінні папери;
- справедливою вартістю, визначеною бартерним контрактом.

Формування собівартості фінансової інвестиції залежить від способу її придбання. Фінансові інвестиції можуть бути придбані:

- за грошові кошти;
- в обмін на цінні папери власної емісії;
- в обмін на інші активи (крім грошових коштів).

Собівартість фінансової інвестиції, придбаній за грошові кошти, складається з ціни придбання, комісійної винагороди, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, пов'язаних з придбанням цієї інвестиції.

П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» при зарахуванні на баланс вимагає відображати фінансові інвестиції за собівартістю, тобто за первинною вартістю. Надалі буде потрібна інша оцінка, яка, як правило, відрізняється від первісної [8].

Методи обліку й оцінювання довгострокових інвестицій в акції інших підприємств залежать від того, якою часткою інвестицій володіє інвестор.

Реальна оцінка інвестицій необхідна, по-перше, для правдивого відображення активів, по-друге, для практичних цілей – при виході акціонера із підприємства – інвестора, який має право претендувати на переоцінену частину інвестицій підприємства.

П(С)БО 12 „Фінансові інвестиції” [8] вимагає оцінювання (фактично переоцінення) фінансових інвестицій на кожен дату балансу. Залежно від характеристики фінансові інвестиції, зокрема оцінки на дату балансу, поділяються на три види:

1. Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства, а також в спільну діяльність з утворенням юридичної особи (спільні підприємства).

У цьому випадку фінансові інвестиції відображаються на дату балансу за методом участі в капіталі. Збільшення (зменшення) балансової вартості таких фінансових інвестицій відображається в складі прибутку (збитку) від участі в капіталі. У Плані рахунків для цього призначені рахунки 72 "Дохід від участі в капіталі" і 96 "Втрати від участі в капіталі", а самі доходи і витрати відображаються на однойменних рядках 110 і 150 форми № 2 "Звіт про фінансові результати".

2. Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення. Такі фінансові інвестиції показуються в балансі за амортизованою собівартістю. Найчастіше такі інвестиції виражені облігаціями. Сума амортизації дисконту або премії показуються в складі інших фінансових прибутків та інших фінансових витрат. У Плані рахунків для цього призначені рахунки 73 "Інші фінансові доходи" і 95 "Фінансові витрати", а самі доходи і витрати відображаються на однойменних рядках 120 і 140 форми № 2 "Звіт про фінансові результати".

3. Всі інші фінансові інвестиції, крім названих вище, відображаються в балансі за справедливою вартістю, а якщо її не можна визначити, то за собівартістю. Збільшення балансової вартості таких фінансових інвестицій показується в складі інших доходів або інших витрат. У Плані рахунків для цього визначені рахунки 74 "Інші доходи" і 97 "Інші витрати", а самі доходи і витрати відображаються на однойменних рядках 130 і 160 форми № 2 "Звіт про фінансові результати".

Отже, оцінка фінансових інвестицій на дату балансу по-різному впливає на доходи і витрати інвестора, а для самого оцінювання застосовуються різні методи.

Останнім часом підприємства АПК гостро потребують додаткового фінансування. Бюджетні дотації не покривають витрат на виробництво продукції. На початок року дотація за вирощену й продану худобу й птицю надавалася у таких розмірах (за 1 кг прийнятої живої маси) [9]:

для сільськогосподарських підприємств і фізичних осіб:

– за молодняк великої рогатої худоби – 2,9 грн.;

– за свиней (за винятком свиноматок і кнурів) – 2,15 грн.;

для сільськогосподарських підприємств за домашню птицю м'ясних порід:

– за курей – 1 грн.;

– за качок, гусаків, індичок – 1,4 грн.

Отримані з бюджету засоби цільового фінансування (державні інвестиції) обліковуються за кредитом рахунка 48 "Цільове фінансування й цільові надходження" у Журналі-ордері № 12 с.-г. на підставі аналітичних даних до цього рахунка.

У фінансовій звітності засоби державної підтримки відображаються так. У формі № 1 "Баланс":

– кредитове сальдо за рахунком 48, що свідчить про наявність невикористаних коштів цільового фінансування, – у рядок 420 "Цільове фінансування" (ряд. 430 "Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування" форми № 1-м);

– заборгованість бюджету в частині коштів бюджетної підтримки, визнаних доходом і не отриманих підприємством на дату балансу (Дт 373), – у складі дебіторської заборгованості в рядок 190 "Дебіторська заборгованість по розрахунках за нараховані доходи" (рядок 210 "Інша поточна дебіторська заборгованість" форми № 1-м);

– цільове фінансування капітальних інвестицій у частині неамортизованої вартості необоротних активів, придбаних за рахунок коштів такого фінансування, – у рядку 630 "Доходи майбутніх періодів" пасиву форми № 1, № 1-м.

У формі № 2 "Звіт про фінансові результати":

– кошти цільового фінансування, що визнані доходом, – у ряд. 060 "Інші операційні доходи" (ряд. 040 форми № 2-м);

– для капітальних інвестицій кошти цільового фінансування, що визнані доходом пропорційно до суми нарахованої амортизації, – у ряд. 130 "Інші доходи" (ряд. 050 "Інші звичайні доходи" форми № 2-м).

В аграрній галузі зустрічаються усі організаційно-правові форми господарювання, тому з цього погляду існуючі нормативні акти з інвестиційної діяльності повністю розкривають особливості фінансування аграрних підприємств. Однак, на нашу думку, інвестиційна діяльність в

бухгалтерському обліку відображається не зовсім повно, що ускладнює контроль за рухом інвестованих коштів, з боку як інвестора, так і самого підприємства.

Висновок. Отже, можна дійти висновку, що проблемні аспекти обліку капітальних інвестицій зумовлені наявністю невизначеностей та суперечливих положень різних регулюючих документів з питань бухгалтерського обліку, з одного боку, та вимогами звітного відображення інформації, щодо якої не виділено окремих об'єктів бухгалтерського обліку – з іншого. Діюча система обліково-аналітичних показників не відображає повною мірою усього розмаїття інвестиційних процесів у такій складній і специфічній галузі, як АПК. Наприклад, інвестиції у біологічні активи не забезпечені розширеною обліковою інформацією. Взагалі, доцільно було б відокремити статті фінансового та реального інвестування підприємств за різними видами фінансових та майнових вкладень в окремі примітки до фінансової звітності. Тому вважаємо за необхідне розробити оновлену методичну базу для систематизації облікової інформації з інвестиційної діяльності.

1. Закон України „Про інвестиційну діяльність” від 18 вересня 1991 року N 1560-XII. В редакції Закону N 762-IV від 15.05.2003, ВВР, 2003, N 30, ст. 247.1. 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів". Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 N 87. 3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф.Ф. Бутинець // Житомир: ЖІТІ. – 2001. – 672 с. 4. Гитман Л.Д. Основы инвестирования / Л.Д. Гитман, М.Д. Джонк // Пер. с англ. – М.: Дело, 1997. – 120 с. 5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів. Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. №561. 6. Гайдай М.Г., Уманців Г.В., Задніпровський О.Г. Облік інвестицій: Навч. посібник. – К.: Київськ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. – 95 с. 7. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку. Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.00 р. № 356. 8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції". Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 N 91. 9. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях Украины // <http://www.balance.dp.ua/news/detail/15715/#agro>.

УДК 336

А.Є. Мачкур

Національний університет “Львівська політехніка”,
кафедра обліку та аналізу

АУДИТ ЗА ЦИКЛАМИ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ: ОБҐРУНТУВАННЯ ДОЦІЛЬНОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

© Мачкур А.Є., 2009

Досліджено сильні та слабкі сторони аудиту за циклами господарських операцій, розглянуто питання доцільності застосування цього підходу до організації процесу аудиторської перевірки аудиторами України.

The article is dedicated to exploring strengths and weaknesses of auditing after the cycles of economic operation, also the problems of expedience of this method of audit process organization application by public accountants of Ukraine are considered.

Постановка проблеми. Якість аудиторського висновку вирішальною мірою визначається ефективністю організації процесу аудиторської перевірки. Сьогодні застосовуються два підходи до