

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 реєстрів 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

такої організації: пооб'єктний аудит (за об'єктами фінансової звітності) та циклічний (за циклами господарських операцій). Другий підхід є ефективнішим і широко використовується зарубіжними аудиторами, але не набув поширення в середовищі українських аудиторів через їх малу обізнаність у цьому підході. Дослідження і висвітлення переваг циклічного підходу порівняно з традиційним пооб'єктним сприятиме поширенню його застосування в практиці роботи вітчизняних аудиторів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації процесу аудиторської перевірки розглядали такі зарубіжні вчені-економісти, як Дж.К. Робертсон, Е.А. Аренс та Дж.К. Лоббек, Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженник та В.М. О'Рейлі, С.Н. Коменденко, В. Скобара, А.Д. Шермет і В.П. Суйц та ін. та українські: Я.А. Гончарук і В.С. Рудницький, Н.І. Дорош, О.А. Петрик та ін. Вони виділили і проаналізували основні набори циклів господарських операцій, розглянули питання планування аудиторської перевірки за циклічного підходу, аудиторські процедури стосовно циклів господарських операцій тощо. Разом з тим окремі питання з цієї проблематики висвітлені недостатньо, зокрема питання конкретизації змісту циклів господарських операцій, порівняльної характеристики традиційного та циклічного підходів до організації процесу аудиторської перевірки. Ці питання потребують подальшого дослідження.

Формулювання цілей статті. З огляду на різноманітність технологій процесу аудиторської перевірки, важливість цих питань з погляду практиків і науковців, основним завданням даної роботи є аналіз сильних та слабких сторін такого сучасного прогресивного підходу до організації процесу аудиту, як циклічний порівняно з традиційним пооб'єктним підходом і наведення рекомендацій щодо запровадження цього методу до аудиторської практики вітчизняних аудиторів.

Виклад основного матеріалу. В міжнародній практиці аудиту виділяють два підходи до організації процесу аудиту – пооб'єктний (традиційний) та циклічний (за циклами господарських операцій).

Пооб'єктний підхід характеризується тим, що виділені завдання (сегменти) аудиту фактично збігаються з об'єктами бухгалтерської звітності, а господарські операції перевіряються з погляду отримання аудиторських доказів щодо окремих рахунків бухгалтерського обліку. Зазвичай при пооб'єктному підході розділи аудиторської перевірки виділяються відповідно до структури об'єктів бухгалтерського обліку, які підлягають перевірці активів, зобов'язань, доходів, витрат, складових капіталу. В цьому випадку окремими розділами плану аудиту буде перевірка основних засобів, запасів, собівартість продукції, перевірка дебіторської та кредиторської заборгованості тощо. Однорідні розділи перевірки можуть групуватись, наприклад, окремим розділом виділяється перевірка фінансових результатів. Такий підхід можна вважати класичним, і його використовує більшість аудиторів. Так найчастіше діють і українські аудитори – вони здійснюють процес аудиту фінансової звітності на стадії дослідження шляхом послідовної перевірки статей фінансової звітності. При цьому одні пропонують здійснювати перевірку, дотримуючись послідовності розміщення статей в балансі, тобто починаючи з аудиту нематеріальних активів і основних засобів і далі за статтями балансу, інші – з аудиту грошових розрахунків.

Основною перевагою пооб'єктного підходу є його простота і зрозумілість. Крім того, застосування такого підходу спрощує процес планування аудиторської перевірки, розподіл завдань між членами аудиторської групи тощо.

Разом з тим, йому притаманні певні недоліки, і, насамперед, дублювання аудиторських процедур і повторного звертання до одних і тих самих джерел інформації. Так, наприклад, здійснюючи аудит основних засобів, аудитор досліджує такі питання організації документального оформлення обліку і руху основних засобів, як: порядок оприбуткування об'єктів основних засобів, порядок їх вибуття, порядок їх переоцінки чи індексації, порядок нарахування амортизації тощо, а пізніше він може знову повернутися до питань обліку основних засобів, наприклад, здійснюючи аудит розрахунків з податку на прибуток, аудит операцій з формування витрат, перевіряючи договори оренди тощо.

Крім того, отримавши результати перевірки по кожному об'єкту, аудитор повинен проаналізувати взаємозв'язки між ними, що пов'язано з додатковими затратами часу роботи і збільшенням витрат у клієнта.

Аудит за циклами господарських операцій (циклічний підхід) характеризується тим, що сегментами аудиту є цикли господарських операцій. Ідея організації аудиторської перевірки за циклами господарських операцій полягає в тому, що групуються рахунки, пов'язані операціями.

Аргументом на користь такого підходу є те, що простіше перевіряти взаємопов'язані рахунки в сукупності, координуючи процедури, ніж перевіряти кожен рахунок окремо, аналізуючи потім взаємозв'язки між ними.

Склад циклів господарських операцій залежить від видів діяльності конкретних підприємств (виробництво, торгівля, будівництво, транспорт тощо). Так, у підприємств будівельної галузі можна виділити такі цикли:

- придбання будівельних матеріалів;
- виробництва (з врахуванням необхідних працівників відповідної кваліфікації, будівельних машин та механізмів, підсобних приміщень тощо);
- розрахунків (із замовником, генпідрядником (субпідрядниками), кредиторами тощо);
- формування фінансового результату;
- використання фінансового результату;
- інвестування.

Зарубіжні і вітчизняні автори виділяють різні набори основних циклів [2, с.152–158, 3, с.287–432, 7, с.293–426, 4, с.254, 255 та ін].

Основними циклами, на прикладі яких у літературі зазвичай розглядають застосування аудиторських процедур, є цикл отримання доходів та реалізації продукції (робіт, послуг), цикл закупівлі та витрат, цикл виробництва та фінансово-інвестиційний цикл.

Цикл отримання доходів охоплює такі операції: прийняття замовлення, надання кредитів, поставка товарів та послуг, оформлення рахунків покупцям, отримання грошей від продажу продукції.

Цикл придбання – господарські операції з купівлі і заготівлі виробничих запасів в обмін на зобов'язання перед постачальниками, з розміщення замовлень, зі сплати грошових коштів чи оплати готівкою.

Цикл виробництва – сукупність господарських операцій з планування і контролю виробництва, планування і контролю виробничих запасів виробничого споживання засобів праці, предметів праці і власне праці з метою виготовлення і випуску готової продукції.

До операцій фінансово-виробничого циклу належать господарські операції з реалізації інвесторам акцій, облігацій, векселів; оголошення розміру дивідендів; інвестування коштів в цінні папери чи в статутні фонди інших підприємств; виплата відсотків за користування кредитами; отримання дивідендів та відсотків.

Вказані цикли називаються циклами першого рівня. В їх складі виділяють цикли другого та третього рівня (підцикли).

Аргументом на користь циклічного підходу є те, що простіше перевіряти взаємопов'язані рахунки в сукупності, координуючи процедури, ніж перевіряти кожен рахунок окремо, аналізуючи потім взаємозв'язки між ними. Виділення циклів господарських операцій дає змогу застосувати під час аудиту прийом цілеспрямованої перевірки. Суть цілеспрямованої перевірки полягає в тому, що через застосування в обліку подвійного запису, викривлення за кредитом одного рахунку неминуче приводить до викривлення або пропуску за дебетом іншого рахунку або рахунків, тому, цілеспрямовано перевіряючи кредитові обороти за одним рахунком, аудитор може дійти висновку щодо достовірності дебетових оборотів за іншими.

Отже, за циклічним підходом можна значно зменшити обсяги внутрішнього обміну інформацією і з більшою ефективністю виявляти перекручення, оскільки він орієнтований на перевірку не залишків, а оборотів за рахунками.

За циклічним підходом спрощується і встановлення впливу окремих помилок на звітність загалом, оскільки завищення або заниження оборотів, які послідовно переносяться з рахунку на рахунок в межах циклу, можна просто підсумовувати.

Певною перешкодою до широкого застосування в практиці роботи аудиторів України циклічного підходу (а в зарубіжній практиці аудит фінансової звітності здебільшого здійснюється якраз за циклами господарських операцій) є утруднене сприйняття його аудиторами, які сформувались в умовах повсюдного застосування пооб'єктного методу.

Але вказаний недолік ніякою мірою не знижує привабливість даного підходу, переваги якого над традиційним пооб'єктним підходом до організації процесу аудиту видаються очевидними. Запровадження цього підходу в аудиторську практику підвищить якість аудиторського висновку і сприятиме скороченню витрат у замовника внаслідок скорочення терміну аудиторської перевірки.

1. Адамс Р. *Основы аудита* / Пер. с англ.; Под ред. Я. В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — С. 223—309. 2. Аренс А., Лоббек Дж. *Аудит* / Пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1995. — С. 469—486. 3. *Аудит Монтгомери* / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейли, М. Б. Хири / Пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — С. 287—432. 4. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. *Аудит*. — К.: Знання, 2007. — С. 253—258. 5. Дорош Н.Б. *Аудит: теорія і практика*. — К.: Знання, 2006. 6. Петрик О.А. Сенченко М.Т. *Аудит в зарубіжних країнах*. / За заг. ред. О.А. Петрик. — К.: КНЕУ, 2002. 7. Робертсон Дж. *Аудит* / Пер. с англ. — М.: КРМГ, Контакт, 1993. — С. 293—444. 8. Скобара В. В. *Аудит: методология и организация*. — М.: Дело и Сервис, 1998. — С. 244.

УДК: 336.225.674:658

К.О. Назарова

Київський національний торговельно-економічний університет,
кафедра фінансового аналізу і контролю

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПРОБЛЕМИ АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

© Назарова К.О., 2009

Розкрито особливості обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього аудиту на підприємствах торгівлі в сучасних умовах світової фінансової кризи, його основні елементи та напрями подальшого удосконалення.

In the article sense registration – analytical maintenance of internal audit on trading enterprises in modern conditions of the world financial crisis, its basic elements and directions of the further improvement.

Вступ. Проблеми становлення, розвитку, організації та методології внутрішнього аудиту, а також його аналітичне забезпечення розглядають у своїх наукових працях такі вчені, як В.Д. Андрєєв [3], А. Аренс [4], М.Т. Білуха [5], А.М. Богомолов [6], В.В.Бурцев [7], Ж. Ришар [8], М.Д. Корінко [9], В.С. Рудницький [10, 11], Демченко В.В., Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. [12], О.Ю. Редько [13], Риполь-Сарагоси Ф.Б. [14], А.М. Сонін [15], Л.В. Сотникова [16], М. Стрельніков [17], В.П. Пантелєєв [9] та ін.