

3. РИНКОВІ МЕХАНІЗМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ В НАЦІОНАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

УДК 657.1:005.34:330.131.7

ОБ'ЄКТИ ХЕДЖУВАННЯ: ПРОБЛЕМИ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА НАПРЯМИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Ксендзук В.В., аспірант

*Житомирський державний технологічний університет
Україна, 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103*

walentya_ksiedzuk@ukr.net

У сучасних умовах розвитку відносин між суб'єктами господарювання бухгалтерський облік відіграє важливу роль як засіб комунікації. Підставою формування достовірної та повної інформаційної облікової бази є точність, зрозумілість та об'єктивність розробленого законодавства. Учасники економічних відносин все частіше зустрічаються з цінovими ризиками, облікове відображення яких не регулюється існуючими положеннями нормативно-правових документів. Одним з методів управління такими ризиками є хеджування, що застосовується з метою мінімізації, уникнення або попередження впливу ризику на господарську діяльність підприємств. У статті проведено аналіз наукових джерел, що висвітлюють питання обліку об'єктів хеджування, що стало підставою виділення основних напрямків дослідження нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку операцій з об'єктами хеджування. На підставі огляду нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку об'єктів хеджування виділено основні проблемні питання (формування понятійного апарату операцій хеджування, документування операцій з об'єктами хеджування, оцінка об'єктів хеджування та відображення на рахунках бухгалтерського обліку), які впливають на формування недостовірної та неповної облікової інформації. У розрізі визначених проблем наведено приклади об'єктів хеджування, які пов'язані з різними видами цінovих ризиків (валютні, товарні, відсоткові), ідентифіковано особливості здійснення операцій з об'єктами хеджування відповідно до елементів методу бухгалтерського обліку, які визначають порядок та характер здійснення всього процесу хеджування. Запропоновано внести зміни до окремих положень нормативних документів щодо документації, переоцінки та відображення у звітності об'єктів хеджування у відповідності до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Ключові слова: об'єкт хеджування, нормативне регулювання, облікова інформація.

Ксендзук В.В. ОБЪЕКТЫ ХЕДЖИРОВАНИЯ: ПРОБЛЕМЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАПРАВЛЕНИЯ ИХ РЕШЕНИЯ / *Житомирский государственный технологический университет, Украина*

В современных условиях развития отношений между субъектами хозяйствования бухгалтерский учет играет важную роль как средство коммуникации. Основой формирования достоверной и полной информационной учетной базы является точность, ясность и объективность разработанного законодательства. Участники экономических отношений все чаще встречаются с ценовыми рисками, учетное отражение которых не регулируется существующими положениями нормативно-правовых документов. Одним из методов управления такими рисками является хеджирование, которое применяется с целью минимизации, избегания или предотвращения влияния риска на хозяйственную деятельность предприятий. В статье проведен анализ научных источников, освещающих вопросы учета объектов хеджирования, что послужило основанием выделения основных направлений исследования нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета операций с объектами хеджирования. На основании осмотра нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета объектов хеджирования выделены основные проблемные вопросы (формирование понятийного аппарата операций хеджирования, документирование операций с объектами хеджирования, оценка объектов хеджирования и отражение на счетах бухгалтерского учета), которые влияют на формирование недостовірної и

неполной учетной информации. В разрезе определенных проблем приведены примеры объектов хеджирования, связанные с различными видами ценовых рисков (валютные, товарные, процентные), идентифицированы особенности осуществления операций с объектами хеджирования в соответствии с элементами метода бухгалтерского учета, определяющие порядок и характер осуществления всего процесса хеджирования. Предложено внести изменения в отдельные положения нормативных документов по документации, переоценке и отражению в отчетности объектов хеджирования в соответствии с требованиями международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Ключевые слова: объект хеджирования, нормативное регулирование, учетная информация.

Ksendzuk V. HEDGED ITEMS: PROBLEMS OF ACCOUNTING REGULATION AND WAYS OF THEIR SOLUTION / *Zhytomyr State Technological University, Ukraine*

The accounting plays an important role as a means of communication in the modern conditions of relations development between economic entities. The basis of forming accurate and complete accounting information base consists of precision, clarity and objectivity of the developed legislation. The participants of economic relationship are increasingly faced with the price risks, which accountable reflection is not regulated by the existing provisions of the legal documents. Hedging is one of the methods to manage such risks, it is used to minimize, avoid or prevent the impact of risk on the economic activity of enterprises. This article analyzes the scientific sources that cover the items of hedging of accounting subjects, which led to the research highlighting of the main areas of the legal regulation of accounting hedging objects. On the basis of legal regulation review of accounting hedging objects there was highlighted the main areas of concern (forming the conceptual apparatus of the hedging operation, evaluation of hedged items and reflection on accounts), that influence on the formation of false and incomplete accounting information. In the context of defined problems there are examples of the hedged items which are associated with different types of price risks (exchange, commodity and interest-rate risk). The features of the transactions with the hedging items according to the elements of accounting method were identified. These features determine the order and manner of the entire process of hedging implementation. It is proposed to bring in changes to the certain provisions of the normative documents concerning documentation, reassessment and reflection of the hedged item accounts according to the international accounting standards and financial reporting.

Key words: hedged items, normative regulation, the accounting information.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Підвищення інтересу до здійснення операцій хеджування суб'єктами підприємницької діяльності призводить до виникнення проблемних питань, пов'язаних з обліковим відображенням таких операцій. Це, перш за все, спричинено недосконалістю законодавчої бази, яка не містить чітких положень щодо бухгалтерського обліку процесу хеджування на підприємствах. Тому суб'єкти господарювання керуються існуючими принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що призводить до формування недостовірної та незрозумілої облікової інформації. Така ситуація негативним чином позначається на результатах діяльності підприємств, формує низький рівень конкурентних переваг та призводить до погіршення економічної ситуації країни в цілому.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Більшість українських і зарубіжних науковців розглядають та пропонують вирішення проблем нормативного регулювання облікового відображення фінансових інструментів, призначених для хеджування (приділяючи менше уваги на об'єкти хеджування), удосконалюючи положення українських стандартів бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних. Зокрема, такими питаннями займаються: Л. О. Примостка, К. В. Бойко, І. М. Бурденко, Н. К. Василенко, С. В. Присяжнюк та О. В. Антонюк, А. О. Шуліко; та зарубіжні: О. П. Журавльов, О. В. Плотникова, Ю. В. Клімова, К. А. Конькова, В. Малецький (W. Małecky), П. Чайор (P. Czajor), Т. Бакалярський (T. Bakalarski), В. Крешовський (W. Krzeszowski) та інші.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою цієї статті є виділення основних проблемних питань законодавчого регулювання бухгалтерського обліку об'єктів хеджування для подальшого їх вирішення та внесення пропозицій щодо зміни окремих положень нормативно-правових документів.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

У ході дослідження проведено огляд наукових джерел у розрізі питання облікового відображення операцій з об'єктами хеджування. Науковими результатами К. В. Бойко [1] є розроблені облікові моделі хеджування, які включають по елементне відображення послідовної зміни справедливої вартості як інструменту, так і об'єкту хеджування відповідно до характеру синтетичних рахунків у їх взаємодії. Н. К. Василенко [2] удосконалила документальне забезпечення обліку та аналізу операцій хеджування грошових потоків шляхом розробки робочої документації (зокрема, запропоновано форму первинного документу “Опис об'єкта хеджування”). У наукових дослідженнях А. О. Шуліко [3] розроблено такий первинний документ як “Довідка поточної вартості об'єкта та інструменту хеджування”.

Порівняння вітчизняного та міжнародного досвіду нормативно-правового регулювання операцій хеджування стали праці українських: І. М. Бурденко [4] (аналізує основні методологічні аспекти обліку хеджування відповідно до МСФЗ), С. В. Присяжнюк та О. В. Антонюк [5] (розкривають правила відображення операцій хеджування в бухгалтерському обліку), та російських науковців: О. П. Журавльов [6] (на підставі положень МСФЗ 32 “Фінансові інструменти” розкриті можливі підходи до оцінки похідних фінансових інструментів, визначено їх використання у російській бухгалтерській практиці), Ю. В. Клімова [7] (проаналізовані істотні проблеми, з якими зустрічаються бухгалтери на практиці під час застосування вимог МСФЗ (IAS) 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” і МСФЗ (IAS) 32 “Фінансові інструменти: надання інформації”, а також розглянуті поточні проекти Ради з МСФЗ, які спрощують облік фінансових інструментів відповідно до фундаментальних положень, що стосуються їх класифікації, оцінки і припинення визнання у фінансовій звітності), К. А. Конькова, Н. О. Нікіфорова [8] (визначають особливості обліку операцій хеджування відповідно до міжнародних та російських стандартів), О. В. Плотнікова [9] (розглядає відображення операцій з фінансовими інструментами та операцій хеджування в системі бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Дослідження нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку операцій з об'єктами хеджування здійснено за такими напрямками: аналіз; визначення особливостей оцінки, відображення на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності об'єктів хеджування.

На підставі огляду нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку об'єктів хеджування виділено основні проблемні питання, які впливають на формування недостовірної та неповної облікової інформації:

- формування понятійного апарату операцій хеджування (неоднозначність пояснення сутності понять “об'єкт хеджування” та “інструмент хеджування”);
- документування операцій з об'єктами хеджування;
- оцінка об'єктів хеджування та відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Регулювання бухгалтерського обліку об'єктів хеджування регламентовано положеннями П(с)БО 13 “Фінансові інструменти” (далі – П(с)БО 13) [10] на рівні українського законодавства та положеннями МСФЗ (IAS) 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” (далі – МСФЗ (IAS) 39) [11] на рівні міжнародного. Ці нормативні документи містять визначення дефініцій “об'єкт хеджування” та “інструмент хеджування” (табл. 1). З метою усунення неоднозначності і на теоретичному (формування понятійного апарату операцій хеджування), і на практичному рівні (достовірність облікової інформації, що впливає на процес прийняття рішень групами заінтересованих осіб) розглянуто трактування даних понять.

Таблиця 1 – Тракткування понять “інструмент” та “об’єкт” хеджування у вітчизняних і міжнародних нормативних документах

Тракткування в нормативних документах:	
– вітчизняних (П(с)БО 13 [10])	– міжнародних (МСФЗ (IAS) 39 [11])
Інструмент хеджування – похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов’язання, справедлива вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсують зміни справедливої вартості або потоку грошових коштів об’єкта хеджування	Інструмент хеджування – це призначений похідний або (лише для хеджування ризику змін курсів обміну іноземних валют) призначений непохідний фінансовий актив або непохідне фінансове зобов’язання, справедлива вартість якого (або грошові потоки від якого), за очікуванням, згоратимуться зі змінами справедливої вартості призначеного об’єкта хеджування або грошових потоків від нього
Об’єкт хеджування – актив, зобов’язання або майбутня операція, що створюють для підприємства ризик зміни справедливої вартості цих активів і зобов’язань або зміни грошових потоків, пов’язаних з майбутньою операцією	Об’єкт хеджування – це актив, зобов’язання, тверда угода, високоїмовірна прогнозована операція або чиста інвестиція в закордонну господарську одиницю, що а) піддає суб’єкт господарювання ризикові змін справедливої вартості або майбутніх грошових потоків; б) визначається як хеджування

Як бачимо, трактування вищенаведених понять є тотожним у вітчизняних і міжнародних нормативних документах. Інструменти хеджування використовуються суб’єктами господарювання з метою управління об’єктами хеджування, які створюють для підприємства ризик зміни справедливої вартості цих активів і зобов’язань або зміни грошових потоків, пов’язаних з майбутньою операцією. Зокрема, до інструментів хеджування належать фінансові інструменти (відповідно до п. 9 П(с)БО 13 “Фінансові інструменти” – ф’ючерсні контракти, форвардні контракти та інші похідні фінансові інструменти), а об’єктами хеджування можуть бути активи, зобов’язання та майбутні операції суб’єкта господарювання.

Перед здійсненням процесу хеджування передбачено оформлення документації про відносини та стратегію хеджування, цілі управління ризиком. Зауважимо, що українські національні положення вимагають розкривати в такій документації питання щодо інструменту хеджування, сутності ризику, що хеджується, та способу оцінки ефективності інструмента хеджування. У міжнародних стандартах список питань дещо ширший, зокрема, передбачено ще визначати об’єкт хеджування або операції та характер хеджування ризику.

На рис. 1 наведено приклади об’єктів хеджування, які пов’язані з різними видами цінних ризиків.

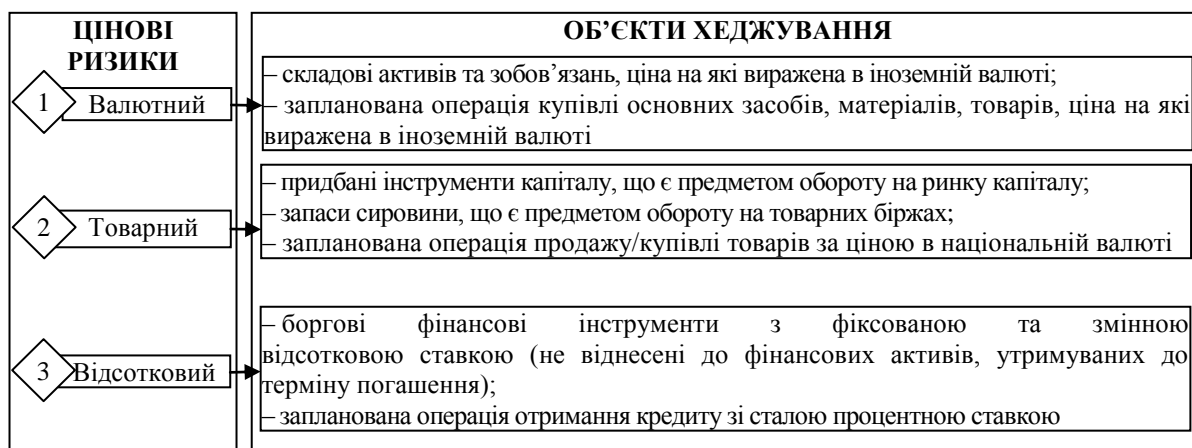


Рис. 1. Приклади об’єктів хеджування цінних ризиків

Вважаємо, що доцільним буде доповнення положень українського законодавства щодо документації про здійснення операцій хеджування інформацією про об’єкт хеджування, зокрема визначення та обґрунтування взаємозв’язку з існуючим видом цінного ризику.

Адже це впливатиме на вибір способу та виду хеджування, а, отже, і на порядок відображення процесу хеджування в бухгалтерському обліку.

У свою чергу, у Посібнику з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами України (за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку) [12] пояснюється облікове відображення переоцінки інструментів хеджування відповідно до пп. 36, 38 П(с)БО 13 “Фінансові інструменти”.

У табл. 2 наведено порівняння українських та міжнародних вимог щодо здійснення оцінки об’єктів хеджування та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Таблиця 2 – Здійснення оцінки об’єктів хеджування та відображення на рахунках бухгалтерського обліку: порівняння міжнародних та національних положень

<i>П(С)БО 13 [10]</i>	<i>МСФЗ (IAS/IFRS) 39 [11]</i>
Хеджування справедливої вартості	
Зміни балансової вартості об’єкта хеджування внаслідок переоцінки або ризику, що хеджується, визнаються іншими доходами або іншими витратами звітного періоду (п. 36)	прибуток або збиток від об’єкта хеджування, які можна віднести до хеджування ризику, мають коригувати балансову вартість об’єкта хеджування і визнаватися в прибутку чи збитку. Це застосовується, якщо об’єкт хеджування оцінюють в інший спосіб за собівартістю. Визнання прибутку або збитку, які можна віднести до хеджованого ризику, застосовується в прибутку чи збитку, якщо об’єкт хеджування являє собою доступний для продажу фінансовий актив (б) п. 89)
Хеджування грошових потоків, хеджування інвестицій у господарські одиниці	
при значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах 0,8-1,25 зміна балансової вартості об’єкта хеджування відображається з одночасною зміною власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів). Якщо значення коефіцієнтів ефективності хеджування грошових потоків виходять за межі 0,8-1,25, то зміна балансової вартості об’єкта хеджування грошових потоків визнається іншими доходами або іншими витратами звітного періоду (п. 38)	окремий компонент власного капіталу, пов’язаний з об’єктом хеджування, коригується до нижчої з двох оцінок (в абсолютних величинах): і) кумулятивного прибутку або збитку за інструментом хеджування з початку хеджування, або ii) кумулятивної зміни справедливої вартості (теперішньої вартості) очікуваних майбутніх грошових потоків від об’єкта хеджування з початку хеджування

У МСФЗ (IAS/IFRS) 39 в п. 95 ефективність хеджування застосовується для переоцінки інструментів хеджування, а не об’єктів, як зазначено в табл. 2 (п. 38 П(с)БО 13). Тому виникає суперечність між положеннями і в розрізі самих національних стандартів, і в порівнянні їх з міжнародними. Це потребує перегляду окремих вимог до бухгалтерського обліку операцій хеджування та внесення змін до законодавчих документів України.

Особливості таких елементів методу бухгалтерського обліку, як оцінка та рахунки, безпосередньо впливають на розкриття інформації про об’єкти хеджування у звітності суб’єктів господарювання. Зокрема, відповідно до П(с)БО 12 “Фінансові інструменти” у статті “Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів” Звіту про фінансові результати наводиться сума зміни балансової вартості об’єктів хеджування у порядку, визначеному П(с)БО 13 “Фінансові інструменти” (п. 3.28 Методичних рекомендацій [13]). Хоча відповідно до п. 36 зміни балансової вартості об’єкта хеджування визнаються іншими доходами або іншими витратами звітного періоду, що не є частиною власного капіталу підприємства. Також п. 3.32 Методичних рекомендацій [13] визначає інший сукупний дохід до оподаткування як алгебраїчну суму дооцінки (уцінки) необоротних активів, дооцінки (уцінки) фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств та іншого сукупного доходу.

Відповідно до п. 24 МСФЗ 7 “Фінансові інструменти: розкриття інформації” [14] підприємство окремо розкриває інформацію про хеджування справедливої вартості – прибутки або збитки від об’єкта хеджування, що відноситься до хеджованого ризику.

На підставі порівняння основних вимог міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку ідентифіковано проблемні питання, що виникають під час облікового відображення господарських операцій, пов’язаних зі здійсненням хеджування. Зокрема, неузгодженість понятійного апарату впливає на порядок здійснення оцінки об’єктів хеджування та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності.

На відміну від звичайних господарських операцій, купівля-продаж об’єктів хеджування як специфічна операція процесу хеджування характеризується певними ознаками. У дослідженні визначено ці ознаки в розрізі їх впливу на облікове відображення процесу хеджування через елементи методу бухгалтерського обліку (рис. 3).

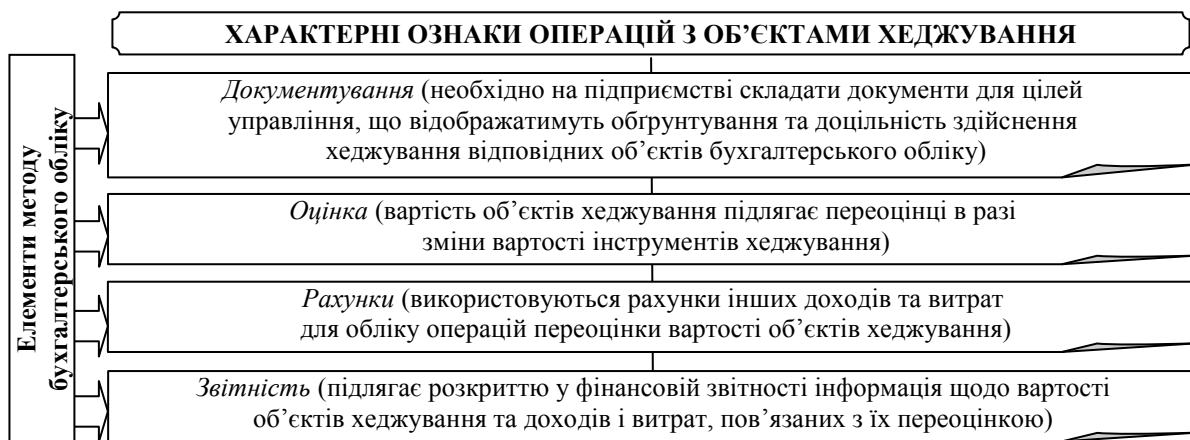


Рис. 2. Характерні ознаки здійснення операцій з об’єктами хеджування

Наведені особливості здійснення операцій з об’єктами хеджування визначають порядок та характер здійснення всього процесу хеджування. Відповідно до наведених ознак потребує удосконалення нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку об’єктів хеджування.

ВИСНОВКИ

Підвищення актуальності здійснення діяльності підприємствами щодо управління ризиками призводить до появи різноманітних форм та типів похідних інструментів і на українському фінансовому ринку, що передбачає необхідність приведення у відповідність з міжнародними вимогами бухгалтерського обліку процесу хеджування, а зокрема і операцій з об’єктами хеджування.

У сучасних умовах система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку управління цінними ризиками підприємств не забезпечує формування достовірної, зрозумілої та повної облікової інформації як для зовнішніх (перш за все, інвестори), так і для внутрішніх користувачів (управлінський персонал). Тому в частині вирішення виділених під час дослідження проблемних питань щодо нормативного регулювання бухгалтерського обліку операцій з об’єктами хеджування запропоновано внести зміни до окремих положень П(с)БО 13, а саме в розрізі:

– формування понятійного апарату операцій хеджування (чітко розмежувати поняття “об’єкт хеджування” та “інструмент хеджування” з метою уникнення їх ототожнення, що впливає на облікове відображення операцій переоцінки інструментів та об’єктів хеджування);

- документації (передбачити формування інформації про об’єкти хеджування та пов’язані з ними цінові ризики, що впливає на вибір способу та виду хеджування і на порядок відображення процесу хеджування в бухгалтерському обліку);
- переоцінки та відображення у звітності об’єктів хеджування (у взаємозв’язку з врегулюванням питання трактування понять “об’єкт хеджування” та “інструмент хеджування”) у відповідності до вимог, передбачених міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бойко К. В. Облік і аналіз хеджування (на прикладі підприємств переробної промисловості) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / К.В. Бойко. — К., 2010. — 19 с.
2. Василенко Н. К. Облік і аналіз фінансових інструментів хеджування грошових потоків підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / Н. К. Василенко. — К., 2012. — 21 с.
3. Шуліко А. О. Облік та аналіз операцій хеджування товарними деривативами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08.00.09 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / А. О. Шуліко. — Івано-Франківськ, 2013. — 20 с.
4. Бурденко І. М. Методологічні аспекти бухгалтерського обліку хеджування / І. М. Бурденко // Регіональна економіка. — 2006. — № 1. — С. 116—121.
5. Присяжнюк С. В. Щодо питання обліку хеджування фінансових інструментів [Електронний ресурс] / С. В. Присяжнюк, О. В. Антонюк. — Режим доступу : http://www.rusnauka.com/31_ONBG_2011/Economics/7_96781.doc.htm.
6. Журавлев А. П. Бухгалтерский учет производных финансовых инструментов : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. эконом. наук : спец. 08.00.12 „Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности” / А. П. Журавлев. — Санкт-Петербург, 1999. — 17 с.
7. Климова Ю. В. Учет финансовых инструментов: пересмотр МСБУ 39 “Финансовые инструменты: признание и оценка” и МСБУ 32 “Финансовые инструменты: представление информации” / Ю. В. Климова // Вектор науки ТГУ. — 2011. — № 1(15). — С. 234—239.
8. Никифорова Н. А. Особенности учета операций хеджирования на рынке электроэнергии России в соответствии с МСФО [Електронний ресурс] / Н. А. Никифорова, Е. А. Конькова // Финансовый журнал. — 2010. — № 1. — С. 71—80. — Режим доступу : <http://elibrary.ru/item.asp?id=12967666>.
9. Плотникова О. В. Учет производных инструментов и операций хеджирования / О. В. Плотникова // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. — 2009. — № 2(26). — С. 119—123.
10. П(с)БО 13 “Фінансові інструменти”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>.
11. МСФЗ (IAS) 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/file/link/364271/file/ias-39_1.pdf.
12. Посібник з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами України (за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку) / Проект реформи бухгалтерського обліку та аудиту в Україні / [С. Я. Зубілевич, І. Ю. Кравченко, О. О. Прокопенко та ін.]. — [3-є вид., перероб. та доп.]. — К., 2002. — 472 с.
13. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року № 433 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_fin_otch_433.aspx.
14. МСФЗ 7 (IFRS) “Фінансові інструменти: розкриття інформації” [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_007.

REFERENCES

1. Boiko, K.V. (2010), “Accounting and analysis of hedging (in terms of the processing industry)”, Thesis abstract for Cand. Sc. (Economics.), 08.00.09, Kyiv, Ukraine.
2. Vasylenko, N.K. (2012), “Accounting and analysis of hedging financial instruments of enterprise money flow”, Thesis abstract for Cand. Sc. (Economics.), 08.00.09, Kyiv, Ukraine.

3. Shuliko, A.O. (2013), "Accounting and analysis of hedging operations by commodity derivatives", Thesis abstract for Cand. Sc. (Economics.), 08.00.09, Ivano-Frankivsk, Ukraine.
4. Burdenko, I.M. (2006), "Methodological aspects of hedge accounting", *Rehionalna ekonomika*, no. 1, pp. 116-121.
5. Prysiazhniuk, S.V. (2011), "Concerning the issue of hedge accounting of financial instruments", available at: www.rusnauka.com/31_ONBG_2011/Economics/7_96781.doc.htm (access January 12, 2014).
6. Zhuravlyev, A.P. (1999), "Accounting of derivative financial instruments", Thesis abstract for Cand. Sc. (Economics.), 08.00.12, St. Petersburg, Russia.
7. Klimova, Yu.V. (2011), "Accounting of financial instruments: revision IAS 39 "Financial Instruments: Recognition and Measurement" and IAS 32 "Financial Instruments: Presentation", *Vektor nauki TGU*, no. 1 (15), pp. 234-239.
8. Nikiforova, N.A. (2010), "Features of hedge accounting on the electricity market of Russia in accordance with IAS/IFRS", *Financial magazine*, no. 3, available at: <http://elibrary.ru/item.asp?id=12967666> (access January 24, 2014).
9. Plotnikova, O.V. (2009), "Accounting of derivative instruments and hedging operations", *Vestnik Saratovskogo gosudarstvennogo sotsialno-ekonomicheskogo universiteta*, no. 2(26), pp. 119-123.
10. Accounting regulations (standard) 13 "Financial Instruments", approved by the decree of Ministry of Finance of Ukraine from 30.11.2001, no. 559, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01> (access January 20, 2014).
11. IAS 39 "Financial Instruments: Recognition and Measurement", available at: www.minfin.gov.ua/file/link/364271/file/ias-39_1.pdf (access January 20, 2014).
12. Zubilevych, S.Ya., Kravchenko, I.Yu., Prokopenko, O.O., Shkolnikov, D.G. and Yurevych, N.S. (2002), "Guidance on accounting and financial report drafting of enterprises in Ukraine (according to the national regulations (standards) of accounting) / Accounting and audit reform project in Ukraine", Kyiv, Ukraine.
13. Methodical recommendations about the completing of the financial reporting forms, approved by the Ministry of Finance of Ukraine on March 28, 2013 no. 433, available at: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_fin_otch_433.aspx (access January 20, 2014).
14. IFRS 7 "Financial Instruments: Disclosures", available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_007 (access January 20, 2014).

УДК 657.631

ОСНОВНІ ЕЛЕМЕНТИ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ: ПОЛІТИКА І ПРОЦЕДУРИ

Пономарьова Т.В., к.е.н., доцент, Царенко М.М.

*Харківський національний університет ім. В. Н. Каразіна
Україна, 61022, Харків, майдан Свободи, 4*

tponomareva@mail.ru, mm_tsarenko@mail.ru

Розглядаються законодавчі та теоретичні основи, що регламентують порядок розробки та елементи системи внутрішнього контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності, аналізується зіставність окремих положень Міжнародного стандарту контролю якості 1 (МСКЯ 1) та Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 (ПНПКЯ 1). Аналізуються вимоги МСКЯ 1 та ПНПКЯ 1 відносно обов'язкових елементів загальної системи внутрішнього контролю якості будь-якого із суб'єктів аудиторської діяльності. Надаються характеристики кожному з 6 обов'язкових елементів загальної системи внутрішнього контролю якості, визначаються їхні особливості та головні завдання, які вирішуються за допомогою цих елементів. Досліджується взаємозв'язок між обов'язковими елементами загальної системи внутрішнього контролю якості та їх взаємозалежність. Підкреслюються обов'язковість, необхідність та значення розробки, впровадження в практичну діяльність та ефективність застосування загальної системи внутрішнього контролю якості. Аналізуються чинники, які впливають на зміст політики та характер процедур, які суб'єкти аудиторської діяльності повинні