

У результаті застосування норм стандартів витрати на початкових етапах інноваційного процесу будуть, як правило, відображатися таким чином:

- витрати на дослідження і розробки, які проводяться самим підприємством, – у складі витрат тих періодів, в яких вони були понесені, із виділенням загальної суми витрат;
- частина витрат на розробки, понесених з того моменту, коли їх результати стали відповідати вимогам визнання активу, – у складі нематеріальних активів за фактичною собівартістю за мінусом збитків від знецінення та накопиченої амортизації.

Відсутність у вітчизняних стандартах вичерпної інформації про витрати на дослідження і розробки породжує, на наш погляд, внесення змін до чинного П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” у частині їх визнання та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Зокрема, у ній, на наш погляд, необхідно подавати таку інформацію: суму витрат на дослідження і розробки, віднесена на витрати звітного періоду; суму витрат на розробки, включену до складу нематеріальних активів; суму витрат за незакінченими науково-дослідними та дослідно-конструкторськими роботами.

ЛІТЕРАТУРА

1. Нашкерська Г. Оцінка нематеріальних активів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11. – С. 23–30.
2. Положення стандарт бухгалтерського обліку № 16 “Витрати” [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.
3. Положення стандарт бухгалтерського обліку № 8 “Нематеріальні активи” [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu8/>.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 38 “Нематеріальні активи” [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: www.minfin.gov.ua/document/92449/МСБО_38.pdf.
5. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. – 2-е вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2008. – 1008 с.
6. Кантаева О.В. О направлениях отражения расходов на исследования и разработки на счетах бухгалтерского учета // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2005. – № 4 (34). – С. 97–105.

УДК 657.633

ОЦІНКА НАДІЙНОСТІ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК СКЛАДОВА ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Петренко С.М., д.е.н., доцент, професор кафедри контролю і аналізу господарської діяльності
Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського

В статье рассмотрен подход к усовершенствованию процесса оценки надежности информации бухгалтерского учета посредством формирования направленной оценки и изучения факторов, оказывающих на неё влияние.

Ключевые слова: *надежность информации, бухгалтерский учет, внутренний аудит, внутренний контроль.*

In the article the approach to the improvement of the process of estimation of record-keeping information reliability by means of forming of directions of estimation and study of factors, having influence on it, is considered.

Key words: *reliability of information, record-keeping, internal audit, internal control.*

Постановка проблеми. Володіння достовірною й актуальною інформацією разом з умінням ефективно використовувати адекватні методи її збору, обробки і представлення сприяють успішній діяльності підприємств.

Важливим критерієм вдосконалення обліково-економічної інформації є її інформативність для цілей управління. Повнота, своєчасність, якість і надійність обліково-економічної інформації стали основними вимогами економіки як господарських систем, так і демократичного суспільства ринкового типу в цілому.

Однією з найважливіших умов удосконалення внутрішнього контролю є покращення його інформаційного забезпечення. Основним джерелом економічної інформації є дані бухгалтерського обліку. З цього приводу ряд спеціалістів зазначають, що інформація, одержана каналами бухгалтерського обліку, становить 80 % економічної інформації.

Система бухгалтерського обліку призначена для здійснення своєчасного обліку всіх операцій на відповідних рахунках; забезпечення санкціонованого доступу до активів і т.ін.

При здійсненні аудиту вельми важливим є розуміння аудитором системи бухгалтерського обліку, яка є підґрунтям у складанні фінансової звітності, що підлягає перевірці. До системи бухгалтерського обліку та її розуміння належать основні класи операцій та спосіб їх ініціювання; значущість бухгалтерських записів та первинні документи і рахунки; процес ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень. Проблеми формування економічної інформації на підставі вдосконалення облікової інформації вивчалися такими вченими, як: Д.Д. Батуєва, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, Н.М. Малюга, В.М. Пархоменко, В.В. Сопко [1–6] і ін. Однак ряд питань, які пов'язані з формуванням і опрацюванням інформації, вимагають подальшого вивчення та вдосконалення.

Мета статті – вдосконалення процесу оцінки надійності системи бухгалтерського обліку на підставі вивчення факторів, які здійснюють на неї вплив. Як суб'єкти оцінки розглядаються внутрішні аудитори, діяльність яких здійснюється у рамках функціонування системи внутрішнього контролю.

Виклад основного матеріалу. Для вдосконалення управління на мікрорівні і підвищення конкурентоспроможності бізнесу дуже велике значення має якість інформації, що надається бухгалтерським обліком.

Важливим чинником підвищення якості фінансової, управлінської та іншої інформації є вдосконалення облікового процесу на підприємстві. Питання організації обліку на підприємствах частково вирішуються власниками і керівництвом, а частково державою (план рахунків, вимоги до реєстрів і первинних документів, вимоги до ведення рахунків і відображення конкретних операцій).

До найважливіших об'єктів інформаційного забезпечення внутрішнього контролю з позиції реалізації задач бухгалтерського обліку слід віднести:

- нормативно-правову базу бухгалтерського обліку;
- облікову політику підприємства;
- дані синтетичного і аналітичного обліку;
- первинні документи;
- фінансову звітність;
- внутрішню (управлінську) звітність.

Оцінюючи надійність системи бухгалтерського обліку, необхідно перевірити, чи цілком вона виконує своє призначення, і, залежно від результату, зробити висновок про ефективність її функціонування і ступінь довіри до неї. Надійна система бухгалтерського обліку є сукупністю конкретних форм і методів, що дозволяють підприємству вести облік майна, зобов'язань і господарських операцій в грошовому вимірі шляхом суцільного, безперервного, документального і взаємозв'язаного їх відображення в облікових реєстрах на підставі первинних документів. Якість і надійність функціонування системи обліку зумовлює цілеспрямований характер, обсяг і тривалість контрольних процедур. Оцінка надійності системи бухгалтерського обліку повинна здійснюватися в таких напрямках:

- 1) відповідність зовнішнім і внутрішнім законодавчим і нормативним документам, у тому числі: перевірка наявності і виконання організаційних регламентів персоналом облікової служби (Положення про бухгалтерію, Посадові інструкції бухгалтерів); обґрунтованість облікової політики;
- 2) перевірка забезпечення надійності засобів захисту інформації від несанкціонованого доступу;
- 3) визначення і оцінка «слабких сторін» обліку;
- 4) перевірка тотожності даних синтетичного і аналітичного обліку, повнота документального підтвердження облікових даних;
- 5) перевірка взаємозв'язку і зіставленості інформації у формах фінансової звітності із даними синтетичного і аналітичного обліку;
- 6) перевірка відповідності фактичної наявності активів із документальним їх підтвердженням в обліку;
- 7) оцінка ризику контролю за всіма напрямками обліку на основі визначення «слабких сторін» обліку.

Важливою складовою роботи внутрішнього аудитора є виявлення різного роду викривлень у фінансовій звітності, а також адекватна оцінка аудиторського ризику, що пов'язаний з цим, та прийняття необхідних заходів щодо попередження порушень і підвищення надійності фінансової звітності. У Міжнародних стандартах аудиту цим питанням присвячено стандарт МСА 240 «Відповідальність аудитора щодо шахрайства при проведенні аудиту фінансової звітності».

Оцінка системи бухгалтерського обліку за ознакою надійності дозволить внутрішньому аудитору підвищити ефективність та якість перевірки, оскільки він сконцентрує зусилля на групах рахунків з найбільшим ризиком виникнення помилок, а це, у свою чергу, дає можливість визначити час, необ-

хідний для проведення аудиторських процедур, та обсяг аудиторської вибірки, виявити порушення, що тягнуть за собою фінансові санкції, і визначити величину аудиторського ризику.

Вивчення результатів перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств [7] суб'єктами внутрішнього контролю дозволило нам сформулювати думку про те, що надійність системи бухгалтерського обліку визначається об'єктивними та суб'єктивними факторами (табл. 1).

Таблиця 1

Фактори, які впливають на надійність системи бухгалтерського обліку

Фактори	Характеристика фактора (ознака надійності)	Оцінка ненадійності, %	Вплив на аудиторський ризик
Об'єктивні	Зміна законодавства	40	так
	Неузгодженість законодавчих актів між собою	15	так
	Нечітке визначення окремих положень в законодавстві	15	так
	Несвоєчасність розробки та прийняття інструктивної та методологічної бази	30	так
Всього		100	
Суб'єктивні	Відсутність розпорядчих документів	35	так
	Відсутність первинних документів	100	так
	Відсутність обов'язкових реквізитів у первинних документах	20	ні
	Неправомірність прийняття первинних документів до обліку	100	так
	Наявність неточностей (виправлень) у первинних документах	25	так
	Наявність невіправлених помилок у первинних документах	30	так
	Відсутність хронологічного запису	10	ні
	Відсутність аналітичного обліку	80	так
	Невідповідність синтетичного та аналітичного обліку	40	так
	Невірна методологія бухгалтерських записів (кореспонденція рахунків)	55	так
	Неправильне застосування плану рахунків (відсутність угруповання однорідних операцій на рахунках)	55	так
Суб'єктивні	Неправильність віднесення до активів	80	так
	Невідображення фактів господарського життя (операцій) в обліку	100	так
	Вартісне відображення фактів господарського життя (операцій) без їхнього змістовного відображення	100	так
	Неправильна оцінка статей звітності	100	так
	Віднесення витрат до невідповідних звітних періодів	100	так
	Невідповідність статей балансу залишкам синтетичних та аналітичних рахунків	100	так
	Неузгодженість показників різних форм звітності	30	ні
	Неправильні облікові рішення	65	так
	Відсутність посадових інструкцій	5	ні
Низький рівень кваліфікації персоналу (бухгалтерів)	90	так	
Примітка: значення коефіцієнтів за стобальною шкалою, побудованою емпіричним значенням показника за експертною оцінкою та питомою вагою показника у сукупності.			

З-поміж об'єктивних факторів найбільш високий вплив (40 %) на ризик появи помилки в обліку має зміна законодавства. Розробка і прийняття законодавчої і нормативної документації відображає зростаючу потребу до цього інструменту інформаційного забезпечення ефективного управління підприємством. Однак часті її зміни не лише не сприяють реформуванню бухгалтерського обліку на користь усіх користувачів обліково-економічної інформації, але й значно підвищують ризик виникнення суттєвих помилок в обліку і звітності підприємства.

Щодо суб'єктивних ознак надійності обліку, слід зазначити, що всі вони взаємопов'язані, і тому контролюючий суб'єкт повинен встановити їхній вплив на величину аудиторського ризику як окремо, так і у сукупності. Так, при сукупному розгляді таких суб'єктивних ознак надійності, як відсутність первинних документів, невідображення фактів господарського життя (операцій) в обліку або невідповідність статей балансу залишкам синтетичних та аналітичних рахунків, внутрішній аудитор переконується в тому, що облік ненадійний, імовірність виявлення помилок має суттєвий характер, а відповідно і аудиторський ризик має тенденцію до зростання.

Між тим, розгляд окремо взятих ознак надійності може і не вплинути на надійність системи обліку (наприклад, відсутність хронологічного запису або відсутність посадових інструкцій), але при

цьому існує імовірність появи помилок, тобто ризик того, що деяка інформація не буде зафіксована в обліку.

Таким чином, слід зазначити, що бухгалтерський облік є одним із важливих постачальників інформації про стан та напрями розвитку підприємства, а тому формує основу інформаційного забезпечення внутрішнього контролю. За результатами дослідження нами сформовані та зазначені об'єктивні та суб'єктивні фактори, що впливають на надійність системи бухгалтерського обліку; подана їх оцінка надійності та визначений ступінь впливу на аудиторський ризик.

ЛІТЕРАТУРА

1. Батуева Д.Д. Взаимосвязь информационной, контрольной и аналитической функций системы бухгалтерского учета: дис. ...канд. экон. наук: 08.00.12 / Батуева Дарима Дашидондоковна. – М., 2003. – 164 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник] / Бутинець Ф.Ф. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
3. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: [навчальний посібник] / За ред. М.Д. Корінька. – Фастів: Поліфаст, 2006. – 440 с.
4. Малуґа Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Малуґа Н.М. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
5. Мех Я.В. Обліково-аналітична інформація в управлінні внутрішніми резервами (на прикладі підприємств промисловості України): [монографія] / Я.В. Мех. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 553 с.
6. Сопко В. Організація і методика проведення аудиту: [навч-практ. посібник] / Сопко В. – К.: ВД «Професіонал», 2006. – 576 с.
7. Петренко С.М. Особливості формування інформаційного забезпечення процесу внутрішнього аудиту / С.М. Петренко // Торгівля і ринок України: Темат. зб. наук. праць з проблем торгівлі і громадського харчування. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2004. – Вип. 16, Т. 3. – С. 62–69.

УДК 657.42

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ І ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК: ЄДНІСТЬ І ПРОТИРІЧЧЯ В КОНТЕКСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Бобко В.В., к.е.н., доцент

Уманський національний університет садівництва

Стаття посвячена розробці научно обоснованих рекомендацій по совершенствованию бухгалтерского учета и формированию учетной политики относительно основных средств. В статье выделены различия между категориями “основные фонды” и “основные средства”, а также обоснованы стоимостные критерии средств труда и необходимость приведения бухгалтерского и налогового учета в соответствие с международными стандартами.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, учетная политика, основные фонды, основные средства.

The article is devoted to the development of science-based recommendations on the improvement of the accounting and the formation of accounting policy concerning capital assets. The article highlights the difference between concepts of “fixed assets” and “capital assets”, also value criteria of capital assets and the necessity of taking the accounting and taxation in accordance to international standards are grounded

Key words: accounting, accounting policy, fixed assets, capital assets.

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки об'єктивна інформація про наявність та оцінку основних засобів є надзвичайно актуальною. Водночас, чинне законодавство із даного спрямування містить протиріччя, які ускладнюють роботу облікового апарату підприємства, та, як результат, створюють передумови для спотворення реального стану активів підприємства, що призводить до втрати корисності для внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Фактично, особливості чинного законодавства зобов'язують підприємства вести подвійний облік – бухгалтерський та податковий. Ліквідація розбіжностей між фінансовим та податковим обліком основних засобів не тільки дозволить уникнути зайвих помилок у розрахунках, але й буде сприяти стимулюванню інвестиційної ініціативи суб'єктів господарювання.