

15. Biondi Y. The Pure Logic of Accounting: A Critique of the Fair Value Revolution / Y. Biondi // Accounting, Economics, and Law. Vol. 1 : Iss. 1, Article 7. – 2011. – 46 s.

16. Ruggles Nancy D. The Design of Economic Accounts / Nancy D. Ruggles, Richard Ruggles. – Volume Publisher: UMI, 1970. – 8 s.

Анотація

В статті обґрунтована доцільність комплексної модернізації та удосконалення обліку в бюджетних установах на основі встановлення спільних рис окремих галузей бюджетної сфери. Висвітлюються питання трансформації завдань обліку в сучасних умовах, відповідно до нових завдань і їхнього технічного забезпечення обґрунтовано розвиток видів обліку бюджетних установ. Сформовано означення системи обліку бюджетних установ. Розроблено рекомендації, щодо її структури у контексті розгляду обліку як кібернетичної системи та визначено основні моделі формування джерел інформації.

Ключові слова: бюджетні установи, інформаційна система, завдання обліку, система обліку, кібернетична система, моделі джерел інформації.

Аннотация

В статье обоснована целесообразность комплексной модернизации и совершенствования учёта в бюджетных учреждениях на основании установления общих черт отдельных отраслей бюджетной сферы. Рассмотрены вопросы трансформации задач учёта в современных условиях. В соответствии с новыми задачами и возможностями их технического обеспечения обосновано развитие видов учёта бюджетных учреждений. Сформировано определение системы бухгалтерского учёта бюджетных учреждений. Разработана структура учёта бюджетных учреждений в контексте рассмотрения его как кибернетической системы.

Ключевые слова: бюджетные учреждения, информационная система, задачи учёта, кибернетическая система, модели источников информации.

Annotation

In the article substantiates the reasoning of feasibility comprehensive modernization and improvement of accounting in budget institutions from establishing common features of the budget sector. The issue of transformation accounting tasks in modern conditions was discovered. According to the new tasks and their technical support reasonable development types of accounting budgetary institutions. The definition of accounting budgetary institutions was clarified. The recommendations concerning its structure in the context of accounting as a cybernetic system and the basic models of information sources were developed.

Key words: public institutions information systems, a new task of accounting, accounting system, cybernetic system, models of information sources.

УДК 657.1

**Лозовицький С.П.,
к.е.н., доцент кафедри аудиту,
Львівська комерційна академія**

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ У СУЧАСНОМУ ОБЛІКУ ТА АУДИТІ

Постановка проблеми. Реформування бухгалтерського обліку та аудиту в Україні відповідно до міжнародних стандартів, що здійснюється впродовж останніх 10 років, призвело до виникнення нових облікових та контрольних категорій. Це відноситься, зокрема, до поняття «професійне судження», суть і зміст якого є малодослідженим в сучасній теорії обліку і аудиту.

Професійне судження як категорія у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» не визначена [4]. Разом з тим, Законом визначено право підприємства визначати облікову політику, обирати форму бухгалтерського обліку та інше. Для прийняття таких рішень керівництво підприємства, зокрема керівник бухгалтерії, повинні застосувати своє професійне судження. Однак, одні й ті самі судження по-різному впливають на формування фінансового результату, податкових платежів, визначення розміру капіталу власника та на інші показники. У зв'язку з цим актуальним є визначення самої сутності поняття «професійне судження», його видів, методичних аспектів його застосування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі аспекти застосування професійного судження в обліку розглядалися у працях вітчизняних вчених Ф. Бутиця, С. Голова, Л. Нападівської, С. Левицької, М. Кужельного, М. Пушкаря та інших вчених, а також зарубіжних вчених В. Ф. Палія, Я. В. Соколова, Г. Р. Соколовської та інших вчених [1; 2; 4-8]. Однак досліджувана проблема знаходиться на стадії становлення, тому потребує подальшого вивчення.

Постановка завдання. Метою статті є проведення аналізу підходів до застосування професійного судження бухгалтера у сучасному бухгалтерському обліку, визначення основних аспектів застосування професійного судження бухгалтера.

Виклад основного матеріалу дослідження. У світовій практиці бухгалтерського обліку поняття «професійне судження» не нове і є одним із засадничих принципів МСФЗ [3]. Міжнародні стандарти фінансової звітності – МСФЗ (International Financial Reporting Standards – IFRS), єдина у світі наднаціональна система вимог до розкриття фінансової інформації. Метою їх створення більш ніж 30 років тому є необхідність в уніфікації фінансової звітності компаній в умовах розвитку міжнародної торгівлі. Система міжнародних стандартів за цей час постійно розвивалася, до цієї роботи залучались провідні фахівці з різних країн. Як наслідок, МСФЗ є однією з самих кращих у світі систем фінансової звітності, яка постійно вбирає найкращі національні рішення в цій області.

При підготовці звітності відповідно до МСФЗ зростає роль професійного судження бухгалтера. На відміну від українських правил бухгалтерського обліку, які достатньо жорстко регламентовані, застосування професійними бухгалтерами (аудиторами) судження і оцінки при підготовці міжнародної звітності мають дуже важливе значення. Не потрібно далеко ходити і за прикладами, досить лише згадати такі питання, як визначення термінів корисного використання основних засобів і нематеріальних активів, порядок створення резервів по дебіторській заборгованості.

Професійне судження – ця думка, добросовісно висловлена професійним бухгалтером про господарську ситуацію і корисна як для її опису, так і для ухвалення дієвих управлінських рішень. У цьому визначенні ключовими поняттями виступають: думка професійного бухгалтера; добросовісне висловлювання; господарська ситуація; корисний опис; управлінське рішення. Розглянемо кожну складову детальніше.

Думка професійного бухгалтера в умовах ринкової економіки - це саме те, що він думає, а не те, що за нього хтось думає. Проте досить часто в багатьох країнах континентальної Європи (наша країна не виключення) вважають, що бухгалтер «не повинен сміти мати своє судження». Часто те ж саме, на жаль, думають і самі бухгалтери.

Бажання працювати поза нав'язаними нормативами, спираючись тільки на свою думку, було властиво, і певною мірою властиво досі, бухгалтерам англійських країн. Саме вони створили культ професійного судження. Такий підхід виріс на ґрунті англійського загального права, яке розвивалося шляхом накопичення досвіду судових рішень [4-8].

Добросовісне висловлювання (судження) – ця думка, сформована бухгалтером і заснована на його переконаннях, уявленнях і його знаннях, яка має бути достовірною і сумлінно сформульованою. У першому випадку йдеться про те, що точність бухгалтерських даних має бути прийнятною для ухвалення управлінських рішень, а в другому – що переконання бухгалтера мають бути щирими, а не орієнтованими на вигоду будь-кого з учасників господарського процесу.

Разом з тим, фахівцями бухгалтерського обліку як в Україні, зокрема С. Головим, М. Пушкарем [1; 2], так і за кордоном, висловлюється розчарування в надмірному нормативному регулюванні обліку. В першу чергу, це пов'язано з тим, що в документах не можна врахувати усієї різноманітності господарських ситуацій і практичних випадків та прийняти єдиний шаблон. Проти нормативного регулювання бухгалтерського обліку і проти стандартів на заході висувається безліч заперечень. Перерахуємо деякі з них:

–ринкова економіка за своєю природою заснована на силі договору, отже, будь-якому власникові належить незаперечне право вибирати такі методи обліку і аналізу, які він, і тільки він, вважає правильними;

–стандарти, орієнтовані на усі країни, не відображають національної традиції;

–стандарти гальмують розвиток бухгалтерської думки і гальмують практику;

–при складанні стандартів здоровий глузд і теорія обліку ігноруються, замість них укладачі використовують емпіричні положення, назвавши їх принципами, але чому вибрані саме ці, а не інші принципи, як вирішуються протиріччя між їх вимогами, сказати не може ніхто;

–стандарти розраховані на інвесторів, під якими розуміються, переважно, власники, але окрім інвесторів є і інші користувачі даних, і у них є свої інтереси, своя користь, своя достовірність. Таким чином, стандарти не можуть задовольнити усіх;

–якщо ж побудувати стандарти, зважаючи на інтереси усіх, то з неминучістю доведеться вдатися до серії компромісів, які спотворюють конкретні інтереси і усю достовірність даних і після цього вже будуть не потрібні нікому.

Відмова бухгалтерів від нормативного регулювання перетворює їх на думаючих фахівців. І ключем до цього повинна стати професійна думка, під якою потрібно розуміти уміння бухгалтера достовірно і сумлінно описувати і відображати фінансовий стан своєї організації.

Згідно цієї концепції, сліпе наслідування вимог нормативних документів не може дозволити бухгалтерові у кожному конкретному випадку знайти переконливе і правильне представлення фінансового стану підприємства, в якому цей бухгалтер працює.

Це дуже важливо з точки зору бухгалтерського обліку. Корисне переконання необов'язково має бути істинним, так само істинне переконання зовсім необов'язково буде корисним. Істинні переконання і, відповідно, твердження вивчають в теорії обліку, корисні, - на практиці (у рахівництві). У науці спираються на знання, в практичному житті важлива довіра до прийомів, які використовуються бухгалтером.

Серед користувачів фінансової інформації звичайно виділяють три групи: 1) адміністрація, яку цікавить, передусім, збільшення господарських оборотів, економічна потужність організації; 2) кредитори, стурбовані тільки її платоспроможністю; 3) власники, як правило, вкладники і акціонери, яких хвилює, головним чином, прибуток. Кожен користувач вважає себе добросовісним. Він може зрозуміти інших користувачів, а у ряді випадків – поступитися своїми інтересами. Але навіть якщо він і поступиться ними на користь інших, це не означає, що він зробить це добросовісно, а отже, отримає достовірні дані. Очевидно, що кожен учасник господарського процесу може вважати, що його підходи до методології обліку – це шлях до істини, до достовірності отримання звітних даних. В той же час він повинен розуміти, що і інші учасники цього процесу думають так само і помиляються так само щодо достовірності даних, які вони оцінюють. Проте кожного користувача-інтерпретатора цікавить швидше не достовірність інформації і сумлінність її представлення (про що мріють багато ідеалістів і навіть теоретики), а її корисність, тобто можливість з найменшими зусиллями за її допомогою досягти певної мети.

Ми повинні спеціально відмітити, що корисність інформації тільки підкреслює її значущість. Інформація може бути свідомо недостовірною і може бути складена недобросовісно, але вона може бути корисною і значущою, а це найголовніше.

Тут потрібно підкреслити ще раз, що достовірність зумовлюється сумлінністю власників і їх агентів - головних бухгалтерів. Це правда, але не уся правда. Бо сумлінність названих осіб повинна поєднуватися з сумлінністю користувачів. При цьому труднощі полягають у тому, що саме поняття користувача занадто невизначено і розпливчато: користувачів багато і у кожного з них свої інтереси. Так само важко охарактеризувати поняття потреб користувачів: потреби пов'язані з інтересами і можуть, як і останні, бути найрізноманітнішими, якщо не сказати безмежними; якщо користувачі іноді самі не усвідомлюють своїх потреб, то це тим важче зробити за них.

На основі викладеного, можна зробити три висновки, якими повинен керуватися головний бухгалтер:

1) якщо факт господарського життя точно підпадає під опис нормативних документів і їх вимоги дозволяють достовірно і сумлінно відобразити його в обліку, то він повинен зробити це;

2) якщо факт господарського життя підпадає під опис нормативних документів, але, на його думку, їх вимоги в даному конкретному випадку не дозволяють достовірно і сумлінно відобразити факти в обліку, то він повинен прийняти самостійне рішення і відобразити факти господарського життя так, як диктує йому його професійне судження;

3) якщо факт господарського життя не може бути описаний через те, що в нормативних документах подібна ситуація відсутня, то головний бухгалтер, спираючись на своє професійне судження, повинен показати цей факт в обліку так, як вважає потрібним, але завжди – достовірно і сумлінно.

Висновки з проведеного дослідження. Все вище викладене показує необхідність підвищення самостійності бухгалтера у встановленні правил ведення обліку в рамках кожного підприємства. Самостійність передбачає необхідний рівень професійної підготовки, здатність до критичного мислення і творчого підходу до ведення обліку. Тому сьогодні бухгалтер зобов'язаний застосовувати професійне судження, оскільки нормативне регулювання не може забезпечити врахування усієї різноманітності умов господарського життя, що безперервно змінюються.

Бібліографічний список

1. Голов С. Вплив законодавчих актів на систему бухгалтерського обліку / С. Голов // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі» (25-26 листопада). – ТНЕУ. – Тернопіль, 2010. – С. 18.

2. Пушкар М. Трансформування «Бухгалтерського обліку» з мистецтва ведення рахунків і записів у науку «Інформологію» / М. Пушкар // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі» (25-26 листопада). – ТНЕУ. – Тернопіль, 2010. – С. 22.

3. Міжнародні стандарти фінансової звітності – 2009 / [переклад з англ. за ред. С. Ф. Голова]. –

К. : ФПБАУ, 2009. – 1608 с.

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV / Вісник Верховної Ради України. – 1999. – № 40 – 365 с.

5. Клейнер Г. Системная парадигма и теория предприятия / Г. Клейнер // Вопросы экономики. – 2002. – № 10. – С. 47-69.

6. Корнаи Я. Системная парадигма / Я. Корнаи // Вопросы экономики. – 2002. – № 4. – С. 4-22.

7. Урубков А. Курс MBA по оптимизации управленческих решений / А. Урубков. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – 176 с.

8. Деминг Э. Выход из кризиса: новая парадигма управления людьми, системами и процессами / Э. Деминг. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 419 с.

Анотація

У статті аналізуються підходи до застосування професійного судження бухгалтера у сучасному бухгалтерському обліку, аналізу наукових праць сучасних вчених, принципів МСФЗ. Зроблені висновки щодо аспектів застосування професійного судження бухгалтера.

Ключові слова: бухгалтерський облік, облікова політика, професійне судження, міжнародні стандарти фінансової звітності, бухгалтерська (фінансова) звітність.

Аннотация

В статье анализируются подходы к применению профессионального суждения бухгалтера в бухгалтерском учете, анализ рассмотрения этого понятия в научных работах, принципах МСФУ. Сделаны выводы по аспектам применения профессионального суждения бухгалтера.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, учетная политика, профессиональное суждение, международные стандарты финансового учета и отчетности, бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Annotation

In the article, going is analyzed near professional judgment of accountant on the basis of systematization of role and place of this category in a modern record-keeping, analysis of scientific labors of modern scientists, principles of IFRS. Making the conclusions on aspects of professional judgments Application accountant.

Key words: fiscal accounting, record-keeping, professional judgment, international standards of the financial reporting, financial statement.

УДК 336.225.674

**Очеретью Л.М.,
к.е.н., доцент,
Федоряк А.В.,**

Запорізький національний технічний університет

УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОГРАМИ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Постановка проблеми. Найважливішою умовою успішного функціонування та процвітання будь-якого підприємства є ефективне використання виробничих запасів. Досягнення ефективного використання запасів можливе при правильній їх організації та внутрішньому контролю над використанням та рухом. Важливу роль у вирішенні даного завдання надано удосконаленню основних функцій з контролю над управлінням виробничими запасами. Як відомо з практики, ці завдання успішно виконуються таким видом внутрішнього контролю, як аудит, основною метою якого є встановлення відповідності даних бухгалтерського обліку та фактичної наявності виробничих запасів. Задля отримання достовірних результатів аудиту обов'язково має бути правильно складена та затверджена програма внутрішнього аудиту виробничих запасів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На важливість розробки та використання внутрішніх аудиторських програм виробничих запасів звертають увагу як зарубіжні, так і вітчизняні вчені-економісти, серед яких М. Кужельний, М. Левицька [5], Г. Давидов [3], Л. Нападовська, В. Савченко [8], Ф. Бутинець, С. Бардаш [1]. Також проблеми вибору програми внутрішнього аудиту розглядаються