

## СЕКЦІЯ 8 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 342.9

**Лалакулич М.Ю.**  
кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку  
Ужгородського торговельно-економічного інституту  
Київського національного торговельно-економічного університету

### УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ

У статті розглянуто питання вдосконалення системи нормативно-правового забезпечення аудиту підприємств, що обумовлено змінами в економічній системі та прагненням до євроінтеграції. Досліджено основні проблеми, що виникають у процесі запровадження єдиних світових стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Обґрунтована необхідність прийняття нормативних документів, які надають можливість ефективної реалізації завдань внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю.

**Ключові слова:** нормативно-правове забезпечення, аудит, бухгалтерський облік, фінансовий контроль, єдині світові стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

### Лалакулич М.Ю. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ АУДИТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

В статье рассмотрены вопросы совершенствования системы нормативно-правового обеспечения аудита предприятий, что обусловлено изменениями в экономической системе и стремлением к евроинтеграции. Исследованы основные проблемы, которые возникают в процессе использования единых мировых стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Обоснована необходимость принятия нормативных документов, дающих возможность эффективной реализации задач внутреннего аудита и контроля.

**Ключевые слова:** нормативно-правовое обеспечение, аудит, бухгалтерский учет, финансовый контроль, единые мировые стандарты бухучета и финансовой отчетности.

### Lalakylych M.Y. PERFECTION OF SYSTEM NORMATIVELY LEGAL PROVIDING OF AUDIT ACTIVITY OF ENTERPRISES ON THE MODERN STAGE

In the article the question of perfection of the system is considered normatively legal providing of audit of enterprises, which is stipulated changes in the economic system and aspiration of eurointegration. Investigational basic problems which arise up in the process of introduction of the unique world standards of record-keeping and financial reporting. Grounded necessity of acceptance of normative documents which would give possibility of effective realization of tasks of internal audit and internal control.

**Keywords:** regulatory support, audit, accounting, financial control, unified global accounting standards and financial reporting.

**Постановка проблеми.** Сучасні умови розвитку ринкових відносин в Україні, інтеграція у світове господарство ставлять вимогу вдосконалення та оптимізації систем бухгалтерського обліку і аудиту. У нашій країні основним регулятором організації аудиту є Закон «Про аудиторську діяльність» [1], згідно з яким в Україні створено інститут незалежного фінансового контролю, який, по суті, є невід'ємним компонентом ринкової економічної системи, а його положення чинні на всій території України й поширюються на всіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та видів діяльності [2].

На сучасному етапі реформування системи бухгалтерського обліку обумовлюється змінами в економічній системі та прагненням інтеграції України до Європейського Союзу. А це, своєю чергою, потребує запровадження єдиних світових стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Реалізація цих заходів дозволить вітчизняним підприємствам здійснити вихід на світові ринки капіталу, активізує надходження іноземних інвестицій, дозволить усунути економічні й торговельні бар'єри, а також підвищить конкурентоспроможність бізнесу.

Дана проблема є особливо актуальною для нашої країни, тому в процесі запровадження міжнародних стандартів необхідно забезпечити законодавчі й організаційні передумови.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** В економічній літературі питання адаптації національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності України до міжнародних стандартів є предметом досліджень відомих вітчизняних учених-економістів, таких як М. Білуха, Ф. Бутинець, С. Голов, Н. Горицька, О. Губачова, Н. Дорош, І. Дрозд, М. Кужельний, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, Г. Купалова, М. Малік, Є. Мних, Р. Хом'як, В. Швець та ін.

**Мета статті** полягає в розробці та обґрунтуванні пропозицій щодо удосконалення системи нормативно-правового забезпечення аудиту підприємств у процесі запровадження єдиних світових стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Використання законодавчої бази України, а також передового світового досвіду дозволяє організувати аудиторську діяльність шляхом використання нормативних документів, що поділяються на три рівні:

- законодавчі акти;
- міжнародні стандарти аудиту та нормативно-інструктивні документи міністерств і відомств України;
- внутрішні нормативно-інструктивні документи, які використовуються аудитором на практиці.

У період поступової глобалізації світового господарства стає вкрай необхідною гармонізація систем

бухгалтерського обліку і аудиту різних країн [3]. Для вирішення цих проблем Рада Міжнародної федерації бухгалтерів організувала у своєму складі два постійних комітети – Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) та Комітет з міжнародної аудиторської практики (КМАП). Перший розробляє і оприлюднює міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО); другий – міжнародні стандарти аудиту (МСА) [3].

З метою регламентації законодавчих актів, міжнародних, вітчизняних стандартів і нормативів та реалізації основних принципів проведення аудиту, відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», Аудиторська палата України (АПУ) розробляє і затверджує національні нормативи аудиту, обов'язкові для дотримання всіма аудиторами. Своїм рішенням № 73 від 18 грудня 1998 р. Палата затвердила Національні нормативи аудиту і Кодекс професійної етики аудиторів України, які набули чинності з 01 січня 1999 р. [4].

Система Національних нормативів аудиту України складається із 32 нормативів, згрупованих у дев'ять груп. Кодекс професійної етики аудиторів України разом із Національними нормативами запроваджує:

- морально-етичні принципи аудиту;
- правила проведення аудиту і надання аудиторських послуг [3].

Стандарти аудиту – це загальні керівні матеріали, що призначені допомагати аудиторам при виконанні професійних обов'язків з аудиту. У них визначені основні принципи діяльності та здійснення аудиторських процедур, а їхньою метою є дотримання загальних правил цієї діяльності.

Згідно з Рішенням АПУ № 290/7 «Про застосування стандартів аудиту та етики» при виконанні завдань з 01 травня 2014 р. в якості національних стандартів аудиту обов'язковим є використання Міжнародних стандартів контролю якості аудиту [3]. Указані стандарти визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методики, а також базові принципи проведення аудиторських перевірок, єдині вимоги до якості та надійності аудиту, якими повинні керуватися всі представники даної професії незалежно від умов, в яких здійснюється аудит. Застосування аудиторських стандартів забезпечує певний рівень гарантій достовірності результатів аудиторської перевірки [3].

Однак на практиці було зауважено, що для реалізації функції внутрішнього аудиту та побудови внутрішнього контролю за європейським зразком даного набору нормативних актів виявилось недостатньо. При цьому експертна оцінка констатувала недосконалість с точки зору їх практичного застосування багатьох уже прийнятих нормативних актів [4].

Стандарти аудиту встановлюють загальні правила до його проведення. При цьому тільки аудитор може вирішити, чи потрібно повністю або частково використовувати вимоги того чи іншого стандарту [5, с. 84].

Окреслюючи національні нормативи аудиту, слід відзначити, що вони обґрунтовуються законодавством України стосовно аудиторської діяльності й міжнародними стандартами, а також професійною термінологією, прийнятою у світовій практиці. Ці норми передбачають основні принципи виконання аудиту та аудиторських послуг. Але вони не є інструкціями щодо застосування конкретних методичних прийомів та притаманних їм процедур аудиту. Затверджені

АПУ норми не мають законодавчого характеру, тому не є обов'язковими для застосування у практичній аудиторській діяльності. У зв'язку з цим разом з ними розробляються окремі методичні рекомендації та інші нормативні документи, які сприяють поглибленому дослідженню окремих питань, поставлених на вирішення аудиту. Так, АПУ розробила методичні рекомендації, які стосуються питань перевірки балансу та річної фінансової звітності, Державна комісія цінних паперів та фондового ринку затвердила вимоги щодо аудиторської перевірки акціонерних товариств та підприємств – емітентів облигацій [5].

Таким чином, можна констатувати, що практичне використання міжнародних норм аудиту та національної нормативної бази, а також внутрішніх стандартів окремих підприємств та організацій створює передумови вдосконалення якості перевірок, а також достовірність бухгалтерського обліку та звітності.

У результаті здійснення заходів щодо реформування системи Державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК), зокрема внутрішнього аудиту, з метою вдосконалення організаційної та методичної основи проведення внутрішнього аудиту було прийнято і реалізовано низку нормативних документів.

У таких умовах та зважаючи на європейські орієнтири в геополітичному курсі України, особливої актуальності набуває врахування досвіду країн ЄС у формуванні належної нормативно-правової бази у сфері внутрішнього аудиту в державному секторі України. Виходячи з проведеного аналізу досвіду цих країн [2; 6] слід звернути увагу на певні параметри, які необхідно використати при реформуванні системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні.

Нормативно-правову базу слід розробити у відповідності до чітко затвердженої організаційної структури у системі задіяних державних органів [7].

Для України в умовах перейняття моделі трьох елементів PIFC [8], закріпленої в Концепції розвитку ДВФК, важливо для їх якісного функціонування забезпечити відповідне нормативне підґрунтя, яке поділятиметься на першочергове, другорядне, рекомендоване тощо. Найбільш повною та раціонально структурованою, на нашу думку, є нормативна база, як по внутрішньому контролю, так і по аудиту, у Туреччині та Хорватії. Саме їхні моделі можуть служити якісним прикладом для України [7].

**Висновки.** На даному етапі нормативно-правова база внутрішнього аудиту охоплює аспекти, які необхідні для ефективного здійснення даної функції, не в повній мірі. Це потребує, з одного боку, удосконалення вже існуючих актів, а з другого – прийняття нових нормативних документів, які надади б можливість ефективного реалізації завдань внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю. А це, своєю чергою, свідчить про необхідність постійного вдосконалення нормативно-правових актів. Реалізація вказаних заходів надасть можливість підвищити рівень теоретичних, організаційних, методологічних та методичних аспектів аудиту та аудиторської діяльності.

Тому, на нашу думку, для того щоб досягти оптимального функціонування нормативно-правової бази діяльності суб'єктів аудиту та для покращання їх організаційно-правового забезпечення, зокрема і внутрішнього аудиту, сьогодні все більш значущої ролі набуває реалізація наступних заходів:

- забезпечення доведення чисельності внутрішніх аудиторів в органах виконавчої влади до оптимального рівня;

– виведення із внутрішнього аудиту функцій діяльності запобігання та протидії корупційним порушенням;

– підготовка методичних рекомендацій до зауважень, поданих в аудиторському звіті, які необхідні для доопрацювання внутрішніх документів;

– проведення планової роботи і реалізація відбору об'єктів аудиту з урахуванням критеріїв оцінки ризиків;

– у відповідності до Стандартів внутрішнього аудиту, контроль виконання планів діяльності повинен бути реалізований відділом внутрішнього аудиту підприємства;

– забезпечення встановлення порушень фінансово-бюджетної дисципліни, а також, зокрема, виявлення їх причин;

– дослідження проблеми вдосконалення організаційно-правового забезпечення внутрішнього аудиту, механізму його реалізації, а також нормативне закріплення чіткої процедури моніторингу впровадження цих рекомендацій.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Аудит : [навч. посіб.] / Л.М. Янчева, З.О. Макеева, А.О. Баранова [та ін.]. – К. : Знання, 2009. – 335 с.

2. Нормативна база по фінансовому контролю у Туреччині [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr).

3. Основи аудиту: Нормативи аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://bookwu.net/book\\_osnovi-auditu\\_998/9\\_3.normativi-auditu](http://bookwu.net/book_osnovi-auditu_998/9_3.normativi-auditu).

4. Нормативна база по фінансовому контролю у Хорватії [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mfin.hr>.

5. Інформація про хід реформування ДВФК: Річні підсумки діяльності підрозділів внутрішнього аудиту та визначення перспектив розвитку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на наступні періоди [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/102423>.

6. Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року» від 23.12.2009 р. № 1601-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua>.

7. Шестакова О. Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту в державному секторі України / О. Шестакова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://sophus.at.ua/publ/2014\\_04\\_17\\_18\\_kampodilsk/sekcija\\_6\\_2014\\_04\\_17\\_18/normativno\\_pravove\\_zabezpechennja\\_vnutrishnogo\\_auditu\\_v\\_derzhavnomu\\_sektori\\_ukrajini/56-1-0-935](http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_6_2014_04_17_18/normativno_pravove_zabezpechennja_vnutrishnogo_auditu_v_derzhavnomu_sektori_ukrajini/56-1-0-935).

8. Welcome to the world of PIFC, European Commission, 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure\\_pifc\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf).

9. Закон України «Про аудиторську діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

УДК 657.372.01

**Ляхович Г.І.**

*кандидат наук з державного управління, доцент,  
директор*

*Івано-Франківського навчально-наукового інституту менеджменту  
Тернопільського національного економічного університету*

**Заяць М.Я.**

*кандидат економічних наук,*

*викладач кафедри обліку і фінансів*

*Івано-Франківського навчально-наукового інституту менеджменту  
Тернопільського національного економічного університету*

## КОНЦЕПЦІЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ: ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ ВИНИКНЕННЯ ТА ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ

У статті обґрунтовано необхідність удосконалення традиційної моделі бухгалтерського обліку як засобу комунікаційної взаємодії в умовах змін, що відбуваються в економіці та суспільстві. Розглянуто історичні аспекти виникнення Проекту міжнародного формату інтегрованої звітності. Проаналізовано особливості еволюції концепції бухгалтерської звітності. Виділено чотири основні етапи еволюції бухгалтерської звітності, що передували формуванню інтегрованої звітності (критика концепції фінансової звітності; формування додаткових спеціалізованих звітів; виникнення концепції нефінансової звітності; виникнення концепції інтегрованої звітності). Виділено основні проблеми впровадження інтегрованої звітності в сучасних умовах (трансформація національної системи бухгалтерського обліку з метою переходу від концепції генерування фінансової інформації до фінансової та нефінансової інформації; трансформація моделей прийняття інвестиційних рішень користувачами на основі інформації інтегрованої звітності; забезпечення обліково-інформаційної безпеки підприємства).

**Ключові слова:** фінансова звітність, нефінансова звітність, інтегрована звітність, концепція інтегрованої звітності.

### **Ляхович Г.И., Заяц М.Я. КОНЦЕПЦИЯ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ: ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И ПРОБЛЕМЫ ВНЕДРЕНИЯ**

В статье обоснована необходимость совершенствования традиционной модели бухгалтерского учета как средства коммуникационного взаимодействия в условиях изменений, происходящих в экономике и в обществе. Рассмотрены исторические аспекты возникновения Проекта международного формата интегрированной отчетности. Проанализированы особенности эволюции концепции бухгалтерской отчетности. Выделены четыре основных этапа эволюции бухгалтерской отчетности, предшествовавших формированию интегрированной отчетности (критика концепции финансовой отчетности; формирование дополнительных специализированных отчетов; возникновение концепции нефинансовой отчетности; возникновение концепции интегрированной отчетности). Выделены основные проблемы внедрения интегрированной отчетности в современных условиях (трансформация национальной системы бухгалтерского учета с целью перехода от концепции генерирования финансовой информации к финансовой и нефинансовой информации; трансформация моделей