

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний аерокосмічний університет ім. М. Є. Жуковського
«Харківський авіаційний інститут»

УПРАВЛІННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИМ ПРОЦЕСОМ
НА ПІДПРИЄМСТВАХ АЕРОКОСМІЧНОЇ ГАЛУЗІ

Навчальний посібник

Харків «ХАІ» 2014

УДК 657.22:629.7.002 (075.8)
ББК 65.052.21я73
У 67

Колектив авторів:
Г. В. Столярчук, Ю. В. Бабенко, Н. Е. Бодрова,
Ю. Ю. Діденко, О. М. Калініна

Рецензенти: д-р екон. наук, проф. Т. В. Момот;
д-р екон. наук, проф. В. М. Гриньова;
канд. екон. наук, доц. О. С. Петрикiва

Управління обліково-аналітичним процесом на підприємствах
У 67 аерокосмічної галузі [Текст] : навч. посіб. / Г. В. Столярчук,
Ю. В. Бабенко, Н. Е. Бодрова та ін. – Х.: Нац. аерокосм. ун-т
ім. М. Є. Жуковського «Харк. авіац. ін-т», 2014. – 184 с.
ISBN 978-966-662-322-8

Описано теоретичні засади і особливості сучасних методик управління обліково-аналітичним процесом на підприємствах аерокосмічної галузі. Розкрито методики обліку необоротних активів, доходів і витрат, а також аудиту фінансової звітності підприємств. Наведено рекомендації щодо застосування сучасних інформаційних технологій в обліково-аналітичному процесі.

Для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, які вивчають курси «Фінансовий облік», «Аудит», «Комп'ютерний аудит», «Управління обліково-аналітичним процесом підприємства», а також фахівців, що займаються обліком і аудитом.

Іл. 13. Табл. 21. Бібліогр.: 62 назви

УДК 657.22:629.7.002 (075.8)
ББК 65.052.21я73

ISBN 978-966-662-322-8

© Колектив авторів, 2014
© Національний аерокосмічний
університет ім. М. Є. Жуковського
«Харківський авіаційний інститут», 2014

ВСТУП

Науково-технічний прогрес другої половини ХХ ст. сприяв створенню й розвитку підприємств аерокосмічної галузі. Ключовими факторами, що впливають на активізацію суб'єктів господарювання аерокосмічної галузі, стають: поява нових технологічних ідей; створення науково-дослідними підрозділами власних підприємств, здатних принести успіх на ринку; потреба пошуку відповідей на дії конкурентів; запити і зміна поведінки клієнтів і споживачів; купівля інших фірм разом з їхньою технологією.

Інноваційність, технологічна гнучкість, мобільність, швидка переорієнтація у змінних умовах, підприємницька ініціатива стимулюють підприємства аерокосмічної галузі активно впроваджувати у свою діяльність новітні технологічні рішення, методи виробництва і управління.

Управління підприємствами аерокосмічної галузі потребує систематичної інформації про їхню операційну, інвестиційну і фінансову діяльність: витрати, доходи і результати. Основним джерелом інформації є дані бухгалтерського обліку. Значний інтерес обліково-аналітична інформація становить для працівників податкових служб, органів державної статистики, банківських установ, інвесторів, кредиторів, засновників, акціонерів.

В умовах розвитку ринкових відносин і різноманітності форм власності виникла необхідність удосконалення функцій управління процесом виробництва, а також створення госпрозрахункових органів фінансового контролю, тобто аудиту. Основною передумовою аудиту є взаємна зацікавленість підприємства (фірми) в особі його власників (акціонерів), держави в особі податкової адміністрації і самого аудитора в забезпеченні реальності й достовірності обліку і звітності.

Аудит— це обов'язкова частина цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни.

Для вирішення непорозумінь між податковими органами і керівними структурами, які представляють інтереси власників щодо підвищення ефективності виробництва, державного контролю вже недостатньо. Це стимулювало розвиток незалежного контролю.

Розвиткові аудиту сприяло також розмежування функцій та інтересів підприємців, коли власники для керування своїми підприємствами почали наймати спеціальний апарат управління. Для попередження недоліків, зловживань, приховування витрат і доходів, неправильного розподілу прибутків, навмисного присвоєння їх найманими керівниками власники змушені вдаватись до перевірки фінансової звітності незалежним аудитором.

Суттєву допомогу у теоретичному вивченні й практичному застосуванні нових підходів до управління обліково-аналітичним процесом

підприємств аерокосмічної галузі покликаний надати цей навчальний посібник.

Зміст видання і методика викладення питань організації управління обліково-аналітичним процесом на підприємствах аерокосмічної галузі надасть значну допомогу як студентам для оволодіння програмним матеріалом з цього курсу, так і працівникам, які на практиці ведуть бухгалтерський облік, а також економістам, менеджерам, аудиторам, працівникам контрольно-ревізійних і податкових служб.

Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИМ ПРОЦЕСОМ НА ПІДПРИЄМСТВАХ АЕРОКОСМІЧНОЇ ГАЛУЗІ

1.1. Обліково-аналітичний процес підприємства: суть, об'єкти, технологія

Сучасні підприємства потребують гнучких систем оцінювання й аналізу діяльності як своїх підрозділів, так підприємства в цілому. Техніко-економічні, фінансові й інші показники виробничо-фінансової діяльності, що використовують в обліково-аналітичній практиці, так само, як і методи їх оцінювання і використання в системі ефективного управління підприємством, мають суттєві недоліки. У цих умовах найбільш важливим елементом управління господарською діяльністю є бухгалтерський облік. Облікова й аналітична інформація має забезпечувати досягнення поставлених цілей і виконання завдань на всіх рівнях управління підприємством. Для цього необхідно сформулювати й реалізувати обліково-аналітичний процес.

Функціонування системи управління є неможливим без наявності достовірної, оперативної, релевантної інформації та її аналітичного опрацювання. Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту відіграє важливу роль у функціонуванні системи управління підприємством, забезпечуючи взаємодію різних структурних підрозділів і реагуючи на зміни внутрішнього й зовнішнього середовища.

Цільова функція бухгалтерського обліку, контролю й аналізу як економічних систем полягає у вивченні всіх господарських фактів, явищ або процесів суспільного виробництва, що пов'язані зі створенням сукупного суспільного продукту праці, з метою подання вартісного вираження стану продуктивних сил і виробничих відносин з урахуванням їхніх взаємозв'язків. Для цього потрібна систематизована номенклатура даних, яка характеризує господарські факти, явища або процеси.

Головне навантаження в одержанні економічних даних припадає на бухгалтерський облік. На підприємствах частка економічної інформації, яку отримують через систему бухгалтерського обліку, досягає 70 % і більше [11, с. 29].

Однак один бухгалтерський облік не може задовольнити всіх потреб менеджменту для управління підприємством. Тому для підвищення ефективності управлінських рішень необхідним є взаємозв'язок бухгалтерського обліку з такими економічними важелями: планування, аудит, аналіз, правове забезпечення. Взаємозв'язок цих елементів виявляється через обліково-аналітичний процес, під яким слід розуміти сукупність функцій управління, що забезпечують збір і оброблення даних

для отримання економічної інформації, яку використовують для прийняття управлінських рішень.

Слід зазначити, що в економічній літературі [31, 37] суть і роль обліково-аналітичного процесу не достатньо висвітлено. Існують лише думки окремих авторів щодо характеру взаємозв'язків між обліком, аналізом і контролем. Широко застосовують терміни «обліково-аналітичне забезпечення», «обліково-аналітичний апарат», «обліково-аналітична система» [8].

За змістом найбільш близьким до поняття обліково-аналітичного процесу є поняття обліково-аналітичної системи. Значний вклад у дослідження проблем теорії та методології формування обліково-аналітичної системи зробили такі науковці: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Є. В. Мних, В. Б. Моссаковський, О. В. Пархоменко, Л. В. Попова, В. В. Сопко [19, 12, 23, 37, 38, 42, 46, 56]. На думку зазначених вище науковців, обліково-аналітичну систему призначено для збору, оброблення й оцінювання всіх видів інформації, яку використовують для прийняття управлінських рішень на мікро- та макrorівнях. Але на відміну від обліково-аналітичної системи обліково-аналітичний процес реалізується переважно на мікрорівні. У рамках обліково-аналітичного процесу відбувається узгодження інтересів суспільства і держави.

Сукупність даних, що характеризували б господарські факти, явища або процеси, визначається різними показниками, які підлягають обліковому, контрольному або аналітичному обробленню. Це означає, що першим об'єктом організації обліково-аналітичного процесу є зазначені номенклатури.

Для використання даних у технологічному процесі кожен номенклатуру (облікову, контрольну, аналітичну) слід зафіксувати на будь-якому технічному носії. Головними технічними носіями даних можуть бути аркуш паперу, перфострічка, перфокарта, магнітна стрічка, магнітний диск та ін. Вибір носія даних залежить від засобів їх оброблення, а також типів, видів цих даних.

Таким чином, другим об'єктом організації обліково-аналітичного процесу є носії даних (номенклатур) про господарський факт, явище або процес.

Характерною особливістю технології бухгалтерського обліку, контролю й аналізу є реєстрація певних номенклатур, зафіксованих на носіях у системі облікових, контрольних або аналітичних реєстрів. Це потребує передачі носіїв даних як у просторі, так і в часі, тобто організації руху носіїв. Отже, наступним об'єктом організації обліково-аналітичного процесу є рух носіїв даних, тобто організація документообігу та документопотоку.

Обліково-аналітичний процес багато в чому подібний до звичайних технологічних процесів з виготовлення продуктів споживання. Тому для нормального функціонування він потребує певного забезпечення. Отже,

забезпечення є ще одним об'єктом організації обліково-аналітичного процесу. На практиці застосовують інформаційне (носії інформації — документи, облікові реєстри, розрахункові таблиці, звітні форми і т. ін.), технічне (засоби виготовлення документів, реєстри, персональні комп'ютери), програмне (алгоритми, задачі) та інші види забезпечення.

У сучасних умовах господарювання на підприємствах використовують такі способи оброблення даних: ручний, механізований, автоматизований, автоматичний.

Ручний спосіб полягає у тому, що працівники апарату управління вручну обробляють інформацію, а основним виконавцем є бухгалтерія.

При механізованому способі застосовують технічні засоби, здебільшого різні типи механічних і перфораційних машин.

Автоматизований спосіб — переважну більшість операцій покладено на комп'ютери.

Два останні способи оброблення інформації є людино-машинними, а автоматичний спосіб — суто машинним (використовують заздалегідь заготовлений пакет програм). Кожному способу оброблення інформації відповідає певна технологічна схема, яка складається із суто технічних і технологічних операцій. Тому вони характеризуються певною технологічною структурою. Проте незалежно від структури основою всіх способів є чотири об'єкти: номенклатура, носії номенклатури, їх рух і забезпечення.

Організація технології обліково-аналітичного процесу передбачає «прив'язування» окремих операцій, фаз, етапів до конкретного виконавця. При цьому будь-який процес являє собою набір послідовних стандартних операцій, який залежить від способу оброблення даних, а також завдань, які ставить перед обліком, контролем і аналізом система управління. Від цих завдань залежить і ступінь деталізації самих операцій [46].

Метою здійснення обліково-аналітичного процесу має стати поєднанням процедур бухгалтерського обліку і економічного аналізу формування інформації такого характеру: історичного, що узагальнює результати діяльності; аналітичного, що передуює прийняттю обґрунтованого управлінського рішення.

На думку О. В. Пархоменка, інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління — це поєднання всієї інформації, що використовується в ній, специфічних засобів і методів її аналітичного оброблення, а також діяльності фахівців з її ефективного удосконалення та використання [42, с. 8]. Звідси можна сформулювати основні функції обліково-аналітичного процесу:

- інформаційна — забезпечення системи управління інформацією про діяльність підприємства внутрішніх зовнішніх користувачів;
- облікова — відображення фактів господарської діяльності підприємств;

- аналітична – здійснення на підставі первинних аналітичних даних економічного аналізу діяльності підприємств.

Щоб краще розуміти технологію процесу обліково-аналітичного забезпечення, необхідно виділити три основні його стадії. Першій стадії обліково-аналітичного забезпечення відповідає процес виявлення, вимірювання, реєстрації та накопичення економічної інформації стосовно фактів господарської діяльності, тобто формування масиву первинної облікової інформації. На другій стадії відбувається узагальнення такої інформації – складання внутрішньої та зовнішньої звітності. Третя стадія – це формування первинних аналітичних даних, які є вхідними для процесу аналітичного оброблення. Отже, інформаційна система управління забезпечується якісним виконанням робіт на всіх трьох стадіях обліково-аналітичного забезпечення. Невиконання або неякісне виконання хоча б одного з процесів призводить до викривлення остаточного результату обліково-аналітичного забезпечення – результативної інформації. У вітчизняній і зарубіжній економічній літературі використовують досить неоднозначне поняття „еккаунтинг”. За словами В. В. Бурцева, еккаунтинг – це „мистецтво планування, обліку (тлумачення, вимірювання та відображення на рахунках) і аналізу економічної активності (діяльності й розвитку) комерційної організації” [11, с. 48]. Звичайно, ототожнювати еккаунтинг із обліком не зовсім коректно. Про це говорить і Ф. Ф. Бутинець [12], зазначаючи, що не можна ототожнювати теорію обліку із еккаунтингом, оскільки зміст останнього, очевидно, виходить за межі розуміння бухгалтерського обліку. П. Я. Хомін вважає, що термін „еккаунтинг” тривалий період одні й ті ж самі вчені трактували спочатку як синонім терміна „облік”, а нині – „прогнозування” [21, 46], пов’язуючи таку хронологію із неправильним перекладом з іноземних мов або „підміною автентичної суті дефініцій з метою доведення можливості заміни понять системи бухгалтерського обліку гіпотетико-дедуктивними формулюваннями” [3, с. 41]. Такої думки дотримується і В. В. Бурцев, стверджуючи, що термін „еккаунтинг” має більш широкий зміст, ніж термін „бухгалтерський облік”, який традиційно означає рахунковедення [11, с. 51]. Зокрема, відмінність понять більш чітко виявляється у аспекті цільової спрямованості й правового регулювання процедур, які містять ці поняття. Еккаунтинг перш за все націлено на завдання управління бізнесом, а основні його правила визначають професійні об’єднання, які не залежать від держави.

Аналізуючи зміст поняття «еккаунтинг», визначимо деякі спільні риси і відмінності із запропонованим поняттям «обліково-аналітичне забезпечення», які потребують окремого висвітлення для уникнення неоднозначності під час їх використання. Спільною рисою цих процедур є кінцева мета, тобто мета обліково-аналітичного забезпечення – використання фінансової інформації, її інтерпретація і аналіз [11], а еккаунтингу – формування інформації історичного й аналітичного

характеру для потреб системи управління. Зокрема, „менеджери комерційних організацій використовують інформацію, отриману в процесі еккаунтингу, для прийняття управлінських рішень” [11, с.48] і формування результативної аналітичної інформації обліково-аналітичного забезпечення, яке теж передусь прийняттю обґрунтованого управлінського рішення. До відмінностей можна віднести те, що, за загальною думкою, еккаунтинг окрім обліку й аналізу містить ще й підсистеми планування і контролю, що не є характерним для процесу обліково-аналітичного забезпечення.

Для досягнення ефективного обліково-аналітичного забезпечення реалізації управлінської функції доцільно сформулювати комплекс завдань:

- визначення критеріїв і порядку оцінювання якості інформації, яка створюється у системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу;
- розроблення методики оцінювання якості облікового циклу та процесу аналітичного оброблення облікової інформації;
- установлення порядку генерування необхідної для управління кількості даних у системі обліку та порядку подальшої трансформації облікових даних у аналітичну інформацію.

Отже, обліково-аналітичне забезпечення – це процес підготовки обліково-аналітичної інформації у повній кількості та якості.

Таким чином, оцінювання якості обліково-аналітичного забезпечення складається із двох частин: оцінювання безпосередньо самого процесу підготовки інформації (організації бухгалтерського обліку, економічного аналізу) і кінцевого результату – результативної інформації. Однак якщо припустити, що якісне виконання бухгалтерського обліку і економічного аналізу апріорі забезпечує формування якісного результату – інформації, то можливим є варіант оцінювання якості лише цих процесів.

1.2. Галузеві особливості, що впливають на управління обліково-аналітичним процесом на підприємстві

Сьогодні магістральний шлях розвитку індустріальних країн – це освоєння високих технологій у промисловості й випуск конкурентоспроможної наукоємної продукції.

Вітчизняна аерокосмічна промисловість була й залишається складною науково-виробничою системою, у якій через історично сформовані пріоритети розвитку в радянські часи був сконцентрований інтелектуальний потенціал нашої держави.

Більшість проблем, з якими стикаються сьогодні підприємства авіаційної галузі, є прямим наслідком домінування державного сектору в науково-технічній сфері. Замість орієнтації на ринкові показники й активне впровадження результатів інтелектуальної діяльності в комерційний обіг

менеджмент наукоємних підприємств авіаційної галузі все ще спирається на державне замовлення й державне фінансування.

В умовах, коли фінансово-господарська діяльність не спрямована на комерціалізацію технологій і поліпшення ринкових показників, а підтримується лише завдяки заходам держави, наукоємні підприємства не становлять ніякого інтересу для приватних власників.

Унаслідок цього комерційні організації не одержують стимулів для інвестування й кредитування наукоємного промислового сектору, що призводить до хронічної нестачі фінансових ресурсів у сфері науки й технологій.

Наукоємні галузі характеризуються масовим використанням передових технологій, і для їх постійного розвитку потрібні істотні витрати на науково-дослідні, дослідно-конструкторські роботи, що є підставою для введення в науковий обіг поняття «наукоємне виробництво».

Ознаки наукоємності й високо-технологічності відповідають різним критеріям: у наукоємних галузях частка витрат на науку в загальній вартості продукції не має бути нижчою від бар'єрного показника співвідношення частки НДДКР у загальному обсязі виробництва, а у високотехнологічних—повинні масово застосовуватися передові технології. Слід також мати на увазі особливості обліку коштів на НДДКР, зокрема на виготовлення модернізованої продукції, коли первісні асигнування були значними і надалі не враховувалися за об'єктивними причинами. У міру завершення НДДКР і освоєння серійного виробництва поточні витрати на НДДКР майже зникають [30]. Іншим випадком є запуск продукту в серійне виробництво, коли кошти, вкладені в НДДКР, розподіляються між однотипною наукоємною продукцією, виготовленою з використанням однакових технологічних процесів.

Поняття наукоємних галузей й технологій (високих, критичних, проривних, інноваційних) взаємозалежні й взаємообумовлені стосовно двох різних проекцій. У першій проекції технології використовують безпосередньо для виробництва наукоємної продукції, у другій – становлять основу певних галузей економіки й потребують для себе виробництва наукоємної продукції. До галузей високотехнологічних послуг можна віднести галузь авіаційних перевезень, матеріально-технічною основою якої є авіаційна промисловість, що виробляє авіаційну техніку.

Більшість вітчизняних учених поняття «високотехнологічний» і «наукоємний» асоціюють з однаковими критеріями й використовують найчастіше як синоніми, що не завжди є коректним. У випадку якщо виробництво—наукоємне, то це не завжди означає, що воно відповідає критерію його високотехнологічності. Що стосується інноваційної складової, то її зовсім не має у жодному визначенні поняття «наукоємна продукція». В існуючій науковій літературі більшість учених критеріїв наукоємності продукції розуміють як відношення витрат на НДДКР до загальних витрат, обсягів виробництва або продажів. Наукоємними є

галузі, у яких критерій наукоємності у два рази перевищує середньосвітовий критерій у реальному секторі економіки, тобто, за оцінками різних учених, становить 3,5 - 4,5 % (на думку деяких дослідників, – до 8,5 % залежно від ступеня технологічної інтенсивності галузі) [16, с. 65 – 66].

Для характеристики наукоємності галузей промисловості в країнах, що входять до організації економічного співробітництва й розвитку (ОЕСР), використовують два підходи, які доповнюють один одний: галузевий і продуктовий.

Результатом розрахунків показників галузевої наукоємності за даними 20 країн, що входять до складу ОЕСР, є нова класифікація виробничих галузей за ступенем технологічної інтенсивності, а також визначення списку наукоємної продукції. Слід зазначити, що всі галузі поділено на чотири групи (у дужках наведено код стандартної промислової класифікації):

1. *Високі технології (High-technology):*

- аерокосмічні (3845);
- комп'ютерні (3825);
- електронні комунікації (3832);
- фармацевтика (3522).

2. *Середньовисокі технології (Medium-high-technology):*

- наукове приладобудування (385);
- технології наземного транспорту (3843);
- електрообладнання (383-3832);
- хімічні технології (351+352+3522);
- інше транспортне обладнання (3842+3844+3849);
- неелектричне обладнання (Non-electrical machinery) (382-3825).

3. *Середньонизькі технології (Medium-low- technology):*

- вироби з гуми й пластика (355+356);
- суднобудування (3841);
- інше виробництво (39);
- кольорові метали (372);

- неметалічні мінеральні продукти (36);
- металургія (381);
- нафтопереробка (351+354);
- чорна металургія (371).

4. Низькі технології (Low-technology):

- паперова промисловість і поліграфія (34);
- текстиль і одяг (32);
- їжа, напої й тютюн (31);
- деревообробка й меблеве виробництво (33).

З огляду на продуктивний підхід до високотехнологічної продукції було віднесено такі продукти:

- аерокосмічна продукція;
- комп'ютери;
- електронні комунікації;
- фармакологія;
- наукові прилади;
- електрообладнання;
- хімічні продукти;
- неелектричне обладнання;
- озброєння.

На підставі наведених класифікацій можна зробити висновок, що наукоємна продукція є продуктом діяльності галузей з високим ступенем наукоємності.

Величина наукоємності, або відносна величина витрат на НДДКР, залежить не тільки від обсягу ресурсів, які припадають на науку, але й від виду галузі, структури витрат на виробництво продукції.

Принциповою відмінністю наукоємних підприємств є формування їхньої ринкової вартості в основному шляхом застосування знань співробітників, ноу-хау, наукоємних технологій, винаходів, промислових зразків та інших нематеріальних активів.

У міжнародній фінансово-економічній практиці активи прийнято розподіляти на матеріальні (tangible) і нематеріальні (intangible). У традиційних формах фінансової звітності відображається лише мала

частина таких активів, що суттєво ускладнює проведення аналізу й аудиту фінансового стану діяльності наукоємних підприємств.

В ефективному використанні інтелектуальної власності зацікавлені безпосередньо підприємства, на яких цю власність зосереджено.

У стратегічно важливих галузях економіки держава прагне, по-перше, стимулювати діяльність високотехнологічних підприємств, по-друге, зберегти контроль над об'єктами інтелектуальної власності.

Для ефективного використання об'єктів, створених унаслідок інтелектуальної діяльності, необхідно оцінити вартість об'єктів інтелектуальної власності. Права на використання цих об'єктів можуть належати як безпосередньо підприємствам-розробникам, так і державі. При цьому з точки зору державних органів керування особливе значення мають оцінювання й урахування всіх прав на результати науково-дослідних, дослідно-конструкторських і технологічних робіт, раніше профінансованих з державного бюджету.

У зарубіжних країнах оцінювання об'єктів інтелектуальної власності, які враховуються у вигляді нематеріальних активів, відіграє важливу роль у визначенні ринкової вартості компаній. Наприклад, вартість майна компанії Microsoft становить 80 млрд дол. США, з них нематеріальні активи – 63 млрд дол. США. Відомо також, що товарні знаки провідних зарубіжних продовольчих фірм оцінюють приблизно в розмірі подвійного річного обороту цих фірм.

2011 року Рахункова палата України провела аудит діяльності Міністерства промислової політики в сфері розвитку авіаційної промисловості за попередні три роки, за результатами якого виявлено низку недоліків і порушень законодавства, а державну підтримку галузі визнано непослідовною й недостатньо ефективною.

Висновки аудиту зводилися до того, що вітчизняна літакобудівна галузь тривалий час залишається в кризовому стані, спостерігається зниження науково-технічного й технологічного потенціалу, зростає науково-технологічна відсталість від розвинених держав. Для підприємств галузі характерними є високий рівень зносу основних засобів (більше 70 %), значний дефіцит кваліфікованих кадрів, відсутність системи стимулювання продажів виготовленої продукції як на внутрішньому, так і на зовнішніх ринках.

Крім того, у більшості промислово розвинених країн основна частка конкурентоспроможної продукції виробляється з використанням інноваційних технологій на обладнання, яке було в експлуатації не більше 3 – 5 років.

Галузі авіаційно-космічного комплексу (АКК) України:

- літакобудування;
- вертольотобудування;
- ракетобудування;
- виробництво двигунів;

- авіаційне приладобудування;
- виробництво космічних літальних апаратів та ін.

Авіаційна галузь належить до стратегічно важливих секторів економіки будь-якої країни. України є однією з 10 країн світу, які мають власне виробництво літаків повного циклу.

Державний авіабудівний концерн «Авіація України» створено відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 14 березня 2007 р. № 428 «Про утворення державного авіабудівного концерну “Авіація України”».

До концерну в установленому чинним законодавством порядку можуть входити об'єднання, підприємства й організації незалежно від форм власності, які мають загальні економічні й соціальні інтереси.

На частку України припадає 5,1 % авіаційного парку Європи (477 повітряних суден), але середній вік літаків, що експлуатуються в українських авіакомпаніях, становить 22 роки. У період 2002 - 2011 рр. в Україні було вироблено 33 літаки, у тому числі нові моделі АН-140, АН-140-100, АН-148. З них чотири літаки експортовано (до Азербайджану, Іраку, Єгипту, Туркменістану).

У Європі традиційне виробництво авіаційної техніки було розвинено в таких країнах, як Великобританія, Німеччина, Іспанія, Франція і т.д. Сьогодні європейський авіаційний комплекс представлено компанією Airbus, 80 % акцій якої належить корпорації EADS, а 20 % — BAE Systems. Структурними одиницями концерну Airbus є авіаційні підприємства Франції, Іспанії, Великобританії, Німеччини й т.д. Кожна із цих структурних одиниць у межах концерну виконує певний обсяг робіт, маючи відповідні виробничі потужності, у тому числі складальні лінії з виробництва авіаційної техніки.

У цей час компанія Airbus успішно реалізує програму випуску літаків-гігантів А-380. За прогнозами фахівців компанії, у найближчі двадцять років ринок потребуватиме близько 1500 літаків цієї категорії: 1200 – пасажирських на 400 місць і більше 300 – вантажних.

Авіаційну галузь США сьогодні контролюють дві великі фірми: Boeing і Lockheed-Martin. При цьому Boeing домінує у виробництві пасажирських і транспортних літаків, а Lockheed-Martin – військової авіаційної техніки.

У Російському агентстві авіації й космонавтики («Росавіакосмос») зараз успішно працюють АВПК «Сухий», РСК «Мить», «Холдингова компанія «Туполев», «Авиаприборхолдинг», концерн «Аэрокосмическое оборудование» та інші підприємства.

Сучасні літаки досягли такого рівня складності, що їх створення стає економічно недосяжним не тільки для окремих фірм, але й держав. Наприклад, розроблення літака «Конкорд» здійснювалося спільними зусиллями фірм Великобританії й Франції, широкофюзеляжного літака А-300В – фірмами Франції, Федеративної республіки Німеччини, Великобританії, Голландії. У створенні американського літака Боїнг-767

брали участь Італія і Японія.

Розробленням і виробництвом літака Ан-158 займалися 34 підприємства України, 169 підприємств Росії й інші підприємства з 13 країн.

В умовах ринкової економіки, коли галузь цивільної авіації є сферою авіаційного бізнесу, процес створення літака і його експлуатація інтегруються в різні двоєдині форми авіаційного бізнесу: ринок літаків і ринок авіаперевезень.

Ринок повітряних перевезень повинен формувати попит на пасажирські й транспортні літаки, які, у свою чергу, мають визначатися ринком літаків. Слід зазначити, що найбільш важливою техніко-економічною характеристикою базового літака та його модифікацій є рейсова продуктивність, тобто обсяг заданого комерційного вантажу, перевезеного на задану дальність. Але тільки сукупність економічних і технічних характеристик може задовольнити замовника.

Аналітики авіаційного бізнесу вважають, що авіаперевезення в найближчі 15 років будуть здійснюватися на літаках з пасажиромісткістю 70 - 110 місць, оскільки велика пасажиромісткість збільшує ймовірність польотів з неповним завантаженням, а отже, з більшими витратами й меншою продуктивністю.

Тенденції світової авіаційної промисловості (АП) обумовлені такими основними особливостями:

- вимоги, що постійно підвищуються, до нової авіаційної техніки (АТ) і її функціональних можливостей як до засобу транспорту й озброєння; зростаюча складність АТ, у процесі створення якої акумулюються передові досягнення науки й техніки (аеродинаміки, газодинаміки, термодинаміки, матеріалознавства, будівельної механіки й міцності, радіоелектроніки, технології авіабудування, точного машинобудування, інформатики, організації виробництва і т. ін.);
- висока капіталомісткість наукових досліджень, розроблення нових зразків, підготовки виробництва, серійного випуску й підтримки авіаційної техніки в експлуатації;
- значна трудомісткість серійного випуску АТ і пов'язані із цим вимоги, що постійно підвищуються, до кваліфікації працівників, продуктивності технологічного обладнання і якості продукції підприємств АТ;
- відносно невисока рентабельність виробництва (не більше 15 %), що визначає окупність витрат тільки при значних обсягах продажів АТ;
- вимоги, що постійно підвищуються, до безвідмовності, надійності й довговічності АТ, а також до умов роботи екіпажів і комфорту пасажирів;
- усе більш жорсткі вимоги до екологічної безпеки виробництва й експлуатації АТ і їх впливу на навколишнє середовище;
- усе більша залежність потреби в АТ, вартості її створення й

експлуатації від зміни цін енергоносіїв на світовому ринку.

Складність літака як об'єкта проектування визначає специфіку процесу його розроблення. Для реалізації процесу проектування було створено спеціалізовані проектні організації – дослідно-конструкторські бюро (ДКБ), що мають велику кількість фахівців у різних технічних областях, складні лабораторні й виробничі підрозділи. ДКБ являють собою великі організаційно-технічні системи. Ці організації, наприклад АНТК ім. О.К. АНТОНОВА, у своїй діяльності спираються на роботу галузевих науково-дослідних інститутів, що займаються розробленням перспектив розвитку авіації в різних її напрямках, і на досвід виробництва й експлуатації літаків на серійних заводах і в літних підрозділах.

Авіабудування – найскладніша галузь вітчизняної індустрії, що увібрала в себе всі передові досягнення вітчизняної й світової науки й техніки. Це певною мірою барометр рівня науково-технічного розвитку суспільства (поряд з радіоелектронікою, космонавтикою, атомною енергетикою).

Тривалий процес створення нового літака, від зародження ідеї до запуску його в серійне виробництво й експлуатацію, становить від трьох до п'яти років. Створення модифікацій літаків – процес менш тривалий і економічний. Термін складання дослідного зразка «В 747» становив 21 місяць. Зараз завдяки комп'ютерному проектуванню корпорації витрачають набагато менше часу для розроблення будь-якого літака.

Зміст і різноманітність виробничих процесів, устаткування й інструменту авіаційного заводу багато в чому залежать від розміру виробничої програми, тобто масштабу виробництва. Залежно від виробничої програми розрізняють одиничне, серійне й масове виробництво.

На сучасному літакобудівному заводі використовують всі розглянуті вище типи виробництва. Так, при серійному випуску літаків (60 і більше екземплярів у рік) виробництво деталей, які потребуються у великій кількості (болти, заклепки, арматури, деякі деталі з листового матеріалу), організовано за принципом масового виробництва. За результатами техніко-економічного аналізу вибирають раціональні розміри партій деталей для серійного виробництва, визначають кількість і типи поточкових ліній. Поточкове виробництво сприяє зниженню собівартості продукції, забезпечує ритмічність виробництва, підвищує якість виробів, поліпшує використання виробничих потужностей і приміщень.

Будь-яке літакобудівне підприємство, яке не залежить від обсягу виробництва, має три групи підрозділів: підрозділи, що переробляють вихідні матеріали на продукцію підприємства, – основне виробництво підприємства; підрозділи, що виготовляють вироби, необхідні для виробництва продукції підприємства, – допоміжне виробництво підприємства; підрозділи, що забезпечують функціонування підрозділів

основного й допоміжного виробництва, – обслуговуюче виробництво підприємства.

Технологічну й організаційну підготовку серійного виробництва з метою скорочення строків ведуть послідовно-паралельним методом. За цим методом відповідно до прийнятих організаційних форм виробництва й структури літака, паралельно і з деяким зміщенням у часі здійснюють технічне відпрацювання креслень, проектування технологічних процесів, конструювання, виготовлення й освоєння оснащення. Унаслідок цього значно скорочуються строки підготовки серійного виробництва літаків.

Особливості літакобудівного виробництва в першу чергу залежать від габаритних розмірів літака, його призначення й тактико-технічних вимог до нього. Серед інших виробів машинобудування літак як об'єкт виробництва має ряд специфічних особливостей: більшу номенклатуру й багатодетальність планера. Сучасний літак оснащено різними устаткуванням, приладами й механізмами. Кількість деталей у конструкції планера великого літака досягає ста тисяч одиниць і більше. Спеціальні прилади й механізми обчислюються сотнями. Ця особливість літака спричиняє необхідність застосування численних і різноманітних технологічних процесів, спеціального оснащення, розроблення спеціальних процесів їх виготовлення, характерних тільки для літакобудування (оброблення на спеціальних і спеціалізованих копіювально-фрезерних і згинальних верстатах, обтяжних пресах).

Безперервний виробничий процес промислового підприємства потребує постійного відтворення фізично спрацьованих і технічно застарілих основних засобів. У виробничому процесі основні засоби не змінюють своєї натурально-речової форми, але втрачають свою вартість під впливом різних факторів. Втрачена вартість основних засобів поступово переноситься на вартість виготовленої продукції шляхом амортизації через амортизаційні відрахування, які включаються до собівартості виготовленої продукції. Таке перенесення є необхідною умовою їх відтворення.

Оптимізуючи процеси відтворення основних засобів на підприємстві, розробляючи амортизаційну політику, слід, перш за все, чітко з'ясувати відмінності між категоріями знос (зношування) та амортизація. Знос (зношування) – це втрата основними засобами своїх споживчих якостей і вартості внаслідок їх експлуатації, підвищення вимог екологічних і соціальних стандартів, впливу навколишнього середовища і науково-технічного прогресу, старіння та знецінення.

Амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів протягом строку їх корисного використання.

При цьому не має значення факт участі їх у процесі виробництва, тобто знос поширюється і на недіючі основні засоби, а отже, є явищем, що існує об'єктивно. Зношування – економічний процес, при якому основні засоби втрачають певні якості, що відповідає втраті вартості основними

засобами під впливом різних чинників, тобто зношування є основою амортизаційного процесу. Ці поняття мають різну суть, оскільки поступова втрата основними засобами своєї вартості і її перенесення на вартість знову створеної продукції внаслідок виробничого використання основних засобів – це два окремих процеси (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Характеристики технологічного устаткування для авіаційного виробництва

Мо- дель	Потуж- ність, кВт	Габаритні розміри	Категорія ремонт- ної склад- ності	Маса, кг	Вироб- нича площа, м ²	Орієнтовна ціна, дол. США
Верстати токарні						
163	13	1490x1690x1420	15	5000	8,7	97104,00
1622	4,5	4420x1275x1250	13	3300	17,1	52845,72
1E61	4,5	2200x900	9	1500	-	34680,00
Верстат токарно-револьверний						
1K36	10,0	3200x1800	10	2900	-	11560,00
Напівавтомат токарний						
1261П	14	3070x1440x1775	23	6900	12,6	19817,14
Автомат токарний						
1103	1,0	1100x700	9	400	-	3963,43
Автомат токарно-револьверний						
1A112	2,8	1540x625x1330	11,5	950	6,0	2387,00
Верстат вертикально-свердильний						
2A135	4	1240x810x2563	8	1300	6,0	1486,29
Установки свердильно-зенковальні						
СЗА-02	4 – 6 атм	518x568x220	5	80	6,0	7500,00
СЗУ- ДК2	0,6	9100x3800x2600	10	8700	51,7	43000,00
СЗУ- ЦК1	0,6	5600x4600x3290	10	6270	38,5	24000,00
Верстат внутрішньошліфувальний						
3225	1	2260x1500x1600	6	1760	11,6	2615,86
Верстат горизонтально-фрезерний						
6M83	10	2565x2135x1770	14	3750	10,6	55157,72
Верстат вертикально-фрезерний						
6E11	4	2060x1530x2300	9,5	2070	10,5	48660,27
Верстати фрезерні з програмним керуванням						
ПФП-1	7/5,2	5300x2300x2150	43,8	7500	22,2	52845,72
ПФП-5	20; 14/10	30400x4050x x 3470	119	100000	182,4	495428,58
ФП-7	2,0	8200x3350x3200	38,4	18000	40,5	148628,57
ФП-9	20,0	16820x5200x x 4700	59,8	80000	-	495428,58

Продовження табл. 1.1

Мо- дель	Потуж- ність, кВт	Габаритні розміри	Категорія ремонт- ної склад- ності	Маса, кг	Вироб- нича площа, м ²	Орієнтовна ціна, дол. США
Верстат копіювально-фрезерний						
6Н81 К	2,8	2430x1600x2100	17	3000	13,3	7000,00
Верстат протяжний						
7Б710	14	3350x1220x2940	9	5300	13,6	36298,40
Електроерозійний верстат						
4Б722	1304	1270x1070x2100	7	1750	6,0	5780,00
Верстати листозгинальні						
ГЛС- 0,5к	6,2	3120x1260x1650	-	4000	12,9	10945,00
ЛГС- 2К	7	4000x2000x1600	-	4000	20,0	20129,00
КГЛ- 1М	4	6500x2500x2300	-	10000	32,4	9979,00
КГЛ-2	40	1170x3080x3145	-	38500	11,5	31154,00
КГЛ-3	57	17100x6100x x 5540	-	122000	156,4	110675,00
Преси механічні						
Преси кривошипні						
К-119	20	1700x2300	11	1450	250	9500,00
И-135	14	5050x2900x3360	7	23500	22,4	12780,00
Прес однокривошипний						
К-230А	0,9	1100x1515x1540	4	570	6,3	1215,00
Прес гвинтовий						
ФА-127	20	2525x1440x4285	13	12000	250	3302,86
Преси гідравлічні						
Прес кувальний						
П-154	-	17800x10000	41	19000	1250	145530,00
Прес гідравлічний						
П-476	4,5	1160x1650x3895	13	6400	160	6600,00
Гідропреси обтяжні						
ОП-3	-	9000x4000x2470	12	40000	360	52545,00
П-307 ПШР-1)	85	14260x8350x6500	-	254000	9600	213800,00

Закінчення табл. 1.1

Мо- дель	Потуж- ність, кВт	Габаритні розміри	Категорія ремонт- ної склад- ності	Маса, кг	Вироб- нича площа, м ²	Орієнтовна ціна, дол. США
Преси клепальні						
КП- 204М	5 атм	1700x800x1800	5	1000	5	733,00
КП- 503М	5 атм	2675x750x2530	10	4500	25	4900,00
Верстати копіювально-згинальні листові						
Верстат копіювально-згинальний						
КГЛ-1М	4,0	6500x2500	10	6500	20	9980,00
КГЛ-2	40,0	11800x3100	15	38500	110	2873,49
КГЛ-3	57,0	16400x4100	18	122000	275,0	64500,00
Молоти						
Молот пневматичний						
М-415А	28	3170x1200x2850	13	8630/ 4800	400	8257,14
Молот пневматичний вибивний						
М-001	1	1920x550x1780	4	1000	8	412,86
Верстати трубозгинальні						
Верстат трубозгинальний						
ТГС-2М	7,0	2000x880x1280	-	2400	2,88	7266,29
Верстати профілезгинальні						
Верстат профілезгинальний						
ПГ-4	16	2865x2040x2280	-	7000	8,06	9908,57
ПГР-7	61,7	3420x9520x2170	-	21000	119,7	
Прес копіювально-згинальний						
КГЛ-3	57	16430x4125x5340	-	122000	100,86	28074,29
Верстат листозгинальний						
ГЛС-2к	7	4000x2000x1600	-	12000	12,00	20129,26
Ножиці						
Ножиці гільйотинні						
НГ-154	28	4700x3500	15	27000	-	41781,14
Ножиці роликові						
Н-450	1,0	1385x485x1335	-	500	1,30	1000,00

Учені виділяють різні види зносу (табл. 1.2.)

Таблиця 1.2

Види зносу основних засобів промислових підприємств^{*}

Вид зносу	О. О. Гетьман [19]	Г. А. Александров, А. С. Павлов [2]	В. В. Величко [15]
Моральний	+ ^{**}	+	+
Фізичний	+	+	+
Економічний	+	–	–
Соціальний	–	–	+
Функціональний	–	–	+
Технологічний	–	–	+
Екологічний	–	–	+

^{*} Складено на основі робіт [2; 15; 19].^{**} Виділено вид зносу у відповідному джерелі.

О. О. Гетьман виділяє моральний, фізичний та економічний знос. Під моральним зносом автор розуміє процес знецінення основних засобів до закінчення строку їх корисного використання під впливом науково-технічного прогресу. Фізичний знос – це втрата основними засобами своїх первісних техніко-експлуатаційних якостей, що може бути зумовлено не тільки функціонуванням основних засобів, але і їх бездіяльністю (руйнування від зовнішнього, атмосферного впливу, корозії). Економічний знос – вид зносу, при якому балансова вартість певного виду основних засобів за роками експлуатації поступово переноситься на зменшення скорегованого прибутку в межах норм амортизаційних відрахувань [19]. Однак Г. А. Александров вважає недоцільним виділяти економічний знос. Він схиляється до більш традиційних видів зносу, розрізняючи такі види, як моральний і фізичний. Академік трактує поняття зносу таким чином: моральний знос – втрата вартості основних засобів унаслідок здешевлення відтворення таких самих машин, або втрата вартості діючих фізично придатних машин; фізичний знос – поступова втрата основних засобів власних первісних техніко-експлуатаційних якостей, своєї споживчої вартості, що спричиняє зменшення їхньої реальної вартості [2].

В. В. Величко додає до зазначених вище видів зносу соціальний, функціональний, технологічний та екологічний. Соціальний знос – втрата споживчої вартості основних засобів унаслідок незадоволення умов

безпеки праці та ергономічності (зручність робочого місця). Функціональний знос – втрата вартості діючих фізично придатних машин унаслідок того, що випущено нові, кращі, більш потужні. Технологічний знос – втрата вартості внаслідок здешевлення відтворення таких самих машин, тобто коли нові машини такої конструкції можна придбати дешевше, ніж ті, що встановлено на підприємстві. Екологічний знос – втрата споживчої вартості внаслідок невідповідності умовам екологічної безпеки [15].

Отже, знос основних засобів є результатом дії різних чинників: виробничі навантаження, вплив атмосферних умов; змінення будови матеріалу, з якого виготовлено знаряддя праці, якості матеріалів, з яких їх виготовлено, ступеня навантаження (кількості змін роботи на добу, тривалості змін, інтенсивності роботи тощо); кваліфікація працівників; своєчасне проведення оглядів і ремонту техніки; захист від впливу атмосферних умов тощо.

Існує декілька показників, за допомогою яких можна оцінити фактичний стан основних засобів, їх знос, а також наскільки вигідно їх використовувати у виробництві (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Показники оцінювання фактичного стану основних засобів *

Показник	Трактування показника	Формула для розрахунку показника
Коефіцієнт зносу основних засобів	Характеризує ту частку вартості основних засобів, яку списано на витрати виробництва в попередніх періодах	$(OЗ_n - OЗ_k) / OЗ_k,$ де $OЗ_n$ – первісна вартість основних засобів на початок періоду; $OЗ_k$ – загальна вартість основних виробничих засобів на кінець року
Коефіцієнт придатності основних засобів	Відображає частину основних засобів, придатну для експлуатації	$1 - K_3,$ де K_3 – коефіцієнт зносу $OЗ$
Коефіцієнт оновлення основних засобів	Показує частку введених нових основних засобів у загальній вартості $OЗ$	$OЗ_B / OЗ_k,$ де $OЗ_B$ – вартість основних засобів, які вибули; $OЗ_k$ – загальна вартість основних виробничих засобів на кінець року

* Складено на основі робіт [2, 4, 15].

Чим нижчий коефіцієнт зносу (вищий коефіцієнт придатності), тим кращим є технічний стан основних засобів. Зношені (застарілі) основні засоби зумовлюють необхідність застосування застарілих технологічних процесів, що призводить до неконкурентоспроможності продукції

підприємства. Високий рівень зносу за рахунок технічних факторів основних засобів спричиняє додаткові витрати на проведення капітальних і поточних ремонтів [4].

До суми амортизації не входить величина набутого зносу основними засобами. Відповідно розраховані величини зносу основних засобів підприємства не відповідають дійсності, оскільки базуються на прийнятому на підприємстві амортизаційному підході, який обумовлюється вимогами ПСБО та законодавчої бази. Як зазначалося вище, знос основних засобів покривається шляхом нарахування амортизації. Однак законодавча й нормативно-методична база більше пристосована до потреб оподаткування, ніж до процесу відтворення, і не дає можливості чітко визначити концептуальність амортизації.

Одна з найважливіших складових процесу загального відтворення ресурсів промислових підприємств – відтворення основних засобів, без яких процес виробництва є неможливим. Відтворення основних засобів буде ефективним лише тоді, коли обсяг амортизації відповідатиме величині зносу.

Перелічені особливості в сукупності привели до того, що у світовій авіаційній промисловості процеси глобалізації відбуваються значно активніше, ніж в інших галузях економіки. Сьогодні жодна велика авіабудівна компанія, яка займається розробленням і виробництвом військової або комерційної АТ, не в змозі існувати за рахунок внутрішніх ресурсів або авіаційного ринку однієї держави.

Підприємства авіаційної галузі випускають продукцію досить вузької номенклатури. Залежно від комбінації ринкових факторів це може бути або фактором ефективності, або, навпаки, фактором, що знижує показники ефективності діяльності підприємства. В умовах ринкової економіки ця обставина, безсумнівно, є істотним недоліком, який на початковому етапі життєвого циклу виробленої продукції компенсується ефектом масштабу.

Поки ще не існує єдиного економічного критерію або параметра, який був би визначальним при купівлі літака. Літак може бути конкурентоспроможним, наприклад: за рейсовою продуктивністю; вартістю на ринку літаків; економічними параметрами на ринку авіаперевезень тощо.

При цьому слід звернути увагу на те, що вартість літака має велике значення під час визначення конкурентоспроможності. Наприклад, вартість пасажирських літаків залежно від пасажиромісткості може становити від 150 тис. дол. до 10 млн. дол.

З початку 70-х років суперечність між технічними й економічними характеристиками набула такої гостроти, що виникла необхідність в застосуванні методу проектування в межах заданої вартості для прогнозування вартості й керування нею в процесі проектування й виробництва літака.

Особливу роль в авіаційному бізнесі України в період нестабільних

замовлень, а отже, і в програмі випуску літаків можуть і повинні відігравати модифікації літаків, що вже виправдали себе за експлуатаційними характеристиками на ринку продажів, оскільки саме модифікації є однією із економічно ефективних форм розвитку авіабудування, які забезпечують максимальне його пристосування до ринку літаків і ринку авіаперевезень. Сьогодні для України цей напрямок є особливо актуальним.

Для великих підприємств із багатьма виробничими процесами в інноваційній діяльності характерний вихід на ринок продуктових інновацій. Ефективність їх забезпечується завдяки нарощуванню обсягів виробництва й продажів, тобто внаслідок використання ефекту масштабу. У промислово розвинених країнах великі підприємства становлять не більше 1 – 2 % від загального обсягу підприємств. Однак саме ці підприємства створюють від 1/3 до 1/2 валового національного продукту й випускають більше 50 % усієї промислової продукції.

Метою державної політики в галузі розвитку науки й технологій є перехід до інноваційного шляху розвитку країни на основі вибраних пріоритетів.

Інноваційна діяльність – це вид діяльності, яка пов'язана із трансформацією наукових досліджень і розробок або інших науково-технічних досягнень у новий або удосконалений продукт, упроваджений на ринку, у новий удосконалений технологічний процес, який використовується у практичній діяльності, або в новий підхід до соціальних послуг.

Показники результативності інноваційної діяльності:

- питома вага інноваційної продукції (яку впроваджено протягом трьох років) у її загальному обсязі;
- вплив інновацій на результати діяльності підприємства:
 - сума прибутку від реалізації інноваційної продукції і її частка в загальному обсязі прибутку;
 - обсяг продажів інноваційної продукції і його частка в загальному обсязі продажів;
 - доступ до нових ринків збуту;
 - частки продажу інноваційної продукції на традиційних ринках збуту;

3) вплив інновацій на використання виробничих ресурсів (скорочення витрат на заробітну плату матеріали, енергію та інше, підвищення фондівіддачі й т.д.) [31].

Поняття "трансфер технологій" з'явилося у вітчизняній літературі недавно. Воно прямо пов'язано з переорієнтацією на ринкові відносини в більшості сфер людської діяльності.

Англомовне слово "трансфер" успішно замінило термін "впровадження", яким адміністративно-командна система називала шляхетний процес натхнення, пожвавлення, запровадження в життя інноваційної пропозиції. Однак це не проста заміна, а істотне перетворення змісту процесу. Замість насильницького впровадження, що припускає активний або пасивний опір середовища, в якому проводиться

це «впровадження» чогось стороннього, «трансфер» припускає не тільки передачу інформації про нововведення, але й її освоєння при активній позитивній участі джерела цієї інформації (наприклад, автора винаходу), реципієнта, приймача й реалізатора інформації про нову технологію і кінцевого користувача продукту, виробленого за допомогою цієї технології. Тому, до речі, основний акцент при трансфері технології робиться не стільки на технології як такі, скільки на суб'єктах – учасниках цього процесу.

Проект Міжнародного кодексу поведінки в області передачі технології (його розроблення здійснювалося в 80–х роках у межах Конференції ООН) дає таке визначення учасника технотрансферу. Під стороною мається на увазі будь-яка фізична або юридична особа публічного або приватного права, як індивідуальна, так і колективна (наприклад, об'єднання, компанії, фірми, товариства та інші асоціації), і будь-які їхні комбінації незалежно від того, хто їх створив, кому належать, ким контролюються (державою, урядовими закладами, юридичними особами або окремими громадянами) і де функціонують, а також держави, урядові заклади й міжнародні, регіональні й субрегіональні організації, що беруть участь у міжнародних угодах про передачу технології, які зазвичай мають комерційний характер.

Передача технології (трансфер) – передача науково-технічних знань і досвіду для надання науково-технічних послуг, застосування технологічних процесів, випуску продукції.

Критерій наявності факту передачі – активне застосування переданої технології для виробничих цілей.

Форми трансферу технологій:

- передача патентів на винаходи;
- патентне ліцензування;
- торгівля безпатентними винаходами;
- передача технічної документації;
- передача ноу-хау;
- надання технологічних відомостей про придбання або оренду, лізинг обладнання й машин;
- обмін інформацією на семінарах, симпозиумах, виставках тощо;
- інжиніринг;
- наукові дослідження й розробки при обміні вченими й фахівцями;
- проведення різними фірмами спільних досліджень і розробок;
- організація спільного виробництва;
- організація спільних підприємств.

Безліч видів об'єктів інтелектуальної власності, кожний з яких регулюється законодавчо інакше, ніж інші, пояснює й велика різноманітність форм передачі технології.

Ця обставина спонукає фахівців (насамперед юристів і економістів) створювати й удосконалювати класифікації цих форм. Звичайно, через можливість виникнення нескінченної кількості ситуацій, пов'язаних з

передачею технології, усі ці класифікації мають умовний характер. Межі між формами передачі технологій рухливі й умовні. Деякі прості форми передачі технології є складовою частиною більш складних. Так, наприклад, виділяють три групи основних способів передачі технології:

- внутрішньофірмовий обмін (на нього припадає 2/3 світової торгівлі технологіями);
- міжфірмові угоди про передачу технологій;
- міжфірмові поставки машин, обладнання й іншої промислової продукції, що супроводжуються передачею технологій.

Очевидно, що навіть і при настільки простій класифікації віднесення способу передачі технології до однієї з перелічених форм є неоднозначним і умовним.

За економічним змістом основні форми передачі технологій поділяють на комерційні (оплатні) й некомерційні (неоплатні).

До некомерційних форм передачі технології належать: науково-технічні публікації (доповіді, конференції, каталоги, виставки); обмін результатами досліджень за допомогою особистих контактів і відвідувань науково-дослідних установ і промислових підприємств (стажування, відрядження й ін.); обмін виробничо-технічними досягненнями й досвідом за довгостроковими програмами.

Комерційними формами передачі технології є передача технології за ліцензійними договорами, шляхом продажу обладнання й матеріалів (або передачі в оренду), надання послуги типу інжиніринг, через установу спільних фірм (підприємств) і т.ін.

Програма формування нових активів підприємства, яка спрямована на перетворення його на високотехнологічне підприємство, має бути забезпечена необхідними джерелами фінансування. При цьому джерела фінансування повинні відповідати напрямкам їх вкладення в активи підприємства. З огляду на фінанси це є важливим, тому що якщо цього не сталося, то важко забезпечити необхідні параметри фінансового стану підприємства, у тому числі параметри його фінансової стійкості, платоспроможності, забезпеченості власними джерелами фінансування.

Глобальним світовим трендом останніх 10 років було поступове збільшення витрат держави на фінансування інновацій.

Лідерами у фінансуванні інноваційної діяльності є Швеція – 3,82 %, Фінляндія – 3,5 %, Японія – 3,15 %, США – 2,59 %, Німеччина – 2,51 %, Австрія – 2,45 %, Данія – 2,13 % від ВВП [28]. В Україні цей показник становить 0,96 %.

У світовій практиці у зв'язку з підвищенням ролі держави у фінансуванні інновацій чітко простежується тенденція підвищення наукоємності продукції, що випускається.

У цей час вона характеризується такими даними: у країнах ЄС — 35 %; США — 25 %; Японії — 11 %; Сінгапурі — 7 %; Кореї —

4,5 %; Китаї — 2 %; Росії — 0,13 %; Україні — 0,05 % від ВВП [28].

Очевидно, що формування інноваційної економіки стримується дефіцитом фінансових ресурсів, які держава виділяє на ці цілі. Альтернативою державній фінансовій підтримці інноваційної стратегії можуть стати кредити комерційних банків.

У ВАТ «Мотор Січ» значущим додатковим джерелом внутрішнього фінансування своїх розробок є його дочірня авіакомпанія, що виконує вантажні й пасажирські перевезення на літаках Ан-12, Ан-24, Ан-26, Ан-74 і на літаку Ан-140, придбаному ще в 2003 році.

Крім того, для фінансування інноваційної діяльності доцільним є залучення боргових фінансових інструментів: вексельних і облігаційних позик, єврооблігацій і т. ін. Вони дають можливість підприємствам реального сектору економіки залучити довгострокові ресурси, структурувати гнучку систему сплати відсотків і основного боргу, а також відкривають доступ до фінансового ринку, у тому числі світового.

Таким чином, можна зазначити, що загальносвітовою тенденцією організаційно-економічного впливу на стан інноваційної діяльності є застосування різноманітних інструментів прямого й непрямого стимулювання.

Основною формою підтримки інноваційної діяльності залишається фінансування з бюджету. Водночас значну роль у фінансуванні інновацій відіграють наукові й венчурні фонди, комітети з науки, національні академії.

На відміну від Росії, де існує кілька десятків ДКБ, фінансування яких з бюджету сьогодні неможливе, в Україні функціонує єдина літакобудівна корпорація, потужності якої для теперішнього авіаційного ринку України є надлишковими, а на найближчі й віддалені найоптимістичніші темпи його розвитку – цілком достатніми. Цей феномен, який історично склався і потенціал якого становить більше 20 % авіаційної промисловості ЄС, передбачає конкуренцію всередині держави, а отже, і непродуктивні витрати бюджетних коштів.

Із порівняння умов фінансування авіабудівних підприємств з умовами фінансування зарубіжних компаній видно, що для відновлення конкурентоспроможності авіаційної промисловості України необхідно

використовувати сучасні механізми фінансування галузі, які забезпечують зменшення вартості залученого капіталу:

- довгострокові кредити банків на пільгових умовах;
- випуск і розміщення акцій і облігацій;
- позики й фінансування з боку держави (особливо під час розроблення й освоєння випуску нових зразків авіаційної техніки).

Перелічені особливості наукоємних галузей, зокрема аерокосмічної, свідчать про те, що не тільки бухгалтерський облік, але й аудит фінансово-господарської діяльності цих суб'єктів господарювання відрізняються від інших суб'єктів (загальнопромислових, сільськогосподарських, торговельних та ін.), що зумовлює аналіз і розроблення відповідних методик аудиторської діяльності.

1.3. Вплив нормативно-правового регулювання на якість управління обліково-аналітичним процесом на підприємстві

Апріорі обліково-аналітичне забезпечення є на будь-якому підприємстві, яке здійснює бухгалтерський облік згідно із законодавством України.

Під обліковим законодавством розуміють сукупність правових актів та окремих обліково-правових норм, які регулюють бухгалтерський облік. Система такого законодавства містить закони й підзаконні акти. Основним нормативним актом з бухгалтерського обліку є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який забезпечує одноманітність обліку майна, зобов'язань, господарських операцій, складання і надання користувачам необхідної достовірної інформації про майновий стан підприємств, їхні доходи і витрати. Він встановлює єдині правові й методологічні основи організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні. Закон закріплює методологічні основи збору, реєстрації й узагальнення інформації, які здійснюють шляхом суцільного, безперервного документування всіх господарських операцій.

Підзаконними нормативними актами Міністерства фінансів, які регламентують бухгалтерський облік, є національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Рівні державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні наведено на рис. 1.1.

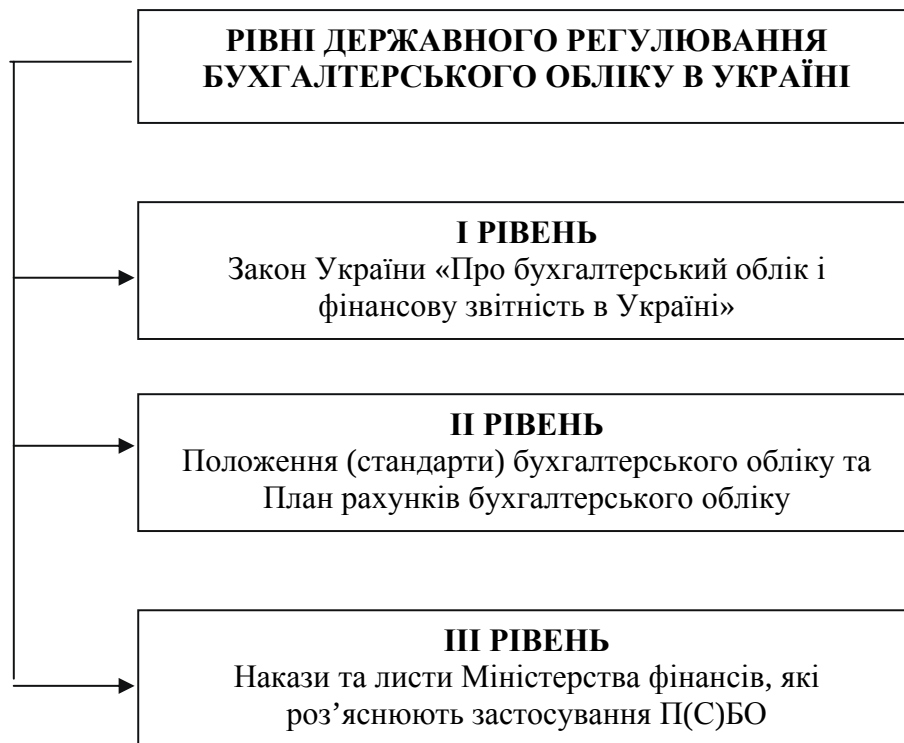


Рис. 1.1. Структура державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Усі нормативні й методичні регламенти та положення з метою правильного використання в практичній діяльності класифікують за такими ознаками:

- за обов'язковим застосуванням – обов'язкові (Закон про бухгалтерський облік, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку тощо) і внутрішні;
- за конкретизацією – типові й індивідуальні;
- за сферою застосування (залежно від їх поширення на об'єкти організації обліку) – такі, що регламентують види робіт: обліковий процес (графіки, стандарти), роботу апарату управління (положення про відділи, посадові інструкції тощо), обліковий процес і роботу апарату управління одночасно (методичні вказівки з ведення обліку в умовах його автоматизації);
- з позицій поширення на елементи організаційної структури – загальнооб'єктні — такі, що поширюються на всі елементи

організаційної структури підприємства (статут або положення про підприємство), внутрішньооб'єктні — такі, що поширюються на окремі функціональні підрозділи і служби, посадові — такі, що регламентують діяльність посадових осіб (посадові інструкції), і часткові — такі, що регламентують діяльність певної частини, етапу робіт, процесів.

Кожне підприємство самостійно встановлює правила організації, методології і ведення бухгалтерського обліку. За організацію бухгалтерського обліку на підприємствах і забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, реєстрах і звітності протягом встановленого терміну відповідає власник або уповноважений ним орган (посадова особа), який керує підприємством.

У разі використання загальних і галузевих положень та інструкцій на кожному підприємстві або в установі індивідуально розробляють нормативні документи, які регламентують діяльність окремих облікових працівників. Це здебільшого положення про бухгалтерію та посадові інструкції. Положення про бухгалтерію містить її структуру, завдання, функції, права і відповідальність. У типовій структурі Положення про бухгалтерію обов'язково мають бути назва підрозділу, загальні положення, мета, організаційна структура, завдання, функції, а також визначено права, відповідальність та взаємовідносини з іншими функціональними підрозділами, порядок стимулювання, розширення, реорганізації або ліквідації.

Посадові інструкції розробляють на кожну посадову особу бухгалтерії — головного бухгалтера, його заступника, бухгалтера з обліку виробничих запасів, бухгалтера з обліку розрахунків з оплати праці тощо. У типовій структурі посадової інструкції обов'язковими є назва посади, загальні положення, завдання, обов'язки, права і відповідальність посадової особи, її взаємозв'язок з іншими посадовими особами, критерії оцінювання виконання її обов'язків, розмір окладу, премії, порядок призначення на посаду, звільнення з неї, переведення на іншу посаду тощо.

Складовою частиною організації обліку на підприємстві є перелік документів, які використовують для первинного відображення господарських операцій, а також перелік облікових реєстрів, необхідних для накопичення і систематизації інформації.

Перелік документів має бути затверджено наказом або розпорядженням керівника підприємства про організацію облікової роботи. До нього можуть входити:

- робочий план рахунків бухгалтерського обліку, який містить синтетичні й аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог вчасності й повноти обліку та звітності;
- форми первинних облікових документів, що застосовують для оформлення фактів господарської діяльності, за якими не

передбачено типових форм первинних облікових документів, а також форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;

- порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань;
- правила документообігу і технологія оброблення облікової інформації;
- порядок контролю за господарськими операціями;
- обов'язки головного бухгалтера;
- інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку.

У розвинутих країнах на великих підприємствах та в транснаціональних корпораціях обов'язково діє система внутрішніх стандартів і правил обліку. Зазвичай вони містяться в таких документах:

- operating policy (OP) — господарська політика;
- procedure manual (PM) — процедури обліку господарських операцій;
- accounts definitions (AD) — опис плану рахунків компанії;
- instruction for entries (IE) — інструкція, яка визначає для кожного рахунка операції, які на ньому відображаються;
- standard balance sheet (BS) — формат і опис балансового звіту;
- standard profit&loss (P&L) — формат і опис звіту про прибутки та збитки.

Сучасне законодавство України не приділяє належної уваги використанню обчислювальної техніки у сфері бухгалтерського обліку. Проте Закони України «Про інформацію», «Про захист інформації в автоматизованих системах», «Про авторське право і суміжні права», а також «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» містять мінімально необхідну юридичну базу для ведення бухгалтерського обліку за допомогою комп'ютерної техніки. Зазначені нормативні акти встановлюють базові вимоги до застосування обчислювальної техніки та визначають правовий статус програмного забезпечення, хоча багато положень юридично не закріплено в законодавстві. З одного боку, це надає певні можливості для вдосконалення облікової системи, з іншого – створює умови для помилкових рішень.

Аудиторську діяльність на міжнародному рівні регулює Комітет з міжнародної аудиторської практики (КМАП). Він оприлюднює Міжнародні стандарти аудиту (МСА) та положення про аудит і супутні послуги з метою встановлення на міжнародному рівні єдиної аудиторської практики.

Стандарти аудиту — це єдині вимоги до порядку здійснення, оформлення, оцінювання достовірності інформації, кваліфікації, а також регламентації надання окремих супутніх послуг та підготовки результатів аудиту.

МСА мають таку будову:

1. Загальні положення.
2. Основні поняття і визначення, які використовуються в стандарті.
3. Суть стандарту.

4. Практичний додаток.

Поряд з цим у кожній країні аудит тією чи іншою мірою регулюється місцевими нормативними актами. Вони можуть мати силу закону або положень, які розробляють органи регулювання або професійні організації окремої країни. Національні нормативи аудиту і супутніх послуг, які прийнято в багатьох країнах, за своїми формою та змістом є різними. Якщо Національні стандарти аудиту відрізняються або суперечать Міжнародним стандартам аудиту за деякими його аспектами, то організації – члени Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) – мають керуватися зобов'язаннями федерації, передбаченими Кодексом МФБ.

У цьому Кодексі також зазначено, що організації-члени МФБ мають дотримуватись принципів діяльності МФБ і включати до своїх Національних стандартів аудиту ті принципи, на яких базуються Міжнародні нормативи аудиту, розроблені МФБ.

Країнам, які є членами МФБ, дозволено приймати Міжнародні нормативи аудиту за Національні нормативи на підставі поданої заяви, розробленої КМАП.

Аудиторська діяльність в Україні регулюється Законом України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.06 р., Стандартами аудиту та Кодексом етики професійних бухгалтерів, положеннями Аудиторської палати України та іншими нормативно-правовими актами.

В Україні до 31.12.1998 р. були чинними тимчасові Національні нормативи аудиту. Починаючи з 1.01.1999 р. було введено в дію 32 Національні нормативи аудиту, які мали таку класифікацію:

1. 1—2 — «Вступний матеріал»;
2. 3—8 — «Відповідальність»;
3. 9—11 — «Планування»;
4. 12—13 — «Внутрішній контроль»;
5. 14—22 — «Аудиторські докази»;
6. 23—25 — «Використання роботи інших фахівців»;
7. 26—27 — «Аудиторські висновки та звіти»;
8. 28—29 — «Окремі вимоги до аудиторських висновків та звітів»;
9. 30—32 — «Нормативи, які регулюють спеціальні умови проведення аудиту».

Рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122 як Національні стандарти було прийнято і введено в дію з 1 січня 2004 р. Міжнародні стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів.

Для врегулювання питань, які не визначено законодавчо, Аудиторська палата України розробляє окремі положення (наприклад, Положення про сертифікацію аудиторів № 16 від 19.11.2002 р., Положення про постійне обов'язкове удосконалення професійних знань аудиторів України № 109 від 23.04.2002 р. тощо) та інструкції.

Важливу роль відіграють і внутрішньофірмові стандарти аудиту — способи, принципи, методи та прийоми, які розробляє, затверджує та

використовує конкретна аудиторська фірма для надання аудиторських послуг та порядку документального оформлення результатів перевірки з метою вдосконалення організації праці аудиторів, контролю за виконанням проведених процедур, підвищення якості надання аудиторських послуг і репутації аудиторської фірми. Правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні визначаються Законом України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р.

Цей Закон [49] не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їхніх підрозділів і посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю (ст. 1, абз. 1), тобто держінфконтролю. Це дає можливість проводити аудит працівниками податкової інспекції і співробітниками КРУ без їх сертифікації та застосування МСА.

Відомо, що законодавчими регуляторами професійного аудиту є Господарський кодекс України, Закон України «Про аудиторську діяльність», інші нормативно-правові акти і стандарти аудиту. У випадках якщо в міжнародному договорі, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що визначено в указаному вище Законі, то застосовують правила Міжнародного договору.

Аудиторська палата України уклала з Міжнародною федерацією бухгалтерів Меморандум на переклад та видання українською мовою Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів (далі — МСА).

З 2006 р. в ЄС основні вимоги до здійснення обов'язкового аудиту викладено в Директиві 2006/43/ЄС [25]. Основними положеннями Директиви є такі:

- допуск аудиторських фірм та аудиторів до здійснення аудиторської діяльності;
- регламент та умови реєстрації аудиторських фірм та аудиторів;
- принципи професійної етики;
- стандарти аудиту;
- обов'язковий аудит консолідованої звітності;
- аудиторська звітність аудиторських фірм та аудиторів;
- вимоги до забезпечення якості аудиторських послуг;
- відповідальність аудиторських фірм і аудиторів;
- суспільний нагляд за аудиторською діяльністю;
- призначення та звільнення аудиторських фірм і аудиторів для виконання аудиторських послуг та ін.

Порівняння вітчизняного законодавства в сфері правового регулювання аудиту в Україні із Директивою 2006/43/ЄС [25] дає можливість визначити невідповідності у деяких аспектах регулювання аудиторської діяльності. Основними серед них є такі:

- українське законодавство порівняно із європейським не розглядає і не визначає поняття «суб'єкти суспільного інтересу»;
- немає точного та чіткого переліку даних, що надають аудитори та аудиторські фірми з метою включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;
- не визначено поняття «система забезпечення якості» й «система суспільного нагляду за аудитом»;
- не запроваджено обов'язкову вимогу страхування майнової відповідальності аудиторських фірм та аудиторів;
- в частині, що регулює відповідальність аудиторів та аудиторських фірм, не достатньо чітко встановлено систему санкцій відносно аудиторів та аудиторських фірм, які порушують або неналежним чином виконують вимоги чинного законодавства;
- залишається неврегульованою взаємодія органу, що відповідає за розроблення та реалізацію державної політики у сфері бухгалтерського обліку, фінансової звітності (Міністерства фінансів України), і регуляторного органу в сфері аудиту (Аудиторської палати України);
- не визначено питання щодо співпраці з органами нагляду за аудитом у державах-членах ЄС і третіх країнах.

Отже, основними напрямками удосконалення регулювання аудиту в Україні для встановлення відповідності вимогам європейського законодавства мають бути виділення системи суспільного (громадського) нагляду за аудиторською діяльністю, підвищення відповідальності аудиторів за аудит фінансової звітності об'єктів суспільного інтересу, підвищення вимог до суб'єктів аудиту, які здійснюють аудит звітності об'єктів суспільного інтересу, посилення контролю якості професійних аудиторських послуг. Такі зміни забезпечать відповідність регулювання аудиту в Україні вимогам європейського законодавства та сприятимуть розвитку аудиторської діяльності, посиленню довіри та суспільної ролі інституту аудиту в Україні. Таким чином, якість управління обліково-аналітичним процесом залежить від правильності виконання положень законів і стандартів, які регулюють облік і аудит на підприємствах.

Володіння достовірною і актуальною інформацією поряд з умінням ефективно використовувати адекватні методи її збору, аналізу, контролю і подання є основою успішної діяльності підприємств і організацій будь-якої організаційно-правової форми.

Диференціація попиту на всі види обліково-аналітичної інформації, задоволення зростаючих інформаційних потреб є актуальним завданням у сфері управління. Інтуїтивні дії у цій сфері, відсутність інформаційної політики підприємства, неналежне виконання нормативних актів можуть призвести до неадекватних рішень і відчутних фінансових витрат.

Запитання для самоконтролю

1. Яка роль обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємством?
2. Що є об'єктами обліково-аналітичного процесу?
3. Основні особливості світової авіаційної промисловості.
4. Які галузі формують авіаційно-космічний комплекс України?
5. Що означає поняття «наукоємна галузь»?
6. Яким критеріям відповідають ознаки наукоємності й високотехнологічності?
7. Які підходи використовують для характеристики наукоємності галузі?
8. Основні критерії конкурентоспроможності літака.
9. Що означає поняття «трансфер технологій» і які основні його форми?
10. Головні відмінності між поняттями “знос основних засобів” і “амортизація основних засобів”.
11. Види зносу основних засобів промислових підприємств.
12. За допомогою яких показників можна оцінити фактичний стан основних засобів?
13. Сучасні механізми фінансування авіаційної промисловості в Україні.
14. Які рівні регулювання обліково-аналітичного процесу є в Україні?
- 15.** Як впливає нормативне регулювання обліково-аналітичного процесу на якість управління ним?

Розділ 2. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, ДОХОДІВ І ВИТРАТ НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ АЕРОКОСМІЧНОЇ ГАЛУЗІ

2.1. Облік необоротних активів

Основні засоби мають значну частку в загальній сумі необоротних активів підприємств аерокосмічної галузі. Вони є одними з найважливіших об'єктів фінансового обліку, що потребують контролю за їх рухом, організацією синтетичного й аналітичного обліку, визначенням зносу (амортизації), проведенням ремонту, модернізації, оновленням застарілих і технічно недосконалих об'єктів.

Рахунок 10 «Основні засоби» призначено для синтетичного обліку руху основних засобів підприємства, який здійснюють на основі даних відповідно до оформлених типових форм первинної облікової документації, затверджених Наказом Міністерства статистики України № 352 від 29.12.95 р.

Надходження основних засобів оформляють такими бухгалтерськими проводками (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Типові проводки з відображення розрахунків підприємства
з іншими дебіторами

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Внески до статутного фонду основних засобів			
1	Відображено внесок до статутного фонду	46	40
2	Одержано основні засоби як внесок до статутного фонду	10	46
Безоплатне отримання основних засобів			
3	Відображено вартість безоплатно отриманих основних засобів	15	424
4	Зараховано об'єкт до складу основних засобів	10	15

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Придбання основних засобів			
5	Відображено вартість основних засобів за договором постачання	15	63
6	Відображено суму ПДВ	641	63
7	Відображено витрати на консультаційні, інформаційні, посередницькі, реєстраційні, транспортні послуги та інші витрати, пов'язані з придбанням основних засобів	15	685
8	Відображено суму ПДВ	641	685
9	Відображено відрахування до Пенсійного фонду при придбанні основних засобів (автомобіль)	949	652
10	Зараховано об'єкт до складу основних засобів	10	15

Під впливом часу, сил природи та в процесі експлуатації основні засоби поступово зношуються. Вони втрачають свої первинні фізичні якості, знижуються їхні техніко-експлуатаційні можливості, внаслідок чого зменшується реальна балансова вартість основних засобів.

Земля та інші основні засоби, які мають необмежений строк корисного використання, не є об'єктом амортизації.

Строк корисної експлуатації основних засобів – це період, протягом якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання.

Строк корисної експлуатації визначає саме підприємство з урахуванням: очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта; очікуваного фізичного зносу; морального зносу; правових або аналогічних обмежень щодо використання об'єкта.

З прийняттям нового Податкового кодексу України відбулися зміни щодо застосування методів нарахування амортизації. Тепер відповідно до Податкового кодексу України в податковому обліку методи нарахування амортизації повністю відповідають бухгалтерським методам, переліченим у п. 26 П(С)БО 7 "Основні засоби".

Для цілей фінансового й податкового обліку використовують такі методи нарахування амортизації основних засобів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Методи нарахування амортизації основних засобів

Метод	Алгоритм розрахунку
Прямолінійний	Ділення амортизаційної вартості на строк корисного використання об'єкта
Зменшення залишкової вартості	Добуток залишкової вартості об'єкта, визначеної на початок звітного року (або первісної вартості, установленої на дату початку нарахування амортизації), і річної норми амортизації
Прискореного зменшення залишкової вартості	Добуток залишкової вартості об'єкта, визначеної на початок звітного року (або первісної вартості, установленої на дату початку нарахування амортизації), і подвоєної річної норми амортизації
Кумулятивний	Добуток амортизаційної вартості й кумулятивного коефіцієнта
Виробничий	Добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки

При застосуванні прямолінійного методу амортизацію нараховують за формулою

$$A = C_a / T, \quad (2.1)$$

де C_a – амортизаційна вартість об'єкта, грн;

T – очікуваний період корисного використання об'єкта.

Для нарахування амортизації методом зменшення залишкової вартості застосовують формулу

$$A = C_o H_a, \quad (2.2)$$

де C_o – залишкова вартість об'єкта основних засобів, грн;

H_a – річна норма амортизації, %.

Річну норму амортизації підприємство визначає самостійно таким чином:

$$H_a = 1 - \sqrt[n]{C_{л} : C_{п}}, \quad (2.3)$$

де n – термін корисного використання об'єкта основних засобів, роки;

$C_{л}$ – ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів, яку підприємство визначає самостійно, грн;

$C_{п}$ – початкова (залишкова) вартість об'єкта основних засобів, грн.

Використання методу зменшення залишкової вартості при нарахуванні амортизації передбачає наявність ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів. У протилежному випадку вартість об'єкта основних засобів буде повністю списано протягом року.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості є різновидом методу зменшення залишкової вартості. В цьому випадку норму амортизації розраховують так само, як за прямолінійним методом нарахування амортизації, тобто використовують подвійну ставку амортизаційних відрахувань, обчислену методом прямолінійного списання. При цьому норму амортизації, розраховану прямолінійним методом, можна подати як

$$H_a = A : C_a, \quad (2.4)$$

де A – річна сума амортизаційних відрахувань, грн;

C_a – амортизаційна вартість об'єкта, грн.

Перетворивши цю формулу, одержимо норму амортизації для методу, що розглядається:

$$H_a = 2(A : C_a) = 2(C_a : T) : C_a = 2 : T. \quad (2.5)$$

Цей метод нарахування амортизації не передбачає обов'язкового визначення ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів. Однак суму амортизації останнього року слід розраховувати таким чином, щоб залишкова вартість об'єкта наприкінці експлуатаційного періоду була не меншою від його ліквідаційної вартості.

За кумулятивним методом річну суму амортизації визначають як добуток амортизаційної вартості й кумулятивного коефіцієнта:

$$A = (C_n - C_l) \cdot K_k, \quad (2.6)$$

де K_k – кумулятивний коефіцієнт;

C_n – первісна вартість;

C_l – ліквідаційна вартість.

Кумулятивний коефіцієнт розраховують діленням кількості років, що залишилися до кінця строку корисного використання об'єкта, на суму чисел років корисного використання цього об'єкта:

$$K_k = K_l : C_{чл}, \quad (2.7)$$

де K_l – кількість років, що залишилися до кінця очікуваного строку корисного використання об'єкта основних засобів;

$C_{чл}$ – сума чисел років корисного використання об'єкта основних засобів.

Сума чисел років — це результат додавання порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт.

За виробничим методом розмір місячних амортизаційних відрахувань обчислюють за формулою

$$A = O_m \cdot \varphi (B_n - B_l) : OC, \quad (2.8)$$

де O_m – фактичний місячний обсяг продукції, одиниці;

B_n – первісна вартість об'єкта основних засобів, грн;

$B_{л}$ – ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів, грн;

ОС – очікуваний обсяг виробництва з використанням обладнання, що амортизується, одиниці.

Нарахування зносу основних фондів оформляють такими записами на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Типові проводки з нарахування зносу основних засобів

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію об'єктів виробничого призначення	23, 91	131
2	Нараховано амортизацію об'єктів загальногосподарського призначення	92	131
3	Нараховано амортизацію об'єктів, що забезпечують збут продукції	93	131
4	Нараховано амортизацію об'єктів, що використовують для виконання наукових досліджень і розробок	941	131
5	Нараховано амортизацію об'єктів житлово-комунального й соціально-культурного призначення	949	131

Основні засоби списують з балансу підприємства в разі їх вибуття або коли активи не відповідають критеріям визнання активу. Якщо об'єкт основних засобів вибуває з експлуатації й зберігається для продажу, то його відображають у балансі в складі оборотних активів.

Фінансовий результат від списання основних засобів розраховують як різницю між балансовою вартістю об'єкта й очікуваною чистою сумою надходження від його продажу або ліквідації. Прибуток або збиток від вибуття основних засобів відображають у звіті про фінансові результати у складі інших доходів або витрат від звичайної діяльності. Проте якщо причиною списання основних засобів була надзвичайна подія (аварія, пожежа тощо), то відповідно суму прибутку або збитку відображають як фінансовий результат від надзвичайних подій.

Реалізацію, ліквідацію, безоплатну передачу та передачу основних засобів як внесок до статутного фонду іншого підприємства оформляють такими проводками (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Типові проводки з відображення вибуття основних засобів підприємства

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Передача основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства			
1	Списано знос переданих основних засобів	131	10
2	Відображено залишкову вартість переданих основних засобів	14	10
3	Відображено різницю між залишковою вартістю переданих основних засобів і справедливою вартістю інвестицій	14	746
Безоплатна передача основних засобів			
4	Списано передані основні засоби	131	10
5	Відображено залишкову вартість ліквідованих основних засобів	976	10
Реалізація основних засобів			
6	Переведено об'єкт до груп вибуття основних засобів за чистою вартістю реалізації (без ПДВ)	286	10
7	Відображено суму перевищення залишкової вартості об'єкта над його чистою вартістю реалізації	949	10
8	Списано з балансу спеціалізований об'єкт основних засобів	943	10
9	Списано знос реалізованого об'єкта основних засобів	131	10
10	Відображено дохід від реалізації основних засобів	31	712
11	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	712	641
12	Сформовано фінансовий результат: а) списано витрати б) списано дохід	79 712	943, 949 79
Ліквідація основних засобів			
13	Списано ліквідовані об'єкти основних засобів за залишковою вартістю	976	10
14	Списано суму зносу, нараховану за ліквідованими об'єктами основних засобів	131	10
15	Списано витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	976	66

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
16	Відображено доходи від ліквідації основних засобів	20	746
17	Сформовано фінансовий результат від ліквідації основних засобів: а) списано витрати від ліквідації б) списано доходи від ліквідації	79 746	976 79

В умовах переходу до ринкової економіки інколи підприємству вигідно взяти необхідний об'єкт основних засобів у тимчасове користування в іншого суб'єкта, тобто орендувати, ніж придбати його у власність.

Орендна операція – це господарська операція фізичної або юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів або землі в користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) на певний строк.

Взаємовідносини орендаря з орендодавцем регулюються договором оренди. В ньому обговорюються склад і вартість переданих в оренду об'єктів основних засобів, розмір орендної плати, тривалість оренди, обов'язки сторін з виконання договірних умов.

Залежно від умов, на яких власність передається в тимчасове користування орендареві орендодавцем, оренду поділяють на оперативну й фінансову. Оперативна оренда – це господарська операція фізичної або юридичної особи, яка передбачає передачу орендареві права користування основними засобами на строк, що не перевищує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних засобів їх власникові після закінчення строку орендної угоди. При цьому право власності на орендовані основні засоби залишається в орендодавця протягом усього строку дії договору.

Фінансова оренда – господарська операція фізичної або юридичної особи, яка передбачає придбання орендодавцем за замовленням орендаря основних засобів з подальшою їх передачею в користування орендареві на строк, що не перевищує строку повної амортизації таких основних засобів, з обов'язковою подальшою передачею права власності на такі основні засоби орендарю.

Операції з оренди основних засобів відображають у бухгалтерському обліку такими проводками (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Типові проводки з відображення орендних операцій підприємства

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Оперативна оренда (лізинг) у орендодавця			
1	Нараховано суму амортизації	23	131
2	Списано суму нарахованої амортизації	949	23
3	Відображено орендну плату, яка належить до сплати орендодавцю	377	713
4	Нараховано ПДВ	713	641
5	Отримано орендну плату	311	377
Оперативна оренда (лізинг) у орендаря			
1	Прийнято в оперативну оренду основні засоби	01	-
2	Нараховано орендну плату	23	685
3	Відображено ПДВ	641	685
4	Перераховано орендну плату	685	311
5	Повернуто об'єкт оренди	311	01
Фінансова оренда (лізинг) у орендодавця			
1	Передано основні засоби у фінансову оренду	161	10
2	Відображено щомісячну суму частини вартості об'єктів фінансової оренди, що підлягає відшкодуванню	377	161
3	Відображено суму винагороди до сплати орендодавцю	377	713
4	Отримано орендну плату	311	377
5	Відображено вартість об'єкта оренди	377	161
6	Отримано кошти в погашення залишкової вартості об'єкта фінансової оренди	311	377
Фінансова оренда (лізинг) у орендаря			
1	Отримано у фінансову оренду основний засіб	10	531
2	Нараховано амортизацію	23	131
3	Відображено суму винагороди орендодавцю	23	685
4	Нараховано щомісячну суму частини вартості об'єкта фінансової оренди	531	685
5	Погашено заборгованість з орендної плати	685	311
6	Викуплено об'єкт оренди після закінчення строку договору	531	685

Іншим, не менш важливим видом необоротних активів на сучасних підприємствах аерокосмічної галузі є нематеріальні активи.

Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведуть щодо кожного об'єкта за такими групами:

- права користування природними ресурсами (надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);
- права користування майном (земельною ділянкою, будівлею, оренда приміщень тощо);
- права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо);
- права на об'єкти промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від несумлінної конкуренції тощо);
- авторські та суміжні з ними права (на літературні й музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо);
- гудвіл (перевищення вартості придбання підприємства над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань на дату купівлі);
- інші нематеріальні активи (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Для відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів призначено активний рахунок 12 «Нематеріальні активи».

За дебетом рахунка 12 «Нематеріальні активи» відображають придбання або отримання внаслідок розроблення нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та суму дооцінки таких активів, за кредитом — вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та суму уцінки нематеріальних активів. Для обліку нематеріальних активів за групами передбачено такі субрахунки до рахунка 12 «Нематеріальні активи»:

- 121 «Права користування природними ресурсами»;
- 122 «Права користування майном»;
- 123 «Права на знаки для товарів і послуг»;
- 124 «Права на об'єкти промислової власності»;
- 125 «Авторські та суміжні з ними права»;

- 126 «Гудвіл»;
- 127 «Інші нематеріальні активи».

Нематеріальні активи надходять на підприємство внаслідок їх придбання, створення власними силами, безоплатного отримання або шляхом обміну на інші активи. Типові операції з надходження нематеріальних активів наведено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Типові проводки з надходження нематеріальних активів на підприємство

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Придбання (створення) нематеріальних активів			
1	Відображено придбання нематеріальних активів за сумою договору	154	631
2	Відображено на суму ПДВ	631	641
3	Нараховано на суму ПДВ на умовах авансової оплати	644	631
4	Відображено витрати на створення нематеріального активу	154	20, 23, 65, 66
5	Зараховано придбаний об'єкт до складу нематеріальних активів	12	154
Безоплатне одержання нематеріальних активів			
6	Відображено безоплатно одержані об'єкти нематеріальних активів	12	424
Внесення нематеріальних активів до статутного фонду			
7	Відображено внески засновників до статутного капіталу у вигляді нематеріальних активів	12	46

На підприємстві нематеріальні активи можуть вибувати внаслідок їх реалізації, ліквідації, безоплатної передачі, внеску до статутного капіталу інших підприємств, обміну на інші активи. Типові операції з вибуття нематеріальних активів наведено у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Типові проводки з обліку вибуття нематеріальних активів

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Реалізація нематеріальних активів			
1	Відображено дохід від реалізації нематеріальних активів	377	742
2	Відображено суму ПДВ у складі виручки	742	641
3	Переведено нематеріальні активи у необоротні активи, що утримуються для продажу	286	12
4	Відображено суму нарахованого зносу за час використання об'єкта нематеріальних активів	133	12
5	Списано залишкову вартість реалізованого об'єкта нематеріальних активів	943	286
Ліквідація нематеріальних активів			
6	Відображено суму зносу, нараховану за час використання об'єкта нематеріальних активів	133	12
Ліквідація нематеріальних активів			
7	Отримано суму залишкової вартості ліквідованого об'єкта нематеріальних активів	976	12

Нематеріальний актив підлягає списанню з балансу в разі його вибуття або неможливості отримання підприємством у подальшому економічних вигод від його використання.

У випадку вибуття нематеріального активу його балансову вартість виключають з активу балансу, а фінансовий результат визначають як різницю між сумою чистих надходжень від продажу (або іншого вибуття) нематеріального активу та його балансовою вартістю і відображають у звіті про фінансові результати.

2.2. Облік доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг

Доходи, які отримують промислові підприємства аерокосмічної галузі, формуються внаслідок продажу продукції багатьом замовникам на численних географічних ринках.

Реалізацію продукції, товарів, робіт, послуг підприємства авіаційної промисловості здійснюють на основі договорів. Під час відпуску готової продукції виписують вимоги – накладні на відпуск або відвантаження продукції покупцям і податкові накладні. Після відвантаження продукції ці

документи передають зі складу до бухгалтерії для виписування розрахункових документів – товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, платіжних вимог-доручень.

Крім готової продукції підприємства аерокосмічної галузі реалізують товари народного споживання, а також послуги (в основному ремонтні).

Методологічні основи формування інформації про доходи підприємства визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Цей стандарт регулює порядок обліку доходів, отриманих унаслідок таких операцій: реалізація товарів, продукції, інших активів, придбаних з метою їх перепродажу; використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом яких є отримання процентів, дивідендів, роялті. Структуру П(С)БО 15 «Дохід» наведено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Перелік питань, що регулює П(С)БО 15 «Дохід»

Назва питання	Відповідний підпункт	Стислий зміст
Загальні положення	1 – 4	Описано сферу дії цього стандарту та терміни, що в ньому використо-вуються
Визнання та класифікація доходу	5 – 20	Наведено критерії визнання доходів від звичайної діяльності, класифікацію доходів в обліку за відповідними групами
Оцінювання доходу	21 – 24	Описано методик у оцінювання доходу в бухгалтерському обліку
Розкриття інформації про доходи у Примітках до фінансової звітності	25 – 25.4	Наведено перелік обов'язкових питань, які необхідно розкрити у Примітках до фінансової звітності

Критерії визнання доходу застосовують окремо в кожній операції. Однак за певних обставин для відображення суті операції використовують критерії визнання доходу до окремих елементів однієї операції, що підлягають оцінюванню, якщо це впливає із суті такої господарської операції.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» не поширюється на доходи, пов'язані з таким:

- договори оренди;
- дивіденди, які за результатами належать до фінансових інвестицій і обліковуються за методом участі в капіталі;
- страхова діяльність;
- зміни у справедливій вартості фінансових активів і фінансових зобов'язань, а також ліквідація (продаж, погашення) указаних активів і зобов'язань;
- зміни вартості інших поточних активів;
- природний приріст поголів'я худоби, вихід продукції сільського та лісового господарств;
- видобування корисних копалин.

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінку доходу можна достовірно визначити.

Згідно з ПБО 15 “Дохід” не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

1. Суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів.
2. Суми надходжень за договором комісії, агентським та іншими договорами на користь комітента, принципала тощо.
3. Сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
4. Сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
5. Сума завдатку, відданого в заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.
6. Надходження, що належать іншим особам.
7. Надходження від первинного розміщення цінних паперів.

У бухгалтерському обліку визнані доходи поточного періоду класифікують за такими групами:

- а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- б) інші операційні доходи;
- в) фінансові доходи;
- г) інші доходи;
- д) надзвичайні доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається за таких умов:

- покупцеві передано ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління й контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

- суму доходу (виручку) можна достовірно визначити;
- є впевненість, що внаслідок операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можна достовірно визначити.

Для обліку доходу від реалізації продукції (товарів), робіт, послуг використовують рахунок 70 "Доходи від реалізації", який має такі субрахунки:

- 701 "Дохід від реалізації готової продукції";
- 702 "Дохід від реалізації товарів";
- 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг";
- 704 "Вирахування з доходу".

За кредитом субрахунків 701 – 703 відображають отриманий дохід, за дебетом – відповідну суму непрямих податків; суми, які одержує підприємство на користь комітента, принципала; частки страхових платежів, які повернули перестраховики; результат зміни резервів незароблених премій та списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунок 704 "Вирахування з доходу" за дебетом відображають суму знижок, наданих після дати реалізації покупцям; вартість продукції та товарів, які повернули покупці, й інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу.

Аналітичний облік доходів від реалізації здійснюють за видами (групами) продукції (робіт, послуг), регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

Типові операції з обліку доходів від реалізації готової продукції й товарів наведено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Типові операції з обліку доходів від реалізації готової продукції й товарів

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
Реалізація готової продукції (перша подія – відвантаження продукції)				
1	Відвантажено готову продукцію покупцю	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	1 200
2	Відображено суму ПДВ	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	641 “Розрахунки за податками”	200

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
3	Відображено собівартість реалізації продукції	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	26 "Готова продукція"	1 000
Реалізація готової продукції (перша подія – отримання попередньої оплати)				
4	Отримано попередню оплату на поточний рахунок	311 "Поточні рахунки національній валюті"	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	1 200
5	Відображено суму ПДВ	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"	200
6	Відвантажено попередньо оплачену продукцію	681 "Розрахунки за авансами одержаними"	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	1 200
7	Відображено суму ПДВ	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	643 "Податкові зобов'язання"	200
8	Списано собівартість готової продукції	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	26 "Готова продукція"	1 000
Облік реалізації товарів у роздрібній торгівлі				
9	Відображено суму виручки від реалізації товарів	301 "Каса в національній валюті"	702 "Дохід від реалізації товарів"	1 800
10	Списано (за розрахунками) суми торгової націнки на реалізовані товари	285 "Торгова націнка"	282 "Товари в торгівлі"	800
11	Списано собівартість товарів	902 "Собівартість реалізованих товарів"	282 "Товари в торгівлі"	1 000

Для обліку доходів і витрат від реалізації послуг використовують такі рахунки:

- 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”;
- 903 “Собівартість реалізованих робіт та послуг”.

Відповідно до ПБО 15 дохід, отриманий унаслідок надання послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо результат цієї операції можна достовірно оцінити.

Умовами достовірного оцінювання результату операції з надання послуг є такі:

- можливість достовірного оцінювання доходу (мають бути погоджені права кожної із сторін договору, величина компенсації, спосіб і строки розрахунків);
- імовірність надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливість достовірного оцінювання ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливість достовірного оцінювання витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Оцінювання ступеня завершеності операції з надання послуг:

1) вивчення виконаної роботи (узгодження між сторонами результату оцінювання готовності виконаної роботи);

2) визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг:

$$П_{\text{ен}} = (V_{\text{посл}_1} / V_{\text{посл}_{\text{заг}}}) 100\% , \quad (2.8)$$

де $V_{\text{посл}_1}$ – обсяг послуг, наданих на певну дату;

$V_{\text{посл}_{\text{заг}}}$ – загальний обсяг послуг, які мають бути надані;

3) визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат:

$$П_{\text{вв}} = (V_{\text{посл}_1} / V_{\text{посл}_{\text{заг}}}) 100\% , \quad (2.9)$$

Сума витрат, здійснених на певну дату, містить тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату. Типові операції з обліку доходів від реалізації послуг наведено у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Типові операції з обліку доходів від реалізації послуг

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено витрати на заробітну плату аудиторів, які працювали над виконанням договору	231 "Виконання договору з надання послуг"	661 "Розрахунки за заробітною платою"	3 000
2	Нараховано суму єдиного соціального внеску на заробітну плату аудиторів, які працювали над виконанням договору	231 "Виконання договору з надання послуг"	65 "Розрахунки за страхуванням"	1 050
3	Розподілено загальновиробничі витрати за відповідним розрахунком	231 "Виконання договору з надання послуг"	91 "Загально-виробничі витрати"	450
4	Списано собівартість виконаних робіт	903 "Собівартість робіт і послуг"	231 "Виконання договору з надання послуг"	4 500
5	Визнано дохід з надання послуг (у тому числі ПДВ)	361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"	703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"	9 600 ⁱ
6	Відображено ПДВ	703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"	643 "Податкові зобов'язання"	1 600
7	Відображено фінансовий результат	703 "Дохід від реалізації робіт і послуг"	791 "Результат основної діяльності"	8 000
		791 "Результат основної діяльності"	903 "Собівартість робіт і послуг"	4 500
		791 "Результат основної діяльності"	441 "Нерозподілені прибутки"	3 500

Бухгалтерськими документами з обліку доходів від реалізації товарів є такі: прибутковий касовий ордер, виписка банку, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів та ін.

Віднесення доходу від реалізації товарів на фінансові результати від основної діяльності здійснюють на підставі розрахунку (довідки) оформленого працівниками бухгалтерії.

При журнально-ордерній формі обліку дані за рахунком 70 "Доходи від реалізації" узагальнюють у Журналі-ордері № 6, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку – у Відомості В-4.

Реалізація продукції, товарів, коштів – це кінцева стадія кругообігу коштів підприємств. Рух продукції та коштів створює основу економічних відносин між виробниками, постачальниками, посередниками і покупцями.

Для підприємства-виробника реалізація продукції, товарів, послуг є показником того, що вони за споживчими властивостями, якістю, асортиментом відповідають і потребам покупців і суспільному попиту.

Облік продукції (товарів), поверненої покупцями, здійснюють на основі поставок при невідповідності відвантаженої продукції (товарів) за якістю, ціною або кількістю.

Облік повернених товарів ведуть на рахунку 704 "Вирахування з доходу". За дебетом цього рахунка відображають суму знижок, наданих покупцям після дати реалізації товарів, вартість продукції (товарів), повернених покупцями, та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунка 704 "Вирахування з доходу" відображають операцію зі списання дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".

У разі повернення продукції (товарів) суми визнаного доходу не коригують за рахунками 701 "Дохід від реалізації готової продукції" і 702 "Дохід від реалізації товарів". Для зменшення суми фактично одержаного доходу використовують рахунок 704 "Вирахування з доходу".

У бухгалтерському обліку операції, пов'язані з поверненням товарів покупцями, відображають такими проводками (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Облік операцій, пов'язаних з поверненням товарів покупцями

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Виплачено із каси підприємства покупцям грошові кошти у відшкодування вартості повернутих товарів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	301 «Готівка в національній валюті»	19200
2	Зменшено дохід від реалізації продукції на вартість повернутих товарів (у т.ч. ПДВ – 3200 грн)	704 «Вирахування з доходу»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	19200
3	Зменшено обсяг реалізації продукції на вартість повернутих товарів – сторно	902 «Собівартість реалізованих товарів»	282 «Товари в торгівлі»	19200
4	Зменшено суму податкового зобов'язання з ПДВ у зв'язку зі зменшенням обсягу реалізації продукції – сторно	704 «Вирахування з доходу»	641 «Розрахунки за податками»	3200
5	Відображено зменшення результатів операційної діяльності на вартість повернутих товарів (без ПДВ)	791 «Результат операційної діяльності»	704 «Вирахування з доходу»	16000

Таким чином, зазначені вище надходження треба відображати за кредитом рахунка з обліку доходів, а потім вираховувати за дебетом рахунка 704 "Вирахування з доходу".

2.3. Облік витрат на виготовлення продукції авіаційного виробництва

Витрати на виробництво становлять найбільшу частку у загальній сумі витрат авіаційного підприємства. В обліку відображають операції, пов'язані

з їх реєстрацією та групуванням. На основі цих операцій формується собівартість продукції. Облік витрат здійснюють для встановлення їхньої величини за окремими об'єктами. Процес визначення собівартості певного об'єкта витрат називають калькуляцією (Costing).

Об'єктом витрат (Cost Object) є предмет або сегмент діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат. Залежно від мети калькулювання об'єктом витрат є: продукт – для ціноутворення, формування внутрішньої звітності, оцінювання запасів, прийняття рішень щодо асортименту; центр відповідальності – для контролю за рівнем витрат, планування і оцінювання діяльності менеджерів.

Калькуляцію і контроль собівартості об'єктів витрат забезпечує система виробничого обліку. В межах цієї системи витрати спочатку накопичуються за однорідними елементами (матеріали, зарплата тощо) у розрізі відповідних підрозділів (центрів відповідальності), а потім розподіляються на певні види продукції (калькуляційні одиниці).

Калькуляція собівартості продукції є важливою функцією обліку. Разом з тим необхідно пам'ятати, що для різних цілей використовують різні види собівартості. Так, у фінансовому обліку формують:

- виробничу собівартість;
- собівартість реалізованої продукції;
- повну собівартість.

З метою підготовки інформації для управління собівартістю, тобто для цілей управлінського обліку, слід сформувати:

- собівартість центру відповідальності;
- повну виробничу собівартість;
- маржинальну (обмежену) собівартість.

Собівартість центру відповідальності містить сукупність витрат на виготовлення ним усієї продукції, а також ті статті витрат, за які відповідає керівник певного структурного підрозділу. Собівартість центру відповідальності застосовують для контролю й оцінювання його діяльності.

Повна виробнича собівартість складається зі змінних і постійних виробничих витрат, які доцільно віднести на собівартість конкретного виду продукції.

Маржинальна (обмежена) собівартість включає змінні витрати, які можна прямо віднести на собівартість конкретного виду продукції.

Організація обліку витрат на виробництво й калькуляції собівартості продукції залежить від виду діяльності підприємства, його структури управління, характеру виробництва, видів продукції, що виготовляється, періодичності її випуску.

Важлива передумова раціональної організації обліку витрат і калькуляції собівартості продукції – правильне визначення об'єктів обліку та об'єктів калькуляції.

Об'єктом обліку виробничих витрат є витрати на вироби, їхні окремі частини (конструктивних елементів, вузлів, деталей), групи виробів,

виконані роботи, сукупність однорідних робіт, процеси, фази й стадії технологічних процесів (переділи), окремі операції, які згруповано за різними ознаками з метою визначення собівартості.

Об'єктом калькуляції є одиниця продукції (робіт, послуг), тобто кінцевий продукт, виготовлений на підприємстві. Залежно від технології і характеру продукції об'єктами калькуляції можуть бути: один продукт виробництва; один продукт окремих процесів, стадій, перероблень, фаз виробництва; виріб підприємства; виріб центру відповідальності; вид робіт, послуг структурного підрозділу підприємства. У деяких випадках необхідно калькулювати продукт різного ступеня готовності. Тоді об'єктом калькуляції є напівфабрикат або окремі частини (деталі) виробів.

Для оцінювання незавершеного продукту його собівартість необхідно калькулювати за окремими технологічними етапами, тобто за центрами відповідальності й місцями виникнення витрат.

Якщо в натуральному вимірнику об'єктом калькуляції собівартості є одиниця виготовленої продукції різного ступеня готовності, то в кількісному – калькуляційна одиниця.

За необхідності підприємство може розширити перелік об'єктів калькуляції.

Облік витрат на виробництво і калькуляцію собівартості продукту здійснюють за такими етапами:

- групування первісних витрат за статтями калькуляції й об'єктами обліку витрат;
- визначення витрат і калькуляція собівартості продукції допоміжних виробництв та віднесення їх на основне виробництво;
- визначення собівартості браку;
- оцінювання зворотних відходів;
- оцінювання незавершеного виробництва;
- розподіл витрат на готову продукцію й незавершене виробництво;
- розрахунок собівартості кожного об'єкта калькуляції та його калькуляційної одиниці.

Методика групування витрат за об'єктами калькуляції є однаковою для всіх підприємств. Це облік прямих витрат, узагальнення даних у реєстрах бухгалтерського обліку, облік і розподіл непрямих витрат.

Для визначення собівартості продукції прямі витрати відносять до відповідних об'єктів на підставі первинних документів, а непрямі витрати розподіляють між об'єктами пропорційно до вибраної бази (обсягу виробництва, площі, суми прямих витрат, прямої зарплати, машино-годин тощо). Вибір бази розподілу залежить від рівня механізації та автоматизації виробництва. Для виробництв з високим рівнем ручної праці за базу доцільно брати заробітну плату або кількість відпрацьованих годин робітниками основного виробництва, а для виробництв з високим рівнем оснащення – час, відпрацьований машинами (машино-години).

Базу розподілу непрямих витрат підприємство вибирає самостійно. Для цього необхідно визначити таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільше впливатиме на величину непрямих витрат.

Одним з важливих питань для підприємств наукоємного виробництва є вибір методів обліку витрат і калькуляції собівартості продукції, який залежить від їхньої виробничої спеціалізації. Авіаційне виробництво має такі напрями спеціалізації: предметна – виробництво закінченого предмета; подетальна – виробництво закінчених деталей; технологічна – здійснення спеціалізованих процесів; спеціалізація допоміжного виробництва.

Основними методами обліку витрат і калькуляції собівартості є позамовний і попроцесний. Принципова відмінність між цими двома методами полягає у виборі об'єкта обліку витрат і калькуляції собівартості. На практиці немає чіткого розмежування між методами калькуляції за замовленнями і процесами. Більше того, існує багато гібридних методів. Собівартість одиниці продукції визначають шляхом ділення загальної суми фактичних витрат на виробництво (матеріалів, заробітної плати і накладних витрат, розподілених на основі вибраної бази (наприклад, планового коефіцієнта)) на кількість одиниць виробленої продукції.

Основною відмінністю для цих двох методів є у використанні різної кількості одиниць продукції. При калькуляції за замовленнями беруть невелику кількість одиниць продукції (наприклад, сотня рекламних проспектів, одна пакувальна машина), а при калькуляції за процесами – велику (наприклад, тисячі фунтів, літрів, кілограмів і т.д.). Важливим моментом також є те, що при калькуляції за цими методами використовують усереднення. Усереднення собівартості одиниці продукції може бути незначним (наприклад, при виконанні певного одиничного замовлення), або значним (наприклад, при виготовленні декількох тисяч одиниць продукції і використанні методу обліку витрат за процесами).

Позамовний метод калькуляції використовують при індивідуальних і дрібносерійних видах виробництва, де кожна одиниця або робота (замовлення) легко ідентифікується (авіаційна промисловість, кораблебудування та ін.). Ступінь точності калькуляції при обліку витрат за замовленнями залежить від стилю керівництва, традицій і конкуренції. Для контролю і планування виробництва менеджери часто використовують позамовний метод калькуляції.

Систему калькуляції собівартості продукції шляхом обліку витрат за кожною індивідуальною одиницею продукції або окремою партією продукції називають калькуляцією за замовленнями. У цьому випадку об'єктом обліку є окреме замовлення. Кожному замовленню присвоюється окремий код, який надалі проставляється на всіх документах, що відображають витрати, пов'язані з виконанням цього замовлення. Витрати виникають під час здійснення певних операцій або їхніх стадій виробничими підрозділами підприємства. Їх узагальнюють у відомості

обліку витрат на замовлення. У цій відомості відображають інформацію про замовлення (вид роботи, замовник, номер замовлення, дата початку і закінчення виконання замовлення), дані із зазначенням дат і номерів документів про фактичні витрати на замовлення (матеріали, заробітна плата, загальновиробничі витрати).

Прямі витрати включають до собівартості замовлення на підставі відповідних первинних документів, які їх підтверджують (накладні на відпуск матеріалів, картки обліку робочого часу, наряди тощо). Накладні витрати обліковують окремо і в кінці кожного місяця розподіляють між замовленнями пропорційно до вибраної бази розподілу.

Відомість обліку витрат на замовлення використовують для визначення його собівартості після виконання всіх робіт. Сума всіх витрат, здійснених на замовлення від початку до завершення робіт, становить фактичну його собівартість. Якщо на кінець звітного періоду замовлення не виконано, то суму здійснених витрат відображають як незавершене виробництво.

У випадку коли одне замовлення передбачає виготовлення не однієї одиниці продукції, а великої кількості, то фактичну собівартість одиниці продукції розраховують шляхом ділення загальної суми витрат на кількість виготовлених одиниць продукції.

Систему обліку витрат за процесами застосовують у галузях з масовим і серійним виробництвом, технологічний цикл виготовлення продукції яких складається із окремих виробничих стадій (процесів, операцій, фаз), що можуть здійснюватися послідовно або паралельно (в хімічній, нафтопереробній, металургійній, фармацевтичній, вугільній, харчовій, легкій промисловості). У такій ситуації доцільніше вести облік витрат, пов'язаних з виготовленням продукції, за певний проміжок часу, а не намагатися віднести їх до певного виду продукту або замовлення підприємства.

Характерні особливості попроцесного методу обліку витрат:

- організація синтетичного обліку з виділенням декількох рахунків основного виробництва (в розрізі окремих виробничих підрозділів);
- локалізація виробничих витрат по кожному виду готової продукції за календарний період;
- визначення обсягів незавершеного виробництва на підставі собівартості еквівалентної одиниці готової продукції;
- накопичення собівартості готової продукції при переході від процесу до процесу (від підрозділу до підрозділу).

Калькуляція за процесами передбачає визначення фактичної собівартості одиниці готової продукції шляхом ділення загальної суми виробничих витрат, здійснених виробничим підрозділом за звітний період (місяць), на кількість виробів, виготовлених за цей проміжок часу.

У зарубіжних країнах при класифікації систем обліку витрат підприємства за повнотою їх включення до складу собівартості готової

продукції виділяють традиційну систему обліку повних витрат, покликану задовольняти потреби стратегічного управління, та систему обліку неповних (змінних, обмежених) витрат, орієнтовану на задоволення потреб оперативного управління.

Загальною рисою обох систем є визнання адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат як витрат звітного періоду, що передбачає їх відшкодування за рахунок прибутку підприємства. Принципова ж відмінність між системою обліку неповних витрат і системою обліку повних витрат полягає у відношенні їх до постійних загальновиробничих витрат.

Так, система обліку повних витрат, яка ґрунтується на розподілі витрат на прямі й непрямі, передбачає включення до собівартості продукції всіх виробничих витрат – як змінних, так і постійних. Відповідно всі виробничі витрати розподіляють між виробами і включають до собівартості незавершеного виробництва та готової продукції. Це означає, що система обліку повних витрат здебільшого орієнтована на виробництво, а її принципи обліку сприяють відображенню технологічних аспектів виробничого процесу. Вони повною мірою проявилися у методах обліку і калькуляції за замовленнями та процесами.

Система обліку неповних витрат, навпаки, більше орієнтована на процес реалізації, а її принципи відповідають потребам дослідження ринку. Вона базується на класифікації витрат за ступенем впливу обсягів діяльності підприємства і передбачає включення до собівартості продукції лише змінних виробничих витрат.

Системи обліку повних і неповних витрат різняться за своїми цілями та завданнями.

Під час складання фінансової звітності підприємства застосовують систему калькуляції повних витрат, яка передбачає включення до собівартості всіх (змінних і постійних) виробничих витрат.

Система обліку повних витрат є основою стратегічної політики у сфері виробництва, постачання й реалізації товарно-матеріальних цінностей, орієнтована на прийняття довгострокових управлінських рішень, повне покриття всіх витрат і максимізацію нетто-прибутку. Ця система забезпечує трудомісткий контроль зв'язків між виробництвом і реалізацією на перспективу.

Калькуляція повних витрат передбачає включення до складу собівартості продукції всіх виробничих витрат (змінних і постійних), розподіл загальновиробничих витрат між окремими видами продукції на основі єдиної бази (машино-годин, основної заробітної плати тощо), відшкодування за рахунок прибутку підприємства витрат на збут і адміністративних витрат.

Калькуляція неповних витрат – це система калькуляції, яка передбачає включення до собівартості продукції лише змінних виробничих витрат.

Отже, принципова відмінність системи калькуляції неповних витрат від системи калькуляції повних витрат полягає у різних підходах до обліку постійних виробничих накладних витрат. При використанні системи калькуляції неповних витрат не тільки операційні витрати (пов'язані з управлінням, збутом тощо), а й постійні виробничі витрати розглядають як витрати періоду і списують за рахунок прибутку. Унаслідок цього до собівартості незавершеного виробництва і готової продукції включаються тільки змінні виробничі витрати. Ця система забезпечує оперативний контроль зв'язків між виробництвом і реалізацією продукції на основі сигнальної інформації.

Система обліку неповних витрат є інструментом оперативного управління виробничим процесом підприємства, орієнтована на прийняття короткострокових управлінських рішень, покриття прямих витрат і оптимізацію маржинального доходу (брутто-прибутку).

Такий показник, як маржинальний дохід, широко застосовують для аналізу прибутковості й прийняття управлінських рішень і визначають за однією з двох формул:

$$\text{Маржинальний дохід} = \text{Дохід від реалізації} - \text{Змінні витрати}; \quad (2.10)$$

$$\text{Маржинальний дохід} = \text{Постійні витрати} + \text{Прибуток}. \quad (2.11)$$

Калькуляція неповних витрат передбачає включення до собівартості готової продукції лише змінних виробничих витрат, розподіл змінних загальновиробничих витрат між окремими видами продукції на основі єдиної бази (машино-годин, людино-годин, основної заробітної плати тощо), визначення маржинального доходу та відшкодування за рахунок прибутку підприємства постійних загальновиробничих витрат, витрат на збут і адміністративних витрат.

Порівнявши вплив систем обліку повних і неповних витрат на показники, відображені у Звіті про прибутки та збитки, складеному різними способами, дійшли висновку:

- при однакових обсягах виробництва і реалізації продукції прибуток підприємства буде однаковим незалежно від того, яку систему обліку застосовано;
- за умови, коли обсяг виробництва перевищує обсяг реалізації продукції, використання системи обліку повних витрат сприяє отриманню вищого прибутку, ніж при застосуванні системи обліку неповних витрат;
- за умови, коли обсяг реалізації перевищує обсяг виробництва продукції, використання системи обліку неповних витрат сприяє отриманню вищого прибутку, ніж при застосуванні системи обліку повних витрат.

Причиною такої різниці у розмірі прибутку є розбіжність обсягів виробництва й реалізації.

При використанні системи обліку неповних витрат прибуток підприємства залежить лише від обсягу реалізації продукції, а системи повних витрат – як від обсягу реалізації продукції, так і від обсягу її виробництва.

Дослідження зарубіжних науковців показали, що компанії багатьох розвинених країн світу на практиці застосовують обидві системи калькуляції витрат, але перевагу надають калькуляції на основі повних витрат (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Застосування різних систем калькуляції у розвинених країнах світу

Країна	Система калькуляції	
	повних витрат, %	неповних витрат, %
США	69	31
Канада	52	48
Австралія	67	33
Японія	69	31
Швеція	58	42
Великобританія	48	52

Слід зазначити, що система калькуляції неповних витрат не відповідає загальноприйнятим принципам підготовки фінансової звітності та вимогам фіскальних органів і тому рекомендується лише для внутрішнього використання в управлінському обліку.

Прихильники цієї системи стверджують, що застосування системи калькуляції неповних витрат дає можливість визначати показник маржинального доходу, який широко використовують під час аналізу прибутковості окремих видів готової продукції, і формувати відповідні інформаційні блоки, необхідні для прийняття оперативних управлінських рішень з питань ціноутворення й оптимізації виробничої діяльності.

Одним з ефективних засобів системи управлінського обліку є організація обліку і контролю за центрами відповідальності, що ґрунтується на встановленні відповідальності кожної структурної одиниці підприємства за витрати і доходи, які вона контролює. При цьому першочерговим завданням обліку стає контроль витрат.

Організація обліку за центрами відповідальності є засобом наукової організації поведінки управлінського персоналу, що являє собою більш допомогу в організації самоконтролю, ніж контроль з боку керівництва.

Головна мета такого обліку і контролю за центрами відповідальності – допомога менеджерам в оцінюванні результатів їхньої діяльності на підставі складання звітів про виконання бюджетів. Першими кроками у її створенні є виділення центрів відповідальності за територіальною або

функціональною ознакою, а також установлення персональної відповідальності керівників центрів за результати їхньої роботи.

Центром відповідальності може бути будь-який сегмент підприємства (робоче місце, бригада, цех, відділ), у межах якого встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він має контролювати.

Успішне функціонування системи обліку і контролю за центрами відповідальності також передбачає :

- закріплення за центрами відповідальності всіх елементів витрат;
- складання бюджетів для кожного центру відповідальності й регулярне звітування про їх виконання;
- аналіз відхилень і встановлення причин їх виникнення;
- оцінювання й координацію діяльності центрів відповідальності;
- розроблення системи санкцій і раціональної системи стимулювання.

З урахуванням відповідних об'єктів контролю виділяють чотири типи центрів відповідальності:

- центри витрат – організаційно-структурні підрозділи підприємства або їхні частини (робочі місця, бригади, ділянки цеху), керівники яких відповідають лише за витрати;
- центри доходів – організаційно-структурні підрозділи підприємства або їхні частини (відділи збуту, канали збуту, географічні зони тощо), керівники яких відповідають за доходи (виручку від реалізації);
- центри прибутків – зазвичай цехи, де завершується виробничий цикл і керівники контролюють витрати і доходи сегмента;
- центри інвестицій – господарські одиниці (філії, дочірні компанії або підприємство в цілому), керівники яких контролюють витрати, доходи й інвестиції у власні активи.

У межах центрів відповідальності крім зазначених вище показників здійснюють планування, облік і контроль інших показників діяльності окремих підрозділів: обсягів виробництва та реалізації продукції; продуктивності праці; якості продукції; кількості працівників, відпрацьованих машино-годин або людино-годин, замовлень; географії замовників тощо.

Центри відповідальності установлюють відповідно до організаційної структури підприємства. Після визначення центрів відповідальності першого рівня формують більш укрупнені центри відповідальності 2-го, 3-го та інших рівнів. У центрах відповідальності 2-го і більш високих рівнів ієрархічної системи акумулюються первинні витрати та підсумкові дані підзвітного центру відповідальності більш низького рівня.

Система обліку і контролю за центрами відповідальності – це внутрішня система, створення якої є лише компетенцією керівництва підприємства. Вона надає оперативну, своєчасну й достовірну інформацію про витрати й результати діяльності окремих сегментів та в цілому всього

підприємства і, таким чином, забезпечує реалізацію більшості функцій системи управління підприємством.

Для обліку витрат основного виробництва, як і допоміжних виробництв, призначено синтетичний рахунок 23 "Виробництво", на якому обліковують витрати на продукцію, роботи або послуги. Тут відображають прямі витрати виробництва таких підприємств, як промислові, ремонтно-технічні, транспортні, підрядні будівельні, сільськогосподарські, громадського харчування та інші, на відповідних субрахунках за галузями виробництва. За даними про нагромаджені витрати за дебетом аналітичних рахунків, що відкривають до таких субрахунків, визначають собівартість виробленої (випущеної) продукції (робіт, послуг). Для цього на дебет цих аналітичних рахунків попередньо відносять належну частину витрат на обслуговування виробництва та управління ним, втрат від браку, витрат майбутніх періодів, які розподіляють з інших рахунків за певною методикою.

За кредитом рахунка 23 "Виробництво", субрахунок "Основне виробництво", обліковують кількість і вартість виробленої (випущеної) продукції, виконаних робіт або наданих послуг.

Аналітичні рахунки з обліку витрат і виходу продукції (робіт, послуг) відкривають окремо на кожний вид продукції (робіт, послуг) або на структурні підрозділи (центри витрат і відповідальності), що їх виробляють, (виконують) відповідно до чинних вимог планування, обліку та калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) і вимог звітності в реєстрах обліку (відомостях, виробничих звітах). Витрати основного виробництва відображають за певними видами.

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) належать: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

Схема обліку за цим рахунком така. На основі первинних документів з обліку оплати праці, витрат матеріальних цінностей, інших витрат (розрахунку амортизації, картки-розрахунку страхових платежів або актів про виконанні роботи та ін.) відображають витрати за дебетом відповідних аналітичних рахунків. За кредитом цих рахунків оприбутковують продукцію (роботи, послуги).

Для обліку витрат виробництв, що обслуговують основне виробництво, також призначено синтетичний рахунок 23 "Виробництво". Тому треба відкрити субрахунок "Допоміжні виробництва". Зокрема, до них належать цехи і майстерні, де ремонтують основні засоби, виготовляють запасні частини та інструмент, транспортні підрозділи, підрозділи з виготовлення і ремонту тари, цехи торговельних підприємств, де засолюють, сушать і консервують сільськогосподарську продукцію, підрозділи з виробництва різних видів енергії (електро-, водо-, тепло-, газо-, холодо-, киснепостачання тощо). Якщо ж таку діяльність здійснюють спеціалізовані самостійні підприємства (ремонтні, транспортні, тарні або

тароремонтні та ін.), то для них таке виробництво – основне, і свої витрати вони обліковують на субрахунку “Основне виробництво”.

За дебетом відповідних аналітичних рахунків, які відкривають для субрахунка “Допоміжні виробництва”, відображають як прямі витрати, так і непрямі розподілені витрати на організацію та управління ним. За кредитом записують вартість робіт, наданих послуг, виробів або продукції, що виконанують допоміжні виробництва для основного виробництва. При цьому треба мати на увазі, що за кредитом відображають також ту частину робіт і послуг допоміжних виробництв, яку реалізують для покупців і замовників.

Залежно від особливостей технологічного процесу й однорідності продукції, робіт і послуг допоміжні виробництва поділяють на прості й складні. До простих допоміжних виробництв належать електростанції, котельні, компресорні й кисневі станції, автомобільний транспорт, оскільки продукція, роботи і послуги, що вони виробляють, є однорідними. Тут зазвичай немає незавершеного виробництва, тому облік витрат і калькуляцію собівартості здійснюють за однопередільним (попроцесним або простим) методом, оскільки немає потреби розподіляти витрати між незавершеними і завершеними виробами (продукцією, роботами або послугами) та між окремими з них.

До складних допоміжних виробництв належать інструментальні, модельні, ремонтні цехи і майстерні, оскільки продукція, яку вони виробляють, є неоднорідною, що зумовлює необхідність обліку витрат стосовно окремих найменувань виробів, видів продукції, робіт і послуг. Тут часто є незавершене виробництво, тому облік витрат і калькуляцію собівартості здійснюють за позамовним або позамовно-нормативним методом. Вартість незавершеного виробництва складних допоміжних виробництв визначають за фактичною собівартістю або розраховують. Якщо незавершене виробництво оцінюють за фактичною собівартістю, то прямі витрати визначають за даними аналітичного обліку, а загальновиробничі (загальноцехові) витрати – шляхом їх розподілу. Вартість незавершеного виробництва обчислюють за даними інвентаризації з урахуванням ступеня його готовності в нормо-годинах. Помноживши кількість нормо-годин за конкретними видами незавершеного виробництва на їхню ціну, визначають суму оплати праці, а на основі нормативних калькуляцій – вартість матеріалів. До них додають суму загальноцехових витрат, розподілених пропорційно до прямої оплати праці.

Фактичну собівартість окремих виробів (продукції, робіт, послуг) для складних допоміжних виробництв визначають з урахуванням зміни вартості незавершеного виробництва за місяць (залишок на початок місяця плюс витрати за місяць, мінус залишок на кінець місяця).

Кожного місяця фактичні витрати допоміжних виробництв відносять на аналітичні рахунки основного виробництва або інших споживачів.

Обліковують витрати допоміжних виробництв за відповідними статтями. Це, зокрема, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на закупівлю сировини та матеріалів, роботи та послуги, утримання основних засобів, інші витрати, непродуктивні витрати, витрати на управління виробництвом та його обслуговування. Відповідно до цих статей за кожним із допоміжних виробництв ведуть облік витрат. Розподіл витрат при віднесенні їх на основне виробництво здійснюють, виходячи з обсягу виконання робіт або наданих послуг: кількості ремонтів; тонно-кілометрів; кіловат-годин електроенергії; кубометрів води або газу; калорій тепла тощо.

Схема обліку аналогічна попередній. Дані первинних документів (нарядів на відрядну роботу, подорожніх листів вантажного автомобіля, облікових листів праці, відомостей дефектів, актів на списання виробничого й господарського інвентарю, малоцінних і швидкозношуваних предметів, рахунків-фактур на відпуск електроенергії, газу, актів про виконані роботи підприємствами сервісу, розрахунків амортизації, карток-розрахунків страхових платежів та ін.) відображають за дебетом відповідних аналітичних рахунків.

За кредитом цих рахунків на підставі актів приймання-здачі відремонтованих (реконструйованих) об'єктів, нагромаджувальних відомостей обліку роботи вантажного автотранспорту, звітів про використання електроенергії, відомостей закриття рахунків розподіляють витрати допоміжних виробництв і списують їх на основне виробництво.

Типові операції з обліку прямих виробничих витрат наведено в табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Типові операції з обліку прямих виробничих витрат

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, що використовуються у виробництві	23 «Виробництво»	13 «Знос необоротних активів»
2	Відпущено зі складу товарно-матеріальні цінності на потреби виробництва	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»
3	Нараховано заробітну плату працівникам і відраховано єдиний соціальний внесок	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки зі страхування»

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
4	Списано на витрати виробництва втрати від технічно неминучого браку	23 «Виробництво»	24 «Брак у виробництві»
5	Відображено втрати від необґрунтованого браку	24 «Брак у виробництві»	23 «Виробництво»
6	Відображено вартість послуг, наданих на стороні	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»

Синтетичний облік непрямих виробничих витрат ведуть на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом цього рахунка відображають суму визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» і 90 «Собівартість реалізації». Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» залишку не має.

Порядок розподілу й включення до собівартості продукції загальновиробничих витрат залежить від обсягу виробництва. Стосовно обсягу виробництва розрізняють постійні й змінні загальновиробничі витрати. Постійні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування виробництва й управління ним, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування виробництва (цехів, дільниць) і управління ним, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» підприємства самостійно визначають перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат. У П(С)БО 16 «Витрати» передбачено порядок віднесення змінних загальновиробничих витрат на собівартість продукції з використанням бази розподілу (заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи із фактичної потужності звітного періоду. Це означає, що змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості готової продукції, а постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній виробничій потужності.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» нормальна виробнича потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Виходячи з нормальної потужності роботи підприємства, постійні загальновиробничі витрати поділяють на розподілені й нерозподілені.

Методику розподілу постійних загальновиробничих витрат на розподілені й нерозподілені наведено в П(С)БО 16 «Витрати».

Розподілені постійні загальновиробничі витрати включають до виробничої собівартості продукції (дебет рахунка 23), а нерозподілені — списують на собівартість реалізованої продукції (дебет рахунка 90).

Типові операції з обліку прямих виробничих витрат наведено в табл. 2.14.

Таблиця 2.14

Типові операції з обліку непрямих витрат виробництва

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію основних засобів і нематеріальних активів загально-виробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	13 «Знос необоротних активів»
2	Відпущено зі складу товарно-матеріальні цінності на загальновиробничі потреби	91 «Загальновиробничі витрати»	20 «Виробничі запаси»
3	Нараховано заробітну плату працівникам і відраховано єдиний соціальний внесок	91 «Загальновиробничі витрати»	66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки зі страхування»
4	Списано змінні загальновиробничі витрати на собівартість продукції	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
5	Списано розподілені постійні загальновиробничі витрати на собівартість продукції	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
6	Списано нерозподілені постійні загальновиробничі витрати на собівартість реалізованої готової продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	91 «Загальновиробничі витрати»

У загальному вигляді система обліку витрат виробництва має дві стадії:

- накопичення витрат (витрати об'єднують за однорідними елементами: зарплата, матеріали тощо);

- віднесення витрат (накопичені витрати відносять до певних об'єктів витрат; при цьому прямі витрати відносять повною сумою на підставі документів, а непрямі розподіляють між об'єктами витрат).

Отже, в синтетичному обліку всі прямі й непрямі витрати відображають за дебетом рахунка 23 "Виробництво". При журнальній формі обліку ці витрати записують у Журналі 5 (для підприємств, які для обліку витрат використовують тільки рахунки класу 9 "Витрати діяльності") або 5а (для підприємств, які для обліку витрат використовують рахунки класу 8 "Витрати за елементами" і класу 9 "Витрати діяльності").

Запитання для самоконтролю

1. Чому основні засоби є найважливішими об'єктами обліку на підприємствах аерокосмічної галузі?
2. Які рахунок і субрахунки призначено для обліку основних засобів?
3. Назвіть методи для нарахування амортизації основних засобів.
4. Яка послідовність списання основних засобів з балансу?
5. Які рахунок і субрахунки призначено для обліку нематеріальних активів?
6. Яка послідовність обліку надходження нематеріальних активів?
7. Яка послідовність обліку вибуття нематеріальних активів?
8. Які види доходів отримують підприємства аерокосмічної галузі від основної діяльності?
9. Яким положенням (стандартом) бухгалтерського обліку регламентується облік доходів?
10. Які рахунок і субрахунки призначено для обліку доходів від основної діяльності підприємств?
11. Яка послідовність обліку доходів підприємства?
12. Що є об'єктом витрат?
13. Який метод калькуляції витрат застосовують на підприємствах аерокосмічної галузі?
14. Що таке собівартість центру відповідальності?
15. Чим відрізняється повна собівартість від маржинальної?
16. Які дві стадії має система обліку витрат?
17. Яку систему обліку витрат використовують підприємства аерокосмічної галузі?
18. Які виробничі витрати є прямими?
19. Яка послідовність обліку виробничих витрат?

Розділ 3. ПОЛІТИКА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ АЕРОКОСМІЧНОЇ ГАЛУЗІ

3.1. Організація і послідовність внутрішнього контролю фінансової діяльності підприємства

Внутрішній контроль – це діяльність органів контролю зі спостереження за відповідністю здійснених господарських операцій з формування, зберігання й використання активів і зобов'язань підприємства прийнятим управлінським рішенням і положенням нормативних актів держави, власника і виконавчих органів, виявлення відхилень, допущених під час їх виконання, та визначення наслідків впливу відхилень на формування фінансових результатів.

Метою внутрішнього контролю фінансової діяльності підприємств є сприяння раціональному використанню ресурсів, засобів і предметів праці та самої праці в процесі господарської діяльності.

Система внутрішнього контролю визначається внутрішніми правилами й процедурами контролю, які запроваджує власник підприємства для досягнення поставленої мети – забезпечення (в межах можливого) стабільного та ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження й раціонального використання активів підприємства, запобігання фальсифікації і помилкам, викриття недостовірності бухгалтерських записів і своєчасної підготовки фінансової інформації. Система внутрішнього економічного контролю виходить за межі тих аспектів, які безпосередньо стосуються тільки бухгалтерського обліку, і містить:

- Середовище контролю, де відбуваються операції – заходи і записи, які характеризують загальне ставлення керівництва і власників підприємства до діючої системи внутрішнього контролю, важливість її для підприємства.

До факторів середовища контролю належать: діяльність керівництва (власників); економічна політика та методи керування; організаційна структура підприємства і методи розподілу функцій управління та відповідальності; управлінські методи контролю, в тому числі кадрова політика і практика, а також порядок розподілу обов'язків.

- Специфічні заходи контролю, які забезпечують: періодичне зіставлення, аналіз і перевірку рахунків; перевірку арифметичної точності записів; контроль умов функціонування й використання комп'ютерних інформаційних систем, зокрема підтримку контролю за періодичними змінами комп'ютерних програм, доступ до бази інформаційних даних; введення й перевірку контрольних рахунків і облікових реєстрів за рахунками; порядок проходження

й затвердження документів (графік документообігу); зіставлення прийнятих внутрішніх правил з вимогами законодавчих актів і зовнішніми джерелами інформації; порівняння загальної суми наявних грошових коштів, вартості цінних паперів і товарно-матеріальних запасів із записами в облікових реєстрах; порівняння й аналіз фінансових результатів діяльності підприємства з показниками фінансового плану (прогнозу).

Організацію і послідовність здійснення внутрішнього контролю показано на рис. 3.1.

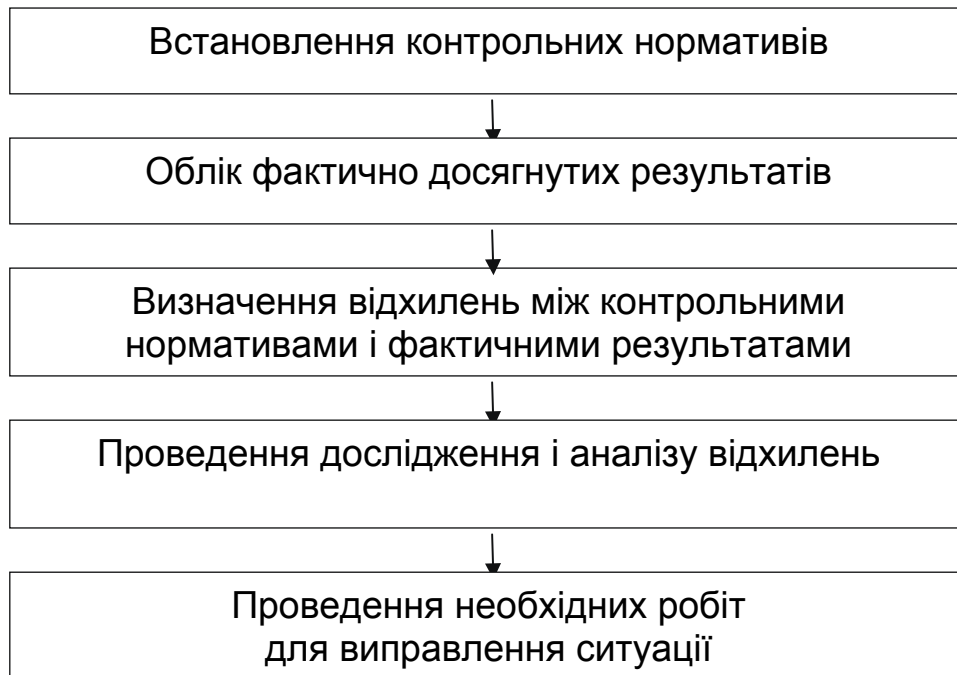


Рис. 3.1. Організація і послідовність здійснення внутрішнього контролю на підприємстві

Для досягнення мети за наслідками внутрішнього контролю можуть коригуватися правила здійснення господарських операцій, існуючі норми і нормативи, а також одночасно і те, і інше.

З метою координації складових частин управління підприємством для одержання максимального доходу власник може застосовувати систему контролінгу.

Крім власника функції внутрішнього контролю за фінансовою діяльністю підприємства від його імені можуть здійснювати бухгалтерська служба через систему бухгалтерського й внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, ревізійна комісія й аудиторські організації (аудитори).

Бухгалтерська служба є органом контролю виконавчих органів управління підприємством.

Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання й передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої й неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства. Головним завданням бухгалтерського обліку є: забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю та рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до чинних внутрішніх і зовнішніх нормативів і кошторисів; своєчасне запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності, виявлення та мобілізація внутрішньогосподарських резервів; формування повної, достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, необхідної для оперативного управління, а також для її використання інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, податковими, статистичними і банківськими установами та іншими зацікавленими органами.

Органом контролю за господарською діяльністю підприємства є ревізійна комісія, яка обирається загальними зборами власників і підзвітна їм. Наявність ревізійної комісії в структурі органів управління приватних і державних підприємств є обов'язковою.

Ревізійна комісія відповідно до покладених на неї завдань контролює й перевіряє фінансово-господарську діяльність правління (виконавчих органів) підприємства. Під час виконання своїх функцій ревізійна комісія підприємства здійснює:

- перевірку фінансової документації підприємства, ведення якої забезпечує правління;
- перевірку дотримання правлінням у фінансово-господарській і виробничій діяльності нормативів і правил, установлених чинним законодавством України, статутом підприємства, внутрішніми нормативними документами й рішеннями загальних зборів власників і спостережної ради;
- перевірку своєчасності й правильності платежів постачальникам продукції та послуг, платежів до бюджету, нарахувань і виплат дивідендів, відсотків за облігаціями, погашення інших зобов'язань;
- перевірку правильності складання балансів підприємства, декларацій, звітної документації для податкових і статистичних органів;
- перевірку використання коштів резервного та інших фондів підприємства;

- перевірку дотримання порядку оплати акцій акціонерами, внесків власниками, передбаченого установчими документами;
- перевірку сплати акціонерами та власниками встановленої пені за несвоєчасну оплату акцій (паїв), що ними придбаваються;
- аналіз фінансового стану підприємства, його платоспроможності, ліквідності активів, співвідношення власних і позикових коштів, виявлення резервів поліпшення економічного стану підприємства й розроблення рекомендацій для органів управління підприємства;
- аналіз відповідності ведення бухгалтерського й статистичного обліку відповідним нормативним документам.

Ревізійна комісія зобов'язана:

- здійснювати контроль за фінансово-господарською діяльністю правління шляхом проведення чергових і позачергових перевірок (ревізій);
- своєчасно доводити до відома загальних зборів, спостережної ради, правління результати проведених перевірок у формі письмових звітів, доповідних записок, повідомлень на засіданнях органів управління підприємства;
- інформувати загальні збори, а в перерві між ними – спостережну раду, про всі виявлені під час перевірок недоліки та зловживання посадових осіб підприємства;
- готувати висновки стосовно річних звітів і балансів, без яких загальні збори не мають юридичного права затверджувати баланс;
- вимагати скликання позачергових загальних зборів у разі виникнення загрози суттєвим інтересам підприємства або виявлення зловживань з боку посадових осіб підприємства.

Під час виконання своїх обов'язків члени ревізійної комісії повинні належним чином вивчити всі документи та матеріали, що стосуються предмета перевірок. При цьому члени ревізійної комісії мають зберігати комерційну таємницю, не розголошувати конфіденційні відомості, до яких члени ревізійної комісії мають доступ під час виконання своїх функцій.

Ревізійна комісія підприємства має право:

- отримувати від органів управління підприємства, його підрозділів і служб, посадових осіб усі потрібні документи, необхідні для роботи матеріали, вивчення яких відповідає функціям і повноваженням ревізійної комісії;
- вимагати особистого пояснення від працівників підприємства, включаючи його посадових осіб, стосовно питань, що належать до компетенції ревізійної комісії підприємства;
- вимагати скликання позачергових загальних зборів, проведення позачергового засідання спостережної ради підприємства, якщо виникла загроза інтересам підприємства або виявлено зловживання з боку посадових осіб;

– вносити на розгляд загальних зборів або спостережної ради питання стосовно діяльності посадових осіб підприємства.

У разі необхідності члени ревізійної комісії беруть участь у засіданнях правління з правом дорадчого голосу.

Організаційною формою роботи ревізійної комісії є проведення перевірок. Ревізійна комісія підприємства проводить чергові й позачергові перевірки.

Чергові перевірки ревізійна комісія підприємства здійснює за підсумками фінансово-господарської діяльності за рік для подання висновків стосовно річного звіту та балансу.

Позачергові перевірки ревізійна комісія проводить:

- а) за рішенням загальних зборів;
- б) за рішенням спостережної ради підприємства;
- в) з власної ініціативи;
- г) на вимогу власників.

Крім ревізійної комісії перевірку фінансово-господарської діяльності товариства можуть здійснювати також незалежні аудиторські організації і окремі аудитори.

Аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання для визначення достовірності цієї звітності й обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Правильна побудова й чітке функціонування системи обліку на підприємстві багато в чому залежать від наявності налагодженого внутрішньогосподарського контролю. Проте внаслідок різних причин система внутрішньогосподарського контролю, яка існує на підприємстві не завжди є достатньо ефективною.

Країни з розвинутою ринковою економікою довели, що для того, щоб провести певну перевірку, необхідно створити спеціальну службу внутрішнього аудиту, працівники якої повинні досконало знати специфіку організації, її організаційно-економічну структуру, структуру управління, об'єкти контролю, коло питань, які має бути висвітлено під час перевірок, володіти технікою і методикою проведення перевірок, добре знати законодавчі й нормативні акти, вміти опрацьовувати матеріали перевірок, визначати шляхи попередження й ліквідації недоліків і втрат, резерви ефективності всіх видів діяльності підприємства, захищати законні інтереси власників у судових інстанціях [5].

За визначенням Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів, «внутрішній аудит є діяльністю з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації. Внутрішній аудит допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до

оцінювання й підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління» [24].

Організацію, роль і функції внутрішнього аудиту визначає керівник або власник економічного суб'єкта залежно від організаційно-правової форми й системи управління, змісту і специфіки діяльності, обсягів фінансово-економічної діяльності, стану внутрішнього контролю.

Головною метою внутрішнього аудиту є пошук шляхів підвищення ефективності діяльності підприємства та його структурних підрозділів. Внутрішній аудит повинен виконувати роль діагностичного засобу в управлінні господарською діяльністю підприємства.

Об'єкти внутрішнього аудиту залежать від специфіки діяльності того чи іншого підприємства. Функції внутрішнього аудиту має визначати керівник залежно від змісту й специфіки діяльності підприємства, системи управління підприємством.

Крім того, внутрішні аудитори можуть залучатися як експерти під час виникнення розбіжностей між головною компанією та підприємствами, що входять до її складу. Об'єктивність внутрішнього аудиту забезпечується ступенем незалежності аудиторів в організаційній структурі управління підприємством. Ця вимога до внутрішніх аудиторів забезпечується тим, що вони підпорядковані й зобов'язані подавати звіти тільки керівництву, яке їх призначило. Зарубіжний досвід свідчить, що чим вищий рівень керівництва, перед яким має звітувати внутрішня аудиторська група, тим ефективнішою є її діяльність [5].

Таким чином, при створенні служби внутрішнього аудиту слід враховувати наявність в організації інших контрольних структур (ревізійні комісії) і функціональні обов'язки, які вони виконують.

Під час вирішення питання щодо створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві основними напрямками діяльності керівництва є: вибір форми організації системи внутрішнього аудиту; вибір організаційної форми служби внутрішнього аудиту; вибір структури служби внутрішнього аудиту; організація і координація внутрішньої роботи служби внутрішнього аудиту [26].

Як показує практика, службу внутрішнього аудиту організовують в основному великі підприємства аерокосмічної галузі, які мають такі відмінні риси: прагнення вищого керівництва одержати достовірну інформацію й оцінку дій керівників усіх рівнів управління підприємством і його структурними підрозділами; складна організаційна структура; наявність філій, дочірніх підприємств.

Створення служби внутрішнього аудиту призводить до виникнення додаткових витрат, що розподіляються між видами виробленої продукції (робіт, послуг). Ці витрати можуть бути досить відчутними, тому у службі внутрішнього аудиту має працювати висококваліфікований персонал, забезпечений відповідними матеріально-технічними ресурсами [26].

На жаль, сьогодні в Україні немає єдиної методики щодо створення відділу внутрішнього аудиту на підприємстві й організації його роботи, тому дуже часто існування внутрішнього аудиту на підприємстві є неефективним. З метою підвищення якості та ефективності внутрішнього аудиту на підприємстві необхідні більш чітка регламентація його повноважень та посилення ролі процесів внутрішнього аудиту в практичному житті підприємства.

У разі створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві слід розробити Положення про внутрішній аудит, в якому зазначити методичні, документальні й організаційні вимоги до проведення аудиту.

Зазначимо, що за наявності необхідних методичних розробок, нормативно-правової бази, внутрішніх нормативів аудиту та типових форм документів з аудиту організація служби внутрішнього аудиту на підприємстві дасть змогу: забезпечити ефективне функціонування, стабільність і відповідний певним цілям розвиток підприємства в умовах ринкової конкуренції; зберігати і продуктивно використовувати ресурси та потенціал підприємства; своєчасно виявляти і мінімізувати комерційні, фінансові й інші ризики в управлінні підприємством; сформувати адекватну сучасним умовам господарювання, які постійно змінюються, систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, що дасть можливість миттєво реагувати на зміни внутрішнього й зовнішнього середовища та своєчасно адаптувати функціонування підприємства до цих змін [26].

Проте необхідно пам'ятати, що внутрішній аудит не є універсальним рішенням усіх проблем підприємства. Наприклад, внутрішній аудит не може ліквідувати або ідентифікувати всі випадки людських помилок або зловживань, але може мінімізувати їх вірогідність і підвищити ймовірність їх швидкого знаходження шляхом аудиту систем і процедур; не може проводити аудит кожного бізнес-процесу щороку, але може оптимізувати відбір напрямів діяльності, що перевіряються, шляхом проведення попередніх аналітичних процедур; не повинен розробляти процедури бізнес-процесів для підрозділів підприємства, тому що це негативно впливатиме на незалежність внутрішнього аудиту, але може аналізувати процедури, розроблені іншими підрозділами, на відповідність їх ефективності в межах системи внутрішнього контролю підприємства.

Здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві — це основна ділянка функціонування системи внутрішнього контролю, яка полягає в перевірці діяльності певного структурного підрозділу й знаходженні шляхів її удосконалення. Якість проведення внутрішнього аудиту залежить передусім від вдалої організації його процесу керівником підприємства та службою внутрішнього аудиту, при взаємодії яких можливим є створення внутрішнього нормативного забезпечення для його здійснення [5].

Слід пам'ятати, що внутрішній аудит має бути організований на такому рівні, щоб результат діяльності служби внутрішнього аудиту об'єктивно відображав діяльність підрозділу, який перевіряється, а також був доступний для розуміння всім користувачам такої інформації. Для виконання цієї умови внутрішні аудитори повинні дотримуватись під час організації внутрішнього аудиту таких принципів: системність або позачерговість аудиту – за графіком або в міру необхідності; одноманітність і об'єктивність – підходи та методики аудиту, рівень вимог до його результатів мають бути, в принципі, однаковими для всіх підрозділів підприємства, що перевіряються; відвертість – поточні й кінцеві результати перевірок не мають бути таємницею для сторони, що перевіряється; незалежність – члени команди аудиторів або підрозділу, в якому вони працюють, не повинні залежати від корпоративних рішень представників сторони, що перевіряється, або бути в конкурентних взаєминах; документальне підтвердження – всі кроки, результати перевірок і відповідні висновки мають бути чітко задокументовані згідно з вимогами законодавства й встановленим порядком на підприємстві; запобігливість – по кожній з виявлених невідповідностей члени аудиторської команди мають висловити пропозицію щодо їх ефективного усунення та профілактики надалі [34].

Отже, побудова належної системи внутрішнього аудиту підприємства має ґрунтуватися на певних методологічних конструкціях — принципах і вимогах.

На жаль, система внутрішнього контролю, що функціонує сьогодні в Україні, є недосконалою й не справляється з поставленими перед нею завданнями. До проблемних аспектів внутрішнього аудиту можна віднести: недостатню кількість методичних розробок з аудиторського контролю; неефективність чинної нормативно-правової бази в питанні внутрішнього аудиту; брак достатнього досвіду аудиторської діяльності; недостатню кількість кваліфікованих аудиторських кадрів; відсутність типових форм документів з аудиту в цілому та внутрішнього аудиту зокрема; відсутність методичних рекомендацій з питань автоматизації внутрішнього аудиту тощо.

Перелічені проблемні аспекти розвитку внутрішнього аудиту в Україні призводять до меншої ефективності здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві й недовіри щодо такої системи.

Таким чином, до основних проблемних аспектів розвитку внутрішнього аудиту в Україні слід віднести насамперед недостатнє нормативне й методологічне забезпечення, що призводить до нерозуміння самих принципів, методів, методології та процедур внутрішнього аудиту, а також відсутність внутрішніх розробок щодо організації та методики внутрішнього аудиту на підприємстві.

3.2. Аудит фінансової звітності: мета, завдання, принципи, етапи проведення

Згідно з П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [44] фінансова звітність складається з певних форм, регламентованих відповідними П(с)БО. Саме вони є джерелами перевірки аудиторської компанії, внаслідок якої підтверджується або спростовується їх відповідність Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.09.1999 р. № 996-14 [50] та чинному Національному положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [44].

Крім того, до фінансової звітності додають:

- Головну книгу;
- оборотно-сальдові відомості;
- журнали-ордери;
- відповіді на запити аудитора;
- аудиторські звіти і висновки та результати інших форм контролю попередніх років (періодів).

На думку вчених-економістів [62, с. 30 - 31], здійснення аудиту фінансової звітності підпорядковується певним етичним принципам (рис. 3.2).

Аудиторське дослідження відповідності форм фінансової звітності нормативним вимогам має проводитися в певній послідовності, яку самостійно визначає аудиторська фірма на підставі існуючих відмітних ознак аудиторського суб'єкта і умов договору, укладеного з ним.

Міжнародна й вітчизняна практика аудиту виділяє такі етапи проведення аудиторської перевірки підприємства [47]:

1. Ознайомлення з підприємством: статутом, видом діяльності, формами фінансової звітності.

Етапи здійснення аудиторської перевірки форм фінансової звітності значною мірою зумовлюються прозорістю бізнесу підприємства для аудиторської фірми.

Порядок проведення аудиту фінансової звітності значною мірою залежить від ступеня обізнаності аудитора про бізнес підприємства. Він повинен отримати такий рівень знань про діяльність суб'єкта перевірки, який би дав йому можливість спланувати й провести аудит відповідно до прийнятих аудиторських стандартів, зрозуміти події, що відбуваються на підприємстві, і зробити вирішальний вплив на якість перевірки його фінансової звітності.

Під час ознайомлення з обліковою політикою підприємства аудиторів необхідно встановити або повністю розкриті вибрані при формуванні облікової політики способи ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінку і ухвалення рішення користувачами фінансової звітності. Аудиторів слід пам'ятати, що в записці пояснення до фінансових звітів облікова політика має бути розкрита першою.

Основні етичні принципи аудитора	
Принципи	Основна суть
Незалежність	Можливість приймати самостійні рішення, які підпорядковуються власним бажанням та інтересам і не потребують зовнішніх указівок і наказів
Чесність	Включає правдивість, принциповість, вірність взятим зобов'язанням, суб'єктивну переконаність у правоті справи, що проводиться, визнання і дотримання прав інших людей на те, що їм законно належить
Об'єктивність	Здатність розглядати питання, що є предметом дискусії, відсторонено, незважаючи на особисті уподобання або вигоду
Професійна компетентність	Особистісні можливості аудитора, які дають йому змогу самостійно й ефективно реалізовувати цілі аудиторського процесу, що полягають у єдності теоретичної і практичної готовності до здійснення аудиторської діяльності
Обережність у висновках	Усі висновки мають бути обґрунтовані й підтверджені первинними документами
Конфіденційність	Інформація не може бути отримана стороннім користувачем
Професійна поведінка	Аудитору забороняється розривати трудовий договір з підприємством під час перевірки, обговорювати з клієнтом умови оплати своєї праці або використовувати свої стосунки з клієнтом у своїх особистих цілях, а також отримувати вигоду із знання комерційної таємниці
Відповідність роботи аудитора професійним стандартам	Достовірність інформації, професіоналізм аудиторів, якість послуг, що відповідає найвищим стандартам, і впевненість користувачів послуг аудитора в існуванні основ професійної етики
Відповідальність	Аудитор відповідає за аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства і не має відповідати за виявлення абсолютно всіх фактів шахрайства і помилок, котрі можуть істотно вплинути на достовірність фінансової звітності. Проте аудитор повинен отримати гарантію відсутності істотних випадків і фактів такого роду для написання позитивного аудиторського висновку

Рис. 3.2. Концептуальний підхід до визначення основної суті етичних принципів аудитора

2. Укладення договору на здійснення аудиторської перевірки. Аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською організацією) і замовником. Тому аудиторіві необхідно приділити особливу увагу умовам укладення договору, обговорити з підприємством характер, обсяги і часові умови його роботи, а також мати уявлення про зміст і суть аудиторського звіту.

3. Складання плану і програми аудиту.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» основною метою аудиторської діяльності є встановлення достовірності фінансової звітності й відповідності законодавству фінансово-господарських операцій, що здійснюються. Іншими словами, аудитор має задовольнити потреби підприємства, не вдаючись до протиріч з діючою нормативною базою. Проте загальний аудиторський план залишається безпосередньо об'єктом аудиторської відповідальності.

Поряд із складанням загального плану роботи аудитор повинен розробити й документально оформити програму, що визначає характер, терміни і обсяг запланованих процедур аудиту, потрібних для того, щоб виконати повний план. Вона є серією інструкцій для помічників аудитора, залучених до аудиту, а також засобом контролю за якістю виконання роботи.

4. Аудит показників фінансової звітності.

На цьому етапі аудитор повинен здійснити аудит показників фінансової звітності й за результатами аудиторської перевірки скласти аудиторський звіт.

5. Складання звіту за результатами аудиту й подання його клієнтові, а також підписання акту приймання-здачі робіт за договором про аудиторську перевірку.

Розглянемо детальніше основні етапи здійснення аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства (рис. 3.3).

Оцінювання якісних характеристик фінансової звітності. Аудитору потрібно, враховуючи вимоги П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», проаналізувати дані фінансової звітності за такими напрямками:

- зрозумілість (дані фінансової звітності повинні забезпечувати однозначні трактування користувачами: мати необхідні реквізити, чітко визначений звітний період, одиницю виміру);

- достовірність (передбачає необхідність виключення наявності помилок і викривлень, які можуть вплинути на рішення користувачів звітності; аудитор має проаналізувати рішення керівництва про оцінку та відображення статей у фінансових звітах);

- порівнянність (забезпечення можливості користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди; для цього аудитору слід проаналізувати розкриття інформації про облікову політику та її зміни у Примітках до фінансової звітності);

- доречність (наявність інформації впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу своєчасно оцінити минулі, теперішні й майбутні дії; аудитору необхідно проаналізувати правильність розкриття відповідних статей шляхом порівняння даних Головної книги з даними статей балансу).

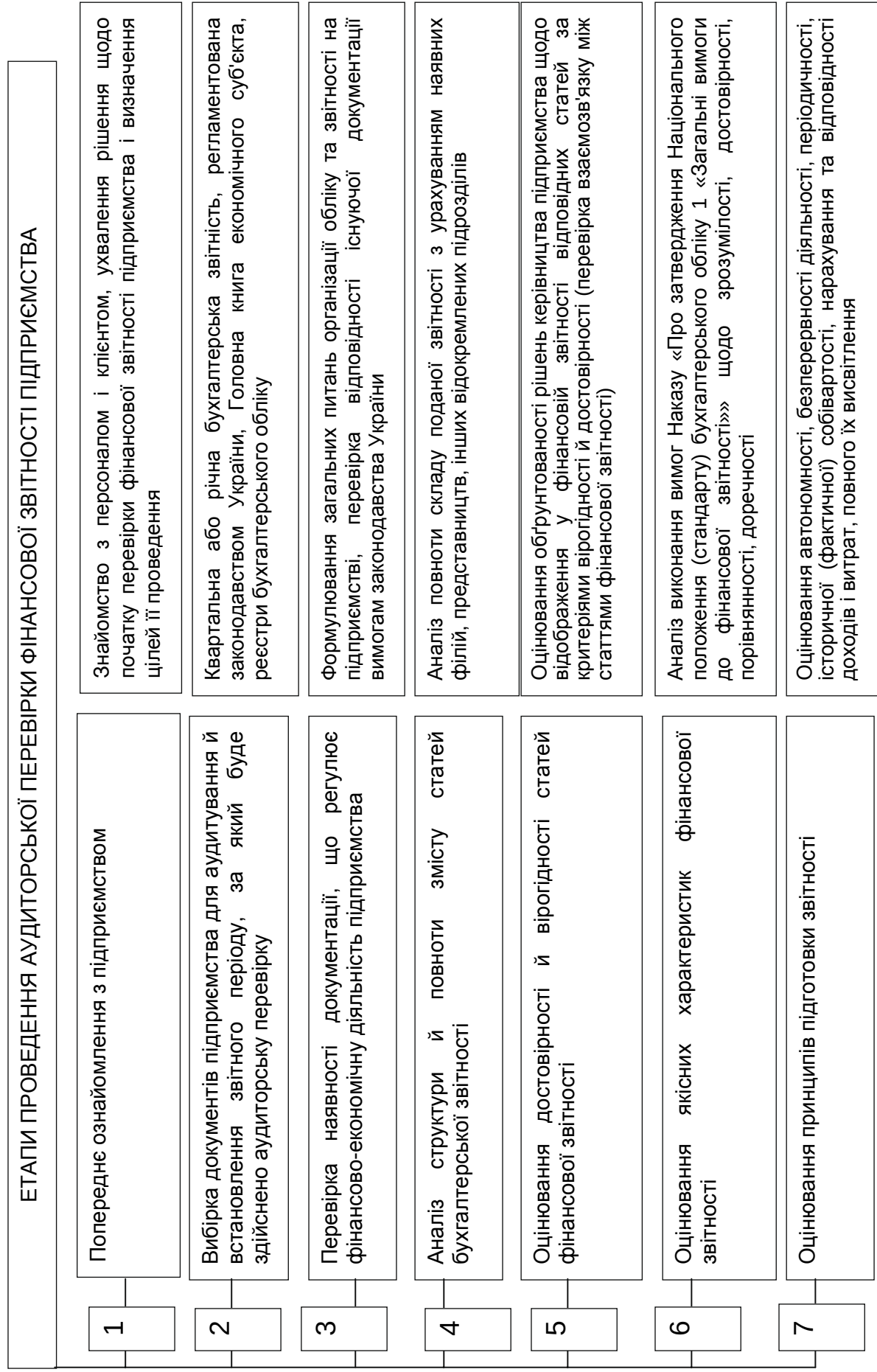


Рис. 3.3. Основні етапи проведення аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства

Оцінювання принципів підготовки звітності. Під час складання фінансової звітності завданням аудитора є встановлення дотримання таких принципів [44, 50]:

1. Обачність, при якій застосування в бухгалтерському обліку методів оцінювання звітності має запобігти завищенню активів і доходів та заниженню зобов'язань і витрат. Цей принцип стосується не тільки однієї статті фінансових звітів, а й усіх активів, зобов'язань, витрат і доходів. Зокрема, запаси у балансі слід відображати за найменшою з оцінок – первісною вартістю або чистою вартістю реалізації, а фінансові інвестиції – за ринковою вартістю тощо.

2. Повне висвітлення, яке полягає в тому, що фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні й потенційні результати господарських операцій і подій, що можуть вплинути на рішення, які приймаються на основі фінансової звітності.

3. Автономність, при якій кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від власників. У зв'язку з цим особисте майно і зобов'язання власників не відображують у фінансовій звітності підприємства.

4. Послідовність, що полягає у постійному (із року в рік) застосуванні підприємством вибраної облікової політики. При цьому зміна облікової політики є можливою лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Її має бути обґрунтовано й розкрито у фінансовій звітності. Аудитор повинен встановити дотримання вимог до змісту Приміток до фінансової звітності «Облікова політика». У цьому розділі має бути описано:

- принципи оцінювання фінансової звітності;
- методи обліку окремих статей звітності.

У разі зміни облікової політики підприємства аудитор встановлює розкриття в розділі «Примітки до фінансової звітності «Облікова політика»»:

- причин і суті змін облікової політики;
- сум коригування нерозподіленого прибутку на початок року або обґрунтування неможливості його достовірного відображення;
- факту повторного надання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільності її перерахунку.

У процесі перевірки аудитор слід керуватися П(С)БО, що стосується визначення змін в обліковій політиці, випадків, коли підприємство має право змінювати свою облікову політику, порядку їх відображення й розкриття у фінансовій звітності.

5. Безперервність, при якій оцінювання активів і зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме надалі.

6. Нарахування й відповідність доходів і витрат для визначення підсумкового фінансового результату за звітний період, що розраховується

на базі зіставлення доходів звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів, тобто доходи і витрати відображують у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження та сплати грошей.

7. Превалювання суті над формою, що полягає у обліку операцій відповідно до їхньої суті, а не лише виходячи з юридичної форми. Цього принципу слід дотримуватися постійно: під час оцінювання відповідності результатів господарських операцій активам, зобов'язанням, капіталу, доходів і витрат, розрахунку складу собівартості, визначення пов'язаних сторін, наявності суттєвого впливу. Зазвичай під час складання фінансової звітності відбувається узгодження всіх принципів її підготовки, однак принцип превалювання змісту над формою відіграє головну роль у цьому процесі.

8. Історична (фактична) собівартість, при якій пріоритетність оцінювання активів підприємства визначається, виходячи з витрат на їх виробництво й придбання.

9. Єдиний грошовий вимірник, що полягає у вимірюванні й узагальненні всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

10. Періодичність, що має на увазі можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу для складання фінансової звітності.

На основі виконаних процедур аудитор робить висновок про відповідність фінансової звітності вимогам, надання користувачам повної, правдивої й неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства.

3.3. Аудит конкретного й абстрактного капіталу підприємства за даними Звіту про фінансовий стан (балансу)

Головною складовою фінансової звітності є баланс – звіт про фінансовий стан, оскільки він містить інформацію про конкретний (актив балансу) і абстрактний (пасив балансу) капітал, який має підприємство на звітну дату.

Джерелами перевірки конкретного й абстрактного капіталу підприємства є Баланс (Звіт про фінансовий стан), Головна книга, журнали-ордери, оборотно-сальдові відомості, матеріали інвентаризації цінностей, податкових декларацій тощо.

Перевірку стану конкретного й абстрактного капіталів необхідно починати з арифметичного підрахунку підсумків за групами статей і розділів балансу, валюти балансу за активом і пасивом, а також зі звірення отриманих результатів з даними, наведеними в звіті про фінансовий стан підприємства. Такий підрахунок дуже важливий, оскільки

інформація про конкретний і абстрактний капітал є основою для проведення аналізу фінансового стану.

Згідно з вимогами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої й неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату. Під час перевірки правильності складення Звіту про фінансовий стан підприємства має бути встановлено відповідність його побудови вихідним принципам (рис. 3.4).

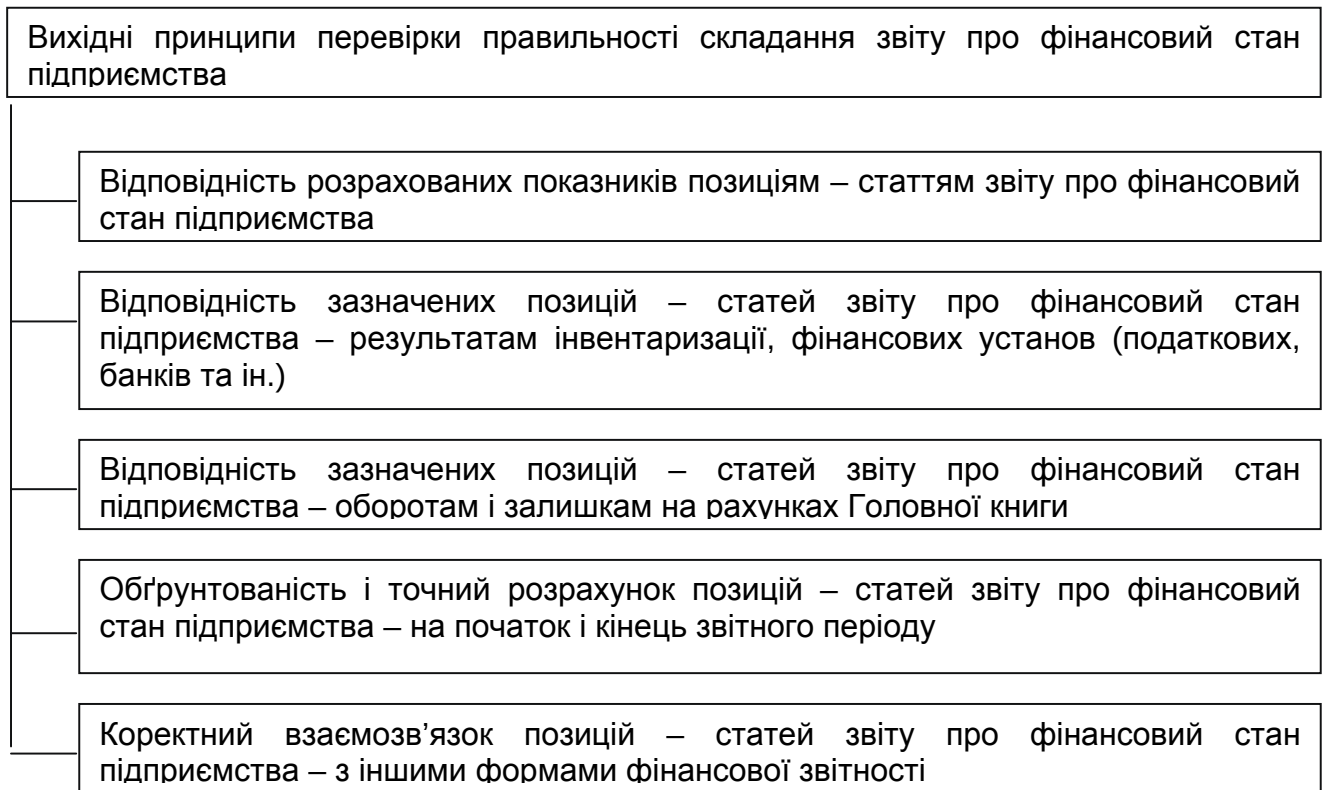


Рис. 3.4. Головні принципи перевірки складення Балансу (Звіту про фінансовий стан підприємства)

Крім того, аудит конкретного й абстрактного капіталу повинен підпорядковуватися таким правилам [14; 24]:

1. Дані конкретного та абстрактного капіталу підприємства на кінець звітного року мають бути підтверджені результатами проведеної попередньої інвентаризації необоротних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів на рахунках та в касі, резервів, розрахунків та інших статей звіту про фінансовий стан підприємства.

2. Дані про кошти на рахунках у комерційних банках, банківські короткострокові й довгострокові позики, рух фінансування з бюджету і позабюджетних фондів, що формують абстрактний капітал підприємства та відображаються в пасиві звіту про фінансовий стан підприємства,

мають бути взаємоузгодженими й ідентичними даним, наведеним у виписках банків.

3. Значення конкретного й абстрактного капіталу на початок звітної періоду повинні відповідати значенням конкретного й абстрактного капіталу за попередній період. Інакше зміни, які відбулися у Звіту про фінансовий стан підприємства на початок року, порівняно зі змінами, що відбулися у відповідному звіті у попередньому році, необхідно доповнювати аргументованими поясненнями.

4. Дані конкретного й абстрактного капіталу підприємства мають бути взаємопов'язані з даними інших форм фінансової звітності й підпорядковуватися рекомендаціям Міністерства фінансів України щодо перевірки узгодженості показників типових форм Звіту про фінансовий стан підприємства.

5. Остаточний варіант звіту про фінансовий стан підприємства повинен базуватися на оборотах і залишках на рахунках аналітичного й синтетичного обліку на кінець звітної року, їх має бути ретельно вивірено й наведено у Головній книзі.

Об'єктами аудиту конкретного капіталу підприємства є такі показники:

- нематеріальні активи;
- незавершені капітальні інвестиції;
- основні засоби;
- інвестиційна нерухомість;
- довгострокові біологічні активи;
- довгострокові фінансові інвестиції;
- довгострокова дебіторська заборгованість;
- відстрочені податкові активи;
- інші необоротні активи
- запаси;
- поточні біологічні активи;
- дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги;
- дебіторська заборгованість за розрахунками;
- інша поточна дебіторська заборгованість;
- поточні фінансові інвестиції;
- гроші та їхні еквіваленти;
- витрати майбутніх періодів.
- інші оборотні активи;
- необоротні активи, які утримуються для продажу, та групи вибуття.

До об'єктів аудиту абстрактного капіталу підприємства належать такі показники:

- зареєстрований капітал;
- капітал у дооцінках;
- додатковий капітал;
- резервний капітал;
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток);

- неоплачений капітал;
- вилучений капітал;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові зобов'язання;
- довгострокові забезпечення;
- цільове фінансування;
- короткострокові кредити банків;
- поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги;
- поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом;
- поточна кредиторська заборгованість, у тому числі з податку на прибуток;
- поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування;
- поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці;
- поточні забезпечення;
- доходи майбутніх періодів;
- інші поточні зобов'язання.

Завданням аудитора є ретельна перевірка формування й відображення кожної статті звіту про фінансовий стан підприємства.

Узагальнену інформацію щодо проведення аудиту абстрактного й конкретного капіталу Звіту про фінансовий стан підприємства подано в табл. 3.1.

Найбільш поширені види порушень, які виявлено під час аудиту звіту про фінансовий стан підприємства [14]:

- показники Звіту про фінансовий стан підприємства не підтверджено результатами інвентаризації внаслідок здійснення її формальної частини: є проводки не за всіма показниками конкретного й абстрактного капіталу;
- під час підрахунку й округлення показників конкретного й абстрактного капіталу допущено арифметичні помилки, унаслідок яких немає взаємозв'язку окремих показників різних форм фінансових звітностей;
- інформацію статей конкретного капіталу показано не в нетто-оцінці, тобто не за вирахуванням регулюючих величин, наприклад, таких, як сума нарахованої амортизації;

- зареєстрований капітал сплачено не повністю, показано в рядку 1400 балансу (звіту про фінансовий стан) в сумі, що відрізняється від суми, наведеної у засновницьких документах.

Далі аудитор складає пакет робочих документів за результатами перевірки об'єкта дослідження, формує відповідний аудиторський звіт і подає його разом з робочою документацією керівникові підприємства.

Таблиця 3.1

Узагальнена інформація щодо проведення аудиту абстрактного й конкретного капіталу звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
КОНКРЕТНИЙ КАПІТАЛ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН ПІДПРИЄМСТВА ВІДПОВІДНО ДО НП(С)БО 1						
1	Нематеріальні активи	Обґрунтування складу нематеріальних активів; перевірка коректності віднесення об'єктів до їхнього складу; аудит правильності оцінювання первісної й залишкової вартості нематеріальних активів; перевірка суми накопиченої амортизації	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	Дебетове сальдо рахунка 12 «Нематеріальні активи» та кредитове сальдо субрахунка 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» у Головній книзі	Аналітичний облік нематеріальних активів ведуть по кожному об'єкту окремо	1000, 1001, 1002
2	Незавершені капітальні інвестиції	Обґрунтування складу незавершених капітальних інвестицій; перевірка документації щодо коректності віднесення об'єктів до їхнього складу; перевірка визначення вартості незавершених на дату балансу	П(С)БО 7 «Основні засоби»	Дебетове сальдо рахунка 15 «Капітальні інвестиції» у Головній книзі	Аналітичний облік незавершеного будівництва ведуть по кожному об'єкту окремо	1005

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
		капітальних інвестицій у необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення), вартості виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів; визначення наявності необхідних дозволів органів державної влади на будівництво, реконструкцію, виробництво, упровадження нових технологій				
3	Основні засоби	Обґрунтування складу основних засобів; перевірка вартості власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів; вартості основних засобів, отриманих у довірче управління або на правах оперативного управління;	П(С)БО 7 "Основні засоби; П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість"	Дебетове сальдо рахунків 10 «Основні засоби» і 11 «Інші необоротні матеріальні активи» у Головній книзі; кредитове сальдо субрахунків 131 «Знос основних засобів»,	Обліковують за собівартістю придбання з урахуванням усіх витрат і пільг, які мали місце при купівлі й підготовці до введення в експлуатацію	1010, 1011, 1012

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
		вартості інших необоротних матеріальних активів; визначення правильності оцінювання та взяття на облік; обґрунтування коректності вибуття основних засобів; перевірка правильності відображення капітального ремонту; перевірка коректності визначення суми зносу основних засобів та індексації їхньої балансової вартості та нарахованого зносу		132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» і 135 «Знос інвестиційної нерухомості» у Головній книзі		
4	Інвестиційна нерухомість	Перевірка об'єктів, що належать до інвестиційної нерухомості; аудит правильності оцінювання первісної та залишкової вартості інвестиційної нерухомості; перевірка суми накопиченої амортизації	П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість"	Дебетове сальдо рахунка 100 «Інвестиційна нерухомість» та кредитове сальдо рахунка 132 у Головній книзі	Наводять справедливу вартість інвестиційної нерухомості, визначену на дату балансу; якщо інвестиційна нерухомість обліковують за первіс-	1015, 1016, 1017

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
					ною вартістю, то у цій статті наводять її залишкову вартість	
5	Довгострокові біологічні активи	Обґрунтування складу довгострокових біологічних активів; перевірка коректності відображення вартості довгострокових біологічних активів, оцінювання відображення справедливої (первісної, переоціненої) вартості, суми накопиченої амортизації (у дужках) і залишкової вартості довгострокових біологічних активів	П(С)БО 30 «Біологічні активи»	Дебетове сальдо рахунка 16 «Довгострокові біологічні активи» і кредитове сальдо субрахунка 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів» у Головній книзі	Аналітичний облік довгострокових біологічних активів ведуть по кожному об'єкту окремо; якщо їх обліковують за первісною вартістю, то у цій статті наводять їхню залишкову вартість	1020, 1021, 1022
6	Довгострокові фінансові інвестиції	Обґрунтування складу й структури фінансових вкладів; перевірка правильності їх оцінювання; визначення джерел придбання цінних паперів і відображення	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	Дебетове сальдо рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» у Головній книзі	Обліковують методом участі в капіталі	1030, 1035

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
		в обліку коштів, використаних на фінансові вкладення; визначення правильності зберігання цінних паперів, оплати послуг депозитарію, наявності депозитарного договору; нарахування відсотків; оцінювання правильності відображення інвестицій на період більше одного року, а також усіх інвестицій, які не можна вільно реалізувати в будь-який момент				
7	Довгострокова дебіторська заборгованість	Оцінювання правильності відображення заборгованості фізичних та юридичних осіб, яка не виникає під час нормального операційного циклу і буде погашена після дванадцяти місяців від дати балансу	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	Дебетове сальдо рахунка 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість» у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть за кожним дебітором, видами заборгованості, термінами виникнення й погашення, видами інших необоротних активів	1040

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
8	Відстрочені податкові активи	Перевірка суми податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінювання	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	Дебетове сальдо рахунка 17 «Відстрочені податкові активи» у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть за видами активів або зобов'язань, між оцінками яких для відображення в балансі та з метою оподаткування виникла різниця	1045
9	Додаткова стаття «Гудвіл»	Аудит інформації про гудвіл, що виникає при придбанні, та/або гудвіл, який виник у процесі приватизації, порядок обліку та списання якого визначається Положенням про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, які воло-	П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	Дебетове сальдо рахунка 19 «Гудвіл при придбанні» у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть за об'єктами придбання	1050

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
		діють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213				
10	Інші необоротні активи	Оцінювання сум необоротних активів, які не можна включити до наведених вище статей розділу «Необоротні активи»; облік активів, використання яких, як очікується, є неможливим протягом 12 місяців від дати балансу, а також інших активів, які не можна безпосередньо відобразити на інших рахунках обліку необоротних активів	П(С)БО 7 «Основні засоби»	Дебетове сальдо субрахунка 184 «Інші необоротні активи» у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть по кожному об'єкту окремо	1090
11	Запаси	Перевірка правильності оцінювання запасів; підтвердження залишків запасів; обґрунтування порядку списання запасів на	П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати»	Дебетове сальдо рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та	Метод ідентифікованої собівартості відповідної	1100

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
		виробництво; перевірка правильності нарахування зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів; аудит вартості запасів малоцінних і швидкозношуваних предметів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання під час нормального операційного циклу	П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати»	швидкозношувані предмети» та 25 «Напівфабрикати» у Головні книзі	одиниці запасів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних затрат; ціни продажу	1100
12	Додаткова стаття «Виробничі запаси»	Перевірка правильності оцінювання; підтвердження залишків запасів; обґрунтування порядку списання запасів на виробництво; перевірка правильності нарахування зносу малоцінних і швидкозношу-	П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати»	Дебетове сальдо на рахунках 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та 25 «Напівфабрикати» у	Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собіварт-	1101

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
		ваних предметів; аудит вартості запасів малоцінних і швидкозношуваних предметів сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання під час нормального операційного циклу		Головній книзі	тості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних затрат, ціни продажу	
13	Додаткова стаття «Незавершене виробництво»	Обґрунтування правильності оцінювання; аудит витрат на незавершене виробництво й незавершені роботи, а також вартості напівфабрикатів власного виробництва і валової заборгованості замовників за будівельними контрактами	П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати»	Дебетове сальдо рахунків 23 «Виробництво» і 25 «Напівфабрикати» у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть за видами напівфабрикатів, визначеними виходячи з потреб підприємства	1102

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
14	Додаткова стаття «Готова продукція»	Перевірка правильності оцінювання вартості запасів готової продукції; оцінювання запасів виробів на складі, оброблення яких закінчено та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукцію, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), і роботи, не прийняті замовником, показують у складі незавершеного виробництва	П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати»	Дебетове сальдо рахунків 26 «Готова продукція» і 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» у Головній книзі	Собівартість реалізованої готової продукції визначають за методами оцінювання вибуття запасів	1103
15	Додаткова стаття «Товари»	Перевірка організації обліку; оцінювання правильності розрахунку й списання торгової націнки; аудит правильності відображення в обліку переоцінки й уцінки залишків	П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати»	Дебетове сальдо всіх субрахунків рахунка 28 «Товари» у Головній книзі	Собівартість реалізованої готової продукції визначають за методами оцінювання	1104

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
		товарів. У статті "Товари" показують без суми торгових націнок вартість товарів, придбаних підприємствами для наступного продажу			вибуття запасів	
16	Поточні біологічні активи	Обґрунтування вартості поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі й у нагулі, птиця, звірі, кролики, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні й відгодівлі) в оцінці за справедливою або первісною вартістю, а також рослинництва (зернові, технічні, овочеві та інші культури) в оцінці за справедливою вартістю	П(С)БО 30 «Біологічні активи»	Дебетове сальдо рахунка 21 «Поточні біологічні активи» у Головній книзі	Оцінюють за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві й інші культури	1110
17	Додаткова стаття «Векселі одержані»	Оцінювання заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів	П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових	Дебетове сальдо рахунка 34 «Короткострокові	Аналітичний облік ведуть за кожним	1120

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
		за відвантажену продукцію (товари), інші активи, виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями	коштів»; П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	векселі одержані» у Головній книзі	одержаним векселем	
18	Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	Оцінювання операцій, здійснених підприємством, реальності заборгованості; перевірка наявності безнадійної для отримання дебіторської заборгованості, а також своєчасності й обґрунтованості нарахування страхових резервів, складу і реальності іншої дебіторської заборгованості; оцінювання проведення зустрічних перевірок заборгованості; перевірка дебіторської заборгованості споріднених підприємств; перевірка відображення заборгованості покупців за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	Дебетове сальдо рахунків 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і 38 «Резерв сумнівних боргів» у Головній книзі	Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведуть по кожному покупцю та замовнику, а також по кожному пред'явленому до сплати рахунку	1125

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
19	Дебіторська заборгованість за розрахунками	Перевірка дебіторської заборгованості за виданими авансами, а саме суми авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів	П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"	Дебетове сальдо субрахунка 371 «Розрахунки за виданими авансами» у Головній книзі	Аналітичний облік за виданими авансами ведуть за їх видами	1130
		Перевірка відображення дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом, а саме дебіторської заборгованості фінансових і податкових органів, а також переплати за податками, зборами та іншими платежами до бюджету, у тому числі з податку на прибуток		Дебетове сальдо рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» у Головній книзі	Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведуть за їх видами	1135, 1136
		Обґрунтування коректності відображення дебіторської заборгованості з нарахованих доходів, а саме суми нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо, які підлягають надходженню – додаткова стаття		Дебетове сальдо субрахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» у Головній книзі	Аналітичний облік нарахованих доходів ведуть за їх видами	1140

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
		Оцінювання правильності подання дебіторської заборгованості із внутрішніх розрахунків, а саме заборгованості пов'язаних сторін, і дебіторської заборгованості із внутрішньовідомчих розрахунків – додаткова стаття		Дебетове сальдо субрахунків 682 «Внутрішні розрахунки» і 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» у Головній книзі	Аналітичний облік внутрішніх розрахунків ведуть за їх видами	1145
20	Інша поточна дебіторська заборгованість	Перевірка коректності подання заборгованості дебіторів, яку не можна включити до інших статей дебіторської заборгованості та які відображають у складі оборотних активів	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	Дебетове сальдо субрахунків 372 «Розрахунки з підзвітними особами», 374 «Розрахунки за претензіями», 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків», 376 «Розрахунки за позиками членам КС», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» у Головній книзі	Аналітичний облік іншої поточної дебіторської заборгованості ведуть за їх видами	1155

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
21	Поточні фінансові інвестиції	Обґрунтування інформації щодо фінансових інвестицій на строк, що не перевищує один рік, які можна вільно реалізувати в будь-який момент (крім інвестицій, що є еквівалентами грошових коштів)	П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції"	Дебетове сальдо субрахунка 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть за видами фінансових інвестицій із забезпеченням можливості отримання інформації про інвестиції як на території країни, так і за рубежом	1160
22	Грошові кошти та їхні еквіваленти	Перевірка коштів у касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можна використати для поточних операцій, а також еквівалентів грошових коштів; оцінювання коректності подання інформації про кошти у національній та іноземній валютах. Кошти, які не можна використати для операцій протягом	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства"	Дебетове сальдо рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти» і субрахунка 351 «Еквіваленти грошових коштів» у Головній книзі	Аналітичний облік грошових коштів та їхніх еквівалентів ведуть за їх видами	1165

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
		одного року, починаючи від дати балансу, або протягом операційного циклу внаслідок обмежень, слід виключати зі складу оборотних активів і відображати як необоротні активи				
23	Витрати майбутніх періодів	Перевірка правильності відображення витрат, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 16 «Витрати»	Дебетове сальдо рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів» у Головній книзі	Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведуть за їх видами	1170
24	Інші оборотні активи	Оцінювання суми оборотних активів, які не можна включити до наведених вище статей розділу "Оборотні активи"	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Дебетове сальдо субрахунків 331 «Грошові документи в національній валюті», 332 «Грошові документи в іноземній валюті» і 643 «Податкові зобов'язання» у Головній книзі	Аналітичний облік грошових документів ведуть за їх видами	1190

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламен- туючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведен- ня аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприєм- ства відповідно до НП(С)БО 1
25	Необор- отні активи, що ут- риму- ються для продажу, та групи вибуття	Перевірка коректності подання вар- тості необо- ротних активів і груп вибуття, що утримуються для продажу	П(С)БО 27 «Необоротні активи, що утримуються для продажу, та припинена діяльність»	Рахунки у Головній книзі	Аналітич- ний облік необор- отних активів і груп вибуття ведуть за їх видами	1200
АБСТРАКТНИЙ КАПІТАЛ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН ПІДПРИЄМСТВА ВІДПОВІДНО ДО НП(С)БО 1						
26	Зареєст- рований капітал	Перевірка зафіксованих в установчих документах сум статутного капіталу, пайового капіталу та іншого зареєст- рованого капіталу	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підпри- ємництва»	Кредитове сальдо рахун- ка 40 «Статут- ний капітал» у Головній книзі, розмір статутного капіталу, зафіксованого в установчих документах підприємства, і кредитове сальдо рахунка 41 «Пайовий капітал» у Головній книзі	Аналітич- ний облік статутно- го капіталу ведуть за видами капіталу по кожному заснов- нику, учаснику, акціонеру тощо	1400

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
27	Капітал у дооцінках	Обґрунтування правильності подання інформації про суми дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Кредитове сальдо субрахунка 423 «Дооцінка активів» у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть за видами капіталу	1405
28	Додатковий капітал	Оцінювання емісійного доходу (сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість); перевірка вартості безкоштовно отриманих необоротних активів; обґрунтування суми капіталу, вкладеного засновниками понад статутний капітал; перевірка накопичених курсових різниць, які відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображають у складі власного капіталу, та інші складові додаткового капіталу	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Кредитове сальдо субрахунків 421 «Емісійний дохід», 422 «Інший вкладений капітал», 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть за видами капіталу окремо	1410, 1411, 1412

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
29	Резервний капітал	Оцінювання суми резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Кредитове сальдо рахунка 43 «Резервний капітал» у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть за видами та напрямками використання резервного капіталу	1415
30	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Перевірка суми нерозподіленого прибутку або суми непокритого збитку. Суму непокритого збитку наводять у дужках і вираховують при визначенні підсумку власного капіталу	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції", П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"	Кредитове сальдо рахунка 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть за видами капіталу окремо	1420
31	Неоплачений капітал	Оцінювання суми заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Цю суму наводять у	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Кредитове сальдо рахунка 46 «Неоплачений капітал» у Головній книзі	Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведуть за видами розміще-	1425

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламен- туючий документ відповідно до законо- давства	Джерело інформації для проведен- ня аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприєм- ства відповідно до НП(С)БО 1
		дужках і вирахо- вують при визна- ченні підсумку власного капіталу	П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприєм- ництва»		них неоплаче- них акцій (для акціонер- них това- риств) і по кожному засновни- ку (учас- нику) підприєм- ства	
32	Вилуче- ний капітал	Оцінювання фактичної собі- вартості акцій власної емісії господарського товариства або часток, викупле- них товариством у його учасників, державних (казен- них) і комуналь-них підприємств – оцінювання передачі майна. Суму вилученого капіталу наводять у дужках і вирахо- вують при визна-	Положення про порядок бухгал- терського обліку окремих активів та операцій підпри- ємств держав- ного, ко- мунального секторів економіки і госпо- дарських організацій,	Кредитове сальдо рахунка 45 «Вилучений капітал» у Головній книзі	Аналітич- ний облік вилучено- го капіталу ведуть за видами акцій (вкладів, паїв)	1430

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
		ченні підсумку власного капіталу	які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 1213 від 19.12.2006			
33	Відстрочені податкові зобов'язання	Обґрунтування суми податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах унаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінювання	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	Кредитове сальдо рахунка 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть по кожному кредитору й за видами залучених коштів	1500
34	Довгострокові кредити банків	Оцінювання суми заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточним зобов'язанням	П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 17 «Зобов'язання»	Кредитове сальдо рахунка 50 «Довгострокові позики» у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть по кожному позикодавцю (банку) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та	1510

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
					за строками погашення кредиту (позики)	
35	Інші довгострокові зобов'язання	Перевірка суми довгострокової заборгованості підприємства щодо зобов'язання із залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	Кредитове сальдо рахунків 51 «Довгострокові векселі видані», 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями», 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть по кожному кредитуру і за видами залучених коштів	1515
36	Довгострокові забезпечення	Обґрунтування нарахованих у звітному періоді майбутніх витрат і платежів (витрат на оплату майбутніх відпусток, гарантійних зобов'язань тощо), розмір яких на дату складання балансу можна визначити тільки шляхом попереднього (прогнозного) оцінювання. У разі якщо суму	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	Кредитове сальдо рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	Аналітичний облік ведуть по кожному кредитуру і за видами	1520

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
36	Довгострокові забезпечення	довгострокових виплат персоналу визнано суттєвою, то таку інформацію наводять у додатковій статті «Довгострокові забезпечення витрат персоналу». До підсумку балансу включають загальну суму довгострокових забезпечень		у Головній книзі	залучених коштів	1520
37	Цільове фінансування	Перевірка суми залишку коштів цільового фінансування, отриманих з бюджету та інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	Кредитове сальдо рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» у Головній книзі, крім субрахунка 483	Аналітичний облік цільових надходжень та їх витрачання проводять за їх призначенням і джерелами виникнення	1525
38	Додаткова стаття «Благодійна допомога»	Аудит суми коштів (товарів, робіт, послуг), отриманих у вигляді благодійної допомоги, які відповідно до законодавства звільняються від оподаткування податком на додану вартість	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	Кредитове сальдо субрахунка 483 «Благодійна допомога» у Головній книзі	Аналітичний облік коштів проводять за їх призначенням і джерелами надходжень	1526

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламен- туючий документ відповідно до законо- давства	Джерело інформації для проведен- ня аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприєм- ства відповідно до НП(С)БО 1
39	Коротко- строкові кредити банків	Перевірка суми поточних зобов'язань підприємства перед банками за отриманими від них кредитами	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 11 «Зобов'я- зання»	Кредитове сальдо рахунка 60 «Коротко- строкові позики» у Головній книзі	Аналітич- ний облік ведуть по кожному позико- давцю (банку) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та за стро- ками їх погашення	1600
40	Додат- кова стаття «Векселі видані»	Оцінювання суми заборгованості, на яку підприємство видало векселі на забезпечення по- ставок (робіт, по- слуг) постачаль- ників, підрядчиків та інших кредито- рів	П(С)БО 11 «Зобов'я- зання»	Кредитове сальдо рахунка 62 «Коротко- строкові векселі видані»	Аналітич- ний облік ведуть за кожним виданим векселем і строками їх погашення	1605
41	Поточна кредитор- ська забор- гованість за довго- стро- ковими зобов'я- заннями	Оцінювання правильності відображення суми довгостро- кових зобов'я- зань, яка підлягає погашенню про- тягом дванадцяти місяців від дати балансу	П(С)БО 11 «Зобов'я- зання»	Кредитове сальдо ра- хунка 61 «Поточна заборгова- ність за довгостро- ковими зо- бов'язання- ми» у Го- ловній книзі	Аналі- тичний облік ведуть по кожному кредитору і за видами заборго- ваності	1610

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
42	Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	Перевірка суми заборгованості постачальникам і підрядникам за матеріальні цінності, виконані роботи й отримані послуги (крім заборгованості, забезпеченої векселями, якщо її наведено у окремій статті)	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	Кредитове сальдо рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть окремо по кожному постачальнику й підряднику в розрізі кожного документа (рахунка) на сплату	1615
43	Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	Перевірка заборгованості за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства; аудит поточної кредиторської заборгованості з податку на прибуток	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	Кредитове сальдо рахунка 64 «Розрахунки за податками», субрахунок 641 «Розрахунки за податками» у Головній книзі	Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведуть за їх видами	1620, 1621
44	Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування	Перевірка суми заборгованості за відрахуваннями на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхування майна підприємства та індивідуальне страхування його	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	Кредитове сальдо рахунка 65 «Розрахунки зі страхування» у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть за кожним видом зборів і відрахувань, по страхувальниках і за окремими договорами	1625

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
		працівників			страхування	
45	Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці	Оцінювання заборгованості підприємства з оплати праці, включаючи депоновану заробітну плату	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	Кредитове сальдо рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці» у Головній книзі	Аналітичний облік розрахунків ведуть по кожному працівнику, за видами виплат і утримань	1630
46	Додаткова стаття «Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами»	Оцінювання суми авансів, одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконаних робіт (наданих послуг)	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	Кредитове сальдо субрахунків 681 «Розрахунки за авансами одержаними» і 641 «Розрахунки за податками» у Головній книзі	Аналітичний облік розрахунків з іншими кредитами ведуть окремо по кожному підприємству, організації та фізичній особі	1635
47	Додаткова стаття «Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками»	Перевірка заборгованості підприємства його учасникам (засновникам), пов'язаної з розподілом прибутку (дивідендів) і формуванням статутного капіталу	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	Кредитове сальдо рахунка 67 «Розрахунки з учасниками» у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть по кожному засновнику, учаснику й за видами виплат	1640

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
48	Додаткова стаття «Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків»	Оцінювання заборгованості підприємства пов'язаним сторонам і кредиторської заборгованості з внутрішньо-відомчих розрахунків	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	Кредитове сальдо субрахунків 682 «Внутрішні розрахунки» і 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» у Головній книзі	Аналітичний облік розрахунків з іншими кредиторами ведуть окремо по кожному підприємству, організації, установі та фізичній особі, з якими здійснюють розрахунки	1645
49	Поточні забезпечення	Аудит сум забезпечень, які планується використати протягом 12 місяців від дати балансу, для використання витрат, для покриття яких відповідне забезпечення було створено	П(С)БО 11 «Зобов'язання»	Рахунки у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть по кожній сумі поточних забезпечень	1660
50	Доходи майбутніх періодів	Перевірка доходів, отриманих протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до	Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 25	Кредитове сальдо рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів» у Головній книзі	Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведуть за їх видами, датами їх утворення і визнання	1665

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
		наступних звітних періодів	«Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства»		доходами звітного періоду	
50	Доходи майбутніх періодів	Перевірка доходів, отриманих протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів	Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства»	Кредитове сальдо рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів» у Головній книзі	Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведуть за їх видами, датами їх утворення і визнання доходами звітного періоду	1665

Закінчення табл. 3.1

№ п/п	Група або об'єкт обліку	Мета проведення аудиту (критерій проведення аудиту)	Регламентуючий документ відповідно до законодавства	Джерело інформації для проведення аудиту	Метод обліку	Код рядка звіту про фінансовий стан підприємства відповідно до НП(С)БО 1
52	Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття	Оцінювання зобов'язань, пов'язаних з необоротними активами та групами вибуття, що утримуються для продажу	П(С)БО 27 «Необоротні активи, що утримуються для продажу, та припинена діяльність»	Рахунки у Головній книзі	Аналітичний облік ведуть за їх видами	1700

3.4. Аудит формування підсумкового фінансового результату підприємства за даними Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Порядок формування підсумкового результату діяльності підприємства наведено в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), регламентованому Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [44].

Аудит формування підсумкового фінансового результату підприємства полягає у підтвердженні або спростуванні достовірності подання в обліку і звітності прибутків і збитків підприємства, правильності розподілу, перерозподілу й реінвестування прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства після оподаткування.

Головними завданнями аудиту формування підсумкового фінансового результату підприємства є аналіз і підтвердження правомірності визначення й подання в обліку прибутку (збитків) від продажів товарів, продукції, робіт, послуг; коректності обліку інших доходів і витрат; правомірності й обґрунтованості розподілу чистого прибутку між власниками і державою, акціонерами, замовниками й ін.

Таким чином, перевірку коректності складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) здійснюють за такими чотирма розділами: «Фінансові результати», «Сукупний дохід», «Елементи операційних витрат», «Розрахунок показників прибутковості акцій».

Аудит формування підсумкового фінансового результату підприємства рекомендується проводити за такими етапами: попередній, базовий і підсумковий.

Метою попереднього етапу є встановлення коректності визначення й відображення в обліку прибутку (збитків) від продажів товарів, продукції, робіт, послуг. На цій стадії рекомендується перевірити підсумкові записи за кінцевим результатом звітного року на рахунку 70 «Доходи від реалізації», а саме розрахувати, як закрито фінансовий результат підприємства, тобто чи перенесено сальдо рахунка 70 «Доходи від реалізації» на рахунок 79 «Фінансові результати».

Відповідно до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) фінансовий результат вважається прибутком, коли сума, яку отримало підприємство, є результатом перевищення доходів над витратами, пов'язаними з ними. Облік фінансових результатів підприємства здійснюють згідно з П(С)БО 15 «Доходи», затвердженим Наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.99 р. (зі змінами й доповненнями), і П(С)БО 16 «Витрати», затвердженим Наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99 р.

Компетенцією аудитора є обґрунтування правильності класифікації й визначення доходів та витрат на базі достовірних даних про чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і витрати підприємства.

При переході на базовий етап аудитор повинен сгрупувати результати процедур, виконаних на попередньому етапі, і оцінити вплив виявлених відхилень на такі головні розрахункові показники Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід):

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- валовий прибуток (збиток);
- фінансові результати від операційної діяльності (прибуток, збиток);
- фінансовий результат до оподаткування (прибуток, збиток);
- чистий прибуток (збиток).

Наступним кроком є розгляд і оцінювання операцій, унаслідок яких формуються інші операційні доходи, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, дохід від участі в капіталі, інші фінансові доходи, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі.

Для надання обґрунтованого висновку стосовно відображення в обліку зазначених доходів і витрат аудиторам рекомендується вивчити різні документи, що підтверджують їхню суму й джерело їх виникнення.

Подальшими діями аудитів є перевірка коректності формування й використання різних фондів і резервів, що створюються на підприємстві, а

саме капіталу у дооцінках, додаткового капіталу, резервного капіталу, нерозподіленого прибутку (непокритого збитку). Ця перевірка полягає в ретельному вивченні деяких положень статуту й засновницьких документів стосовно проведення облікової політики.

Далі аудитори досліджують розподіл й споживання додатного чистого фінансового результату (прибутку) відповідно до зафіксованої в засновницьких документах методики, тобто перевіряють, яким чином було витрачено нерозподілений прибуток, що залишився після розподілу чистого прибутку, розглядаючи проводки за рахунком 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

У випадку знаходження помилок або деяких порушень аудитори зобов'язані зареєструвати їх у робочих документах і оцінити силу впливу на показники, які відображено у бухгалтерській звітності.

Основні види порушень, які можуть бути виявлені внаслідок проведення аудиту Звіту про сукупний дохід:

- відображення неправильних значень показників, що використовують при формуванні звіту, а саме їх завищення або заниження;
- некоректне приписування доходів, які належать до інших операційних і фінансових доходів;
- некоректне приписування витрат, що належать до інших витрат комерційного й управлінського характеру;
- неправильна кореспонденція рахунків при відображенні зазначених доходів і витрат;
- помилки в розрахунку величини податку на прибуток;
- неправильна кореспонденція рахунків при формуванні рахунка 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

На підсумковому етапі робіт аудитор висловлює думку за результатами перевірки Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), складає необхідні робочі документи, аудиторський звіт і подає їх керівникові підприємства – об'єкта перевірки.

3.5. Страхування професійної відповідальності аудиторів

В Україні все частіше використовують незалежний вид фінансового контролю – зовнішній аудит.

У світовій практиці запобіжним заходом на випадок завдання аудитором збитків при виконанні своїх професійних обов'язків є страхування професійної відповідальності аудиторів. Функціональна здатність такої системи страхування з огляду на математику забезпечується тим, що страхові внески кожного аудитора не резервують тільки для відшкодування збитків, завданих його професійною діяльністю, а підсумовують із внесками інших аудиторів. При цьому утворюється загальний фонд, який страховик використовує для кожного можливого

випадку завдання збитків кожним із застрахованих аудиторів. Фонд постійно поповнюється щорічними страховими внесками всіх аудиторів.

Страхування професійної відповідальності здійснюють для забезпечення гарантованого захисту аудиторів і аудиторських фірм, які виконують свої професійні обов'язки, надаючи третім особам відповідні послуги, за які вони несуть юридичну відповідальність відповідно до чинного Цивільного кодексу України.

Головна особливість страхування професійної відповідальності полягає в тому, що об'єктом страхування є майнові інтереси страхувальника, які пов'язані з відповідальністю за збиток, завданий третім особам унаслідок здійснення помилок або недбалості, які мають місце при виконанні професійних обов'язків.

Необхідність укладення договорів страхування професійної відповідальності обумовлена тим, що практично ніхто не застрахований від помилок і упущень при здійсненні професійних обов'язків, а шкода, заподіяна такими помилками, підлягає обов'язковому відшкодуванню. При цьому завданий клієнтові збиток може бути дуже значним. Для фізичної особи, професійну відповідальність якої не застраховано, це може означати втрату всього власного майна. По-друге, багато клієнтів намагається перед тим, як скористатися послугами аудитора, дізнатися, як і за чиї кошти буде відшкодовано збиток у разі неналежного виконання ним своїх професійних обов'язків.

Аудиторський ризик – об'єктивно існуюча ймовірність невиявлення під час аудиторської перевірки можливих істотних неточностей і відхилень від реальних даних у бухгалтерській звітності.

Аудиторський ризик допомагає суб'єктивно визначити ймовірність визнання того, що за підсумками аудиторської перевірки бухгалтерська звітність може містити:

- невиявлені істотні викривлення після підтвердження її вірогідності;
- істотні викривлення, коли насправді таких викривлень не має бути.

Аудиторів слід використовувати свої професійні знання для оцінювання аудиторського ризику і відповідно розробляти аудиторські процедури, необхідні для його зниження та мінімізації. Аудиторський ризик базується на оцінюванні ризику неефективності системи обліку клієнта, ризику неефективності системи внутрішнього контролю клієнта, ризику невиявлення помилок клієнта. Аудиторський ризик є предметом страхування.

Об'єкт страхування аудитора – інтереси, які пов'язані з його обов'язком відшкодувати збиток, завданий третім особам при здійсненні аудиторської діяльності.

Аудитор повинен:

- мати сертифікат за умови успішного складання іспиту;
- надавати належним чином аудиторські послуги, перевіряти статті бухгалтерського обліку й звітності замовника, їх вірогідність, повноту,

відповідність чинному законодавству й установленим нормам;

- повідомляти власників або уповноважених ним осіб і замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки у веденні бухгалтерського обліку й звітності;

- не розголошувати відомості, які становлять предмет комерційної таємниці, не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;

- відповідати перед замовником за порушення умов договору;

- обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг.

Визначення достовірності або недостовірності фінансової звітності є складним питанням у діяльності аудиторів.

Ризик аудиторської діяльності деякою мірою пов'язаний із можливостями допущення помилок унаслідок як випадковості, так і неправильно вибраних технічних і технологічних прийомів аудиту. Аудитори найчастіше допускають помилки під час перевірки даних бухгалтерського обліку (особливо первинного) і проведення внутрішнього аудиту.

У цілому аудиторський ризик – це невпевненість аудитора у вірогідності висновків про фінансову звітність.

Помилки аудитора можна кваліфікувати таким чином:

- випадкові помилки вибірки, причиною яких є механічна або технічна ненавмисність;

- систематичні, що є навмисним порушенням самої процедури перевірки.

Міжнародними нормативами аудиту передбачено таку класифікацію ризиків:

1) власний ризик – це всі ризики, які пов'язані з підприємницькою діяльністю клієнта, знаходяться під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів і часто безпосередньо не пов'язані з контрагентами підприємця, а також із загальною організацією й структурою підприємства, господарсько-управлінською й професійно-штатною політикою, кваліфікацією кадрів;

2) ризик контролю – невпевненість у тому, що істотна недостовірна інформація окремо або разом з іншою недостовірною інформацією буде виявлена або вчасно попереджена системою внутрішнього контролю;

3) ризик виявлення – це можливість виявлення істотних помилок при проведенні аудиторської перевірки у випадку неефективного тестового контролю й аналітичного огляду.

Існують два основних методи оцінювання аудиторського ризику: інтуїтивний і кількісний.

Інтуїтивний метод застосовують, виходячи з досвіду й знання клієнта. При цьому аудиторський ризик визначають на підставі звітності або окремих груп операцій як високий, імовірний і малоймовірний. Таке оцінювання здійснюють під час планування аудиту.

Кількісний метод передбачає розрахунок численних моделей аудиторського ризику.

Структуру аудиторського ризику показано на рис. 3.5.

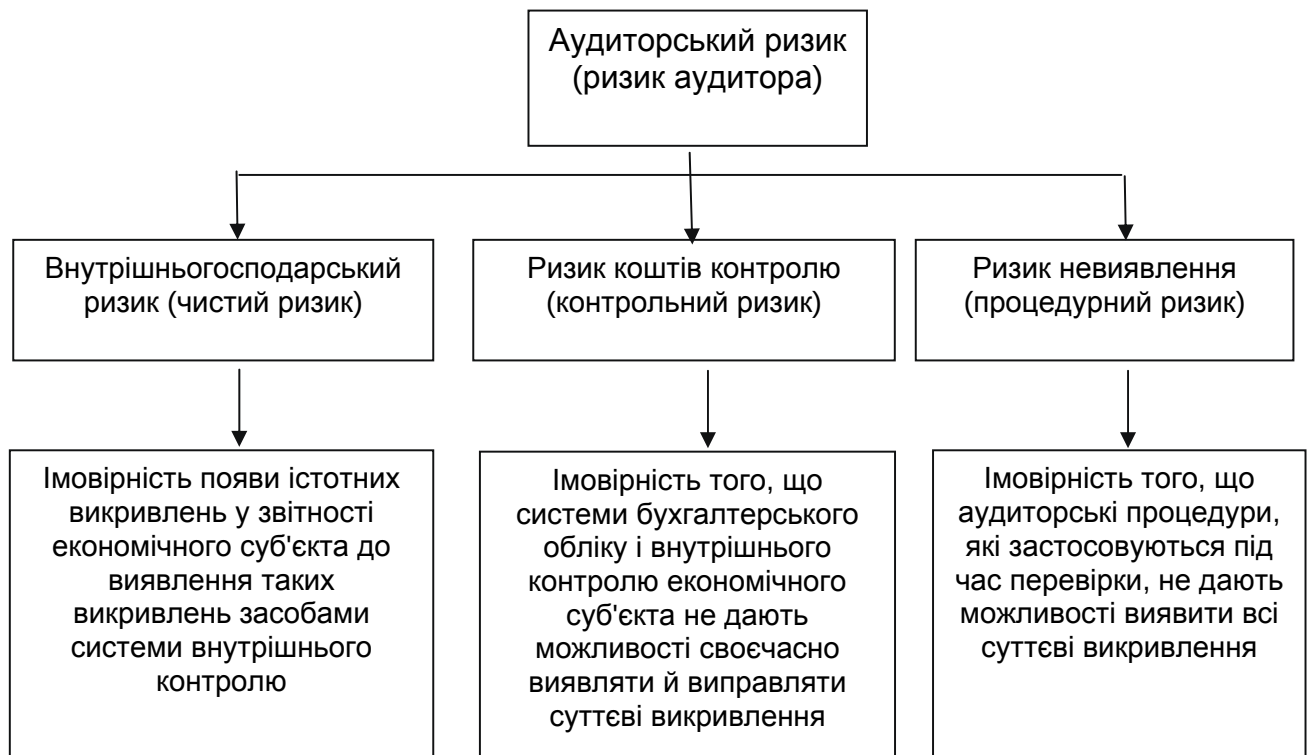


Рис. 3.5. Структура аудиторського ризику

Аудиторський ризик дорівнює добутку трьох його компонентів:

$$A_p = B_p K_p \Pi_p, \quad (3.1)$$

де B_p – внутрішньогосподарський ризик (чистий ризик);

K_p – ризик коштів контролю (контрольний ризик);

Π_p – ризик невиявлення (процедурний ризик).

Як і будь-яку вірогідність, ризик вимірюють у відсотках або частках одиниць.

Математично оцінити аудиторський ризик на практиці нереально, оскільки повторні перевірки проводять вкрай рідко, а ймовірність потрійної перевірки одного й того ж клієнта за один і той самий звітний період майже дорівнює нулю.

Тому на практиці аудитори мають розглядати аудиторський ризик не як відношення кількості дослідів з результатом певного виду до їхнього загальної кількості, а як міру суб'єктивної впевненості дослідника в певному результаті досліджу.

Оцінку внутрішньогосподарського ризику слід давати тільки щодо тих

рахунків обліку й операцій, сальдо та/або обороти за якими перевищують рівень суттєвості. Іншими словами, аудитор зобов'язаний оцінити цей ризик тільки для звітності в цілому та найбільш істотних рахунків обліку. Кількість таких рахунків буде не дуже великою. При цьому аудитор необхідно розглядати окремо рахунки, для яких властиві ненавмисні перекручення, і рахунки, для яких характерні навмисні перекручення.

Під час оцінювання внутрішньогосподарського ризику слід враховувати такі об'єктивні фактори:

- особливості функціонування й поточного економічного стану галузі, у якій працює певний економічний суб'єкт (правове середовище, особливості нормативного регулювання діяльності, загальний економічний стан галузі);

- специфічні особливості діяльності цього економічного суб'єкта (наприклад, гравельному бізнесу притаманний більш високий рівень ризику, ніж торгівлі, а торгівлі – більш високий рівень ризику, ніж промисловості);

- чесність керівництва й бухгалтерського персоналу;

- досвід і кваліфікація керівництва й бухгалтерського персоналу (для головного бухгалтера-новачка внутрішньогосподарський ризик буде вищим, ніж для головного бухгалтера з великим стажем роботи);

- можливість зовнішнього тиску на персонал економічного суб'єкта з метою досягнення певних показників (для отримання кредитів керівник може зажадати від головного бухгалтера «поліпшити» показники балансу, а для зниження податкових платежів – «завищити» собівартість);

- можливість контролю за діяльністю економічного суб'єкта з боку його власників (там, де володіння статутним капіталом відокремлено від функції управління виробництвом, внутрішньогосподарський ризик зазвичай нижчий, ніж там, де головний акціонер і керівник економічного суб'єкта – одна й та ж особа).

Надійність засобів контролю – це категорія, яка доповнює засоби контролю у категорії ризику. Ризик засобів контролю вимірюють у відсотках, а показник надійності отримують, віднімаючи величину ризику від 100 %. Якщо ризик вимірюють у частках одиниці, то показник надійності розраховують, віднімаючи величину ризику від одиниці. Наприклад, ризик засобів контролю, який становить 0,35 (35 %), буде відповідати надійності нарівні 0,65 (65 %), тобто високій надійності засобів контролю відповідає низький ризик, середній надійності – середній ризик, низькій надійності – високий ризик.

Однак не можна абсолютно покладатися на первинне оцінювання. Під час перевірки аудитор зобов'язаний здійснювати процедури підтвердження достовірності цієї системи або окремих засобів контролю.

Тестування засобів контролю застосовують з метою перевірки правильності виконання контрольних процедур. Аудитор має переконатися в такому:

- системи бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю

економічного суб'єкта є надійними, допомагають виявляння й запобігають появі суттєвих викривлень бухгалтерської звітності;

- засоби контролю працюють з однаковою ефективністю протягом усього періоду, що перевіряється.

Справа в тому, що системи бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю можуть бути, в принципі, надійними, але внаслідок певних причин давати збої в окремі періоди. До таких причин належать:

- тимчасова заміна постійного працівника бухгалтерії через його хвороби або відпустки менш досвідченим працівником;

- особливості роботи бухгалтерії економічного суб'єкта, пов'язані, наприклад, із сезонним збільшенням інтенсивності діяльності економічного суб'єкта (у ці періоди найбільш імовірно виникнення помилок);

- поява одиничних і випадкових помилок.

Переважає більшість чинників, що впливають на ризик засобів контролю, залежить від керівництва й головного бухгалтера. Саме ці особи відповідають за організацію та ефективне функціонування систем бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю. Для зменшення ризику засобів контролю слід внести зміни до системи бухгалтерського обліку, реорганізувати документообіг, провести кадрову й структурну реформацію.

Аудитор може впливати на ризик цього типу лише опосередковано й у довгостроковій перспективі. Під час перевірки він повинен описати і зафіксувати всі елементи зазначених систем, указати виявлені недоліки й неефективні елементи, оцінити ступінь ризику. На підставі зроблених досліджень та аналізу результатів аудитор має розробити й довести до виконавчого органу економічного суб'єкта відповідні рекомендації.

Таким чином, аудитор може впливати на рівень ризику засобів контролю, якщо економічний суб'єкт прийме й впровадить його рекомендації з питань вдосконалення систем бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю. Однак ці зміни не матимуть відношення до рівня ризику звітної періоду, а вплинуть тільки на результати наступних звітних періодів. Тому перед початком наступної аудиторської перевірки аудитор слід з'ясувати, чи прийняв клієнт до уваги рекомендації з цього питання.

На основі оцінювання внутрішньогосподарського ризику й ризику засобів контролю аудитор повинен визначити допустимий ризик невиявлення помилок, спланувати аудиторську перевірку з урахуванням його мінімізації, що є показником ефективності та якості роботи аудитора. Це той тип ризику, на величину якого аудитор може і повинен впливати.

Між ризиком невиявлення помилок і комбінацією внутрішньогосподарського ризику і ризику засобів контролю існує зворотний зв'язок. Якщо під час перевірки аудитор виявив високий рівень внутрішньогосподарського ризику і ризику засобів контролю, то він повинен знизити (наскільки це можливо) ризик невиявлення, тобто виконати свої обов'язки більш детально і ретельно, модифікувати аудиторські процедури, що застосовуються (змінюючи їхню кількість або

зміст), використати більше часу на перевірку. Якщо під час планування аудитор з'ясовує, що внутрішньогосподарський ризик і ризик засобів контролю досить низькі, то йому слід знизити реальні трудовитрати, застосувати менш трудомісткі методи отримання аудиторських доказів.

Види професійної відповідальності аудитора й форми вартісного вираження збитку, завданого клієнту, наведено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Оцінювання аудиторського ризику

Види відповідальності	Форми вартісного вираження
Відповідальність за некваліфіковане проведення аудиту	Покриття витрат на повторну перевірку
Відповідальність за негативні для клієнта наслідки виконання рекомендацій аудитора	Покриття сум завданого матеріального збитку у випадку подання позову
Відповідальність за несвоєчасне виконання звітів і штрафних санкцій	Відшкодування суми штрафу за роботи, що призвели до прострочення залишку
Відповідальність за стан бухгалтерського обліку й звітності у разі, коли аудитор сам веде облік замовника	Відшкодування суми завданого матеріального збитку відповідно до поданого позову адміністрацією клієнта й рішення суду
Відповідальність за збиток, завданий унаслідок несанкціонованого розголошення інформації	Відшкодування суми завданого замовникові матеріального збитку

Аудиторський ризик не слід ототожнювати із загальним ризиком аудиторської фірми, хоча він є складовою частиною останнього. Оскільки аудиторська фірма ризикує втратити репутацію через низьку якість проведення аудиторських перевірок, цей ризик має більш фатальні наслідки, які виявляються у втраті ділового престижу, клієнтів, а іноді й у припиненні діяльності, позбавленні ліцензії.

Кожна аудиторська фірма повинна розробити власну методику визначення аудиторського ризику, виходячи з максимально припустимого його розміру (1 – 5 % згідно із зарубіжною практикою).

Для підвищення загальної ефективності аудиторських перевірок необхідно дотримуватися таких правил:

- не слід виключати можливість невиявлення помилок, неякісних вихідних даних;
- не можна пропускати навіть другорядної інформації при впорядкуванні висновків про фінансову звітність;
- дотримуватися оптимального співвідношення між скороченням обсягу робіт і репрезентативним відбором досліджуваних матеріалів;

- визначити розмір і ціну неточності вибірок;
- робити цілеспрямований відбір документів у випадку наявності й припущення про помилки у звітності;
- урахувати, що девіації не піддаються прогнозуванню, а це, у свою чергу, призводить до системних помилок при виконанні арифметичних дій над цифрами даних первинного обліку й звітності.

Обсяг страхового захисту при страхуванні професійної відповідальності аудитора визначити досить складно, оскільки, тільки спостерігаючи за динамікою й розміром збитків протягом 5–15 років, можна прогнозувати його величину більш-менш точно.

У договорі страхування професійної відповідальності аудитора доцільно також установити розумну з огляду на фінанси франшизу, що підсилює власну відповідальність аудитора й виключає з покриття дрібні збитки, пов'язані, наприклад, з арифметичними помилками. Крім того, у випадках завдання невеликих збитків франшиза дає можливість уникнути витрат страховика на їх розслідування.

На цей час рівень франшизи у розмірі 10 % від ліміту відповідальності можна вважати прийнятним.

Оцінити розмір виплат досить складно. При цьому видатки страховика складаються з такого:

- виплати зі страхових випадків;
- резервування коштів для заявлених збитків;
- резервування коштів за подіями, які можуть стати причиною подання позову, але збитки за якими ще не визначено або не заявлено;
- видатки з розслідування обставин справи;
- адміністративно-управлінські видатки й ін.

На розмір тарифних ставок впливають такі фактори:

- кваліфікація аудитора;
- тривалість роботи фірми на ринку;
- кількість укладених договорів на проведення аудиту (за період, що передує року страхування, і їх можлива кількість за період страхування);
- річний оборот фірми за даними бухгалтерського обліку й звітності;
- випадки, що мали місце раніше, наявність поданих позовів до фірми;
- положення законодавства в частині відповідальності аудиторів.

У середньому розмір тарифних ставок за цим видом страхування може становити від 0,5 до 4 %.

Страхування професійної відповідальності аудиторів є особливо вигідним для інвесторів, які, вирішуючи питання про кредитування, зазвичай визначають стабільність і платоспроможність позичальника, виходячи з даних його фінансової звітності. Цю процедуру буде значно поширено при переході підприємств авіаційної промисловості від державної форми власності до приватної.

Запитання для самоконтролю

- 1.** Для чого потрібно проводити контроль фінансової діяльності підприємства?
- 2.** Які об'єкти містить система внутрішнього контролю підприємства?
- 3.** Чим визначається система внутрішнього контролю підприємства?
- 4.** У якому випадку власнику підприємства доцільно застосовувати систему контролінгу?
- 5.** Назвіть етапи проведення внутрішнього контролю фінансової діяльності підприємства.
- 6.** Яка роль аудиту у здійсненні внутрішнього контролю фінансової діяльності підприємства?
- 7.** Чим відрізняється внутрішній аудит від внутрішнього контролю на підприємстві?
- 8.** У чому полягає аудит фінансової звітності (мета і завдання)?
- 9.** Назвіть нормативні документи, які регулюють аудит фінансової звітності підприємства.
- 10.** Які основні етичні принципи аудитора?
- 11.** Які головні етапи проведення аудиту фінансової звітності підприємства?
- 12.** У чому полягає суть методики аудиту конкретного й абстрактного капіталу підприємства?
- 13.** Розкрийте головні принципи перевірки форми № 1 фінансової звітності підприємства.
- 14.** Назвіть об'єкти аудиту конкретного капіталу підприємства.
- 15.** Виділіть найпоширеніші види порушень, які можуть бути виявлені внаслідок проведення аудиту звіту про фінансовий стан підприємства.
- 16.** Назвіть основні завдання аудиту фінансових результатів і розподілу прибутку.
- 17.** Перелічіть основні етапи аудиту фінансових результатів.
- 18.** Назвіть види порушень, які можуть бути виявлені внаслідок проведення аудиту фінансових результатів і розподілу прибутку.
- 19.** Що таке аудиторський ризик?
- 20.** Яка методика розрахунку аудиторського ризику?
- 21.** Як можна знизити аудиторський ризик?
- 22.** Опишіть процедуру страхування професійної відповідальності аудитора.
- 23.** Як оцінити розмір страхового захисту при страхуванні професійної відповідальності аудитора?
- 24.** Назвіть складові видатків страховика.
- 25.** Які тарифні ставки при страхуванні професійної відповідальності аудитора?
- 26.** Для яких контрагентів підприємства є вигідним страхування професійної відповідальності аудиторів?

Розділ 4. ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В УПРАВЛІННІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИМ ПРОЦЕСОМ

4.1. Поняття інформаційних систем і технологій та їх класифікація

Управління будь-яким підприємством у сучасних умовах – це змінення стану системи, що приводить до досягнення поставленої мети. Система управління підприємством постійно взаємодіє із зовнішнім середовищем. Це відбувається за допомогою інформації, яка з потоками прямого зв'язку передає мету функціонування, команди керування від системи більш високого рівня до систем низького рівня, а з потоками зворотного зв'язку – всі дані, необхідні для регулювання інформаційного процесу.

Управлінська інформація обслуговує процеси виробництва, розподілу, обміну й споживання матеріальних благ. Найважливішою її складовою є економічна інформація, що відображає виробничо-фінансову діяльність економічних об'єктів за допомогою системи натуральних і вартісних показників. В усіх випадках при цьому використовуються кількісні величини, числові значення. Ця особливість економічної інформації визначає можливість широкого застосування для її оброблення обчислювальної техніки.

Сучасний рівень інформатизації суспільства передбачає використання новітніх технічних, технологічних, програмних засобів у різних інформаційних системах економічних об'єктів.

Автоматизована інформаційна система (AIC) являє собою сукупність інформації, економіко-математичних методів і моделей, технічних, програмних, технологічних засобів і спеціалістів, яку призначено для оброблення інформації і прийняття управлінських рішень.

Використання AIC сприяє підвищенню ефективності виробництва економічного об'єкта й забезпечує якість керування. Найбільша ефективність AIC досягається при оптимізації планів роботи підприємств, фірм і галузей, швидкому виробленні рішень, маневруванні матеріальними та фінансовими ресурсами.

Основні фактори, що визначають результати створення й функціонування AIC і процесів інформатизації:

- інтерпретація інформаційної діяльності як одного з видів бізнесу;
- активна участь людини (спеціаліста) в системі автоматизації оброблення інформації і прийняття рішень;
- наявність науково обґрунтованої програмно-технічної та технологічної платформ, що реалізуються на конкретному економічному об'єкті;
- створення й впровадження наукових і прикладних розробок в області інформатизації відповідно до вимог користувачів;

- формування умов організаційно-функціональної взаємодії і її математичне, модельне, системне й програмне забезпечення;
- постановка і вирішення конкретних практичних завдань з урахуванням заданих критеріїв ефективності.

Автоматизовані інформаційні системи першого покоління **DATA Processing System (DPS)**, або **системи оброблення даних (СОД)**, було створено у 60-х роках ХХ ст. Основною характеристикою таких систем є позадачний підхід, тобто необхідність окремої підготовки даних для кожного завдання зі створенням математичної моделі. Такі системи обмежувалися вирішенням деяких функціональних завдань, наприклад завдань бухгалтерського обліку. Протягом наступних років було здійснено поступовий перехід від локальних систем оброблення даних до систем, що охоплюють широке коло завдань.

Автоматизовані інформаційні системи другого покоління ґрунтуються на концепції банків і баз даних. Основною функцією таких систем є забезпечення керівництва інформацією. Типову управлінську інформаційну систему характеризують структурований потік інформації, інтеграція завдань оброблення даних, генерування запитів і звітів. Ці системи отримали назву **Management Information System (MIS)**, або інформаційних систем у менеджменті. У вітчизняній літературі для систем такого класу використовують термін “АСК-концепція баз даних”.

Автоматизовані інформаційні системи третього покоління – **Decision Support System (DSS)**, або **системи підтримки прийняття рішень (СППР)**, – це інтерактивні комп’ютерні системи, призначені для підтримки різних видів діяльності в разі прийняття рішень зі слабоструктурованих або неструктурованих проблем.

Інтерес до СППР як перспективної галузі використання обчислювальної техніки постійно зростає. У багатьох країнах розроблення і реалізація СППР перетворилися на сферу бізнесу, що швидко розвивається. СППР мають не тільки загальне інформаційне забезпечення, але й загальне математичне забезпечення – бази аналітичних моделей.

Серед автоматизованих інформаційних систем, які використовують у сфері економіки і бізнесу, найбільш поширеними є такі: інформаційні системи у менеджменті (ICM), котрі ще мають назву систем оброблення транзакцій (COT), та експертні системи (ЕС).

Будь-яка система керування використовує два види інформації: зовнішню і внутрішню.

Для зовнішньої інформації характерні наближеність, неточність і суперечливість. В основному вона стосується стану ринку і конкурентів, прогнозів відсоткових ставок і цін. За своєю суттю така інформація має ймовірний характер, і тому обробляти її стандартними програмними засобами складно. Це зумовило створення і широке використання експертних систем.

Внутрішня інформація виникає в самій системі керування і відображає у різні часові інтервали розвитку об'єкта керування його фінансово-господарський стан і директиви цін на випадок відхилень від установлених параметрів. Зазвичай ці дані вимірюють, і в управлінських документах фіксують точну інформацію.

Проміжне місце між економічними інформаційними системами ІСМ і ЕС посідають СППР і виконавчі АІС (ВАІС) як особлива форма СППР. Крім цього, існують багато різновидів гібридних АІС.

Автоматизовані інформаційні системи належать до класу складних систем, які містять багато різноманітних елементів, що взаємодіють між собою. Тому при створенні комп'ютерних інформаційних систем слід визначити їхню структуру.

Під **структурою автоматизованих інформаційних систем** розуміють характеристику внутрішнього стану системи з описом постійних зв'язків між її елементами. При цьому використовують кілька видів структур, які відрізняються типами елементів і зв'язків між ними (рис. 4.1).

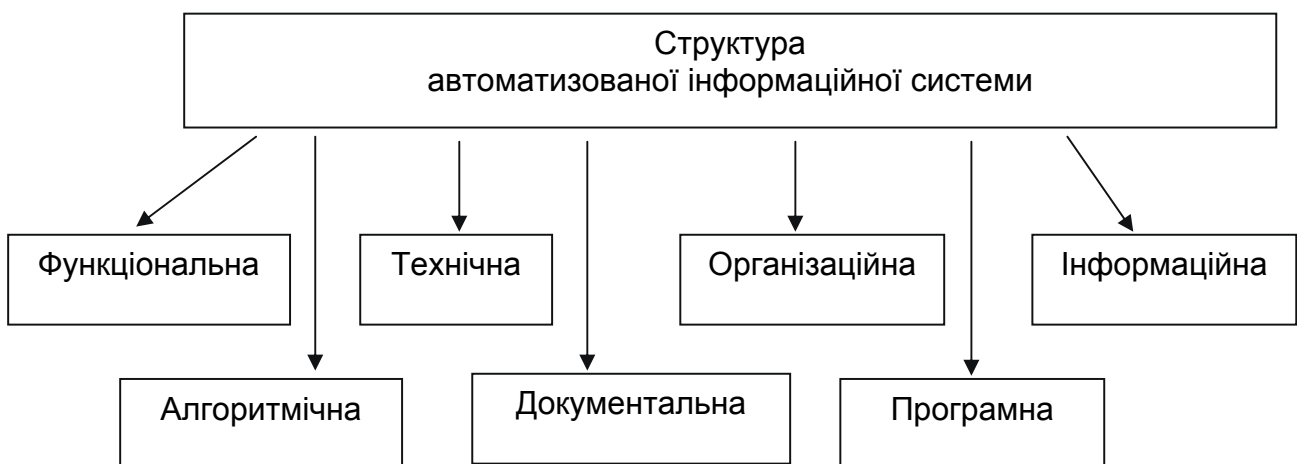


Рис. 4.1. Елементи загальної структури АІС

Функціональна структура – це структура, елементами якої є підсистеми, а зв'язки між елементами становлять потоки інформації.

Технічна структура – це структура, елементами якої є обладнання комплексу технічних засобів, а зв'язки між елементами відображають інформаційний обмін.

Під організаційною розуміють структуру, елементами якої є колективи людей і окремі виконавці, а зв'язки між елементами – взаємодії, субпідрядності.

Документальна структура – це структура, елементами якої є неподільні складові й документи, а зв'язки між елементами – взаємодія та ступінь вихідності інформації.

Алгоритмічна структура являє собою структуру, в якій елементами є

алгоритми вирішення певних завдань, а зв'язки між ними реалізуються за допомогою інформаційних масивів.

У програмній структурі зв'язки між елементами також реалізуються у вигляді інформаційних масивів, а елементами структури є програмні модулі.

Інформаційна структура – це структура, елементами якої є форми існування й подання інформації в інформаційній системі, а зв'язки між ними – операції перетворення інформації на систему.

Отже, автоматизована інформаційна система складається з підсистем, які мають певні взаємозв'язки одна з одною. Велика кількість цих відношень разом з елементами утворюють структуру системи. Ознаки структуризації системи, тобто декомпозиції на складові частини, задають спеціалісти відповідно до поставлених завдань. Загальним поділом на підсистеми автоматизованої інформаційної системи є виділення забезпечувальної та функціональної частин.

Функціональна частина АІС – це сукупність завдань, методик, методів і способів виконання конкретних завдань, відображених в інформаційних і математичних моделях, стандартах, нормах.

Забезпечувальна частина АІС складається з технічного, програмного, організаційного, правового, ергономічного й інших видів забезпечення. Вона формується внаслідок систематизації первинних даних, якими є конкретні фінансово-господарські факти, стан або процеси, що мають власний матеріальний носій (бухгалтерські паперові, електронні документи тощо).

Технічні засоби є основою побудови ЕІС. Потужність цих засобів значною мірою визначає склад завдань керування. До технічних засобів ІС належать засоби передачі, накопичення й оброблення інформації.

Інформаційні технології (ІТ) визначають методи і засоби збору, реєстрації, передачі інформації в інформаційних системах. Інформаційні технології відповідають на запитання “як, за допомогою чого?”.

У цілому інформаційні технології можна класифікувати за такими ознаками:

- *за способом використання засобів обчислювальної техніки під час оброблення інформації* – ІТ у централізованих і децентралізованих АІС;
- *за способом реалізації в АІС* – традиційні, нові й високі ІТ;
- *за рівнем охоплення завдань керування* – ІТ електронного оброблення даних, автоматизації функцій керування, підтримки прийняття рішень, електронного офісу, експертної підтримки;
- *за типом інтерфейсу користувача* – пакетні, діалогові й мережні ІТ;
- *за способом побудови мережі* – локальні, глобальні, багаторівневі;
- *за класом технологічних операцій* – робота з текстовим редактором, табличними процесорами, системами керування базами

даних (СКБД), географічними об'єктами, мультимедійні й гіпертекстові системи;

- за моделями обчислювального процесу – хост-орієнтовані, технології на основі моделі процесу з розподіленими ресурсами, технології “клієнт – сервер”;

- за сферою застосування – ІТ бухгалтерського обліку, аудиту, банківської діяльності, податкової діяльності, страхової діяльності.

Оскільки інформаційні технології – це поєднання процедур, що реалізують функції збору, накопичення, зберігання, оброблення і передачі даних із застосуванням технічних засобів, вони пов'язані з технічним і програмним середовищами, в яких їх реалізовано.

Сучасні концепції створення автоматизованих інформаційних систем ґрунтуються на трьох підходах:

- об'єктно-орієнтована технологія;
- case-технологія;
- технологія, основана на знаннях (інтелектуальна технологія).

При використанні **об'єктно-орієнтованої технології** основне питання полягає у визначенні об'єктів або класів об'єктів, що є важливими для проектованої системи. При цьому ідентифікація об'єктів здійснюється за допомогою аналізу характеристик галузі, що включає розпізнавання необхідних матеріальних об'єктів, а також каталогізацію всіх функцій, що стосуються вирішуваного завдання, взаємодії елементів системи, важливі події, технічні умови тощо. Установлюються також співвідношення (взаємозв'язки) між цими класами. Кожний клас є вмістилищем, до складу якого входять дані й команди для дій над цими даними.

На сьогодні об'єктно-орієнтована технологія є достатньо обґрунтованим підходом до створення програмних продуктів. Основними компонентами системи, побудованої за об'єктно-орієнтованої технологією, є такі:

- об'єктно-орієнтований аналіз;
- об'єктно-орієнтоване проектування;
- об'єктно-орієнтоване програмування.

Ця технологія стала основою для розвитку інженерних інформаційних систем на основі case-технологій.

Case-технологія (Computer Aided Software System Engineering) являє собою сукупність технологічних та інструментальних засобів, що дають змогу максимально систематизувати й автоматизувати всі етапи створення програмного забезпечення інформаційних систем та інших комерційних програмних продуктів.

Програмне забезпечення на основі case-технології в процесі його розроблення й експлуатації проходить стадії, кожна з яких має бути автоматизованою: створення макету, проектування специфікації, контроль проекту, генерація кодів, системне тестування, супровід.

Технологія, що базується на знаннях, передбачає впровадження в інформаційні системи та відповідні прикладні програми елементів штучного інтелекту, зокрема баз знань і правил та виведення для оброблення якісної інформації і природної мови для створення інтерфейсу користувача.

Автоматизовані інформаційні системи, які містять елементи штучного інтелекту, ще називають **інтелектуальними інформаційними системами**. До систем, які повністю базуються на знаннях і правилах маніпулювання з ними, належать **експертні системи**.

Сьогодні створено такі новітні інформаційні технології, як технології OLAP, сховища даних, програмні агенти, які застосовують самостійно або як компоненти інших інформаційних систем.

Технологія OLAP (On-Line Analogical Processing) – це не окремі конкретні програмні продукти, а технологія багатовимірного аналізу даних.

Усі системи, створені на основі технології OLAP, ґрунтуються на двох основних принципах:

- усі дані, необхідні для прийняття рішень, мають бути попередньо агреговані на всіх відповідних рівнях і організовані так, щоб забезпечити максимально швидкий доступ до них;
- мова маніпулювання даними базується на бізнес-поняттях.

Розрізняють два типи аналітичного оброблення даних у цих системах: MOLAP і ROLAP.

Технологія MOLAP (Multimensional OLAP) являє собою багатовимірну OLAP-структуру, яка реалізується як окрема база даних нереляційної структури, що забезпечує багатовимірне зберігання, оброблення й подання даних. Така структура забезпечує максимально ефективний доступ до даних, але потребує значних ресурсів пам'яті.

Технологія ROLAP (Relational OLAP) – це багатовимірна структура, яка реалізується реляційними таблицями. Інтерфейс користувача оснований на звичайній реляційній СКБД. Ця структура забезпечує зберігання великих обсягів інформації, проте є менш продуктивною за ефективністю OLAP-операцій.

Недоліки основних типів OLAP-технологій зумовили появу нового класу аналітичних інструментів – **HOLAP-технології (Hybrid OLAP)**, яка полягає в оперативному аналітичному обробленні даних із реалізацією обох підходів – з доступом як до даних багатовимірних баз даних, так і до даних реляційного типу.

Сховище даних (Data Warehouse) як особлива форма організації бази даних призначено для зберігання в узгодженому вигляді інформації, яка надходить з різних оперативних систем і зовнішніх джерел. В останні часи такі бази даних набувають усе більшого поширення у інформаційних системах, особливо у СППР. Відмінність сховища даних від звичайної реляційної бази даних полягає у різному їх проектуванні.

Для звичайних баз даних процес їх створення відбувається за такими етапами:

- вивчення предметної сфери;
- побудова інформаційної моделі;
- розроблення на основі інформаційної моделі проекту бази даних;
- створення бази даних.

Етапи створення сховищ даних інші, а саме:

- визначення інформаційних потреб користувачів стосовно даних, які накопичуються в базах даних операційних систем – систем оброблення транзакцій, що є джерелами оперативних даних;
- вивчення локальних баз даних;
- виокремлення для кожної бази даних їхньої підмножини, яка є необхідною для завантаження у сховище даних;
- інтегрування локальних підмножин даних і розроблення загальної узгодженої схеми сховища.

Існують також специфічні автономні програми – **програмні агенти**, які виконують певні завдання з моніторингу комп'ютерних систем і збору інформації у мережах в автоматичному режимі. Сучасні програмні агенти можуть не тільки здійснювати спостереження і виконувати обчислення, але й вирішувати завдання керування мережами. Так, інтелектуальні агенти здатні автоматизувати численні операції керування мережами, наприклад, вибір оптимального графіка, контроль за завантаженням, поновлення даних при порушеннях під час обміну.

Перспективними напрямками розвитку економічних інформаційних системах є мережні й інтегровані технології оброблення даних.

Мережна технологія оброблення даних основана на організації багаторівневих автоматизованих робочих місць, установлених у різних підрозділах підприємства, а також на організації інформаційного зв'язку між ними.

Автоматизоване робоче місце (АРМ) – це професійно орієнтований програмно-апаратний комплекс, що забезпечує вирішення завдань користувача безпосередньо на його робочому місці.

Мережна технологія базується на використанні єдиного банку даних і застосуванні різного технологічного устаткування, інтегрованого в єдиний комплекс: сервер, робочі станції і комплектувальне обладнання.

Основним режимом мережної технології є **“клієнт – сервер”**, що дає можливість організувати доступ користувачів АРМ до єдиної бази даних, розташованої на сервері. Кожна робоча станція має доступ до певних масивів даних. У розроблених програмних продуктах повноваження і права доступу регламентуються по-різному. Робота локальної мережі повинна забезпечувати загальне функціонування інформаційної бази, доступної всім користувачам мережі.

Складність спільної роботи полягає в різноманітності інформаційних потоків і взаємозв'язків. Господарські операції, зареєстровані на одній

ділянці, повинні використовуватися в розрахунках на іншій ділянці. На кожній ділянці є своя специфічна база даних, відомості з яких використовуються на інших АРМ.

Технологія інтегрованого оброблення даних передбачає організацію складної багаторівневої локальної обчислювальної мережі підприємства й установа автоматизованих робочих місць у різних підрозділах зі складним мережним обміном інформацією. Система відрізняється великою складністю й високою ціною. Спільна робота АРМ у складі мережі формує загальну розподілену базу даних обліку підприємства. При цьому основним принципом роботи з інформацією є одноразове введення даних для всіх ділянок на підприємстві.

Для організації такої роботи з інформацією до програмного забезпечення ставляться такі вимоги:

- використання сучасних потужних мережних операційних систем;
- організація інтерфейсу на базі професійних СКБД, що підтримує механізм транзакцій;
- програмна й інформаційна сумісність окремих програмних модулів;
- однаковість формування бухгалтерських проводок усіх підсистем.

Якщо підприємство є клієнтом комерційного банку, то керування його рахунками може здійснюватися з використанням системи, реалізованої на основі технології “клієнт – банк”.

У технології “клієнт – банк” обслуговування клієнтів банку безпосередньо на АРМ працівника підприємства реалізується на основі “безпаперового” методу роботи з банком. Система автоматизує здійснення платежів, банківських операцій і обмін інформацією. Вона виключає з технологічного ланцюга передачу паперового документа з рук клієнта до рук операціоніста банку й переведення його в електронну форму. Супутні операції ідентифікації й аутентифікації документів виконуються автоматично.

Система “клієнт – банк” втілює в собі сучасні методи і засоби технологій на основі баз даних і телекомунікацій і має такі технологічні особливості:

- підтримка гнучких інтерфейсів інформаційного обміну з іншими апаратно-програмними системами банку і підприємств-клієнтів;
- використання спеціалізованих мовних і програмних засобів генерації структур і форм реалізації організаційних і технічних засобів, що забезпечують юридичну коректність використання електронних документів для проведення платежів.

Розрахунки в цій системі здійснюються шляхом передачі клієнтом банку електронних платіжних документів з наступною передачею банком клієнту повідомлення про їх приймання. Документи завіряються електронним підписом. За формою вони автентичні фінансовим платіжним документам, затвердженим нормативними актами. Для цілей

бухгалтерського обліку й внутрішнього аудиту в системі можуть створюватися паперові копії документів.

З огляду на функціональність система на основі технології “клієнт – банк” являє собою глобальну мережу з централізованим керуванням і фіксованим розподілом завдань. Доступ до інформації в цій системі є можливим тільки засобами самої системи, оскільки дані зберігаються у зашифрованому вигляді.

4.2. Комп'ютерні системи бухгалтерського обліку

У широкому розумінні форма бухгалтерського обліку – це сукупність облікових реєстрів, які використовують у певній послідовності й певній взаємодії для ведення обліку із застосуванням принципу подвійного запису.

Протягом багатьох років головними ознаками форми бухгалтерського обліку вважалися зовнішній вигляд реєстрів та їх побудова. Проте в умовах застосування комп'ютерної техніки змінилося традиційне розуміння самого поняття “реєстр бухгалтерського обліку”.

При паперових формах бухгалтерського обліку система відображення даних у реєстрах бухгалтерського обліку об'єднана з системою їх узагальнення і повністю залежить від неї. Якщо при некомп'ютеризованому обробленні бухгалтерських даних під реєстром бухгалтерського обліку розуміють засіб, призначений для фіксації, накопичення, систематизації, узагальнення й відображення облікової інформації, то в умовах використання комп'ютерної техніки для бухгалтерського обліку відображення облікової інформації, тобто надання систематизованих облікових даних у зручному для користувача вигляді, є самостійним процесом, не пов'язаним зі стадіями накопичення, узагальнення й систематизації інформації.

Таким чином, накопичення, систематизація й узагальнення облікової інформації в умовах застосування сучасної обчислювальної техніки здійснюються в автоматичному режимі.

Первинна бухгалтерська інформація накопичується в базі даних комп'ютерної системи, потім узагальнюється і систематизується в окремих комірках у пам'яті комп'ютера, які являють собою ідеальні з огляду на теорію бухгалтерського обліку носії ознак групування інформації.

Отже, при комп'ютеризованій формі обліку будь-який матеріальний носій даних обліку теоретично можна розглядати як бухгалтерський реєстр, тому будь-які електронні носії, за допомогою яких накопичується облікова інформація, можна вважати **комп'ютеризованою формою облікових реєстрів**.

Електронний обліковий реєстр складається з трьох складових частин:

- комп'ютерна база даних з певною структурою, призначеною для накопичення й збереження облікової інформації на технічних носіях;

- змінні величини, які тимчасово створюються у пам'яті комп'ютера для систематизації й узагальнення облікових даних, – бухгалтерські рахунки;
- вихідні звіти, призначені для відображення згрупованої й систематизованої облікової інформації (рис. 4.2).



Рис. 4.2. Структура електронного облікового реєстра

Зв'язки між реєстрами мають велике значення. При паперових формах бухгалтерського обліку вони не є головними, як при застосуванні комп'ютерів. Наприклад, може бути багато зв'язків облікових реєстрів з документами, взаємозв'язків хронологічного й систематичного запису, аналітичного і синтетичного обліку, облікових записів залежно від видів технологічного процесу оброблення облікової інформації. Відмінність однієї форми від іншої визначається не тільки зовнішнім виглядом облікових реєстрів і їх взаємозв'язком, але й системою записів, що в них здійснюються.

Технологічний процес оброблення облікової інформації на різних підприємствах неоднаковий. Практика доводить, що цей процес залежить від багатьох факторів, а саме від складу технічних засобів, кваліфікації і структури бухгалтерського апарату, технології виробництва та ін. Крім того, він постійно удосконалюється, змінюються алгоритми оброблення

первинних даних, а отже, і спосіб одержання підсумкової інформації. Таким чином, єдиної форми комп'ютеризованого обліку для будь-якого підприємства бути не може.

Автоматизовані форми обліку можуть бути різними, що залежить від змін в обліковому процесі внаслідок застосування відповідної техніки.

В автоматизованих інформаційних системах встановлюється порядок накопичення, оброблення, узагальнення, контролю інформації і формування звітних показників залежно від алгоритмів оброблення первинної інформації. **Комп'ютерні форми обліку** реалізуються за допомогою програмних алгоритмів, які формують як зовнішній вигляд реєстрів, так і послідовність облікових записів.

Особливість комп'ютерних форм бухгалтерського обліку полягає в тому, що вони не існують без конкретної комп'ютерної програми.

Комп'ютерні форми обліку дають можливість ефективно задовольнити вимоги поділу облікової праці, аналітичності й оперативності.

Вимоги здійснення поділу праці виконуються завдяки тому, що сучасні програмно-апаратні комп'ютерні системи ґрунтуються на принципах розподіленого оброблення даних. Завдяки програмно реалізованому механізму, який дає змогу працювати з однією базою даних декільком користувачам, виникла можливість одночасно працювати з одним обліковим реєстром не одному, а декільком бухгалтерам.

Виконання вимог аналітичності полягає у підвищенні ефективності здійснення аналітичного обліку. Якщо при використанні паперових форм обліку збільшення рівнів деталізації аналітичного обліку і переліку об'єктів аналітики призводить до необхідності застосування великої кількості облікових працівників, то при наявності обчислювальної техніки є можливість ведення аналітичного обліку з будь-яким рівнем деталізації і широкою номенклатурою аналітичних об'єктів.

Вимоги оперативності одержання результативних даних у процесі застосування комп'ютерів виконуються автоматично. Якщо при паперових формах обліку операції накопичення даних в облікових реєстрах, обчислення підсумків і перенесення даних з реєстра в реєстр потребують великих витрат праці й завжди пов'язані з помилками, то при застосуванні комп'ютерної техніки ці операції виконуються автоматично.

Комп'ютерні системи бухгалтерського обліку (КСБО) поділяють на три класи:

- таблично-перфокарткові;
- таблично-автоматизовані;
- системи на основі баз даних і комп'ютерних мереж.

Спочатку було створено таблично-перфокарткові системи бухгалтерського обліку для підприємств, що використовували перфораційні машини. Ці системи передбачали перенесення даних з кожного документа на машинний носій – перфокарту. За кожною ділянкою обліку (виробничі запаси, оплата праці, готова продукція та ін.)

формувалися масиви перфокарт. Таким чином, вперше було здійснено спробу автоматизувати всі форми облікового процесу, а також використати разом два види інформації: змінну (разову) і постійну (нормативно-довідкову).

Далі стали використовувати великі комп'ютери і багатотермінальні обчислювальні системи, що сприяло створенню таблично-автоматизованих систем бухгалтерського обліку. За цією формою первинні дані крім паперових носіїв одразу фіксувалися на машинних носіях, що давало можливість автоматизувати збір первинної інформації. На машинних носіях зберігалась також поточна, нормативно-довідкова і вхідна інформація. Нормативно-довідкова інформація багаторазово використовувалася і заносилася до спеціальної бази даних. Залежно від використання технічних засобів і носіїв інформації розрізняли два способи ведення облікової інформації: безпосередній і з використанням периферійної техніки.

Одним з найважливіших принципів цього етапу розвитку комп'ютерних систем обліку стало використання режиму запиту з метою одержання звітів за необхідними показниками. Для цього бухгалтер заповнював стандартний документ, у якому вказував вид запиту, після чого комп'ютер надавав необхідну інформацію.

Сьогодні застосування персональних комп'ютерів і мереж має універсальний характер відповідно до загальних методологічних підходів до організації бухгалтерського обліку на підприємствах і дає можливість використовувати програми з урахуванням специфіки діяльності конкретного підприємства та пропозицій замовника.

Виконання завдань автоматизованого бухгалтерського обліку потребує наявності інформаційного, технічного і програмного забезпечення КСБО.

Інформаційні забезпечення КСБО призначено для відображення інформації про стан керованого об'єкта й прийняття управлінських рішень.

Структура інформаційного забезпечення КСБО:

- система показників бухгалтерського обліку;
- система класифікації і кодування документації;
- потоки інформації – різні варіанти організації документообігу;
- інформаційні файли, бази даних, бази знань.

Особливостями інформаційного забезпечення є великі обсяги різноманітних первинних документів і широке застосування нормативно-довідкової бази.

Технічне забезпечення КСБО – це комплекс взаємопов'язаних технічних засобів, призначених для автоматизованого збору, накопичення, оброблення, обліку й відображення облікової інформації.

При проектуванні технічне забезпечення розглядають як систему, що має певну архітектуру. Зазвичай конфігурація мережі сучасного підприємства повторює його організаційну структуру.

Архітектура мережі підприємства повинна відповідати таким вимогам:

- відкритість (можливість підімкнення нових ПЕОМ);
- надійність;
- динамічність (час відгуку на запит);
- наявність інтерфейсу (надання зручностей);
- автономність (можливість незалежної роботи мереж різного рівня);
- наявність ресурсів і комунікацій (забезпечення чіткої взаємодії користувачів).

Програмне забезпечення КСБО містить безліч різноманітних програм, необхідних для загальної організації роботи ПЕОМ і обчислювальних мереж (операційні системи, утиліти, операційні оболонки, антивірусні програми, архіватори), а також прикладних програм для вирішення конкретних завдань бухгалтера на його робочому місці.

Крім системних програм виділяють такі види програмного забезпечення:

- **текстові редактори**, необхідні для підготовки різноманітних текстових документів, розроблення шаблонів бланків бухгалтерських форм;

- **табличні процесори**, які дають можливість створювати розрахункові таблиці, не передбачені бухгалтерськими програмами (широкі можливості з введення формул розрахунку, використання математичних, статистичних, фінансових функцій, графічної ілюстрації розрахункових даних у вигляді графіків і діаграм роблять цей клас програмного забезпечення зручним додатковим засобом роботи бухгалтера);

- **системи керування базами даних**, необхідні для створення, поповнення, збереження бухгалтерських даних, а також здійснення швидкого пошуку інформації і створення звітів потрібної форми;

- **довідково-правові системи**, які зберігають нормативні акти, закони, постанови керівних органів, що постійно оновлюються;

- **спеціалізовані пакети бухгалтерського обліку**.

Технологічний процес оброблення даних при комп'ютерній формі обліку поділяють на три фази.

Початковою фазою облікового процесу є збір і реєстрація первинних даних для оброблення на комп'ютері. При введенні інформації у КСБО користувач складає облікові фрази, за якими формується єдиний електронний обліковий реєстр – журнал господарських операцій, хоча велика частина програм для комп'ютеризації бухгалтерського обліку дає можливість проводити перегляд інформації й у вигляді журналів-ордерів, відомостей та ін.

На другій фазі відбувається формування масивів облікових даних на електронних носіях: журналу господарських операцій, структури синтетичних і аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів,

постійної інформації. Одночасно здійснюють контроль процесу, оброблення інформації, записаної у масивах облікових даних.

Третя фаза процесу полягає в одержанні результатів за звітний період за запитом користувача або у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок про бухгалтерські рахунки з відображенням на екрані дисплея потрібної інформації.

Сучасна комп'ютерна форма бухгалтерського обліку базується на засобах обчислювальної й комунікаційної техніки. Практичне її застосування залежить від набору технічних засобів і вибору організаційних форм їх використання, що передбачають такі можливі варіанти:

- надання кожному бухгалтеру персонального комп'ютера;
- використання одного центрального комп'ютера (сервера) і терміналів (або мережних комп'ютерів) для введення даних;
- об'єднання персональних комп'ютерів у мережу для забезпечення обміну даними між різними ділянками бухгалтерського обліку;
- об'єднання персональних комп'ютерів у мережу з одним або більше потужними комп'ютерами (серверами).

В останньому випадку бухгалтер працює на спеціалізованому АРМ.

Отже, якщо на підприємстві використовують персональні комп'ютери, не з'єднані мережею, то замість одного журналу ведуть кілька журналів. При цьому інформаційні масиви мають локальний характер (формуються за ділянками облікової роботи), а наприкінці звітного періоду об'єднуються за певними принципами.

У випадку коли на підприємстві використовують центральний комп'ютер з терміналами (мережними комп'ютерами), то ведуть загальний журнал. При цьому інформаційний масив представлений єдиною базою даних.

Якщо створено комп'ютерну мережу, то наявність єдиного журналу не є обов'язковою вимогою. У цьому випадку необхідна координація набору локальних інформаційних масивів. Винятком може бути виділення одного з робочих комп'ютерів для використання його як сервера.

Якщо на підприємстві застосовують мережу АРМ з виділеними серверами, то залежно від конкретних умов можливим є використання як єдиного журналу, так і набору журналів, однак у будь-якому випадку доцільно мати єдину базу даних.

Принципи побудови комп'ютерних систем бухгалтерського обліку:

- основою комп'ютерної форми обліку є електронний обліковий реєстр;
- проведення документування господарських операцій на основі бездокументного збору первинних даних за допомогою периферійних пристроїв і засобами комунікації дистанційних каналів у комп'ютерах;

- отримання інформації, що відображає відхилення за значеннями господарських операцій, наприклад відхилення від установлених нормативів або планових показників, в автоматичному режимі за запитом;
- здійснення інтегрованого оброблення облікових даних з необхідним рівнем деталізації й оперативності на основі вхідних первинних даних, однократно зафіксованих на електронних носіях інформації (використання єдиної інформаційної бази даних, що накопичує необхідну для системи обліку інформацію);
- одноразове введення даних до комп'ютерної системи обліку;
- ведення одного журналу хронологічного запису з багатьма реєстрами систематичного запису, тобто формування єдиного електронного облікового реєстру – журналу господарських операцій – за наявності можливості доступу до іншої облікової інформації у вигляді журналів-ордерів, оборотних відомостей та ін. ;
- ведення одного синтетичного рахунка у поєднанні з багатьма аналітичними рахунками;
- можливість виведення звітної інформації тільки у певний термін, а робочої інформації (довідки, звіти для керівників) – у будь-який момент за запитом шляхом вибірки з журналу операцій за певним алгоритмом.

Технологічний процес і організаційну структуру обліку при комп'ютерній формі бухгалтерського обліку подано на рис. 4.3.

У процесі реалізації технологічного процесу оброблення первинних документів сучасні КСБО пропонують два варіанти введення даних:

- на екран виводиться точна копія первинного документа (його екранна форма) для заповнення;
- на екрані з'являється стандартний макет, що використовується для введення різних первинних документів з однаковим складом реквізитів.

Таким чином, при комп'ютерній формі бухгалтерського обліку важливого значення набуває саме програмне забезпечення (набір алгоритмів), оскільки порядок введення, засоби і послідовність оброблення облікових даних за допомогою комп'ютерів, формування зведених облікових показників цілком залежать від програми, що використовується.

Характерні ознаки комп'ютерних систем бухгалтерського обліку:

- комп'ютер з допоміжного засобу стає визначальним фактором організації роботи бухгалтера;
- комп'ютеризація охоплює всі без винятку етапи оброблення облікової інформації – збір первинної інформації, накопичення й оброблення даних, формування звітності;
- оперативність обліку забезпечується як у напрямку передачі облікової інформації, так і щодо оброблення облікових даних;
- з'являється можливість моделювання на основі облікових даних у процесі аналізу господарських операцій.

Використання обчислювальної техніки привело до появи якісно нових тенденцій у побудові структури облікового апарату на підприємствах. Першою характерною відмінністю стало використання АРМ бухгалтера.

Якщо при побудові структури облікового апарату при некомп'ютеризованій формі оброблення облікової інформації його базовим елементом був окремий обліковий працівник, то при застосуванні обчислювальної техніки беруть до уваги не тільки обов'язки і кваліфікацію облікового працівника, але й характеристику АРМ бухгалтера, на якому він працює.



Рис. 4.3. Комп'ютерна система бухгалтерського обліку

АРМ класифікують за такими критеріями:

1) *за функціональним напрямком:*

- АРМ вищих керівників, у тому числі головного бухгалтера, а також керівників середнього і нижнього рівнів керування;
- АРМ фахівців (бухгалтера, економіста, системного інженера);
- АРМ технічних виконавців (секретаря, касира, продавця);

2) *за рівнем керування:*

- АРМ керівників вищої ланки керування;
- АРМ керівників середньої ланки керування;
- АРМ керівників нижньої ланки керування;

3) *за формою організації праці на АРМ:*

- групові;
- індивідуальні.

Створення АРМ бухгалтера базується на принципах персоніфікації обчислень і самонавчання облікових працівників, комп'ютеризації основних облікових функцій, безпаперової технології ведення бухгалтерського обліку, раціональному об'єднанні розподіленої, децентралізованої й централізованої систем оброблення облікової інформації.

АРМ бухгалтера обладнують обчислювальною технікою (персональним комп'ютером) та інструментальними засобами, що забезпечують автоматизацію більшої частини операцій, що він виконує.

Типовий склад технічного обладнання АРМ бухгалтера:

- ЕОМ з мікропроцесорами, зовнішньою, оперативною і кеш-пам'яттю і шинами для взаємного ув'язування пристроїв;
- пристрої введення і виведення, що містять клавіатуру, мишу;
- додаткові периферійні пристрої.

До інструментальних засобів АРМ належать усі види забезпечення. Бухгалтер має у своєму розпорядженні необхідну документацію, програмні засоби, інформаційні масиви, що становлять елементи забезпечення робочого місця.

При створенні АРМ бухгалтера слід урахувати, що при введенні даних, формуванні первинних документів, візуальному контролю вхідних даних, складанні форм підсумкових документів, які здійснюються на робочому місці за допомогою персонального комп'ютера, бере участь велика кількість працівників (бухгалтерів, операторів, секретарів, комірників, керівників та інших фахівців з оброблення облікової інформації).

Функції бухгалтерів на АРМ:

- оброблення локальної інформації у відносно невеликій інформаційній базі;
- заповнення первинних документів й оформлення на комп'ютері, якщо інформація не надішла у вигляді готових первинних документів;

- відображення інформації з документів в облікових реєстрах шляхом введення їхніх реквізитів і формування проводок;
- оброблення облікової інформації, яка строго регламентується інструктивними матеріалами і технологією роботи з нею у комп'ютерній системі.

Інша особливість застосування обчислювальної техніки полягає у трансформації форм побудови облікового апарату на підприємствах.

Широке використання комп'ютерної техніки спочатку зумовило централізоване оброблення облікової інформації, оскільки всі обчислювальні пристрої знаходилися в одному відділі підприємства. Однак висока ціна комп'ютерів, складність їх експлуатації й обслуговування спричинили необхідність створення великих централізованих обчислювальних центрів зі спеціальним штатом операторів і програмістів, які потребували максимального ступеня централізації обліку. На цьому етапі навіть на великих промислових підприємствах, де збереглися цехові бухгалтерії, децентралізація обліку втратила свої звичайні форми, оскільки цехові бухгалтерії одержували готові звіти від обчислювального центру. Функції цехових бухгалтерій зводилися лише до контролю правильності оформлення первинних документів і отриманих звітних даних.

Переваги централізованого підходу до створення КСБО:

- уніфікація системи кодування інформації в масштабі підприємства сприяє підвищенню ефективності його керування;
- під час оброблення великих масивів даних для вирішення складних завдань у єдиному обчислювальному центрі ці завдання сортирують і вирішують у порядку їх важливості для роботи всього підприємства;
- використання єдиного обчислювального центру знижує витрати підприємства на створення КСБО;
- створення централізованої бази даних сприяє зниженню вартості оброблення інформації;
- централізована система оброблення даних кваліфікованими спеціалістами дає можливість знизити витрати на навчання персоналу.

Недоліки централізованого підходу до створення КСБО:

- відрив процесу оброблення облікової інформації від місця здійснення операцій;
- збільшення тривалості документообігу;
- підвищення витрат на переміщення носіїв інформації до місця їх оброблення.

З розвитком можливостей обчислювальної техніки та її здешевленням, створенням АРМ бухгалтерів виникла можливість децентралізувати облік, оскільки тепер оброблення первинної облікової інформації і формування кінцевої інформації відбуваються безпосередньо на робочих місцях облікових працівників.

Переваги децентралізованого підходу до створення КСБО:

- збільшення зацікавленості управлінського і облікового персоналу у підвищенні рівня достовірності вхідної інформації завдяки обробленню даних обліку безпосередньо на місцях їх виникнення;
- врахування інтересів окремих підрозділів підприємства й вирішення швидкооблікових завдань, необхідних цим підрозділам;
- підвищення стійкості системи обліку в цілому, оскільки вихід з ладу локального обладнання не впливає на роботу інших частин системи.

Недоліки децентралізованого підходу до створення КСБО:

- ускладнення поділу праці між обліковими працівниками;
- збільшення штату і витрат на його утримання;
- несвоєчасне отримання звітності;
- зниження ефективності внутрішнього контролю.

Вивчення й узагальнення вітчизняного і світового досвіду обліку, що здійснюється на підприємствах в умовах комп'ютеризації, дають можливість визначити основну тенденцію в централізації й децентралізації виконання облікових функцій. Вона полягає у накопиченні й централізованому обробленні облікових даних у єдиному центрі, децентралізованому введенні первинної інформації в базу даних і загальному використанні підсумкових облікових показників.

Таким чином, сучасні КСБО поєднують в собі переваги централізованого й децентралізованого оброблення даних. Використання локальних обчислювальних мереж дає можливість застосовувати в автоматизованій інформаційній системі такі методи агрегації і дисагрегації облікової інформації, що приводять до встановлення оптимального співвідношення централізації й децентралізації.

В умовах використання некомп'ютеризованих засобів оброблення облікової інформації найбільш ефективним принципом побудови структури облікового апарату є централізація, оскільки дає можливість здійснювати ефективний контроль і поділ праці за функціональною ознакою. При цьому керівники підрозділів підприємства не можуть повною мірою використовувати дані поточного обліку для оперативного керування.

У цілому **побудова структури бухгалтерії** базується на сукупності таких принципів:

- визначення для кожного структурного підрозділу однієї основної функції;
- підпорядкування одному керівнику не більше п'яти-восьми бухгалтерів;
- розподіл обов'язків відповідно до індивідуальних можливостей виконавців;
- децентралізація оперативної відповідальності за об'єктами обліку й контролю.

Стосовно структури бухгалтерії виділяють три групи підприємств, на яких працює:

- один-два бухгалтери;

- три-вісім бухгалтерів;
- більше восьми бухгалтерів.

При кількості бухгалтерів від трьох до восьми головний бухгалтер виконує функції контролю введення даних.

Якщо бухгалтерів більше восьми, то бухгалтерію слід поділити на відділи.

Підрозділами бухгалтерії можуть бути відділи контролю первинної інформації, автоматизованого оброблення й збереження даних, формування вихідних документів, документального контролю, інвентаризації, бухгалтерського архіву.

На підприємстві необхідно обов'язково створити інформаційне й контрольне спеціалізовані підрозділи, а також відділ введення даних (рис. 4.4).

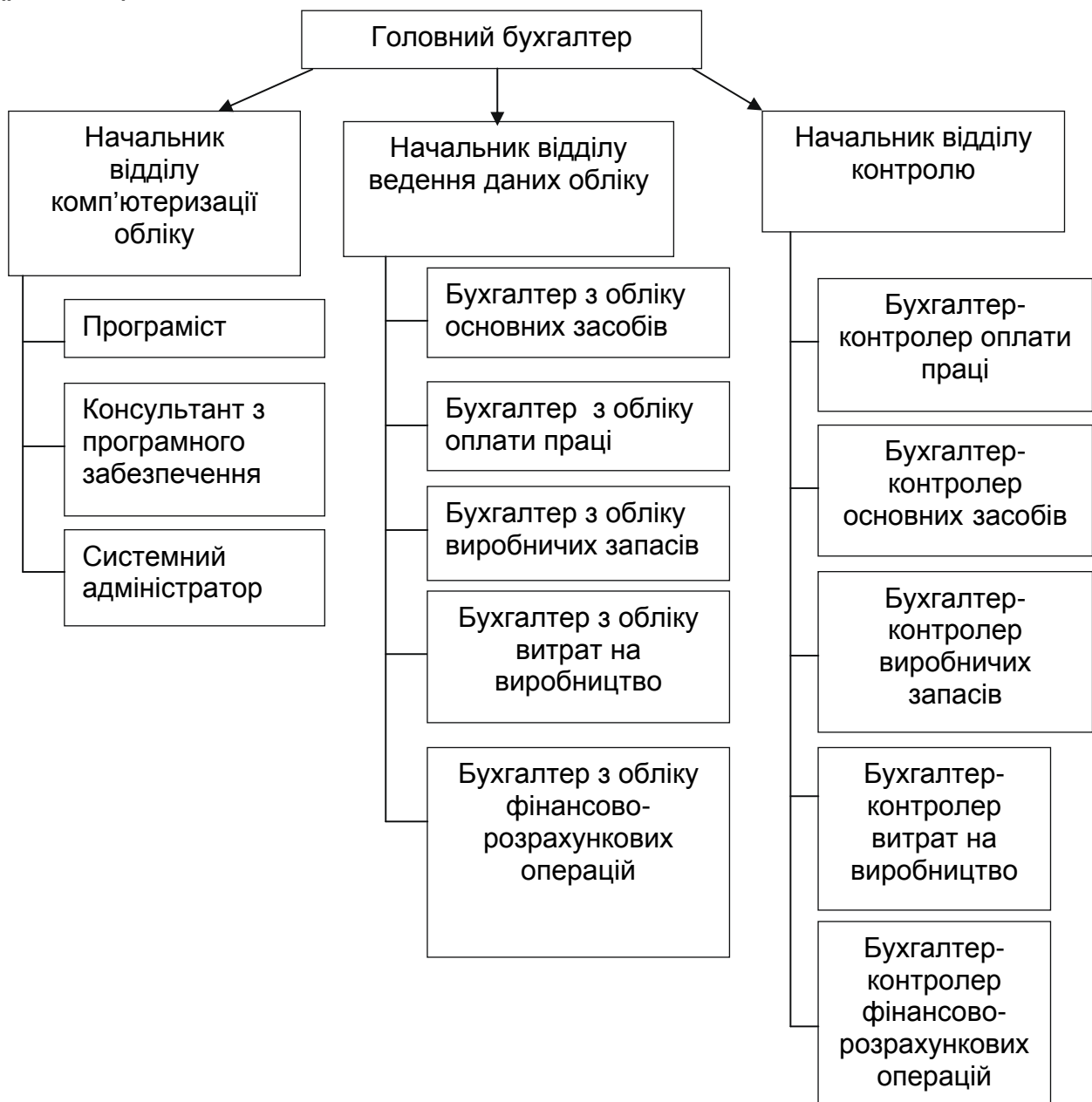


Рис. 4.4. Типова структура облікового апарату для бухгалтерій виробничих підприємств

При автоматизації бухгалтерського обліку за принципами комп'ютерної форми бухгалтерського обліку перелік облікових завдань залишається незмінним, але збереження й перетворення інформації, формування результатних даних здійснюються в єдиній інформаційній базі.

Можливості комп'ютерної форми обліку дають змогу гнучко розподіляти облікову роботу між персоналом різних ділянок обліку. Склад облікових завдань залишається незмінним при різних обсягах облікових робіт, однак список виконавців істотно відрізняється залежно від розміру підприємства і обсягу облікової роботи.

На малих підприємствах облік веде головний бухгалтер на одному комп'ютері. За необхідності до його комп'ютера під'єднують комп'ютери керівників. Зі збільшенням обсягу облікових робіт зростає кількість бухгалтерів на підприємстві. До локальної мережі під'єднують АРМ бухгалтерів з різних ділянок обліку. Для найбільшої ефективності облікових робіт слід передбачати виділення потужного комп'ютера як сервера, на якому будуть зберігатися інформаційна база і виконуватися основна маса обчислень.

Подальша реалізація інформаційної технології комп'ютеризованого вирішення завдань бухгалтерського обліку з використанням АРМ на великому підприємстві визначає необхідність побудови багаторівневої обчислювальної системи, основаної на застосуванні АРМ технічних виконавців (первинний облік), АРМ функціональних працівників (ділянки обліку) і АРМ керівників.

Основою поділу праці бухгалтерів на великих промислових підприємствах є принцип організації обліку за окремими обліковими завданнями або ділянками обліку:

- облік основних засобів;
- облік виробничих запасів;
- облік оплати праці;
- облік коштів;
- облік розрахункових операцій;
- облік витрат виробництва.

На великому промисловому підприємстві система бухгалтерського обліку на основі АРМ має три рівні. Нижній рівень системи складається з АРМ працівників первинного обліку (АРМ комірника з обліку матеріальних цінностей, АРМ комірника з обліку праці у цехах основного і допоміжного виробництв, АРМ комірника з обліку готової продукції). Введені дані передають по каналах зв'язку до бухгалтерії.

Другий рівень – це бухгалтерія, в якій містяться АРМ бухгалтерів з різних ділянок обліку. Бухгалтери контролюють введені дані, перевіряють їх повноту і вірогідність, за необхідності доповнюють інформацію і створюють облікову інформаційну базу. Її доповнюють інформацією бухгалтерів з інших АРМ підприємства. Крім того, можлива організація АРМ бухгалтера-аналітика і АРМ контролера для вирішення завдань аналізу й контролю на підприємстві. Структурну схему облікового апарату великого промислового підприємства при застосуванні комп'ютерної форми бухгалтерського обліку наведено на рис. 4.5.

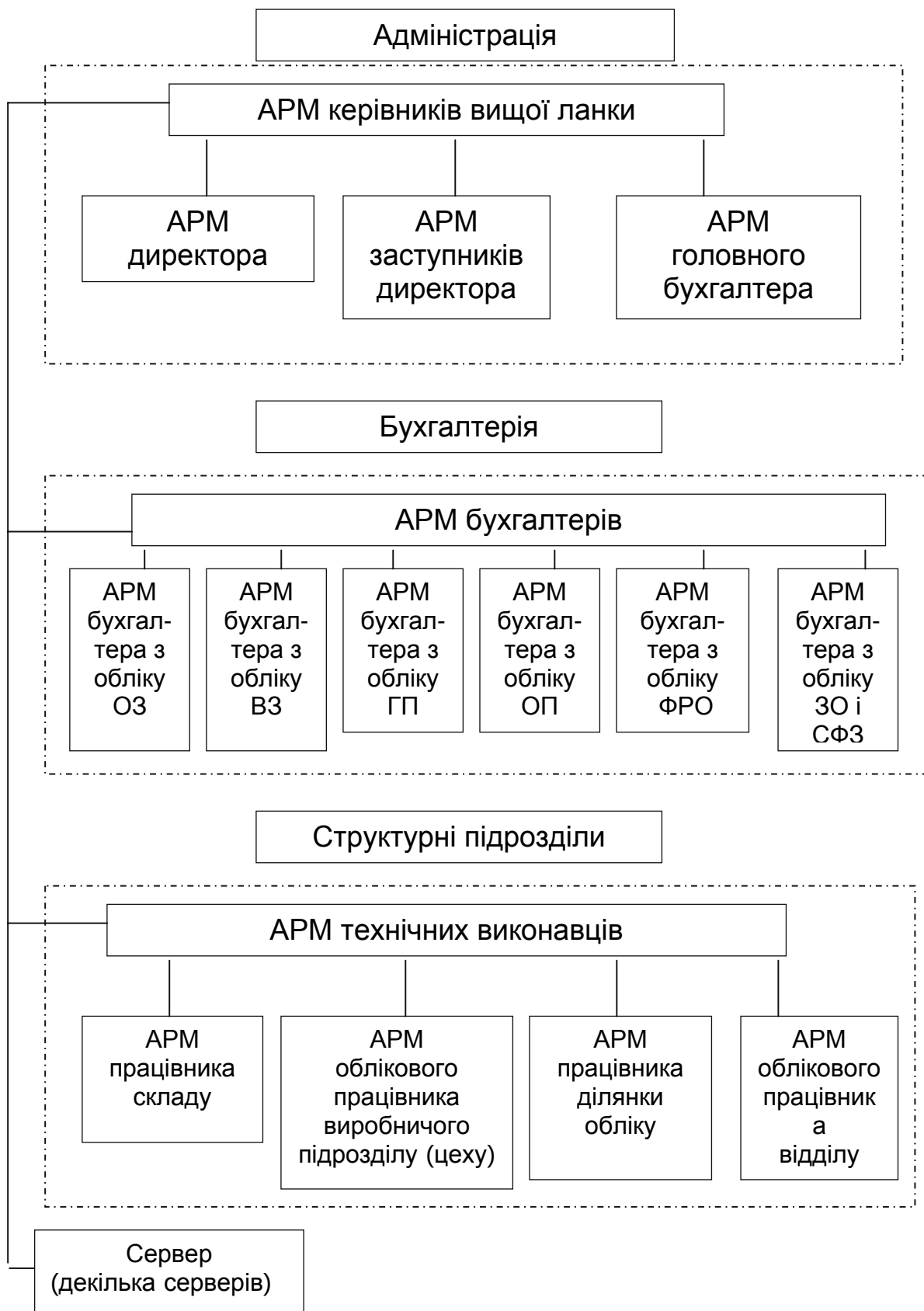


Рис. 4.5. Структура облікового апарату та локальної мережі бухгалтерії великого промислового підприємства

Технологія комп'ютерного оброблення обліку основних засобів

Для введення вихідних даних про основні засоби (ОЗ) використовують типові форми документів (акт приймання-передачі ОЗ, накладні на внутрішнє переміщення ОЗ, акт приймання-передачі відремонтованого ОЗ, акт ліквідації ОЗ). Аналітичний облік основних засобів ведуть за інвентарними картками, для чого створюють базу даних з електронною картотекою. Кожна картка містить повну інформацію про основний засіб. Організація бази даних дає можливість провести повну інвентаризацію ОЗ, визначити їхню первісну вартість, розрахувати суму амортизаційних відрахувань і зносу по кожному об'єкту, перевірити й упорядкувати інвентарні номери.

Для роботи підсистеми використовують довідники підрозділів, бухгалтерських рахунків, норм амортизаційних відрахувань, кодів витрат на амортизацію і кодів операцій з руху ОЗ, а також довідник-візитну картку підприємства.

На підставі цих даних складають:

- відомість про рух ОЗ;
- відомість про орендовані ОЗ;
- відомість про знос ОЗ;
- дані про капітальні вкладення;
- відомість про інвентаризацію ОЗ;
- журнал-ордер.

Існує ряд програмних пакетів, що враховують особливості довгострокових орендованих ОЗ, фінансових вкладень, орендних зобов'язань, обліку транспорту, виконують архівацію змін вартості ОР, автоматично припиняють амортизацію на момент повного зносу об'єкта, автоматично переоцінюють ОЗ. Передбачено інформаційний зв'язок з пакетом "Проводка – Головна книга – Баланс".

Технологія комп'ютерного оброблення обліку виробничих запасів

АРМ бухгалтера з обліку виробничих запасів (ВЗ) може працювати як окремо, так і в комплексі з модулем "Склад", забезпечує контроль за наявністю матеріальних цінностей на складі, їх рухом, витратами. Часто до нього під'єднують модуль, що веде розрахунки з постачальниками.

Модуль використовує класифікатори підрозділів, складів, операцій руху матеріальних цінностей, аналітичних рахунків, постачальників, матеріальних цінностей, дорогоцінних металів. Вхідною інформацією є типові форми документів: прибуткові накладні, товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, вимоги, лімітно-заборні карти та ін.

Облік руху матеріальних цінностей здійснюється за допомогою електронної картотеки. Дані до неї вводяться з інвентарних відомостей,

потім за кожним первинним документом змінюються залишки у картотеці.

За результатами роботи формуються вихідні документи (товарні звіти, сальдові й оборотні відомості за рухом матеріальних цінностей і за розрахунками з постачальниками), виконується облік за статтями витрат і за підрозділами.

Зведена інформація передається до підсистеми “Проводка – Головна книга – Баланс”. Можливим є також комплексний облік – починаючи з придбання матеріалів, видачі їх у виробництво, здачі готової продукції на склад і закінчуючи збутом, відвантаженням і реалізацією продукції.

Технологія комп'ютерного оброблення обліку готової продукції

Облік готової продукції (ГП) може бути реалізований у вигляді окремого модуля або у комплексі з урахуванням матеріальних цінностей, обліком розрахунків з постачальниками і покупцями.

АРМ працівника відділу збуту дає можливість забезпечувати облік надходження на склад готової продукції та її відвантаження, подавати інформацію про наявність її на складі, виконання договорів, організовувати складання рахунків-фактур. У АРМ ведеться картотека складського обліку, що є ядром комплексу. Як нормативно-довідкова інформація у ньому також використовуються довідники споживачів, договорів, акти бракованих виробів, цінники товарів.

Крім обліку руху готової продукції модуль виконує роботу з рекламаціями, облік відмовлень. На основі даних обліку у АРМ формують різні вихідні документи: сальдо неоплачених рахунків, сальдо документів, не надісланих до банку.

Рух товарів супроводжується виписками з документів: рахунків-фактур, накладних, платіжних доручень, касових прибуткових ордерів, доручень та ін. За вимогою видається інформація про стан роботи з рекламаціями, відмовлення від товарів, його відвантаження, наявність товару на складі, виконання договорів, а також оборотна відомість.

Результати роботи у вигляді бухгалтерських проводок передаються до комплексу “Проводка – Головна книга – Баланс”.

Технологія комп'ютерного оброблення обліку праці

На АРМ бухгалтера з обліку праці (ОП) й заробітної плати здійснюють нарахування заробітної плати різних форм (відрядної, погодинної), розрахунки надбавок і доплат, відпускних і компенсацій за відпустки, нарахування за лікарняними листами, усі види утримань із заробітної плати, облік депонованої зарплати, розрахунок оподаткованої бази

фонду оплати праці та ін. При цьому ведуться картотеки особових рахунків, звільнених працівників, депонованої зарплати.

Цей модуль часто поєднують з модулем табельного і кадрового обліку або організують інформаційний обмін з ним.

Комплекси завдань зазначеної підсистеми:

- облік відпрацьованого часу і неявок;
- облік виготовлення продукції працівниками і розрахунок зарплати робітників-відрядників;
- облік і нарахування погодинної і прогресивної оплат праці;
- розрахунок утримань;
- аналітичний облік по працівниках (за видами нарахувань і утримань);
- складання звітів з розподілу заробітної плати за різними групувальними ознаками;
- формування зведених реєстрів;
- розрахунок оподатковуваної бази ФОП;
- облік депонованої зарплати.

Залежно від кількості працівників може бути організовано такі АРМ: з обліку праці, відрядної зарплати, праці й зарплати, депонованої зарплати, розрахунку ФОП.

Технологія комп'ютерного оброблення обліку фінансово-розрахункових операцій

АРМ бухгалтера з обліку фінансово-розрахункових операцій (ФРО) може мати кілька модулів, що виконують фінансові розрахунки різного виду:

- модуль “Каса”, призначений для ведення залишку у касі, нагромадження бази прибутково-видаткових операцій, друкування прибуткових і видаткових касових ордерів, складання звітності стосовно каси: касового звіту, журналу реєстрації прибутково-видаткових документів (модуль має зв'язок з модулем з обліку праці й заробітної плати, від якого приймає дані про нараховану зарплату, довідники, повертає зведені дані про невиплачені суми);

- модуль “Банк”, який аналогічно попередньому веде звітність за залишками банківських рахунків підприємства, друкує банківські документи, зберігає дані про залишки на рахунку коштів, накопичує бази даних про рух коштів на розрахунковому рахунку, друкує вихідні й аналітичні документи;

- модуль “Підзвітні особи”, що обробляє документи розрахунків із підзвітними особами (авансові звіти, звіти про видачу сум), а також формує дані про рух коштів у розрізі підзвітних осіб, структурних підрозділів;

- модуль “Депонент”, який ураховує рух депонованої заробітної плати, веде картотеку депонованої зарплати (цей модуль часто входить до підсистеми обліку праці й зарплати);

- модуль “Дебітори і кредитори”, призначений для ведення розрахунків з дебіторами і кредиторами за документами, виданими і отриманими авансами, претензіями, а також для ведення картотеки розрахунків, друку зведених даних аналітичного характеру;

- модуль “Постачальники і підрядчики”, призначений для ведення обліку розрахунків за отриманими матеріальними цінностями і послугами.

Майже всі модулі ведуть картотеки, мають доступ до різних довідників, видають оперативні відомості для керівництва підприємства, друкують дані аналітичного і синтетичного обліку.

Усі модулі мають інформаційні зв'язки між собою і з модулем “Проводка – Головна книга – Баланс”.

Технологія комп'ютерного оброблення зведеного обліку і складання фінансової звітності

АРМ головного бухгалтера є базовим модулем системи обліку, який здійснює формування й ведення загальносистемних довідників (наприклад, довідників співробітників, контрагентів та ін.).

Цей модуль призначено для виконання налагодження плану рахунків, початкового введення залишків за ними, формування звітності, реалізації інформаційних зв'язків з іншими модулями.

Модуль належить до класу “Проводка – Головна книга – Баланс” і є головним будь-якої системи бухгалтерського обліку. Він забезпечує приймання автоматично сформованих проводок з інших підсистем, дає можливість поповнювати й редагувати базу даних бухгалтерських проводок.

Як нормативно-довідкову базу використовує зведені дані про підприємство, план рахунків бухгалтерського обліку й інші нормативні документи. Модуль здійснює формування і друк Головної книги, оборотно-сальдової відомості, балансу, карток рахунків, а також розраховує прибуток і податок на неї, видає звітні форми для податкової інспекції, формує довідкові дані синтетичного обліку.

У ряді бухгалтерських комплексів функцією АРМ головного бухгалтера є також проведення фінансового аналізу. Аналіз фінансового стану підприємства виконується на основі даних усього бухгалтерського обліку. Цей модуль дає можливість виявити вплив різних факторів на формування прибутку підприємства. Існують окремі програмні продукти, які здійснюють функції фінансового аналізу. Однією з кращих є програма “Інфо-Софт”. Фінансовий аналіз за цією програмою виконується не тільки на основі різноманітних даних бухгалтерського обліку, але й при залученні даних інших інформаційних систем підприємства.

Технологія роботи в АРМ ФА (“Фінансовий аналіз”) передбачає приймання готових даних, їх поповнення у ручному режимі, виконання аналітичних розрахунків. Приймання даних від інших модулів виконується в автоматичному режимі, при цьому допускається їх редагування і введення даних вручну.

На основі балансу підприємства вирішуються такі завдання:

- загальне оцінювання фінансового стану;
- аналіз фінансової стійкості;
- аналіз ліквідності балансу;
- аналіз фінансових коефіцієнтів.

Для проведення більш детального аналізу використовують книги обліку господарських операцій, обороти Головної книги і сальдо балансових рахунків.

Загальна класифікація функціональних пакетів бухгалтерського обліку залежить від складу виконуваних функцій і масштабу діяльності підприємства (рис. 4.6).

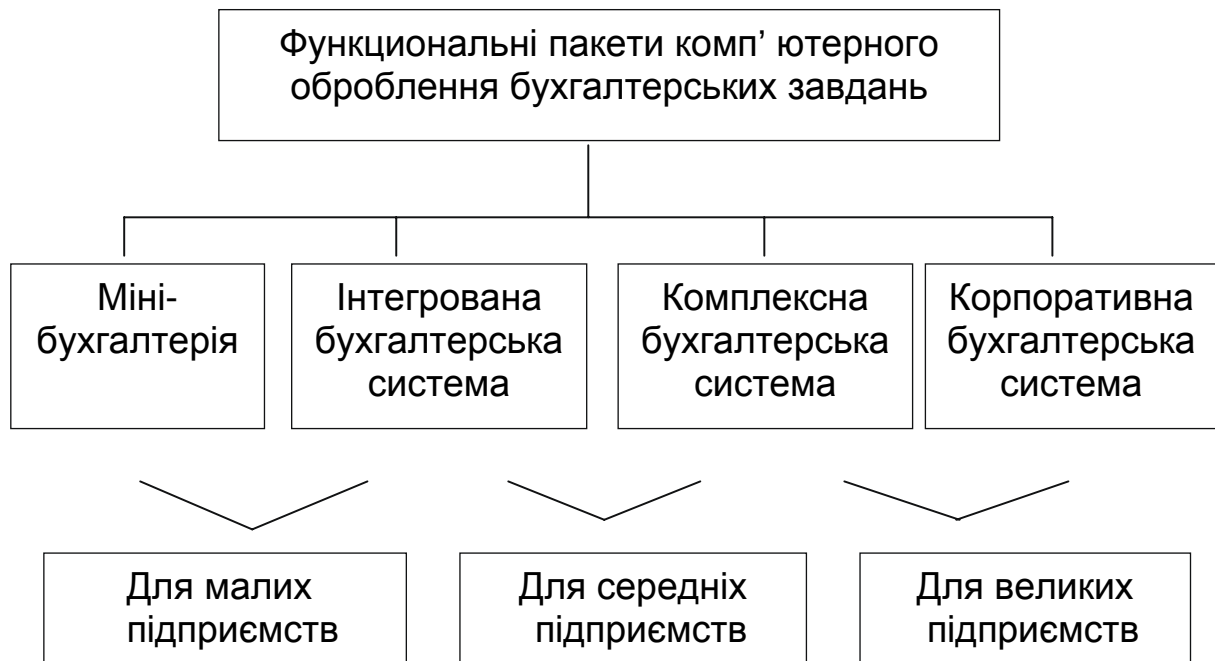


Рис. 4.6. Види функціональних пакетів КСПБ залежно від масштабу підприємства

Пакети **“Міні-бухгалтерія”** призначено для бухгалтерії з малою кількістю працівників, без вираженої їхньої спеціалізації за ділянками обліку. Ці програми орієнтовані на малий бізнес. Головний принцип їх побудови – “Проводка – Головна книга – Баланс”.

Вони виконують синтетичний і нескладний аналітичний облік (програми “БЕСТ-ОФІС”, “КомТех”, “БухКомплекс”).

Пакети **“Інтегрована бухгалтерська система”** розраховано для ведення малого й середнього бізнесу. Головною особливістю є модульна побудова програм. Основою пакета є модель “Проводка – Головна книга – Баланс”. До нього під’єднують модулі за деякими ділянками обліку (праця і зарплата, облік матеріальних цінностей, основні засоби, каса, ведення договорів).

На середньому підприємстві для мережі із чотирьох або п’яти комп’ютерів можна використовувати такі програмні пакети: “Комтех+”, “ФінЕко”, “Бухгалтерський конструктор”, “Інфо-Бухгалтер”, “Турбо-Бухгалтер”, “1С: Підприємство”.

Пакети **“Комплексна бухгалтерська система”** розраховано для середніх і великих підприємств, де організовано взаємозалежні АРМ за всіма ділянками обліку. Їхніми характерними рисами є такі:

- наявність комплексу локальних, взаємозалежних пакетів за ділянками обліку;
- обмін інформацією між АРМ зведеного обліку й АРМ за ділянками обліку для одержання балансу;
- розгорнутий аналітичний облік за всіма ділянками обліку;
- розширений склад традиційного комплексу завдань.

До складу комплексу входять: облік за принципом “Проводка – Головна книга – Баланс”, а саме облік праці й заробітної плати, матеріальних цінностей, складський облік, основних засобів, фінансово-розрахункових операцій, готової продукції, фондів, фінансових результатів, аналіз фінансового стану (програми “Інфо-Софт”, “БЕСТ”, “1С: Бухгалтерія”, “Парус”, “Інтергатор”).

Пакети **“Корпоративна система”** призначено для підприємств, які мають великий бізнес. Робота організується на базі багаторівневої локальної мережі із обміном інформацією між рівнями. Можливим є ведення обліку окремих трудомістких ділянок на декількох АРМ. На практиці широко використовують пакети спеціалізованих фірм “Новий Атлант”, “Галактика”. Ці “системи на замовлення”, створені за конкретним замовленням користувача, є найбільш складними й дорогими. Більшість розроблювачів поставляють системи “під ключ”, тобто з технічним забезпеченням і подальшим обслуговуванням.

Характеристика пакетів “Міні-бухгалтерія” та “Інтегрована бухгалтерська система”

Комп’ютеризація бухгалтерського обліку на малому підприємстві здійснюється на основі програмних продуктів, що належать до класу “Міні-бухгалтерія”. Основою програм цього класу є модуль “Проводка – Головна книга – Баланс”. Він працює з вихідною інформацією у вигляді бухгалтерських проводок. Вони можуть бути введені бухгалтером вручну або сформовані автоматично на основі механізму “Типова проводка”, а

також створені при формуванні бухгалтерських документів (наприклад, при введенні нового основного засобу, оформленні прибуткового касового ордера).

Анітичний облік у таких системах здійснюється двома способами:

- виділенням субрахунка до основного рахунка (кількість об'єктів аналітичного обліку обмежена);

- введенням субконто для аналітичного обліку.

Субконто є доповненням до основного рахунка і узагальненою назвою групи об'єктів аналітичного обліку. Для ведення аналітичного обліку через субконто необхідно заповнити довідники.

Типова конфігурація цих пакетів містить набір видів субконто за всіма необхідними напрямками аналітичного обліку для малого підприємства.

Основою обліку в комплексі є бухгалтерська проводка. Для роботи з нею використовується журнал проводок. Він дає можливість вводити, редагувати бухгалтерські проводки. Комплекс має спеціальний механізм перевірки правильності проводок, що вводяться. Для цього використовується довідник "Коректні проводки", який заповнюється відповідно до прийнятої методології обліку. Проводка, що вводиться, перевіряється на відповідність даним цього довідника.

Контроль також є можливим і після введення всіх проводок. Довідник відкритий для редагування. У журналі операцій кожна позиція відповідає певній бухгалтерській операції. Він може бути поділений на два підвікна: для списку операцій і списку проводок поточної операції.

Для операцій, сформованих документами, можна редагувати не тільки операцію, але й документ, за яким її було сформовано. Модуль "Типові операції" призначено для збереження шаблонів типових операцій і пов'язаних з ними проводок.

Основою пакетів класу **"Інтегрована бухгалтерська система"** є той самий модуль "Проводка – Головна книга – Баланс", але крім нього вони мають виділені модулі ведення обліку за найбільш трудомісткими ділянками обліку. Найбільш поширеним пакетом цього класу є пакет "1С:Підприємство", що містить три програмні модулі, пов'язані між собою загальним інтерфейсом для передачі проводок:

- "1С:Зарплата+Кадри"**, що виконує кадровий облік і нарахування заробітної плати за різними видами нарахувань, розрахунок утримань, депонування зарплати;

- "1С:Торгівля+Склад"**, який виконує облік надходження й реалізації товару на складах, у магазині, працює з контрольно-касовими машинами, враховує виторг, підтримує різні види розрахунків за товар;

- "1С:Бухгалтерія"** (головний модуль), що виконує введення й коригування проводок як за однією, так і за декількома операціями, формує зведені проводки, оборотно-сальдові відомості, баланс із додатками, різні звіти до податкових органів.

Характеристика пакетів “Комплексна бухгалтерська система” і “Корпоративна автоматизована система”

Для автоматизації рішення облікових завдань на великих підприємствах використовують програмні продукти класів “Комплексна бухгалтерська система” і “Корпоративна автоматизована система”.

Пакет класу **“Комплексна бухгалтерська система”** містить базовий склад програмних продуктів, що забезпечують весь цикл робіт з ведення синтетичного й аналітичного обліку, формування зведених форм, у тому числі балансу, Головної книги, звітних форм для податкової інспекції і вирішення завдань фінансового аналізу. Систему реалізовано у вигляді набору таких програм: “Головний модуль”, “Облік праці й заробітної плати”, “Облік матеріалів”, “Облік основних засобів”, “Облік витрат на виробництво”, “Облік фінансово-розрахункових операцій”, “Облік готової продукції”. Склад програмних блоків систем у різних розроблювачів може трохи відрізнятись.

Програми можуть працювати окремо й у взаємозв’язку. Інформаційні зв’язки між окремими АРМ реалізуються через локальні мережі. При їх використанні у “Головному модулі” є спеціальні режими для консолідації даних. Крім того, АРМ бухгалтера з обліку витрат на виробництво також має можливість збирати інформацію з інших ділянок обліку.

Головний модуль “Проводка – Головна книга – Баланс” здійснює синтетичний облік, формування проводок, отриманих від будь-якої ділянки обліку, формування балансу, розрахунок прибутку, друкування звітних форм.

Модуль “Облік фондів, фінансових результатів і їх використання” дає можливість розраховувати ліквідність, платоспроможність, рентабельність, проаналізувати використання прибутку та ін.

Пакет класу **“Корпоративні системи”** забезпечує автоматизацію завдань усіх функцій керування, як, наприклад, комплекс “Галактика”, що містить більше 40 різних модулів, які можна по-різному комплектувати, під конкретного замовника. Системи індивідуально допрацьовуються і впроваджуються на базі типового ядра для кожного клієнта. Перевагою такої системи є комплексний підхід до створення КСБО на підприємстві. Вони забезпечують обстеження інформаційної системи, вибір і постачання технічних засобів, встановлення програми, навчання персоналу.

Розглянемо спеціалізовані комп’ютерні програмні пакети обліку: “1С: Бухгалтерія”, модуль системи “1С: Підприємство”, “Галактика”, “Турбо-Бухгалтер”, “БЕСТ” та ін.

Програма «1С: Бухгалтерія» – це універсальна система, в основу якої покладено базову модель бухгалтерського обліку. Програма підтримує будь-які системи і методології обліку, використовується на підприємствах різних форм власності, підтримує кілька планів рахунків бухгалтерського обліку. Як операційну систему застосовують системи Windows.

Програма забезпечує можливість ведення кількісного й багатовалютного обліку, конфігурування форм первинних і звітних документів.

Бухгалтерські проводки можна вводити до журналу операцій вручну, за допомогою типових операцій або на основі документів. Програма дає змогу здійснювати два режими розрахунку підсумків: у реальному часі й за запитом. Основним розрахунковим періодом є квартал, але його можна розбити за місяцями.

Режими роботи програми:

1. “Конфігуратор”, який дає можливість редагувати структури даних, формувати список користувачів системи з призначенням прав доступу, виконувати процедури збереження і відновлення даних.

2. “Налагоджувач”, призначений для налагодження програмних модулів.

3. “1С: Бухгалтерія” – виконавча частина системи, необхідна для введення й оброблення бухгалтерської інформації.

Усі елементи типового налагодження є зразками, які можна скопіювати відповідно до вимог конкретного підприємства.

Модуль “Конфігуратор” призначено для налагодження пакета стосовно особливостей обліку в певній організації. У ньому можна вибрати види субконто, необхідні для роботи, або створити нові. Є також опція введення списку допустимих значень деяких величин (наприклад, ціна: закупівельна, роздрібна, оптова, дрібнооптова).

Модуль “Налагоджувач” призначено для полегшення пошуку й усунення помилок у програмах.

Після налагодження програми потрібно заповнити зведені дані про організацію, константи, коригувати план рахунків, заповнити довідники співробітників, контрагентів, основних засобів, номенклатури, матеріалів.

У програмі “1С: Бухгалтерія” введення даних виконується періодично, у міру надходження даних.

Програма введення первинних документів передбачає:

- складання журналів уведених документів із присвоєнням номерів, дат;
- автоматичне введення до них довідкових даних (постачальники, ціни);
- автоматичне формування проводок;
- видалення неправильних документів, редагування, контроль;
- друкування первинних документів, їх дублювання;
- проведення документів;
- створення нового документа на основі вже існуючого.

Програма “1С: Бухгалтерія” має набір стандартних звітів, які дають можливість одержати інформацію за довільний період, у різних розрізах і з необхідним ступенем деталізації.

Можливості програми “1С: Бухгалтерія”:

- заповнення й друкування бухгалтерської, податкової й статистичної звітності, а також звітів, які подаються до фондів;
- у “ручному” режимі заповнення звітів із введенням основних показників, визначенням всіх підсумкових і похідних показників;
- в автоматичному режимі заповнення звітів на підставі введених за період господарських операцій;
- перед формуванням звітів за допомогою спеціального режиму перевірка стану обліку і виявлення помилок бухгалтера, що не дають змогу правильно скласти звітність;
- у режимі розшифрування одержання обґрунтування заповнених автоматично показників кожного документа й господарської операції;
- поновлення фірмою “1С” форми звітності щокварталу і їх надання зареєстрованим користувачам.

Под’єднання підприємства до банку у мережі “клієнт – банк” дає можливість проводити безпаперові банківські розрахунки.

Програма “1С: Бухгалтерія” надає такі сервісні можливості:

- контроль коректності проводок, що вводяться;
- перегляд стану рахунків (оперативний аналіз підсумків за рахунками);
- видалення “невикористаних” рахунків обліку, об’єктів аналітики, документів;
- виклик правової системи з диска інформаційно-технологічного супроводу або “1С: Гарант правова підтримка”.

Програма містить засоби, за допомогою яких адміністратор системи має змогу:

- вести список користувачів системи;
- призначати користувачам паролі на вхід до системи;
- призначати користувачам права на доступ до інформації;
- формувати індивідуальні інтерфейси користувача, які містять меню і панелі інструментів;
- переглядати список користувачів, що працюють;
- отримати історію роботи користувачів.

Для підприємств із різною кількістю господарських операцій фірма “1С” пропонує такі версії програми:

- однокористувацька версія;
- мережна версія;
- версія для SQL (“клієнт – сервер”).

Програма “1С: Підприємство” – інструментальна система, що складається з трьох компонент (“Бухгалтерський облік», “Оперативний облік”, “Розрахунок”), кожна з яких окремо або у сполученні з іншою визначає групи однорідних гнучких універсальних модулів, з яких будується бухгалтерський комплекс.

Компоненту “Бухгалтерський облік” призначено для ведення обліку на основі бухгалтерських операцій, плану рахунків, проводок, отримання

бухгалтерських підсумків, компоненту “Оперативний облік” – для обліку наявності й руху коштів у різних розрізах у реальному часі, компоненту “Розрахунок” – для здійснення складних розрахунків, які періодично виконуються, а також для розрахунку заробітної плати.

Система “Галактика” – це багатокористувацький мережний комплекс, що охоплює всі розділи бухгалтерського обліку, керування складськими операціями, закупівлями, продажами, фінансовий аналіз, планування й керування ресурсами, маркетингом, рекламою, кадрами.

Можливості комплексу:

- оперативне керування фінансами;
- контроль за процесом виконання договірних відносин;
- контроль взаємних зобов'язань;
- керування складськими запасами;
- формування й контроль виконання фінансового плану;
- планування, облік і виконання внутрішнього бюджету.

Структурно комплекс складається з чотирьох контурів: “Адміністративне керування”, “Оперативне керування”, “Керування виробництвом”, “Бухгалтерський облік”, кожний з яких забезпечує вирішення відповідних завдань і може функціонувати як у комплексі, так і автономно.

Система “Турбо-Бухгалтер” є інтегрованою системою автоматизації бухгалтерського обліку, яка у межах одного робочого місця поєднує різноманітні можливості обліку. Її призначено для автоматизації бухгалтерського обліку і діловодства підприємств різних форм власності, ведення бухгалтерського обліку для декількох підприємств на одному комп'ютері, ведення синтетичного й аналітичного обліку як у грошовому, так і в кількісному вираженні. Особливістю системи є поняття “план бухгалтерії”, що включає не тільки стандартний план рахунків бухгалтерського обліку, але й налагодження типових операцій, довідників аналітики та ін.

У програмі підсистемами оперативного обліку є “Склад”, “Зарплата”, “Каса”, “Банк” та ін. Усі господарські операції реєструються в зазначених підсистемах у формі операційних і первинних документів.

Система “Турбо-Бухгалтер” забезпечує:

- ведення синтетичного й аналітичного обліку, у тому числі багатовалютного;
- автоматизоване збереження й друкування первинних бухгалтерських документів і форм звітності;
- налагодження робочого плану рахунків, типових операцій, аналітичного обліку, форм первинних документів, форм звітності.

У разі великої кількості операцій, що враховуються, програма дає можливість організовувати оброблення інформації на декількох робочих місцях у локальній мережі. Якщо робочі місця бухгалтерів не з'єднано каналами зв'язку, то роботу між ними може бути поділено за

допомогою організації декількох журналів господарських операцій. Для узагальнення інформації здійснюють копіювання журналів на комп'ютер головного бухгалтера на електронні носії інформації і включають до загального журналу операцій.

Схема ведення обліку за допомогою цієї програми полягає у такому. Господарські операції реєструються шляхом введення до журналу операцій або за допомогою режиму типових операцій. За необхідності формуються первинні бухгалтерські документи, а потім програма генерує типові для певного документа проводки і вводить до журналу. Довідники аналітичних ознак типових операцій формуються заздалегідь відповідно до прийнятої на підприємстві системи бухгалтерського обліку. Первинні документи зберігаються у картотеках і можуть бути використані під час складання різних звітів. За записами у журналі операцій програма формує різні внутрішні звіти:

- оборотні відомості;
- оборотно-аналітичні відомості;
- журнали-ордери;
- Головну книгу.

На підставі журналів можна одержати регламентовані зовнішні звіти, а також звіти довільної форми, створені користувачем. Існує також можливість, використовуючи вбудовану мову, створювати досить складні алгоритми оброблення інформації у бланках, журналах, картотеках.

Програма “БЕСТ” є комплексною системою, призначеною для автоматизації керування підприємствами в області виробництва, торгівлі й сфери послуг. До складу комплексу входять підсистеми ведення договорів, обліку коштів і розрахунків з контрагентами, керування закупівлями і запасами, оперативного-виробничого планування, керування випуском продукції, збутом, обліку основних засобів, заробітної плати, управлінського аналізу, бухгалтерського і податкового обліку.

Інформаційним ядром системи є підсистема “Головна книга”, у якій накопичуються всі бухгалтерські проводки і формується необхідна внутрішня і зовнішня бухгалтерська звітність. Програма підтримує роботу як з балансовими, так і з позабалансовими рахунками, має засоби для контролю кореспонденції рахунків. Аналітичний облік у підсистемі “Головна книга” ведеться на спеціальних аналітичних рахунках, які мають назву аналітичних картотек. У системі формуються всі необхідні внутрішні, зовнішні, квартальні й річні звіти, а за необхідності можуть бути організовані власні форми звітів.

Крім того, на основі узагальнених даних програма здійснює економічний аналіз господарської діяльності й формує статистичну звітність підприємства. Програму “БЕСТ” можна застосовувати на підприємствах з обсягом операцій не більше 40 – 50 у день і кількістю робітників 250 – 300 чоловік. Мережну версію програми можна

використовувати на підприємствах з кількістю робітників 2000 – 2500 чоловік.

Програма “БЕСТ” забезпечує:

- ведення суцільного обліку, тобто адекватне відображення кожної господарської операції у межах системи;
- безперервність обліку;
- організацію взаємозалежного обліку;
- здійснення багатовалютного обліку, багаторівневого розгалуженого складського обліку.

Ця програма являє собою набір програмних модулів, кожен з яких може функціонувати як незалежно, так і у складі комплексу. За всіх умов необхідною є наявність модулів налагодження ведення Головної книги, тому що тільки в них здійснюються прив'язка програми до комп'ютера і налагодження плану рахунків.

Програма “БЕСТ” складається з таких підсистем (модулів):

1. Модуль налагодження і системних утиліт, в якому встановлюється початкова дата експлуатації, налагоджуються апаратні засоби, виконуються функції сервісного обслуговування баз даних і резервного копіювання інформації.

2. Модуль “АРМ головного бухгалтера”, що виконує формування й ведення всієї системи аналітичного обліку і загальних системних класифікаторів, а також експорт і імпорт даних, формування всієї звітності й аналітичних відомостей.

3. Модуль “Каса, підзвітні особи”, який реалізує можливість одночасного ведення декількох кас, у тому числі й валютної. У ньому складається реєстр касових документів, формується звіт касира, роздруковується весь комплекс касових документів стосовно розрахунків з підзвітними особами.

4. Модуль “Розрахункові й валютні рахунки”, що забезпечує облік операцій за розрахунковим, валютним і спеціальним рахунками, а також облік кредиторів. У ньому формуються платіжні документи.

5. Модуль “Основні засоби і нематеріальні активи”, який виконує облік основних засобів і нематеріальних активів. Аналітичний облік ведеться у натуральному і вартісному вираженні в розрізі груп об'єктів, підрозділів і матеріально відповідальних осіб.

6. Модуль “Керування закупівлями”, який здійснює облік виробничих запасів. Аналітичний облік ведеться за рахунками, групами, об'єктами обліку і складських приміщень. За цим модулем формується більше 30 аналітичних звітів.

7. Модуль “Склад товарів і готової продукції”, що припускає облік товарів і готової продукції аналогічно модулю “Керування закупівлями”.

8. Модуль “Керування продажами”, який забезпечує ведення обліку замовлень підприємства, оцінювання ступеня їх виконання, веде розрахунки із клієнтами, формує виписки розрахункових документів на

оплату і відвантаження, а також здійснює облік операцій з комісійної торгівлі й посередницьких операцій.

9. Модуль “Заробітна плата”, який реалізовано у двох варіантах: повний набір за всіма системами оплати і спрощена форма (для підприємств із погодинної оплатою праці). У модулі ведуться особові рахунки співробітників підприємств, є можливість налагоджування списку нарахувань (утримань), формування розрахунково-платіжних відомостей, індивідуальних розрахункових листів, видаткових касових ордерів, податкової й зведеної звітності із заробітної плати.

Програму “Інфо-Бухгалтер” призначено для ведення складного бухгалтерського обліку. Для здійснення аналітичного обліку використовують багаторівневу структуру рахунків бухгалтерського обліку без застосування довідників аналітичного обліку.

Кількість рахунків і субрахунків є необмеженою, будь-який рахунок може мати до п’яти рівнів субрахунків. Дані бухгалтерського обліку можна отримати у вигляді графіків і діаграм. Усі форми статистичної звітності, призначеної для подання до податкових органів і позабюджетних фондів, зібрано в одну групу з бланками для заповнення первинних документів.

Програма “Бухгалтерський конструктор” являє собою систему з розширеними інструментальними можливостями. В одну програму не можна закласти специфіку обліку багатьох бухгалтерій, але можна створити деякі універсальні шаблони, за допомогою налагодження яких можна створити програму, що є прийнятною для обліку операцій будь-якої організації.

Такі універсальні системи стійкі, вільні від помилок, не пов’язані зі специфікою конкретного підприємства, характеризуються модульною і гнучкою архітектурою, мають засоби налагодження, які пропонують широкі можливості для адаптації до конкретних умов обліку.

Програма “Інтегратор” – це мережна бухгалтерська система, програмний продукт нового покоління, яку спроектовано як мережну, побудовану в архітектурі “клієнт – сервер” і призначено не тільки для підприємств, що вперше приступають до автоматизації, але й для тих, хто не вдоволений результатами комп’ютерних комплексів, які в них працюють.

Програма також забезпечує повноту функцій і необхідний рівень деталізації обліку на кожній ділянці. Її побудовано в єдиному інформаційному середовищі, де всі користувачі мають доступ до загальної інформації в режимі реального часу. Програма “Інтегратор” забезпечує суверенність роботи персоналу, коли кожен бухгалтер відповідає за ймовірність інформації про рахунки своєї ділянки. Проводки бухгалтерських операцій, які стосуються рахунків інших ділянок, залишаються відкладеними доти, доки їх не підтвердять бухгалтери суміжних ділянок.

4.3. Вплив комп'ютерної техніки на ефективність проведення аудиту

Загальна мета й масштаб аудиту не змінюються у середовищі **комп'ютерних інформаційних систем (KIC)**. Однак застосування комп'ютерів вносить зміни у процеси оброблення, збереження й повідомлення фінансової інформації і може впливати на системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, які використовує суб'єкт.

Питання кваліфікації і компетентності аудитора у сфері комп'ютерних інформаційних систем регламентуються Міжнародним стандартом аудиторської діяльності МСА 401 "Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем".

Відповідно до стандарту середовище KIC існує, якщо клієнт використовує комп'ютери для оброблення фінансової інформації, що є значущою для аудиту. Отже, аудитору необхідно оцінити, наскільки це середовище впливає на проведення аудиту. У стандарті також наведено вимоги до рівня підготовки й кваліфікації аудитора і ступіню його відповідальності у випадку делегування цієї роботи помічникам або використання результатів роботи, проведеної третіми особами.

Згідно з МСА 410 аудитор має знати інформаційні технології для розуміння їх впливу на бухгалтерський облік, що ведеться в організації клієнта, і на результати аудиторської перевірки. За цим стандартом визнається, що компетентність аудитора може бути не рівнозначною сумі знань професійного фахівця з комп'ютерних систем. Аудитор має розглянути питання про необхідність спеціалізованих умінь в області KIC для проведення аудиту. Ці вміння можуть бути потрібними для такого:

- розуміння систем бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю, на які впливає середовище KIC;
- визначення впливу середовища KIC на оцінювання загального ризику і ризику на рівні сальдо рахунків та класу операцій;
- розроблення і проведення належних тестів засобів контролю і процедур перевірки на відповідність за суттю.

Якщо є необхідними спеціалізовані вміння, то аудитор може звернутися по допомогу до фахівця. При цьому аудитор повинен отримати достатні належні аудиторські докази того, що робота експерта є адекватною цілям аудиту згідно з МСА 620 "Використання роботи експерта".

При плануванні стадій аудиту, на які може вплинути середовище KIC підприємства, аудитор повинен отримати уявлення про значущість і складність процесів функціонування KIC.

Вплив характеристик інформаційних систем на систему внутрішнього контролю підприємства наведено в табл. 4.1.

Згідно з МСА 401 **комп'ютерне оброблення даних (КОД)** має місце у

тому випадку, коли за допомогою обчислювальної техніки обробляються значні обсяги економічної інформації незалежно від того, по-перше, чи самостійно економічний суб'єкт здійснює це оброблення або третя сторона за договором і, по-друге, чи всі аспекти господарської діяльності автоматизовані або тільки окремі її ділянки.

Таблиця 4.1

Вплив характеристик КІС на систему внутрішнього контролю підприємства

Характеристики КІС	Вплив КІС на оцінювання ризику засобів контролю
Організаційна структура (концентрація функцій, знань, програм і даних)	Персонал, що займається обробленням даних, може мати необмежений і неконтрольований доступ до програмного забезпечення, вносити несанкціоновані зміни в програми і дані, а також сполучати функції, що прийнято поділяти при традиційних способах ведення обліку
Характер оброблення даних	
Відсутність первинних документів	Дані вводяться без супровідних документів і письмового дозволу на проведення операції
Відсутність візуальних слідів здійснення операцій	Дані існують тільки у комп'ютерних файлах, неможливо простежити етапи проведення операції
Відсутність візуального результату	Результати оброблення не завжди роздруковуються, що ускладнює контроль правильності оформлення операцій в обліку
Структурні й процедурні аспекти	
Послідовність виконання	Висока надійність результатів оброблення даних при введенні в систему всіх операцій і негативний вплив, який може бути наслідком недостатнього налагодження програми, що допускає систематичні помилки
Запрограмовані процедури контролю	Наявність цих процедур дає можливість обмежити коло осіб, що мають доступ до системи, аналізувати звіти про винятки і помилки, які роздруковуються на паперових носіях, організувати вибірккову перевірку роздрукованих даних
Одноразове відновлення даних	Одноразове введення даних може оновити всю інформацію про операції. Помилки при введенні даних можуть вплинути на зміну показників звітності, що не завжди автоматично усувається

Характеристики КІС	Вплив КІС на оцінювання ризику засобів контролю
Генерування операцій	Ініційовані КІС операції на основі закладеного в програму алгоритму можуть не підтверджуватися візуальною вхідною документацією
Уразливість засобів збереження даних	Носії інформації можуть бути загублені або навмисно чи випадково знищені

У міжнародній практиці під час аудиту облікових систем, що існують в умовах КОД, рекомендують застосовувати **методику СААТs** (Computer Assisted Audit Techniques – методика аудиту з використанням комп'ютерів), яка складається з таких елементів:

- програмне забезпечення аудиту – комп'ютерні програми, що використовуються для перевірки змісту файлів підприємства – клієнта;
- контрольні дані – дані, які застосовує аудитор для комп'ютерного оброблення з метою перевірки функціонування комп'ютерних програм економічних суб'єктів.

Комп'ютерне оброблення даних особою, що проводить аудит, впливає на такі основні аспекти аудиту:

- планування й проведення аудиту, оцінювання ризиків, пов'язаних із проведенням аудиту;
- збір фактичних даних і оцінювання стану систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Застосування середовища КІС може вплинути:

- на процедури, яких дотримується аудитор для розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- розгляд невід'ємного ризику і ризику засобів контролю, за допомогою яких аудитор оцінює ризик;
- розроблення і здійснення аудитором тестів засобів контролю й процедур перевірки за суттю, необхідних для досягнення цілей аудиту.

У середовищі КІС зберігаються основні елементи методології проведення аудиту (табл. 4.2).

Особливості аудиторських доказів, отриманих у середовищі КІС:

- джерелом є дані, отримані у середовищі КІС (таблиці, відомості, реєстри);
- робочі документи аудитора можуть бути сформовані ним у середовищі КІС самостійно;
- робочі документи аудитора можуть зберігатися у вигляді файлів або на електронних носіях;
- аудиторська фірма повинна забезпечити збереження інформації на електронних носіях, їх оформлення й архівування (систему архівування

аудиторська фірма розробляє самостійно).

Таблиця 4.2

Об'єкти, які досліджує аудитор при використанні KIC
на підприємстві

Напрямок	Об'єкти аудиту
Вивчення істотних сторін організації оброблення інформації	- організаційна форма (окремі АРМ, єдина система, обчислювальний центр, стороння організація, що обробляє інформацію з договору); - форма ведення бухгалтерського обліку; - розділи і ділянки обліку, охоплені автоматизацією; - засоби обміну інформацією між учасниками обліку; - засоби збереження й архівування даних
Вивчення компонентів, що забезпечують КОД	- технічне; - програмне (автори програм, авторський нагляд, методи відновлення, наявність ліцензій); - технологічне (рекомендується оформляти у вигляді схеми, що складається з окремих модулів)
Оцінювання гнучкості налагодження КОД	- при змінах господарського й податкового законодавства; - при зміні зовнішньої звітності; - при розширенні функцій КОД
Оцінювання впливу середовища КОД на планування	- використання КОД при проведенні аудиторських процедур (склад необхідних для аудиту реєстрів, одержаних у середовищі КОД); - опис питань, виділених для оцінювання експертом; - дата початку аудиторської перевірки
Оцінювання якості внутрішнього контролю й аудиторського ризику (наявність системи КОД може призводити до підвищення або зниження аудиторського ризику)	- децентралізація системи КОД; - географічна розкиданість системи КОД; - відсутність внутрішнього контролю; - відсутність заходів для обмеження несанкціонованого доступу до системи КОД; - наявність ліцензії на пакети прикладних програм, що використовуються; - наявність у аудитора засобів тестування програмних продуктів; - існування системи контролю програмного забезпечення, що використовується; - централізована інформаційна політика, обумовлена керівництвом; - єдина система КОД, що використовується у різних підрозділах; - наявність єдиного плану розвитку системи КОД

Напрямок	Об'єкти аудиту
Оцінювання взаємної відповідності між алгоритмами системи КОД і прийнятої системи обліку	- перевірка реєстрів обліку, сформованих системою КОД, на відповідність даним первинного обліку; - наявність несанкціонованих змін програмного забезпечення (або зміни є документованими, погодженими й перевіреніми розроблювачем програми); - відповідність застосовуваної форми обліку системі оброблення даних; - відповідність застосовуваних алгоритмів чинному законодавству і можливість їх зміни при зміні умов; - забезпечення контролю введення даних; - можливість виведення даних про господарські операції
Оцінювання можливостей збереження інформації	- забезпечення збереження інформації, її архівування; - ступінь складності доступу до інформації (кодування, декодування); - обмеження несанкціонованого доступу до інформації

Проведення аудиторських процедур у середовищі КІС має такі характерні риси (згідно з МСА 401):

- аудит проводиться з використанням програмних продуктів аудитора;
- аудитор повинен мати контрольні приклади для тестування алгоритмів, закладених у систему КОД;
- аудиторські процедури можуть бути проведені відносно копій даних клієнта при достатній упевненості, що копія відповідає оригіналу;
- інформація, що підлягає обробленню аудитором, може бути отримана з файлів від третьої особи, що виконує укладання договору з оброблення інформації для економічного суб'єкта.

Джерелами інформаційного забезпечення аудиту є дані бухгалтерського обліку на паперових носіях та у вигляді бази даних бухгалтерії, а також нормативно-довідкова база і система форм робочої документації аудитора.

Програмні засоби для аудиторських організацій мають забезпечувати:

- аналіз змісту бази даних бухгалтерії;
- контроль показників, що знаходяться у реєстрах бухгалтерського обліку економічного суб'єкта;
- тестування алгоритмів, які використовуються в автоматизованій системі бухгалтерського обліку;
- контроль відповідності показників, що знаходяться у формах звітності певних реєстрів бухгалтерського обліку або бази даних, сформованої під час оброблення первинних документів;

- можливість використання пошуково-довідкових інформаційних систем у сфері нормативних даних, що регламентують бухгалтерський облік і аудит;

- формування робочої документації;

- формування вихідної інформації (аудиторських висновків).

Проведення аудиту із застосуванням комп'ютерів потребує, щоб співробітники аудиторської організації мали необхідні знання й досвід роботи в цій області.

Основні завдання аудиторів при використанні комп'ютерів:

- тестування системи КОД;

- конвертування даних економічного суб'єкта у форму, доступну для оброблення комп'ютерною програмою, що використовує аудитор;

- формування робочих документів в електронному вигляді;

- виконання нестандартних аудиторських процедур.

До основних аудиторських процедур з використанням комп'ютерів належать: тестування операцій і залишків на рахунках, аналітичні процедури, тестування бази даних економічного суб'єкта, тестування інформаційного, програмного й технічного забезпечення економічного суб'єкта, що перевіряється.

Застосування комп'ютерів дає можливість підвищити ефективність усіх видів аудиторських процедур.

У цілому комп'ютеризація аудиту скорочує час і засоби на його проведення, підвищує точність аудиту.

Оскільки використання комп'ютерів суттєво впливає на організаційну структуру підприємства, це може призвести до виникнення нових видів ризику у системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, які пов'язані з концентрацією функцій керування, а також у програмах оброблення даних (рис. 4.7).

Внутрішній контроль в умовах КОД повинен поєднувати в собі як звичайні методи контролю, так і спеціальні засоби контролю.

До загальних засобів контролю в умовах КОД належать:

- організаційний та управлінський контроль, який передбачає створення інструкцій і правил для різних контрольних функцій і системи розподілення повноважень при їх виконанні (наприклад, правил введення даних);

- контроль за підтриманням і розвитком системи КОД (такий вид контролю є необхідним у випадках тестування, внесення змін, впровадження нових систем КОД, надання доступу до інформації);

- операційний контроль, який полягає у перевірці того, що система КОД виконує тільки авторизовані функції і доступ до неї мають тільки повноважені особи;

- контроль за можливістю своєчасного виявлення й виправлення помилок під час оброблення даних;

- контроль за програмним забезпеченням, який полягає у перевірці ліцензійного програмного забезпечення (аналізу підлягає ліцензована система тестування, перевірки, документування систем КОД, а також оцінювання наявності обмежень доступу до документації тільки особам, що мають відповідні повноваження);
- контроль за введенням інформації та її обробленням, який полягає у перевірці наявності системи попереднього візування операцій до їх введення до системи КОД;
- аналіз правил копіювання програм і баз даних у спеціальні архіви і процедур відновлення інформації у разі їх втрати.

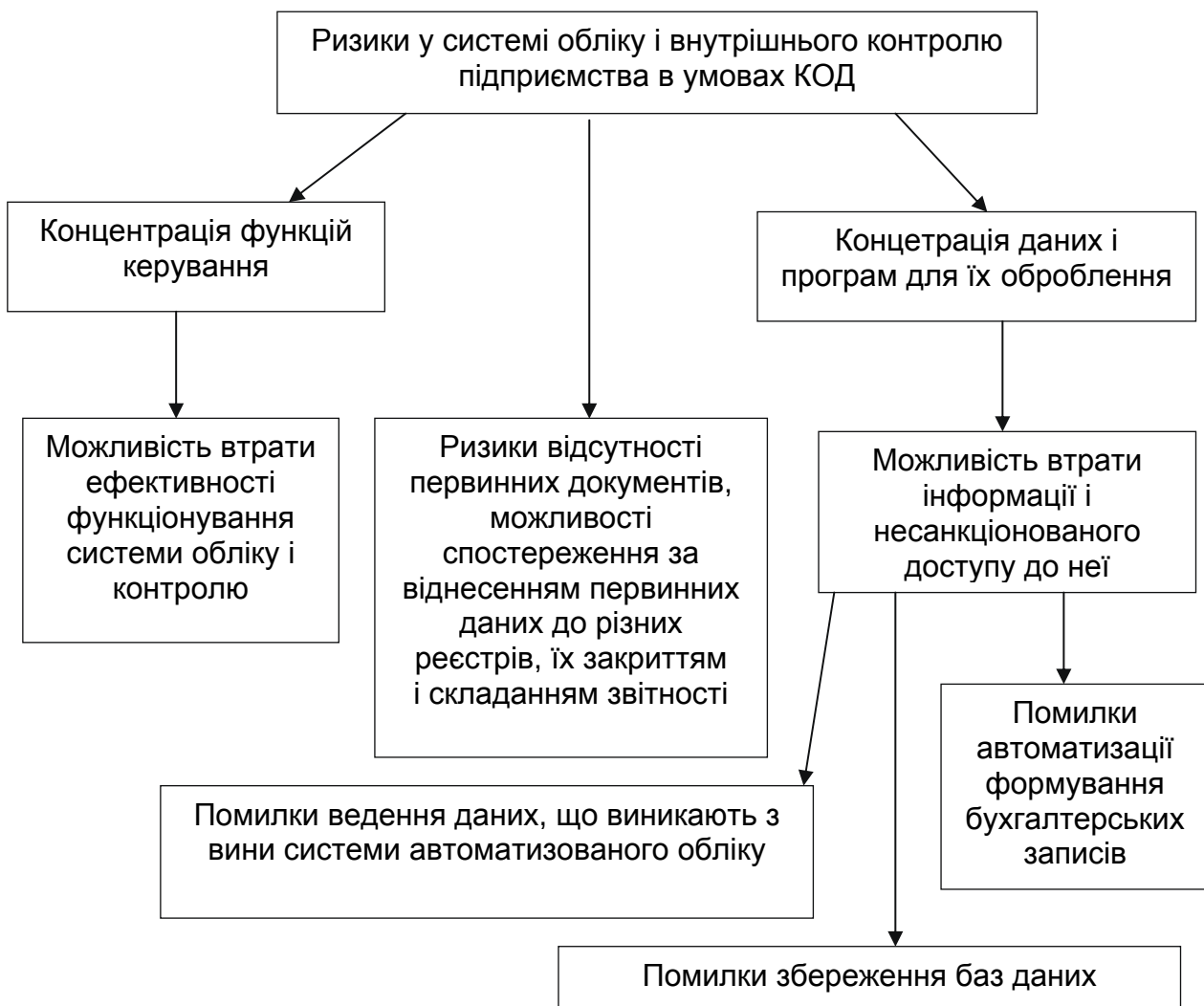


Рис. 4.7. Виникнення ризиків у системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю в умовах КОД

Процедури спеціального контролю за системою КОД включають застосування спеціальних перевірок введення інформації, її оброблення, збереження і виведення.

Процедури спеціального контролю при використанні КОД у системі

бухгалтерського обліку:

1) контроль за введенням інформації:

- перевірка введення інформації до бази даних без помилок і повторень;

- перевірка можливості виявлення помилок та їх виправлення;

2) контроль за обробленням інформації:

- перевірка правильності здійснення операцій, які система виконує автоматично;

- перевірка правильності проведення операцій оброблення даних (без помилок і повторень);

- перевірка можливості виявлення помилок та їх виправлення під час оброблення даних;

3) контроль за виведенням інформації:

- перевірка надання результатів операцій тільки відповідальним особам і у встановлені строки;

- перевірка дозволу на доступ до інформації тільки певній категорії осіб.

Крім цього, у разі необхідності аудитор має протестувати надійність системи КОД економічного суб'єкта. Процедури перевірки надійності системи КОД залежать від її обсягу, якості й ступеня охоплення системи внутрішнього контролю.

Структура аудиторських автоматизованих систем має передбачати можливість здійснення двох основних функцій аудиту: контроль і оцінювання, надання порад і консультацій.

Основний інструмент, за допомогою якого аудитор може упевнитися в правильності обліку на підприємстві, є принцип збалансованості, який дає можливість створювати різні види балансів, що мають різні форму, зміст і спрямованість. До таких балансів у першу чергу належать:

- баланс підприємства;
- сальдовий баланс;
- баланс узгодженості форм звітності;
- аналітичний баланс;
- баланс-брутто;
- баланс-нетто.

Дотримання принципу збалансованості є необхідним під час створення автоматизованої аудиторської системи, оскільки при декомпозиції системи на завдання й підзавдання повинні враховуватися окремі й загальні підсумки балансів. Наприклад, результати аудиту заробітної плати мають узгоджуватися з результатами аудиту собівартості продукції.

Кожне із завдань контрольно-оцінювального аудиту зважується шляхом перевірки документації в такій послідовності:

- первинні документи;
- журнали-ордери і накопичувальні відомості;
- Головна книга;
- бухгалтерський баланс або інші форми бухгалтерської звітності.

Якщо при виконанні контролюючого аудиту виявлено помилку, то слід установити її природу, а саме, чи є вона навмисною, випадковою або причина полягає у характеристиках системи обліку.

Можна вважати, що помилки допущено свідомо в таких випадках:

1. При порівнянні загальних сум, відображених у синтетичному й аналітичному обліку (наприклад, якщо виявленено, що одну з сум на аналітичному рівні підраховано неправильно, але водночас на синтетичному рівні записано правильну суму, то це може означати, що помилку допущено свідомо).

2. Деякі об'єкти інвентаризації, що фізично не існують, фігурують у бухгалтерському обліку (цей факт впливає на собівартість продукції, і відповідно, на прибуток, отже, ця помилка є свідомою, оскільки вважається за мету зниження оподаткованої бази).

3. Зміна протягом року методик бухгалтерського обліку кваліфікується як навмисно допущена помилка, оскільки тут має місце корислива мета.

4. На бухгалтерських документах відсутні необхідні реквізити (підписи, печатки, дати оформлення) або є помарки, підчищення, при цьому заповнено документи не за правилами, що свідчить про свідоме перекручування інформації.

Віднесення помилок до випадкових похибок є можливими у таких випадках:

- виявлена помилка не несе ніякої користі, тому що оподатковувана база не змінюється;
- знайдену помилку не завуальовано і її достатньо легко може бути виявлено;
- виявлення помилки обов'язково здійсниться при будь-якому способі аудиту, сховати її неможливо.

Етапи проведення контрольно-оцінювального аудиту:

1. Перевірка правильності оформлення первинних документів, точності й повноти відображення їх у бухгалтерських реєстрах. У випадку неможливості перевірити всю сукупність первинних документів здійснюють вибіркиму перевірку. Існує методика кількісного оцінювання ризику помилки аудитора, що виникає при перенесенні результатів вибіркової перевірки на

всю сукупність документів.

2. Перевірка правильності автоматизованого оброблення документів у бухгалтерському обліку аж до форм бухгалтерської звітності з використанням принципу збалансованості. Якщо аудитор знаходить помилку, то за наявності певних ознак, він характеризує її як випадкову або навмисну.

3. Формування аудиторського висновку на основі проведеного аналізу.

При побудові автоматизованих систем для консультуючого аудиту необхідно враховувати такі правила. Ефективність дій керівництва підприємства у виборі стратегії фінансово-господарської діяльності й поточних рішень оцінюється шляхом порівняння суми коштів, прийнятої у звітному періоді, із сумою коштів, що є оптимальною з огляду на критерії, закладені у систему. Якщо різниця не перевищує встановлену норму, наприклад 5 –10 %, то дії характеризуються як задовільні.

Кожне локальне завдання (аудит стратегії позикових коштів, фінансової стійкості, дивідендної політики, платоспроможності) виконується за власним критерієм, аналізуючи одну зі сторін діяльності підприємства. Аудитор може скористатися тим критерієм, який найбільше відповідає конкретному підприємстві або який замовляє клієнт. Оптимальне значення одного критерію може спричинити погіршення іншого, більш важливого в певній фінансовій ситуації. Згладити недоліки локального оцінювання можна шляхом побудови рівнянь, що відображають статистичні залежності між показниками. Однак ці залежності є коректними лише для конкретного підприємства або однотипних підприємств. Тому щонайкраще такі залежності будувати в межах проведення внутрішнього аудиту.

Аудитор може скористатися алгоритмом проведення комплексного аудиту. Облік взаємозв'язків навіть деяких показників дає змогу суттєво підвищити коректність аналізу. Однак результати комплексного аудиту також потрібно піддавати критичному аналізу, оскільки врахувати всі фактори, що впливають на результати діяльності конкретного підприємства, дуже складно. Таким чином, проведення консультуючого аудиту корисно з огляду на оцінювання основних показників діяльності підприємства, особливо, якщо його проводять регулярно. Аналізуючи динаміку критеріїв, аудитор може зробити висновок про правильність вибраної стратегії розвитку підприємства з більшим ступенем упевненості.

Автоматизація завдань консультуючого аудиту полягає у впровадженні розроблених економіко-математичних моделей на основі методів математичного програмування. При цьому зазвичай застосовують

методи пошуку найбільшого й найменшого значень цільової функції (фінансового або виробничого важеля, стійкості, платоспроможності й ін.). Обмеження, що окреслюють область пошуку невідомих значень, найчастіше є лінійними. Щоб визначити найбільше (або найменше) значення функції, потрібно обчислити значення цільової функції у кутових точках області. Найбільше (або найменше) з цих значень і буде оптимальним значенням функції у всій області. Можливим є випадок, коли одна сторона багатокутника, паралельна до прямої, яка описує цільову функцію. У цьому випадку точок “виходу” є нескінченна множина і, отже, мінімальне (максимальне) значення цільової функції досягається у всіх точках цієї сторони багатокутника. Існують випадки, коли область, обмежена умовами задачі, є відкритою. У цьому випадку при визначеній взаємній орієнтації лінії цільової функції й області розв'язку можливий варіант, коли максимальне (мінімальне) значення цільової функції не досягається.

Методика проведення консультаційного аудиту полягає у такому.

Оцінювання результатів фінансово-господарської діяльності підприємства здійснюється на підставі набору критеріїв. Критерії повинні максимально відображати специфіку роботи підприємства і бути взаємно узгодженими. Основними інструментами при побудові таких критеріїв є прийоми математичного програмування (найчастіше лінійного) і математичної статистики. Отримані результати мають бути критично осмислені й з обережністю використовуватися для зміни стратегії розвитку підприємства. Високий ступінь надійності мають висновки, зроблені за результатами аналізу кількох звітних періодів, тобто з урахуванням динаміки процесів.

Найбільш поширеною програмою для аудиторської діяльності є “Асистент аудитора” (розробник фірма “ГАРАНТ Інтернешнл”).

Програма “Асистент аудитора” – це професійна інформаційно-довідкова система, призначена для аудиторських фірм і підприємств, які прагнуть підвищити ефективність роботи служб внутрішнього аудиту і фінансово-економічних служб. Ця програма дає можливість систематизувати виконання майже всіх аудиторських процедур – від попереднього вивчення економіко-господарської діяльності клієнта й до оформлення аудиторського висновку, сформувати робочі документи, необхідні для проведення аудиту, забезпечити користувача довідковим матеріалом з широкого кола питань бухгалтерського обліку, оподатковування й фінансового аналізу. Ці властивості також дають змогу здійснювати ефективний контроль якості аудиторських перевірок.

Програма “Асистент аудитора” складається з чотирьох основних

тематичних підсистем, що є умовно незалежними:

- підсистема “Плани і програми аудиту”, яка містить бланки документів, сформовані до підписання договору на проведення аудиту; зразки договорів на різні види аудиторських послуг; бланки і зразки документів, сформовані на етапі планування аудиторської перевірки і складання програми аудиту; методичні матеріали, що можуть використовуватися для розроблення внутрішньофірмових стандартів аудиторської фірми;

- підсистема “Робочі документи аудитора”, що містить анкети-запити за різними ділянками бухгалтерського обліку, які використовують як аудитори під час виконання аудиторських процедур, так і фахівці фінансово-економічних служб при тестуванні окремих розділів бухгалтерського обліку на підприємстві; методичні матеріали для підготовки й оформлення аудиторських висновків за підсумками аудиторської перевірки;

- підсистема “Консультант аудитора”, яка містить довідкові таблиці з питань бухгалтерського обліку, оподаткування, фінансового аналізу діяльності підприємств; нормативи, ставки, індекси, які використовують при розрахунках показників окремих господарських операцій, сум податків та ін.;

- підсистема “Основні нормативні документи”, що має довідковий характер і включає основні законодавчі й нормативні відомчі акти, які регулюють аудиторську діяльність й порядок ведення бухгалтерського обліку.

У цілому програма містить набір документів, тестів і процедур, які використовують під час аудиту, і відповідає чинним аудиторським стандартам. Процедури аудиту реалізують за допомогою спеціально розроблених текстових, розрахункових бланків, бланків-тестів, бланків-процедур, а також підсумкових документів, які дають можливість автоматично формувати висновки за розділами аудиту.

Іншу **програму “AuditNET”** призначено для автоматизації діяльності аудиторських і аудиторсько-консалтингових організацій.

Використання програми “AuditNET” дає можливість організувати роботу всіх співробітників аудиторської організації відповідно до міжнародних стандартів аудиту і внутрішніх стандартів, прийнятих у цій організації.

Програма має три варіанти: “AuditNET Standard”, “AuditNET Professional” і “AuditNET Enterprise”.

Програму “AuditNET Standard” розроблено для невеликих аудиторських організацій і розраховано на роботу до п'ятнадцяти користувачів. Програму “AuditNET Professional” призначено для середніх і великих аудиторських організацій з кількістю користувачів більше п'ятнадцяти, а програму “AuditNET Enterprise” – для комплексної

автоматизації аудиторських організацій за унікальним проектом з кількістю користувачів до п'ятидесяти. Варіанти відрізняються один від одного також і за складом модулів, включених до них.

Розроблено також "Систему автоматизації діяльності служб внутрішнього аудиту AuditNET" як варіант основної програми. Її застосовують для керування ризиками, планування й проведення перевірок, а також формування звітності. До її складу входять система документообігу і модуль "Digital Data Analysis", призначений для аналізу масивів числових даних.

У програмі "AuditNET" передбачено автоматизацію багатьох стандартних функцій, які виконують аудитори на перевітках. Це істотно знижує трудомісткість і скорочує терміни проведення аудиту. При цьому значно зменшуються витрати і підвищується продуктивність праці. Контроль керівництва за діяльністю своєї організації, її окремих підрозділів і співробітників підвищує оперативність прийняття управлінських рішень, дає можливість раціонально планувати процеси і використовувати ресурси організації, унаслідок чого зростає економічна ефективність її діяльності.

Програма "AuditNET" забезпечує вирішення таких завдань:

- стандартизація методології і процесу документування аудиту, збереження архіву робочих документів;
- ведення файлів клієнтів;
- аналіз, планування і керування поточною діяльністю аудиторської організації;
- керування структурою організації, ведення карток співробітників, обліку робочого часу;
- планування і контроль проведення перевірок, контроль якості роботи;
- підготовка, планування й проведення аудиту за допомогою потужних інструментальних засобів;
- підготовка, планування і контроль проведення консалтингових проектів.

Основні модулі програми "AuditNET":

- модуль "Компанія", який призначено для систематизації загальних даних з організаційної структури підприємства, його штатного розкладу, персональних карток співробітників, графіків їх роботи, обліку робочого часу й зайнятості, розкладів робіт аудиторської організації;
- модуль "Методологія", який призначено для стандартизації внутрішньофірмової методології аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиторської діяльності;

- модуль “Клієнти”, що дає можливість створювати і вести бази даних клієнтів аудиторської організації та постійні файли клієнтів;
- модуль “Договори”, який забезпечує ведення й обслуговування договорів із клієнтами;
- модуль “Проекти” (проектом може бути будь-яка робота, що виконується в інтересах клієнта, наприклад аудиторська перевірка, консультаційна послуга або внутрішня проектна робота компанії), який призначено для планування доходів і витрат, складання плану і програми роботи, визначення планових й фактичних фінансових показників, контролю за виконанням проекту й завантаженістю виконавців, а також для розрахунку рівня істотності й аудиторського ризику, заповнення й автоматичного оброблення опросних листів;
- модуль “Вибіркові дослідження”, який призначено для формування вибірок під час виконання аудиторських процедур або тестування засобів контролю;
- модуль “Фінансовий аналіз”, що використовується для проведення фінансового аналізу бухгалтерської звітності клієнта, а також для оцінювання фінансово-господарської діяльності самої аудиторської організації і розроблення прогнозів;
- модуль “Адміністрування”, який призначено для розмежування прав доступу співробітників і визначає доступні функції для користування.

Запитання для самоконтролю

1. Дайте поняття “автоматизована інформаційна система”.
2. Які фактори впливають на результати створення й функціонування АІС?
3. Які функції здійснює забезпечувальна частина АІС?
4. У чому полягає різниця між об’єктно-орієнтованою технологією і case-технологією?
5. Яка технологія поєднує в собі особливості MOLAP і ROLAP?
6. Що таке реєстр бухгалтерського обліку при некомп’ютеризованому обробленні бухгалтерських даних?
7. Які головні ознаки форм бухгалтерського обліку?
8. Які елементи входять до складу електронного облікового реєстру?
9. На які класи підрозділяються комп’ютерні системи бухгалтерського обліку?
10. Назвіть вимоги, що ставляться до автоматизованих форм обліку.
11. У чому полягає інформаційне забезпечення КСБО?
12. Наведіть види АРМ бухгалтера.
13. Які особливості роботи бухгалтера при застосуванні АРМ?
14. Які переваги й недоліки застосування централізованого підходу до створення КСБО?
15. Які переваги й недоліки застосування децентралізованого підходу до створення КСБО?
16. Як впливає характеристика КІС на систему внутрішнього контролю підприємства?
17. Які основні елементи методики проведення аудиту СААТs?
18. Що підлягає перевірці аудитором при оцінюванні взаємної відповідності застосованих алгоритмів у системі КОД і прийнятій системі обліку?
19. Які компоненти середовища КІС має вивчити аудитор при веденні автоматизованого бухгалтерського обліку на підприємстві?
20. У чому полягає принцип збалансованості, покладений в основу побудови контрольно-оцінювальної частини аудиторської системи, що автоматизується?
21. Наведіть основні правила побудови автоматизованої системи консультуючого аудиту.
22. Які основні математичні інструменти застосовують для побудови автоматизованої системи консультуючого аудиту?
23. Наведіть характеристику завдань контрольно-оцінювального аудиту.
24. У яких випадках помилки обліку можна вважати допущеними свідомо, а в яких – випадково?
25. Як має проводитися тестування КОД в аудиторських системах?

26. Яка програма є найбільш поширеною в аудиторській діяльності?
27. Що являє собою програма "Асистент аудитора"?
28. З яких функціональних підсистем складається програмне забезпечення для аудиторської діяльності "Асистент аудитора"?
29. Що містить підсистема "Плани і програми аудитора"?
30. З чого складається підсистема "Робочі документи аудитора"?
31. Що входить до підсистеми "Консультант аудитора"?
32. Охарактеризуйте підсистему "Основні нормативні документи".
33. Які можливості має програма "AuditNET"?
34. Назвіть основні модулі програми "AuditNET" та їх функціональне призначення.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Александрова, М. М. Страхування [Текст]: навч.-метод. посіб. / М. М. Александрова. – К.: ЦУЛ, 2002. – 208 с.
2. Александров, Г. А. Обновление основных производственных фондов: интенсификация, эффективность, стимулы [Текст] / Г. А. Александров, А. С. Павлов. – М.: Экономика, 1984. – 192 с.
3. Амбівалентність і мімікрія облікової теорії [Текст] : монографія / Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, В. М. Олійничук, П. Я. Хомин ; за ред. П. Я. Хомина. – Т. : ТНЕУ, 2013. – 474 с.
4. Амортизація і оптимальні строки експлуатації техніки [Текст] / С. Н. Козьменко, Т. А. Васильева, С. П. Ярошенко та ін. – Суми: Ділові перспективи, 2005. – 223 с.
5. Андерсен, Б. Бизнес-процессы [Текст] / Б. Андерсен. – М.: Стандарты и качество, 2008. – 172 с.
6. Аудит [Текст]: учеб. для вузов / под ред. проф. В. И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2009. – 744 с.
7. Базилевич, В. Д. Страхова справа [Текст] / В. Д. Базилевич, К. С. Базилевич. – К.: Знання, 1997. – 216 с.
8. Баканов, М. И. Теория экономического анализа [Текст]: учеб. для студентов эконом. спец./ М. И. Баканов, А. Д. Шеремет. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 414 с.
9. Безродна, Т. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття / [Електронний ресурс] / Т. М. Безродна. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vsunu/2008_10_2/bezrodna.pdf
10. Білуха, М. Теоретичні та методологічні засади електронного обліку господарської діяльності [Текст] / М. Білуха, Т. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 12. – С. 15 – 24.
11. Бурцев, В. В. Эккаунтинг как зеркало российского бизнеса [Текст] / В. В. Бурцев // Финансовый бизнес. – 2006. – № 2. – С. 48 — 52.
12. Бутинець, Ф. Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії [Текст]: монографія / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : П. П. «Рута», 2005. – 324 с.
13. Бутинець, Ф. Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку [Текст]: підручник / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Івахненко, Т. В. Давидюк. – Житомир: Рута, 2006. – 544 с.
14. Бычкова, С. М. Практический аудит [Текст] / С. М. Бычкова, Т.Ю. Фомина ; под ред. С. М. Бычковой. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Эксмо, 2009. — 176 с.
15. Величко, В. В. Економіка підприємства [Текст]: навч. посіб. / В. В. Величко. – Х. : ХНАМГ, 2010. – 169 с.

16. Вовчак, О. Д. Страхування [Текст]: навч. посіб. / О. Д. Вовчак. – 3-тє вид. – Л.: Новий Світ–2000, 2006. – 480 с.
17. Высокотехнологические предприятия в эпоху глобализации [Текст] / И. В. Иванов, В. В. Баранов, Г. И. Лысак, О. В. Кирсанов. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 416 с.
18. Галузина, С. М. Аспекты повышения роли учётно-аналитической информации в системе управления организацией [Текст]: монография / С. М. Галузина. – СПб.: Знание, 2006. – 392 с.
19. Гетьман, О. О. Економіка підприємства [Текст]: навч. посіб. / О. О. Гетьман, В. М. Шаповал. — 2-ге вид. — К.: Центр навч. літ., 2010. — 488 с.
20. Гуд Вильям. Бизнес на примере Boeing [Текст] / В. Гулд. – М.: Мак Медиа, 2001. – 49 с.
21. Гладких, Т. Бухгалтерський облік як джерело інформаційного забезпечення управління [Текст] / Т. Гладких, В. Подольська // Вестн. нац. техн. ун-та "ХПИ" : сб. науч. тр. : темат. вып. / Харьк. политехн. ин-т, нац. техн. ун-т. – Х. : НТУ "ХПИ", 2010. – Вып. 56: Технический прогресс и эффективность производства. – С. 115 - 120.
22. Говорушко, Т. А. Страхові послуги [Текст]: навч. посіб. / Т. А. Говорушко. – К.: Центр навч. літ., 2005. – 400 с.
23. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст]: монографія / С. Ф. Голов. – К.: Центр навч. літ., 2007. – 522 с.
24. Гордієнко, Н. І. Конспект лекцій з дисципліни «Аудит фінансової звітності» (для студентів спеціальності 7.03050901 і 8.03050901 «Облік і аудит» денної і заочної форм навчання) [Текст] / Н. І. Гордієнко. – Х.: ХНАМГ, 2011. – 80 с.
25. Директива 2006/ 43/ ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_844
26. Ерофеева, В. А. Аудит [Текст]: учеб. пособие / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд-во Юрайт, Высш. образование, 2010. – 638 с.
27. Журавель, Г. П. Теорії бухгалтерського обліку [Текст]: монографія / Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – Т.: Економ. думка, 2008. – 400 с.
28. Інформаційно-аналітичний звіт про діяльність Державного агентства з питань науки, інновацій та інформатизації України у 2013 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dknii.gov.ua>.
29. Каменська, Т. Необхідність створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві [Електронний ресурс] / Т. Каменська. – Режим доступу : www.visnuk.com.ua/article/one/etiana_KA5690094.html

30. Киселев, А. Г. Бизнес-процессы и процессный подход [Электронный ресурс] / А. Г. Киселёв. – Режим доступа: <http://orgstructura.ru/business-process-and-process-approach/>
31. Концептуально-методичні підходи до формування моделі прискорення інноваційного процесу на підприємствах України [Електронний ресурс] / Й. М. Петрович, О. М. Семенів, С. О. Буняк. – Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/9038/1/01.pdf>
32. Кузнєцова, С. Технологія організації бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки суб'єктів господарювання [Текст] / С. Кузнєцова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 29 – 33.
33. Купрякова, С. И. Некоторые вопросы страхования ответственности аудиторов при осуществлении обязательного аудита [Текст] / С. И. Купрякова, Т. А. Попова // Адвокат. – 2005. – № 12. – С. 23 – 27.
34. Ліщинська, Л. Проблеми організації та розвитку внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] / Л. Ліщинська, О. Підлісна. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/9_KPSN_2011/Economics/7_83917.doc.htm
35. Майданевич, Ю. Проблеми організації внутрішнього аудиту на підприємствах [Електронний ресурс] / Ю. Майданевич. – Режим доступу: http://www.arhive.nbuv.gov.ua/portal/Chem-Biol/Npkau/econ/2012_141/Files_141/12mupai.pdf
36. Микитенко, Т. Страхование профессиональной ответственности аудиторов [Текст] / Т. Микитенко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2008. – № 6. – С. 46 – 50.
37. Мних, Є. Економічний аналіз у системі антикризового управління підприємством [Текст] / Є. Мних // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 33 – 37.
38. Моссаковський, В. Концепція побудови бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 18 – 25.
39. Наказ Кабінету Міністрів України № 1656 від 27 грудня 2008 року «Стратегія розвитку вітчизняної авіаційної промисловості та цивільної авіації на період до 2020 року» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.liga.net>.
40. Немченко, В. Практичний курс внутрішнього аудиту [Текст] / В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко; за ред. В. Немченко. – К.: Центр навч. літ., – 2008. – 240 с.
41. Омельченко, И. А. Развитие учётно-аналитического механизма внешнеэкономической деятельности [Текст] / И. А. Омельченко // Вест. Томск. гос. ун-та. – 2008. – Вып. 317. – С. 210 – 216.
42. Пархоменко, О. В. Інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень в системі науково-технічної інформації: автореф.

- дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.02.02 «Економіка та управління науково-технічним прогресом» / О. В. Пархоменко. – К., 2006. – 24 с.
43. Петрик, О. А. Аудит у зарубіжних країнах [Текст]: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / О. А. Петрик, М. Т. Фенченко; за заг. ред. О. А. Петрик. — К.: КНЕУ, 2002. — 168 с.
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом МФУ № 73 від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/articleart_id=366860&cat_id=285157
45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
46. Попова, Л. В. Основные теоретические принципы построения учётно-аналитической системы [Текст] / Л. В. Попова, Б. Г. Маслов, И. А. Маслова / Финансовый менеджмент. – 2008. – № 3. – С. 34 – 67.
47. Практический аудит [Текст]: учеб. Пособие / под ред. Н. Д. Бровкиной, М. В. Мельник. – М.: Инфра-М. 2008. – 250 с.
48. Про страхування : Закон України від 7.03.1996 р. № 85/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua .
49. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.93 р. № 3125-12 ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
50. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
51. Редько, О. Ю. Аудит в Україні [Текст]: монографія / О. Ю. Редько. – К.: ДП «Інформ-аналіт. агентство», 2008. – 493 с.
52. Риполь-Сарагоси, Ф. Внутренний аудит: организация и планирование [Текст] / Ф. Риполь-Сарагоси, В. Реутов. – Ростов н/Д. : Феникс, 2006. – 189 с.
53. Сангадиев, Ч. З. Формирование сервисно-ориентированной архитектуры в управлении бизнес-процессами авиационного предприятия [Текст] / Ч. З. Сангадиев // Известия ИГЭА. – 2010. – № 3 (71). – С. 182 – 185.
54. Семенова, В. Ю. 1С: Бухгалтерия 7.7 для Украины [Текст]: учеб. пособие / В. Ю. Семенова. – К.: София, 2008. – 120 с.
55. Скопень, М. М. Інформаційні системи і технології бухгалтерського обліку [Текст]: навч. посіб. / М. М. Скопень. – К.: Вища шк., 2003. – 275 с.
56. Сопко, В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу [Текст] / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 411 с.

57. Страхування [Текст]: підручник / керівник авт. колективу і наук. ред. С. С. Осадець. - 2-ге вид., переробл. і доп. – К.: КНЕУ, 2002. – 599 с.
58. Турко, С. Аудит бизнес-стратегии [Текст] / С. Турко // Новые рынки. – 2002. – № 2. – С. 32 – 38.
59. Хаммер, М. Реинжиниринг корпорации: манифест революции в бизнесе [Текст]/ М. Хаммер, Д. Чампи. – СПб.: Питер, 2000. – 332 с.
60. Харингтон, Дж. Совершенство управления процессами [Текст] / Дж. Харингтон. – М.: Стандарты и качество, 2007. – 190 с.
61. Чебан, Т. Організаційні аспекти побудови бухгалтерії стратегічного типу [Текст] / Т. Чебан, В. Яценко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 12. – С. 31 - 36.
62. Шешукова, Т. Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов [Текст] / Т. Г. Шешукова, М. А. Городилов . – М.: Финансы и статистика, 2005. – 184 с.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИМ ПРОЦЕСОМ НА ПІДПРИЄМСТВАХ АЕРОКОСМІЧНОЇ ГАЛУЗІ.....	5
1.1. Обліково-аналітичний процес підприємства: суть, об'єкти, технологія.....	5
1.2. Галузеві особливості, що впливають на управління обліково-аналітичним процесом на підприємстві.....	9
1.3. Вплив нормативно-правового регулювання на якість управління обліково-аналітичним процесом на підприємстві	28
Запитання для самоконтролю.....	35
Розділ 2. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, ДОХОДІВ І ВИТРАТ НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ АЕРОКОСМІЧНОЇ ГАЛУЗІ.....	36
2.1. Облік необоротних активів.....	36
2.2. Облік доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг.....	46
2.3. Облік витрат на виготовлення продукції авіаційного виробництва.....	54
Запитання для самоконтролю.....	68
Розділ 3. ПОЛІТИКА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ АЕРОКОСМІЧНОЇ ГАЛУЗІ.....	69
3.1. Організація і послідовність внутрішнього контролю фінансової діяльності підприємства	69
3.2. Аудит фінансової звітності: мета, завдання, принципи, етапи проведення.....	77

3.3. Аудит конкретного й абстрактного капіталу підприємства за даними Звіту про фінансовий стан (балансу).....	82
3.4. Аудит формування підсумкового фінансового результату підприємства за даними Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід).....	114
3.5. Страхування професійної відповідальності аудиторів.....	116
Запитання для самоконтролю.....	124
Розділ 4. ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В УПРАВЛІННІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИМ ПРОЦЕСОМ	125
4.1 Поняття інформаційних систем і технологій та їх класифікація.....	125
4.2 Комп'ютерні системи бухгалтерського обліку.....	133
4.3 Вплив комп'ютерної техніки на ефективність проведення аудиту.....	161
Запитання для самоконтролю.....	175
Бібліографічний список.....	177

Навчальне видання

**Столярчук Ганна Володимирівна, Бабенко Юлія Вікторівна,
Бодрова Надія Едуардівна та ін.**

**УПРАВЛІННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИМ ПРОЦЕСОМ
НА ПІДПРИЄМСТВАХ АЕРОКОСМІЧНОЇ ГАЛУЗІ**

Редактор А. М. Ємленінова

Зв. план, 2014

Підписано до друку 21.07.2014

Формат 60x84 1/16. Папір офс. № 2. Офс. друк

Ум. друк. арк. 10,2 . Обл.-вид. арк. 11,5 . Наклад 50 пр.

Замовлення 277. Ціна вільна

Видавець і виготовлювач

Національний аерокосмічний університет ім. М. Є. Жуковського

«Харківський авіаційний інститут»

61070, Харків-70, вул. Чкалова, 17

[http:// www.khai.edu](http://www.khai.edu)

Видавничий центр «ХАІ»

61070, Харків-70, вул.Чкалова, 17

izdat@khai.edu

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного
реєстру видавців, виготовлювачів і розповсюджувачів видавничої
продукції сер. ДК № 391 від 30.03.2001