

ISSN 2304-5809

10(13) 2014

МОЛОДИЇ
ВЧЕННІЙ



CL
RODORIO L. PATRICIO ANTVERP
EIVEDMO, VRBIS SENATORI, HANC

ISSN (Print): 2304-5809
ISSN (Online): 2313-2167

**Науковий журнал
«Молодий вчений»**

№ 10 (13) жовтень, 2014 р.
Частина I

Щорічне видання

Члени редакційної колегії:

- Глушченко Олександр Анатолійович*
доктор філологічних наук (Росія)
- Земляний Борис Володимирович*
доктор історичних наук (Україна)
- Ірмашук Ірина Олександрівна*
доктор економічних наук (Україна)
- Марусенко Ірина Михайлівна*
доктор медических наук (Росія)
- Мімін Ігор Владиславович*
доктор технічних наук (Росія)
- Мімін Олег Владиславович*
доктор технічних наук (Росія)
- Морозенко Дмитро Володимирович*
компіліт ветеринарних наук (Україна)
- Напокітило Лілія Григорівна*
доктор медических наук (Україна)
- Пекліна Галина Петрівна*
доктор медических наук (Україна)
- Рамазанова Юлія Вікторівна*
доктор мистецтвознавства (Україна)
- Спратков Василь Миколайович*
доктор юридических наук (Україна)
- Шайко-Шайковський Олександр Геннадійович*
доктор технічних наук (Україна)
- Шевцова Вікторія Михайлівна*
компіліт філологічних наук (Росія)
- Яковлев Денис Вікторович*
доктор політичних наук (Україна)
- Яришкіна Ірина Зотівна*
доктор економічних наук (Росія)

Коректор: О. Скрипченко
Дизайн: А. Ющенко

Комп'ютерна верстка: Н. Ковальчук

Відповідальність за зміст, добір та викладення фактів у статтях несуть автори.

Редколегія не зважає політичне поєнання авторів публікацій.

Матеріали публікуються в авторській редакції. Передрукування матеріалів, опублікованих в журн. жоді, дозволено тільки зі згоди авторів редакції журналу. Вузькозна використання – з обов'язковим посиланням на журнал.

Журнал включено до міжнародних каталогів наукових видань і наукометричних баз:

RINCC, ScholarGoogle, OAJI, CiteFactor, Research Bible.

Бібліографічний огляд статей представлений в електронних бібліотеках: NEU (адрес: V.V. Verkhovskogo, NEU «CyberLink»), NEB «Elibrary.ru», Polish Scholarly Bibliography

Свідоцтво про реєстрацію ЗМІ:
КВ № 18987-7777Р від 05.06.2012 р.

© Науковий журнал «Молодий вчений», 2014
© Дизайн, Виданнямчий дім «Кальметика», 2014

ЗМІСТ

**ФІЗИКО-МАТЕМАТИЧНІ
НАУКИ**

Варданіс М.Г., Воробйов К.Ю.
Модельовання нестационарних температурних полів у супільному шматку, який обертається..... 6

ТЕХНІЧНІ НАУКИ

Глобій Г.М.
Монтаж сталезалізобетонного структурно-вантового покриття з попережним укрупненням у просторові блоки..... 10

Азов Я.П., Тижидж В.С.
Розробка датчика температури для моніторингу процесу ліофілізації..... 13

**СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКІ
НАУКИ**

Колесніченко С.М., Ножиченко Н.В., Варзо І.Т.
Економічна ефективність вирощування куку в умовах Правобережного Лісостепу України..... 18

ІСТОРИЧНІ НАУКИ

Колесніченко А.В.
Факти історії: штрафні батальйони – спогоди фронтовиків..... 22

Ночовицький О.В.
Етапи становлення і діяльності Верховної Ради Української РСР та її постійних комісій..... 26

Решні І.В.
Міжнародне становище, стратегічна обстановка на радянсько-німецькому фронті і залуки сторін на початку 1944 року..... 31

Харчук Х.Р.
Українські історико-культурні поховання на Личаківському цвинтарі у Львові (1860-1939 роки)..... 35

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

Відович О.В.
Оцінка соціальної динаміки як результату політики соціального інновування в Україні..... 42

Галоч І.В.
Розвиток системи знань в Україні..... 45

Гочеміладзе Е.В., Степаненко М.О.
Забезпечення конкурентоспроможності підприємств..... 48

Голіщенко Е.О., Кириченко Т.В., Ковальченко Я.А.
Особливості використання інструментів інтернет-маркетингу на підприємстві..... 53

Горішко Х.І., Селечук Ж.В.
Складові економічного оприявання інвестиційної привабливості підприємства..... 56

Григораш Т.Ф., Соколасюк Е.С., Шабала А.В.
Шляхи вдосконалення управління фінансовими ресурсами підприємства..... 59

Ситущенко Н.М. Темпальні розвитки іпотечного кредитування в Україні.....	62
Жерябор А.А. Основні принципи формування механізму соціально-економічного розвитку сільських територій.....	65
Зарожка К.М. Принципи упорядкування економічного стійкості підприємства.....	68
Іваницько І.М. Визнання збитків від зменшення корисності оджини, що генерує грошові потоки.....	71
Копаченко В.М. Інжинірингові проекти: сутність, класифікація та особливості економічного опіювання.....	75
Коваренко Н.В. Методи проектного управління у сфері державних фінансів.....	78
Куряєва П.Ю., Колісниченко П.Т. Аналіз сучасних підходів до державного регулювання підприємницької діяльності.....	82
Левко В.П. Оцінка ефективності маркетингового менеджменту промислового підприємства.....	84
Литвиш М.В. Проблеми зернового ринку України.....	88
Лучка Г.М. Облік як система у формуванні інформаційної бази для управління.....	91
Можарчук І.М. Організація та фінансове забезпечення інноваційної модернізації виробництва в економіці: вітчизняний та зарубіжний досвід.....	95
Можарчук О.Г. Оцінка енергетичної ефективності процесу виробництва біопального.....	99
Молчанко В.В. Механізм фінансового вирівнювання місцевих бюджетів в Україні.....	102
Морчук У.О. Міжнародні стандарти у сферах обліку, контролю та аудиту.....	106
Нездодійснен С.Г., Шоломова Н.Ю. Перспективи розвитку екологічного туризму в природних парках України.....	112
Новікова Н.М. Оцінка ефективності інноваційної діяльності підприємства.....	115
Прокопенко Т.Ю., Гнатенко Є.П. Правова база обліку та аналізу дебіторської заборгованості.....	119

ФІЛОСОФСЬКІ НАУКИ

Вурай А.Р. Онтологічна проблематика та її антропологічні виміри: на перетині екзистенціалізму й кінематикства.....	124
Надурка В.В. Основні механізми еволюції системи суспільної моралі.....	131

Філанкіна Н.М. Екологічна естетика як рефлексія над екологічними кризами.....	134
---	-----

ХІМІЧНІ НАУКИ

Шестопалов А.В., Філанкіна Д.В. Исследование закономерностей разложения хлористого магния известковым молоком.....	140
--	-----

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ У СФЕРАХ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ

Марчук У.О.

Вісникданій національний аграрний університет

Розглянуто передумки та необхідність запровадження міжнародних стандартів у сферах обліку, складання фінансової звітності, контролю та аудиту в Україні. Розкрито сутність різних міжнародних стандартів та зосереджено їх адаптації вітчизняним суб'єктам господарювання. Визначено спільні ознаки та взаємозв'язок між МСФЗ, МСБО, МСА, СОСО, ІАС, ІАА, СОВІТ та ІагВалеі – Oxley Act.

Ключові слова: міжнародні стандарти, бухгалтерський облік, фінансова звітність, контроль, аудит.

Постановка проблеми. Міжнародні стандарти не тільки узагальнюють накопичений досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національних систем. Актуальною проблемою теперішнього часу є організація впровадження міжнародних стандартів у сфері обліку, контролю та аудиту, оскільки стратегія реформування в Україні передбачає застосування МСФЗ, МСБО, МСА та різних міжнародних стандартів з контролю (СОСО, ІАС, ІАА, СОВІТ, ІагВалеі – Oxley Act), що характерні для більшості країн з розвиненою інфраструктурою ринкових відносин. Впровадження цих стандартів є необхідною умовою активного розвитку України та її співпраця з зарубіжними країнами з розвиненою економікою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання впровадження МСФЗ, МСБО, МСА, СОСО, ІАС, ІАА, СОВІТ, ІагВалеі – Oxley Act в Україні досліджувалося у працях таких відомих науковців, як С.Ф. Голуб, С.Я. Зубилевич, С.В. Івахівченко, В.Каширчук, О.М.Костенко, В.Костюченко, А.В.Кривунов, Д.М.Марченко, Т.А.Масоєда, О.Ніконова, Л.Ніщенко, В.Г.Швеца та інших економістів-дослідників. Однак існує проблема з гармонізацією бухгалтерського обліку, фінансової звітності, контролю та аудиту в Україні і визначення основних напрямків їх удосконалення на основі міжнародного досвіду.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Міністерство фінансів України регулярно зносить зміни в Національні стандарти, наближуючи їх до міжнародних, тим самим сприяючи розрив між вітчизняною системою обліку, контролю та аудиту і світовою практикою, тому комплексне впровадження міжнародних стандартів в Україні це лише питання часу. Деякі країни Європи та СНД вже зробили ряд кроків у цьому напрямку. З огляду на це Україні варто згодом до уваги досвід наближених сусідів, щоб уникнути типових помилок і згодом на виробництві найбільш прогресивні підходи.

Метою статті є дослідження сутності міжнародних стандартів у сферах обліку, фінансової звітності, контролю та аудиту для опрацювання процесу адаптації у вітчизняній практиці господарюючих суб'єктів.

Виклад основного матеріалу. Підготовка міжнародних стандартів з бухгалтерського обліку, контролю та аудиту мала на меті отворення умов для дослідження зіставності даних суб'єктів господарювання про результати діяльності підприємства, стан ресурсів та потенціалу, що дозволило б користувачам зрозуміти країні можливість для підвищення продуктивності та уникнення ряду важливих відхилень від прийнятної раніше методичної формування звітної інформації.

Варто зазначити, що основним документом, яким керується бухгалтер з кабір документів

(стандартів та інтерпретацій), що регламентують практично складання фінансової звітності, необхідної зовнішнім користувачам для прийняття яких економічних рішень відносно підприємства, тобто Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

Основою організаціїми, які займаються розробкою і впровадженнями МСФЗ на глобальному рівні є:

- Комітет з МСФЗ – IASB (створений 29 червня 1977 року), метою якого було формування, видання та удосконалення з інтересом суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких слід дотримуватися при поданні фінансових звітів, а також опрацювання прийняттів та дотримання їх у своїх країнах;

- Комітет з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності інформації – IAASB;

- Міжнародна федерація бухгалтерів – IFAC.

На рівні окремих держав впровадження МСФЗ займаються різні урядові та неурядові організації, аудиторські компанії (і їх об'єднання), а також профільні організації (як прахля, асоціації), які виступають своєрідним «мостом» між розробленими стандартами, користувачами та контролюючими органами. Дана необхідність була зумовлена розвитком міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізацією фінансових ринків.

Міжнародні стандарти фінансової звітності почали розроблятися в 1977 року Комітетом з міжнародних стандартів (тодішній перетвореному в Раду з міжнародних стандартів фінансової звітності).

Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) включають з себе:

- Міжнародні стандарти фінансової звітності – International Financial Reporting Standards (IFRS);

- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку – International Accounting Standard (IAS);

- Інтерпретації, розроблені Комітетом з інтерпретації міжнародних стандартів фінансової звітності – International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) або колишнім Постійним Комітетом з інтерпретації (SIC).

Україна зробила перші кроки на переходу на МСФЗ у 1998 році, коли Постановою КМУ від 28.10.1998 № 1706 була затверджена Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосування міжнародних стандартів. З 1997 р. переклад на українську мову і публікація здійснює на ліцензійному угодом Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України. У країні прийнято ряд нормативних документів, які не тільки регламентують застосування міжнародних стандартів фінансової звітності та обліку, але й містять різні роз'яснення для компаній, аудиторів, контролюючих і координуючих органів [1].

Запровадження прийняттів і методів МСФЗ в Україні здійснюється в умовах існуючої системи

державного регулювання бухгалтерського обліку, що передбачає створення адекватних регуляторних передумов. Це пов'язано з тим, що прагнучи системи країн може суттєво обмежити можливість легалізації міжнародних стандартів, розроблених міжнародним кеуральним органом [10].

В Україні застосовуються як МСФЗ, так і Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – ПСБО). Перелік суб'єктів господарювання, які зобов'язані застосовувати МСФЗ, наведений в § 1 ст. 121 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність».

Варто відмітити найбільшу відмінність МСФЗ та ПСБО. Так, МСФЗ передбачає велику кілкість критеріїв, що детально розписують суть операцій. Наприклад, в ПСБО відсутній зміст, що розписує інформацію в розрізі сегментів бізнесу, немає згадок про розкриття інформації про суми зобов'язань кредиторів коштів, про віднесені суми, що відносяться до часток учасників в опієній діяльності, МСФЗ містить більш докладні згадки до розкриття інформації про облікову політику, тощо.

Крім того, МСФЗ орієнтовані на відображення об'єктивної інформації про поточний фінансовий стан компанії. Тому в їх основі лежать дані про реальну, тобто справедливую (ринокну) вартість активів і зобов'язань. Оцінювати можна різкими способами – цей процес віддається «на відкуп» суб'єкту господарської діяльності. При цьому немає єдиного змogu – є тільки набір загальних підходів. Тому формування політики оцінки активів і пасивів за МСФЗ є найбільш трудомістким завданням при переході на міжнародні стандарти [1].

Механізм запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку повинен швидко реагувати на нові міжнародні стандарти та дозволяти оновити національні стандарти, які є органами, що затверджують національні стандарти бухгалтерського обліку, органами, які здійснюють нагляд у сфері цінних паперів, банківської діяльності та страхування, включаючи Європейський Центральний Банк, бухгалтерам та особам, які користуються та опираються звітність, зобов'язані та обмінюються інформацією щодо міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Цей механізм повинен забезпечити розповсюдження спільного тлумачення міжнародних стандартів, практиках у Світоварності [11].

При дослідженні міжнародних стандартів у сфері контролю та аудиту нами було виявлено розбіжності в термінології. Так, основним і універсальним терміном для всіх стандартів та законів в зарубіжній практиці є термін «audit» (або «auditing») як процес проведення аудиту і який перекладається також як «аудит». Що стосується терміна «контроль» («control»), то в основному застосовують поняття «внутрішній контроль» («internal control»), «контроль якості» («quality control»), «парламентський контроль» («parliamentary control»).

Слід зауважити, що поняття «внутрішній контроль» («internal control») вживається в значенні «система внутрішнього контролю», яка складає всю організацію і має багато складових, а «внутрішній аудит» («internal audit») в основному стосується і передбачає наявність підрозділу внутрішнього аудиту (Internal audit unit) [9, с. 22].

Прованалізувавши Стандарти INTOSAI та порівнявши сферу, в якій застосовують поняття «контроль», і сферу, що складає «аудит», стверджуємо увагу на такі характерні риси:

– поняття «контроль» («Control») стосується аналізу та оцінки діяльності особам, які є частковою структурою відповідалою за цю діяльність;

– поняття «внутрішній контроль» («Internal control») являє собою інтегрований процес, який здійснюється керівництвом об'єкта та персоналом і стосується щодо ризиків та забезпечення раціональної гарантії того, що у змочованні місці об'єкта було досягнуто такі загальні цілі: дієвість, прозороість, належність, етичність, економія, ефективність та результативність, змочованого зобов'язання щодо відповідалою, було дотримано відповідні засоби та результати акти, а також ресурси було захищено від втрат, несправильного змочовання і пошкодження [9, с. 22].

На нашу думку, термін «internal control» стосується також внутрішньогосподарського контролю, опієний «внутрішній контроль» і «внутрішньогосподарський контроль» мають ідентичний переклад.

Процес інтеграції України з міжнародну спільноту супроводжується прийняттям міжнародних правових документів, запровадження міжнародних стандартів, угодження національного та міжнародного законодавства, змочованнями країною світової практики.

Такі процеси відбуваються також у сфері контролю та аудиту. Однак ці процеси непрості та невдосконалі. Всі країни мають власні проблеми, типові саме для них, тому підходи до аудиту та контролю відрізняються. Водночас світова спільнота ставить амбіційні завдання – запровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, аудиту; розвиток національних підходів до аудиту та контролю; допомога змочовані органам, що змочовують контроль та аудит. З цією метою створюється світова міжнародна організація, які видають міжнародні стандарти у сфері контролю та аудиту [9, с. 19], зокрема:

– стандарт «Цілі контролю при змочованні інформаційних технологій» (COBIT);

– доповідь «Контроль і аудит систем» (SAC);

– доповідь «Внутрішній контроль: інтегрований підхід» (COSO);

– «Висновки про розклад структури внутрішнього контролю при аудиті фінансової звітності» (SAS 66) зі змочованими змінами (SAS 77);

– Закон Сербії про Оподаткування (Oxley Act, відомий як «Високий SOX»), стідає з змочованими підприємства, які акції котуються на міжнародних фондових ринках, зобов'язані дотримуватися норм цього закону;

– Міжнародні стандарти аудиту (МСА) 216 (перекладується) «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих змочованих змочованих господарювання суб'єкта і його середовища» (ISA 216), МСА 228 (перекладується) «Аудиторські дії у відповідь на оцінювані ризики» (ISA 228);

– Міжнародні стандарти INTOSAI;

– Ліма декларация керівних принципів контролю (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Principles).

Національні публікації останнім часом демонструють швидке зростання у суспільстві інтересу до міжнародних стандартів. Проте з огляду на відсутність офіційних перекладів цих стандартів (українською та російською мовами), які були б доступні широким колам громадянських осіб, слід сказати чесноті неадекватності даних та змочованих термінології, що характерно до адаптованих перекладів. Слід зауважити, що такі переклади міжнародних документів з одночасною адаптацією можуть бути змочованими тільки при початковому ознайомленні з ними. Однак у подальшому це може призвести до неточностей і помилок та їх змочовання у національні стандарти, методології і на-

жита у законодавстві [8, с. 78]. В таблиці 1 наведено характеристику міжнародних нормативних актів щодо регламентації обліку, контролю та аудиту.

Наведені організації тісно співпрацюють та взаємодіють при розробці власних стандартів кращі надбавки з цієї сфери своїх колег (є посиланнями на джерела). SAC і COBIT сприяють на зовнішню дослідницьких процесів управління та контролю інформаційних технологій зокрема організації [9].

SAC включає концептуальні основи внутрішнього контролю, розроблені в SAS 66; COSO зокрема зокрема концепцію внутрішнього контролю із SAS 66 і SAC, SAS 78 зокрема зміна до SAS 66 і зокрема зокрема окремі аспекти формування єдиності, зміни із COSO і SAS 66. Концепцію внутрішнього контролю COSO можна згадати базовим моделлю, зокрема зокрема вона уміє брати в себе всі основні аспекти сучасного базових систем контролю, саме тому багато

Таблиця 1

Характеристика міжнародних нормативних актів щодо регламентації обліку, контролю та аудиту

Назва документа	Рік видання	Установа, що підготувала документ	Короткий зміст документа
INTOSAI (ISSAI INTOSAI GOV)	1987 р.	Міжнародна організація Женських аудиторських органів (BAO), членом якої є Рахункова палата України (РПУ)	Імплементовано основи Міжнародні стандарти аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів, які створені з основою для приватного сектору
IFRS	1977 р.	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standard Board, IASB)	Характеризується як стандарти, що ґрунтуються на принципах (principles based standards), яка вказується як стандарти, що ґрунтуються на правилах (rules based standards). Це означає, що стандартизація МСФЗ не ставить на меті деталізувати всі процедури та механізми фінансового обліку, а багатьох випадках видавати перевагу довіри до професійної самостійності бухгалтерів, які при вирішенні багатьох питань мають покладатися на службові сумління та особисті професійні судження.
IAS	1977-1988 рр.	Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standard Committee – IASC)	Сприяє удосконаленню і гармонізації фінансової єдиності з усього світу.
Лисина Декларація керівних принципів контролю	жовтень 1977 р.	IX Конгрес Міжнародної організації Женських органів фінансового контролю (INTOSAI)	Містить чіткий перелік цілей аудиту державних фінансів та усіх деталей до цього питання. Це полегшує її використання та гарантує, що простота мови, якою вона складена, зокрема зокрема увагу на її основних елементах
SAS 66 / SAS 78	1978 р., та зокрема зміни у 1988 р.	Американський інститут дипломованих бухгалтерів (the American Institute of Certified Public Accountants' Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit)	Документ, що регламентує дієвість внутрішнього аудиторів відносно з'ясування внутрішнього контролю на плануванні і проведенні аудиту фінансової єдиності підприємства
IAC	1981 р., та зокрема зміни у 1984 р.	Дослідницький фонд Інституту внутрішніх аудиторів (the Institute of Internal Auditors Research Foundation's Systems Auditability and Control)	Документ, який надає підтримку внутрішнім аудиторам в питанні контролю та аудиту інформаційних систем (IC) і технологій, з'ясування інформаційних технологій (IT) на основі особливостей внутрішнього контролю
COSO	1982 р., та зокрема зміни у 1984 р.	Комітет спонсорських організацій Тредвей (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's Internal Control – Integrated Framework)	Документ, що дає рекомендації менеджменту стосовно єдиності, оцінки, оцінки і удосконалення систем контролю. Організації можуть одягати й вказувати шляхи удосконалення систем контролю. COSO вказує на внутрішній контроль як процес, який здійснює рада директорів компанії, менеджмент, інший персонал
COBIT	1986 р.	Асоціація аудиту і контролю інформаційних систем ISACA (the Information System Audit and Control Foundation's Central Objectives for Information and Related Technology)	Системний підхід, що забезпечує власники бізнес-процесів інструментарієм для покриття й ефективного контролю та безпеки інформаційних систем
ISA 718 / ISA 778	1988 р.	Міжнародна рада зі стандартів аудиту та надання гарантій (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) Міжнародної федерації з автоматизації управління (IFAC)	Аналітичний документ SAS, розроблений для міжнародної аудиторської спільноти щодо підтвердження фінансової єдиності

Джерело: узагальнено автором з чотирьох використаних: [8, с. 111-116].

підприємств різних країн світу використовувати її при розробці власних систем контролю у своїй сфері діяльності [5, с. 118–120].

При цьому вважається, що розробка аналогічних систем та стандартів в Україні дає б змогу підвищити інвестиційний потенціал вітчизняних підприємств. Варто розглянути їх більш детально. Наприклад, у світову є недовільна система внутрішнього контролю, що дозволяє кожній компанії (справа про банкрутство енергетичної корпорації ENRON 2001 р., шахрайство в телекомунікаційному гіганті WorldCom, «Adelphia» та Xerox 2002 р., Ahold (Голандія) 2002 р., Parmalat (Італія) та ін.), у США було вжито заходів. Наслідком цих подій було прийняття Закону Сарбейкса – Окслі (SOX), згідно з яким створено Раду з нагляду за аудитом і бухгалтерським обліком у публічних компаній, яка має дуже широкі повноваження. Зокрема, згідно з Законом Рада організовує перевірку діяльності всіх зареєстрованих аудиторських компаній в американських банківських акціонерних компаніях (з метою оцінки дотримання норм законодавства у сфері аудиту, професійних стандартів тощо) [6, с. 12].

За Законом Сарбейкса – Окслі (п. 906) менеджмент компанії має певну відповідальність за достовірність поданої інформації. У разі, якщо ця інформація все-таки виявилася недостовірною або розкрита не в повному обсязі, керівництво має притягнути відповідальність (штраф від 1 до 5 млн дол., термін ув'язнення – від 10 до 10 років) [2, с. 9]. Крім того, цей акт розповсюджує і на канадські компанії, тому і отримав широкі резонанс і вплив на всю практику корпоративного управління у світі.

Пункт 484 Закону SOX «Оцінка внутрішнього контролю керівництвом» покладає відповідальність керівництва за створення і підтримку адекватної структури внутрішнього контролю та процедур фінансової звітності [2, с. 9]. Від усіх підприємств вимагає складати звіт про наявність і ефективність систем внутрішнього контролю фінансової звітності та подавати його в Раду з контролю за бухгалтерською звітністю публічних акціонерних товариств (Public Company Accounting Oversight Board). Особливо відповідальність за дотримання цієї вимоги покладено на генеральних і фінансових директорів підприємств [5, с. 118].

За цим Законом система внутрішнього контролю (далі – СВК) має вирішувати такі завдання:

- підтримувати ефективність і результативність діяльності компанії;
- поліпшувати якість підготовки фінансової звітності;
- виявляти, виправляти та попереджувати помилки і некоректні інформації;
- виявляти слабкі місця та порушення в компанії;
- забезпечувати дотримання законодавчих і нормативних актів.

Ціль організації системи внутрішнього контролю багато в чому залежить від правової форми, організаційної структури компанії, виду діяльності, необхідності контролю тих чи інших процесів, які відбуваються на підприємстві. Після введення Закону фактично відразу створилися дві комунітати, створення Комітетом спонсорських організацій COSO (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's Internal Control – Integrated Framework).

COSO визначає внутрішній контроль як процес, що здійснює рада директорів компанії, менеджери, інший персонал, для забезпечення розумної гарантії досягнення таких цілей: ефективність та економічна доцільність операцій; надійність фінансової звітності; угодність і відповідність законам та нормативами [2].

Так, система внутрішнього контролю, яка побудована за методикою COSO, необхідна для організації, які спробиють повести відповідні витрати на створення та перевірку системи внутрішнього контролю.

Набір компонентів Моделі COSO конкретизують інструменти та прикладні рішення залежно від відповідних цілей внутрішнього контролю (управління ефективністю, достовірністю звітності, комплаєнс) і напрямків перевірки (рівень бізнесу та процесів) та подані у вигляді різниці «Кубу COSO» [2, с. 14].

На XX Конгресі INTOSAI (міжнародного органу INTOSAI) у листопаді 2010 р. були затверджені Міжнародні стандарти INTOSAI в фінансовому аудиту. Стандарти INTOSAI щодо внутрішнього контролю використовують положення стандартів Інституту внутрішніх аудиторів (IIA) та Комітету COSO для приватного сектору. При цьому в стандартах INTOSAI подано відповідні положення щодо використання положень інших стандартів, зокрема практичні коментарі (practice notes), які роз'яснюють особливості застосування стандартів для приватного сектору [6, с. 14].

Стандарти INTOSAI зазвичай є уособленням кращої світової практики, яку потрібно практикувати досить. Вони не мають нормативного характеру і не є обов'язковими для виконання. Такий підхід є проумисним, адже це зробило б полегче для національних організацій кожного члена BAO (міжнародного аудиторського органу) – члена INTOSAI (як близько 180) [6, с. 21].

За Стандартом ISSAI 9100 (розд. 12) внутрішній контроль в організації охоплює не тільки фінансову сферу, а й усі сфери ризику діяльності: «Контрольована діяльність відбувається по всьому в організації, на всіх рівнях і при виконанні всіх функцій. Вона включає якесь різне дії внутрішнього та попереджувального контролю, зокрема:

- 1) процедури надання повноважень і прийняття рішень;
- 2) розмежування обов'язків (авторизація, обробка, затримка, перегляд);
- 3) контроль доступу до ресурсів і даних;
- 4) перевірка;
- 5) регулювання суперечностей;
- 6) аналіз операційної діяльності;
- 7) аналіз операцій, процесів і діяльності;
- 8) нагляд (призначення, аналіз і ухвалення, застосування та нагляд).

Об'єкти мають досить адекватного балансу між внутрішнім та попереджувальним контролем діяльності. Для досягнення заданого необхідним доповненням до контрольної діяльності є дії щодо виправлення ситуації» [6, с. 22].

Якщо розглядати Лінійну декларацію керівників практичного контролю [7], прийняту на IX Конгресі Міжнародної організації контролерських органів (INTOSAI) у жовтні 1977 р., можна сказати, що вона визначає контроль обов'язковим елементом управління і підкреслює, що контроль – не самоціль, а необхідна частина системи регулювання, метою якої є виявлення та найбільш рахиві стадії відхилення від прийнятих стандартів і порушення прийнятих санкцій, ефективності й економії за-

нерестанки матеріальних ресурсів для того, щоб мати можливість зжити наявних засобів, а в окремих випадках притягти інших до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну державі шкоду або зжити засоби для саботажних або опортуністичних порушень у майбутньому.

У керівних принципах стандартів внутрішнього контролю зазначено, що внутрішній контроль є інструментом управління, що дає змогу керівництву перевірити, наскільки досягнуті поставлені ним цілі, оскільки за створення ефективної системи внутрішнього контролю, яка забезпечує дотримання законів і нормативних актів, відповідає керівництво органу (організації). Він повинен забезпечити створення, оцінку та вдосконалення адекватної структури внутрішнього контролю, а також гарантувати її ефективність. У п. 1 ст. 2 «Зовнішній та внутрішній контроль» Керівних принципів аудиту державних фінансів зазначає, що підрозділ внутрішнього контролю повинен обов'язково підпорядковуватися керівництву організації, а складі якої він створюється. Проте він повинен володіти мінімальним можливим функціональним та організаційним незалежністю всередині органу, де складу якого він входить [4].

Встановлено, що підрозділ внутрішнього контролю визначається як такий, що здійснює перспективні та плани розвитку організації, включаючи отримання, методи, процедури та засоби керівництва, що належно гарантують реалізацію цілей.

До цих цілей належать:

- забезпечення виконання затверджених засобів і надання послуг у найбільш економічній, ефективній та результативній формі відповідно до завдань організації;
- попередження втрат ресурсів через розрадування, опортуністичні, неадекватні управління, помилки та інші порушення;
- виконання законів, нормативних актів, розпоряджень керівництва;
- підготовка та збереження достовірної адміністративно-фінансової звітності, її вчасне оприлюднення.

Відповідно до підпункту 2.2.1 Керівних принципів аудиту державних фінансів аналіз і оцінка внутрішнього контролю мають бути адаптованими до форми здійснення контрольного засобу. Якщо йдеться про фінансовий аудит, то аналіз і оцінка здійснюються з акцентом на механізми захисту активів та ресурсів і дана можливість уникнути злочинів і точності й повноти бухгалтерської документації. Якщо йдеться про контроль законності, то аналіз і перевірка здійснюються за правилом, на механізми, які допомагають керівництву дотримуватися законів і нормативних актів. Якщо контроль стосується ефективності роботи, то аналіз і перевірка здійснюються на механізми, які дозволяють органу (організації) економічно, результативно та ефективно управляти своєю діяльністю, виконувати зобов'язання керівництва і своєчасно надавати надійну фінансову та бухгалтерську інформацію [4].

Усі зазначені вище концепції контролю призначені для внутрішнього контролю в цілому (не лише економічного контролю в рамках функціонування відповідних відділів, що займаються збором та інтерпретацією економічної інформації, причому інтерес концепцій у цілому підпорядкований завданням зовнішнього аудиту, тобто підтвер-

дження фінансової звітності та посередження в функціонуванні внутрішнього аудиту як економічної контрольної системи). Проте всі ці концепції розглядають внутрішній контроль як управлінську функцію, яка супроводжує кожну дію будь-якого працівника організації у зв'язку з виконанням функціональних обов'язків.

Отже, внутрішньогосподарський контроль дає змогу своєчасно виявити причини відхилення фактичних показників від планових, виявити чинники, які впливають на ці показники, прийняти дієві заходи, які будуть спрямовані на попередження й усунення недоліків, тому і є однією з найважливіших функцій системи управління підприємством.

Нові концепції управління, зокремовані як універсальні системи показників діяльності економічного суб'єкта визначають необхідність пред'явлення інформаційних вимог до організації та її внутрішнього контролю. Тому розроблені різні організації з метою стандартизації контролю свої концепції (COBIT, SAC, COSO, SAS 66 / SAS 78, SOX, ISA 715 / ISA 770, INTOSAI та ін.) мають певні розбіжності між собою, хоча кожний документ формується на внутрішньому контролі, конкретній діяльній групі, створенні та оцінці його засобів.

Висновки і пропозиції. Узагальнюючи вище викладене, доцільно зазначити, що перехід національної системи бухгалтерського обліку, складання звітності, контролю та аудиту на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (MCOF, MCBO, MCA, COSO, SAC, SAS, COBIT, Sarbanes – Oxley Act) є необхідною умовою збігової співпраці з іноземними партнерами, а також фінансової ситуації в країні. Міжнародні стандарти мають єдині методологічні підходи щодо оцінювання та розкриття інформації, що допомагають чітко зрозуміти що представляють собою стандарти, чого вони вимагають та потребу в їх прийнятті. Без чіткого розуміння збіговості та ризиків партнерів інвестори, партнери та кредитори не зможуть поставити конкретні запитання до їх співробітників та оцінити прогрес у досягненні цих задач.

Узагальнення та оцінка положень зовнішніх нормативних актів щодо внутрішньогосподарського та внутрішнього контролю свідчать, що за кордоном, у країнах з розвиненою ринковою економікою, приділяється більше уваги впровадженню ефективних механізмів контролю. В них визначені чіткі принципи його дії, категорії, елементи, відповідальності і повноваження суб'єктів, а також передбачено створення наукових моделей контролю з метою забезпечення потреб управлінського персоналу.

Слід зазначити, що питання пов'язані з організацією, методологією та розвитком обліку, контролю та аудиту підприємств не дістало належного висвітлення в науковій і практичній збіжній літературі, та дієві законодавчі бази і забувають особливості актуальності. Ефективним та раціональним підходом є запровадження міжнародних положень з обліку, складання фінансової звітності, контролю та аудиту і розробка власних положень через коректне використання інших стандартів зразкових світової досвід з належною практикою. Такі дії мають супроводжуватися не тільки створенням методичного та навчального забезпечення, а й законодавства, організації, методології та в цілому удосконалення національних підходів до діяльності з урахуванням національної практики і загальносвітових міжнародних стандартів.

Список літератури:

1. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: краєва світова практика, українська реальність та досвід країн СНД. – Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.iab.com.ua/Analytics/MISO.pdf>
2. Зубилевич С. Н. Закон Сарбейнса-Окслі та його вплив на аудит системи внутрішнього контролю в Україні / С. Н. Зубилевич // Школа професійного бухгалтера. – 2011. – Сві. (№ 1). – С. 9–12.
3. Івахівський С. В. Нормативне забезпечення автоматизації корпоративного фінансового контролю: системний досвід / С. В. Івахівський // Фінанси України. – 2007. – № 10. – С. 93–104.
4. Керівні принципи аудиту державних фіналісів // Збірник базових документів INTOSAI Міжнародної організації захисних органів контролю державних фіналісів. – К., 2007. – 122 с.
5. Костевко О. М. Внутрішньогосподарський контроль в системі українських працевласності підприємств / О. М. Костевко // Економіка АПК. – 2007. – № 11. – С. 117–120.
6. Крикунов А. В. Два напрямки фінансового контролю / А. В. Крикунов // Вакансійний рід. – 2006. – Спец-вып.
7. Марченко Д. М. Вдосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємств / Д. М. Марченко, Г. М. Прозвіско // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 11. – С. 167–171.
8. Москалд Т. А. Ефективність бухгалтерського контролю / Т. А. Москалд // Менеджмент сьогодні. – 2009. – Февр. (№ 1(48)). – С. 14–17.
9. Ніколюк О. Міжнародні стандарти INTOSAI: основні положення, аудиторський підхід, термінологія / О. Ніколюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 20–23.
10. Піддубна К.С. Впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. – Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.gazeta.com.ua/PWMN_2010/Ekonomika/70264.doc.htm
11. Регламент (ЄС) № 1493/2008 Європейського парламенту та ради від 19 липня 2008 року про застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку <http://www.minjust.gov.ua/Files/21271>

Марчук У.А.

Вінницький національний аграрний університет

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ В ОБЛАСТИ УЧЕТА, КОНТРОЛЯ И АУДИТА

Анотація

Розкритими передпослідки в необхідності впровадження міжнародних стандартів в сферах учета, складання фінансової звітності, контролю і аудиту в Україні. Розкрити сутність різних міжнародних стандартів і особливості їх адаптації національними суб'єктами господарювання. Виділеною загальною рисою в зв'язності між МОФО, МСБУ, МСА, СОСО, ІАС, ІАФ, СОІІТ в Сарбейнса – Окслі Act. **Ключові слова:** міжнародні стандарти, бухгалтерський учет, фінансовий звітність, контроль, аудит.

Marchuk U.O.

Vinnitsa National Agrarian University

INTERNATIONAL STANDARDS IN THE FIELD OF ACCOUNTING, CONTROL AND AUDIT

Summary

The preconditions and the need for implementation of international standards in the areas of accounting, financial reporting, control and audit in Ukraine are considered. The essence of various international standards and especially their adaptation domestic entities are solved. Pointed out common features and the relationship between IFRS, IAS, IAF, COSO, SAC, SAE, COBIT and Sarbanes – Oxley Act. **Keywords:** international standards, accounting, financial reporting, control, audit.