

Отже, роль податкового планування в управлінні податками є головною, тому що податкове планування на підприємстві являє собою цілеспрямовану діяльність підприємства, орієнтовану на максимальне використання всіх нюансів існуючого законодавства з метою досягнення найвищого фінансового результату шляхом законної оптимізації господарської діяльності підприємства з точки зору її податкових наслідків, тобто податкове планування сприяє оптимізації податкового портфеля на підприємстві.

Список літератури

1. Єріс Л.М. Податкове планування як засіб збільшення фінансових ресурсів підприємств // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 2. – С.76-86.
2. Замасло О. Роль податкового планування у розробці стратегії розвитку підприємства // Формування ринкової економіки в Україні. Науковий збірник. Вип. 12 / Львівський національний університет імені Івана Франка; Центр ринкознавства «Інтереско». – Львів. 2003. – С.292-295.
3. Кізима А.Я. Податкове планування у системі податкового менеджменту // Фінанси України. – 2003. – № 2. – С.33-38.
4. Крисоватий А.І. Податковий менеджмент: Навч. Посіб. / Крисоватий А.І., Кізима А.Я.; Тернопільська академія народного господарства, Ін-т фінансів. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304 с.
5. Чернякова Т.М. Формування економіко-організаційного процесу оподаткування підприємств України: Монографія. – Луганськ. – СНУ ім. В.Даля, 2003. – 188с.

В статье рассматриваются научно-практические подходы относительно определения роли налогового планирования в системе управления налогами и совершенствования его организационного, информационного и методического обеспечения. Обращено внимание на основные методы налогового планирования и необходимость их использования с целью оптимизации налоговых платежей.

In the article determined scientific-practical approaches is considered in relation to determination of role of the tax planning in control system and perfection of him by taxes, informative and methodical orgware. It is stressed to basic methods of the tax planning and necessity of their application with the purpose of optimization of tax payments.

УДК 657.471

Н.С. Шалімова, доц., канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Аналіз існуючої практики використання термінів «аудит», «аудитор» та її впливу на суспільну думку про аудит

В статті викладено результати дослідження порядку застосування термінів «аудит» та «аудитор» в діяльності органів державного управління та контролю, в нормативних та законодавчих документах України. Обґрунтована хибність практики вільного використання зазначених понять. Запропоновані заходи щодо виправлення такої ситуації з метою формування адекватної суспільної думки про аудит та аудиторську діяльність.

аудит, аудитор, аудиторська діяльність, завдання з надання впевненості

Становлення ринкової економіки, передача в приватну власність засобів виробництва, розвиток банківської, страхової справи та зростання інвестиційної активності призвели до появи такого зовсім нового для України виду підприємництва

як аудиторська діяльність. Аудит здійснюється не тільки в інтересах клієнта, але і в інтересах суспільства, забезпечуючи реалізацію конституційного права на інформацію в сфері підприємницької діяльності та економіки, є однією з конституційних гарантій єдиного ринку, єдності економічного простору як однієї з основ конституційної побудови України. Інакше кажучи, аудит представляє собою інструмент забезпечення інформаційної та економічної безпеки громадян, суб'єктів підприємницької діяльності та держави.

Слово «аудит» походить від латинського audio, що буквально означає «він чує», «той, хто вислуховує». Цей переклад трактується по-різному. Іноді аудитора порівнюють з гарним лікарем, який уважно вислуховує хворого. Безсумнівно, що в кожному визначенні характеризуються певні риси аудиту. Але дослівний переклад в сучасних умовах не є надто важливою задачею, більш важливою проблемою є, на наш погляд, достатньо вільне використання терміну «аудит».

На сучасному етапі на практиці та в спеціальній літературі термін «аудит» часто застосовують достатньо широко, до аудиту відносять різні види діяльності, сутність яких – незалежна перевірка, оцінка, експертиза. Розбіжності в діяльності різних категорій аудиторів породжує плутанину в термінології. Тому представляється доцільним провести аналіз практики застосування термінів «аудит» та «аудитор» з метою встановлення їх відповідності сутності аудиту як специфічного виду діяльності та впливу такої ситуації на суспільну думку про аудит. Саме ці питання і зумовили цільову спрямованість представленого дослідження.

Після прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність» Постановою Верховної Ради №90а/95-ВР від 14 березня 1995 року «Про порядок введення в дію Закону України «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України» [30] була встановлена заборона вживання термінів «аудит» та «аудиторська діяльність» інакше, ніж у контексті з чітко означеною аудиторською діяльністю за Законом України «Про аудиторську діяльність». Однак пізніше аудит згадується в офіційних документах як форма здійснення контрольної діяльності таких суб'єктів контролю як Державна контрольно-ревізійна служба, Державна податкова адміністрація України, а починаючи з 2000 року цей термін активно експлуатується іншими органами виконавчої влади та державного фінансового контролю.

На погляд автора, існують наступні причини викривлення суспільної думки про аудит, які призводять до того, що потенціал аудиторської діяльності в Україні та можливості аудиту в забезпечення економічної безпеки держави, суспільства та підприємництва, на жаль, залишаються реалізованими не повністю:

- змішування в суспільній свідомості незалежного аудиту з державним аудитом, який здійснюється органами Державної контрольно-ревізійної служби;
- неправомірне використання термінів «аудит» та «аудитор» в практиці роботи інших органів та для виконання іншої роботи без урахування існуючого світового досвіду;
- вільне використання терміну «аудит» в нормативних та законодавчих документах, які стосуються зовсім інших питань.

Розглянемо кожний з цих напрямків окремо.

Правове поле аудиторської діяльності в Україні регламентує Закон України «Про аудиторську діяльність», викладений у новій редакції Законом України №140-V від 14.09.2006 р. [5], яким не передбачено виключний характер проведення аудиту незалежними експертами – сертифікованими аудиторами. В статті 1 зазначено, що дія цього закону не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю. Відокремлення та узаконення такого поняття як

«державний фінансовий аудит» відбулося у зв'язку із прийняттям Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» від 15.12.2005 року №3202-IV [6] і внесенням ним змін до ст. 2 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу» [7], які стосувалися визначення форм державного фінансового контролю та розширення завдань державної контрольно-ревізійної служби.

Рахункова палата та Державна контрольно-ревізійна служба має право на здійснення аудиту бюджетних коштів, фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, запровадження якого сьогодні є очевидним у практиці функціонування контрольно-ревізійних органів. В ст. 19 Бюджетного кодексу України [2] передбачено здійснення на всіх стадіях бюджетного процесу фінансового контролю, аудиту і оцінки ефективності використання бюджетних коштів, тобто аудит розглядається як форма контролю для визначених Бюджетним кодексом суб'єктів бюджетного контролю – Рахункової палати, Міністерства фінансів України, Державного казначейства та Державної контрольно-ревізійної служби.

В кінці 2006 року були внесені зміни до Класифікатору професій ДК003:2005 (наказ Держспоживстандарту України від 26 грудня 2005 року №375) [19], у відповідності з якими запроваджені професії «головний державний аудитор» (код КП 1229.1 – Керівні працівники апарату центральних органів державної влади) та «державний аудитор» (код КП 2419.3 – «Професіонали державної служби»). Ці професії можуть обіймати посадові особи органів державної контрольно-ревізійної служби, наділені повноваженнями на здійснення аудиту.

Фактично Аудиторська палата України визнала існування та необхідність запровадження такої форми державного фінансового контролю як державний фінансовий аудит, навіть, запровадила певні пільги для державних аудиторів при подовженні чинності сертифікату аудитора, якщо вони такий отримали свого часу. Рішенням АПУ від 26.06.2008 року №191/10.1 внесено доповнення до п.10.2 розд.10 Положення про сертифікацію аудиторів [27], які полягають у тому, що аудитори, які здійснюють державний фінансовий аудит як різновид державного фінансового контролю (як і аудитори - викладачі вищих навчальних закладів, які мають вчені звання або наукові ступені за фахом бухгалтерський облік і аудит, та аудитори – викладачі центрів удосконалення знань аудиторів, визначених АПУ) набувають право на продовження чинності сертифіката на наступні п'ять років при підтвердженні вимог, зазначених у підпунктах в), г) п.10 цього Положення, а саме: щорічно успішно проходили контрольні тестування за підсумками удосконалення професійних знань за програмами, затвердженими АПУ, або щорічно здійснювали удосконалення професійних знань згідно з розділом V Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України.

Така практика відповідає зарубіжному досвіду. На сучасний момент фактично сформувалися два напрямки аудиторської діяльності: незалежний аудит, який виконується сертифікованими аудиторами, та державний аудит, який виконується працівниками державних органів фінансового контролю (табл. 1).

Перший напрямок регламентується розробками Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (PMCAHB) – International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), заснованої Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) – International Federation of Accounting (IFAC). Метою IFAC є розвиток та вдосконалення бухгалтерської професії на міжнародному рівні за допомогою гармонізованих стандартів для надання бухгалтерами стабільно високоякісних послуг в інтересах суспільства. IAASB діє як незалежний орган розробки та впровадження стандартів під

егідою IFAC. Мета IAASB – служіння інтересам громадськості шляхом розробки та впровадження високоякісних стандартів аудиту та надання впевненості, допомоги у зближенні міжнародних та національних стандартів, що дозволить покращити якість та рівень практики в усьому світі та збільшити довіру суспільства до аудиторської професії на глобальному рівні.

Таблиця 1 - Регламентация систем независимого та державного аудиту

Напрям-ки	Незалежний аудит	Державний аудит
Орган регулювання	IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board (офіційний сайт – http://www.ifac.org/IAASB) – Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості	INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions (офіційний сайт – http://www.intosai.org) – Організація вищих органів фінансового контролю
Основні розробки та регламентація щодо їх застосування	International Framework for Assurance Engagements – Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості International Standards on Quality Control (ISQCs) – Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ) International Standards on Auditing (ISAs) – Міжнародні стандарти аудиту (МКА); International Standards on Review Engagements (ISREs) – Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО); International Standards on Assurance Engagements (ISAEs) – Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНБ); International Standards on Related Services (ISRSs) – Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП); International Standards on Quality Control (ISQCs) – Міжнародні стандарти з контролю якості (МСКЯ) International Auditing Practice Statements (IAPs) – Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) (режим доступу – http://www.ifac.org/IAASB/Pronouncements.php) 2007 Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements	Lima Declaration of Guideliness on Audit Precepts – Лімська декларація керівних принципів контролю (режим доступу – http://www.intosai.org/blueline/upload/li_madeclaration.pdf ; в перекладі на українській мові - http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=140271&cat_id=3283) The INTOSAI Code of Ethics and Auditing Standards – Кодекс Етики та Стандарти аудиту INTOSAI (режим доступу – http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethand-syandle.pdf ; в перекладі на українській мові – http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=232351&cat_id=3283)

Сфера державного аудиту регулюється розробками INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) - організацією вищих органів контролю державних фінансів країн, що є членами Організації Об'єднаних Націй чи її спеціалізованих органів. INTOSAI визнана як одна з найважливіших організацій в сфері контролю державних фінансів, яка видає міжнародні директиви у сфері фінансового управління, розробляє методологічні підходи, пов'язані з цією сферою, здійснює навчальні заходи та сприяє обміну інформацією між своїми членами.

Отже, існування системи незалежного аудиту та запровадження державного фінансового аудиту в практику діяльності контрольно-ревізійної служби є об'єктивним процесом, який наближує систему національного фінансового контролю України до практики інших країн та вимог INTOSAI. Єдине на що хотілося б звернути увагу – це два моменти.

По-перше, в європейській практиці слово «аудит» вживається як синонім контролю. Але термін «audit», який використовується в документах, підготовлених INTOSAI, перекладений на українську мову і як «контроль», і як «аудит», при цьому якої-небудь логічності та послідовності не спостерігається. Достатньо лише звернутися до перекладу Лімської декларації, який розміщений на сайті Рахункової палати [17].

Цей документ (в оригіналі - Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts) перекладений як «Лімська Декларація керівних принципів аудиту державних фінансів», а по тексту термін «audit» в більшості випадків замінений на термін «контроль». INTOSAI Auditing Standards перекладені як «Стандарти з аудиту державних фінансів», але сама назва організації «International Organization of Supreme Audit Institutions» перекладена як організація вищих органів фінансового контролю. Отже, необхідна послідовність у використанні термінів «аудит» та «контроль».

По-друге, для адекватного суспільного розуміння існування різних напрямків аудиторської діяльності повинна бути створена адекватна система інформування, хоча б на рівні підготовки фахівців у вищих навчальних закладах. На жаль, такого не відбувається. Якщо в Галузевому стандарті вищої освіти України «Освітньо-професійна програма бакалавра за спеціальностями напряму 0501 «Економіка і підприємництво» (видання 2001 року) до складу нормативних дисциплін циклу природничо-наукової та загальноекономічної підготовки була включена дисципліна «Аудит», то в стандарті 2006 року видання така дисципліна зі складу нормативних виключена, а лише введена до переліку рекомендованих вибіркових дисциплін [24]. Дійсно, можна сперечатися з доцільністю окремого викладання дисципліни з аудиту для студентів всіх економічних спеціальностей, але такого не можна стверджувати про загальну систему національного фінансового контролю, в рамках вивчення якої і слід було б давати такі знання. Вивчення ж нормативних дисциплін циклів загальноекономічної та професійної підготовки показує, що про систему національного фінансового контролю ніде не згадується. Запроваджена дисципліна «Національна економіка», метою викладення якої є вивчення закономірностей та особливостей функціонування національної економіки порівняно з економіками інших країн, але серед переліку її тем нічого подібного немає. Отже, адекватною та повноцінною систему інформування суспільства про систему національного фінансового контролю, цілі, види та принципи аудиторської діяльності визнати не можна.

Зупинимось на практиці застосування термінів «аудит» та «аудитор» в інших сферах діяльності. Тут спостерігається дуже цікава ситуація. За влучною характеристикою О.Редька «законодавець почав щільніше опікуватися аудитом, що, на жаль, призвело до появи таких українських самородків, як «електроаудит», «енергоаудит», «аудит сертифікації», «податковий аудит», «кабінетний аудит», «екологічний аудит», «аудит відповідності», «пробірний аудит» тощо» [32, С.48].

Так, існує загальний Закон України «Про акредитацію органів з оцінки відповідності» №2407-III від 17 травня 2001 року [4], у відповідності з яким можуть бути акредитовані органи з оцінки відповідності будь-якої форми власності, а саме: випробувальні та калібрувальні лабораторії; органи із сертифікації продукції, процесів та послуг; органи із сертифікації систем якості, систем управління якістю, систем управління довкіллям; органи із сертифікації персоналу; органи контролю. Кваліфікаційні вимоги, порядок та правила атестації персоналу з акредитації визначені у відповідному документі, затвердженому наказом Національного Агентства з акредитації України від 14 березня 2003 року №203 [14]. До проведення робіт з акредитації можуть залучатися офіційно визнані в НААУ:

- *аудитор з акредитації (асесор)* – фахівець, який має професійні знання та досвід роботи у певній галузі економіки, галузі систем якості та вміння з проведення акредитації у відповідній сфері діяльності органу з оцінки відповідності як самостійно, так і в складі групи з перевірки і зареєстрований у реєстрі персоналу з акредитації, що ведеться НААУ;

- *головний аудитор з акредитації* – аудитор з акредитації, який призначається головою групи аудиторів з акредитації і несе повну відповідальність за

проведення перевірки органу з оцінки відповідності, координує роботи з перевірки органу з оцінки відповідності;

– *експерт з акредитації* – фахівець, що має професійні знання та досвід в певній галузі економіки, обізнаний з правилами проведення акредитації, нормативними документами за напрямками діяльності та зареєстрований у реєстрі персоналу з акредитації, що ведеться НААУ.

Наказом встановлені вимоги окремо для аудиторів з акредитації, головних аудиторів та експертів з акредитації. Окремо ведеться реєстр персоналу з акредитації, який включає систему даних щодо атестованих аудиторів та експертів. Персонал з акредитації атестують на право проведення одного або декількох видів робіт з акредитації за обраною спеціалізацією. Наказом передбачена видача сертифікатів аудитора з акредитації та головного аудитора з акредитації.

Розроблений проект Закону України «Про аудит з промислової безпеки та охорони праці», який вже підготовлений до другого читання і яким пропонується введення системи аудиту з промислової безпеки та охорони праці з метою підвищення загального рівня безпеки виробництва у процесі діяльності суб'єктів господарювання. Виконуватимуть цей аудит *аудитори з систем управління промисловою безпекою та охороною праці*, які отримали сертифікат на право здійснення аудиту та аудиторські організації, які акредитовані відповідно до Закону України «Про акредитацію органів з оцінки відповідності» для здійснення аудиту.

Згідно із ст. 22, п.4 Закону України «Про метрологію та метрологічну діяльність» «до проведення робіт з уповноваження та атестації залучаються аудитори з метрології, атестовані в порядку, встановленому нормативно-правовим актом Центральним органом виконавчої влади у сфері метрології» [10]. Відповідно до цих вимог затверджений Порядок атестації *аудиторів з метрології* (наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 27 липня 2007 року №166), які проходять теоретичну підготовку, практичне стажування і отримують сертифікат аудитора з метрології [29].

Поняття «екологічний аудит» введено Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища» [11]. Виконавцями екологічного аудиту є *екологічні аудитори*, кваліфіковані для його здійснення відповідно до вимог Закону України «Про екологічний аудит» від 24 червня 2004 року №1862-IV [8] та Положення про сертифікацію екологічних аудиторів, затвердженого наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища від 29 січня 2007 року №27 [28], яким визначені кваліфікаційні вимоги до кандидатів, порядок проведення кваліфікаційного іспиту і передбачена видача сертифікату екологічного аудитора. Окремо ведеться реєстр екологічних аудиторів та юридичних осіб, що мають право на здійснення екологічного аудиту.

Існує наказ Міністерства аграрної політики України від 6 грудня 2005 року №680 «Про організацію навчання фахівців на звання *аудиторів з сертифікації зернових складів*» [21], розроблений на виконання вимог постанови Кабінету Міністрів України від 11.04.2003 р. №510 «Про забезпечення сертифікації зернових складів на відповідність послуг із зберігання зерна та продуктів його переробки, запровадження складських документів на зерно» [31]. Даним наказом затверджені етапи підготовки аудиторів із сертифікації зернових складів, за позитивними результатами теоретичного курсу навчання та стажування передбачена видача фахівцю посвідчення аудитора.

Положенням про консультативно-впроваджувальний центр із запровадження систем управління за стандартами серій ISO 9000, ISO 14000, затвердженим наказом Міністерства транспорту та зв'язку України від 23 березня 2007 року №233 [26], визначені його завдання: проводити *діагностичний аудит* замовників з метою

встановлення ступеня відповідності їхньої діяльності вимогам ДСТУ ISO 9001 «Системи управління якістю. Вимоги», ДСТУ ISO 9004 «Системи управління якістю. Настанови щодо поліпшення діяльності», ДСТУ ISO 14001 «Системи екологічного керування. Вимоги та настанови щодо застосування», ДСТУ ISO 14004 «Системи екологічного управління. Загальні настанови щодо принципів, систем та засобів забезпечення». Відмітною рисою вимог даного документу є те, що ніяких вимог щодо теоретичної та практичної підготовки до виконавців такого аудиту не передбачено, як і видача будь-якого посвідчувального документа, сертифікату тощо. Затверджене дане Положення на виконання позиції 1.3 Головних напрямків та заходів реалізації Державної програми забезпечення безпеки руху на автомобільних дорогах, вулицях міст, інших населених пунктів і залізничних переїздів на 2003-2007 роки, схваленої розпорядженням КМУ від 29 січня 2003 року №56-р [3].

Міністерством палива та енергетики України (наказ від 21 березня 2005 року №122) було створено Експертну комісію з проведення аудиту боргових зобов'язань підприємств з метою проведення аудиту боргових зобов'язань державних підприємств та акціонерних товариств із часткою державного майна понад 50 відсотків та визначення реальної вартості боргів [23]. Тим же міністерством з метою забезпечення виконання норм Закону України «Про енергозбереження», Гірничого закону України затверджено стандарт «Енергетичний аудит вугільних підприємств. Інструкція» (наказ від 17 листопада 2004 року №726, який діє з 1 січня 2005 року [22]).

Існував також Департамент аналізу ризиків та аудиту Державної митної служби, назва якого згодом була змінена на Департамент аналітичної роботи та інформаційної розвідки (наказ Державної митної служби України від 17 травня 2008 року №515 [20]).

Якщо ж звернутися до Класифікатору професій (ДК003:2005) [19], то в ньому є лише професія «екологічний аудитор» (код КП 2411.2 – «Аудитори та кваліфіковані бухгалтери»), яка включена до групи 2411 «Професіонали в галузі аудиту та бухгалтерського обліку», до складу якої входить і професія «аудитор».

Висновки щодо неможливості застосування термінів «аудит» та «аудитор» в практиці роботи вищезазначених органів ґрунтуються на наступних міркуваннях.

Дійсно, в практиці аудиту існують так звані «широкі» і «вузькі» визначення аудиту. В книзі «Аудит Монтгомері» зазначено, що «визначення аудиту повинно бути достатньо широким, щоб їм можна було б охопити усе розмаїття типів та цілей перевірки» [1, С.19]. Наприклад, комітет з основних концепцій аудиту Американської асоціації бухгалтерів в 1971 році запропонував таке широке визначення аудиту: «системний процес отримання й оцінки об'єктивних даних про економічні дії та події, що встановлює рівень їх відповідності визначеному критерію і надає результати зацікавленим користувачам» [1, С.19]. Підкреслювалось, що комітет навмисно надав аудиту таке широке визначення, яке дозволяє відобразити усе різноманіття цілей, які може переслідувати аудит, та усе різноманіття предметів дослідження, на яких може бути зосереджена увага в процесі конкретної аудиторської перевірки [1, С.20].

Але слід враховувати, що на даний час широке тлумачення аудиту трансформувалося у визначення завдання з надання впевненості, яке викладене в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості: «завдання, виконуючі які, практик призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною, щодо результатів оцінки або порівняння предмету завдання з відповідними критеріями» (п. 7). Якщо чітко наслідувати терміни, використані в Міжнародних стандартах аудиту (документах, підготовлених IAASB - Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості), то аудитом називають лише аудит фінансової звітності. Окремо виділено таке завдання, як огляд фінансової

звітності, а для всіх інших видів завдань використовують терміни «завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності» та «супутні послуги».

Крім того, термін «аудитор» застосовується лише для аудиту та огляду фінансової звітності, а в інших випадках застосовується термін «практик». В Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості зазначається, що термін «практик» є ширшим, ніж «аудитор», який застосовується лише в Міжнародних стандартах аудиту та Міжнародних стандартах завдань з огляду, і стосується лише практиків, що виконують завдання з аудиту або огляду стосовно історичної фінансової інформації.

Подібна класифікація зараз застосовується і Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів – American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Радою зі стандартів аудиту якого (Auditing Standards Board – ASB) видані стандарти аудиту (Statements on Auditing Standards - SASs), стандарти з обліку та оглядових послуг (Statements of Standards for Accounting and Review Services - SSARs) та стандарти завдань з підтвердження (Statements on Standards for Attestation - SSAEs) (офіційний сайт та режим доступу до стандартів - <http://www.aicpa.org>).

В міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики особливо підкреслюється обережність стосовно використання терміну «аудит». «Практик, що надає звіт з завдання, яке не є завданням з надання впевненості, як це визначається даною Основою (Міжнародною Концептуальною основою завдань з надання впевненості), повинен чітко вказувати на те, що звіт не є звітом з надання впевненості. Таким чином, звіт, що не є висновком з надання впевненості, для запобігання введенню в оману користувача не повинен:

- містити посилання на відповідність даній Основі, Міжнародним стандартам аудиту, Міжнародним стандартам завдань з огляду та Міжнародним стандартам завдань з надання впевненості;
- невідповідно використовувати терміни «надання», «аудит» чи огляд»;
- включати заяву, що могла б бути прийнятою за висновок, спрямований на підвищення ступеню довіри користувача до результатів оцінки чи вимірювання предмету відносно критеріїв» (п.15).

Так само і лише в стандартах з аудиту, виданих AICPA, використовується термін «аудитор» («auditor»), в інших стандартах застосовується термін «практик» («practitioner»).

За об'єктами перевірки всі описані вище види робіт, запроваджені іншими органами виконавчої влади, можуть розглядатися як споріднені із завданнями з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, але аж ніяк ні аудитом. Отже, застосування терміну «аудит» в цьому випадку суперечить і вітчизняному законодавству про аудит, і вимогам Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики. Навіть, якщо б аудитори в розумінні Закону України «Про аудиторську діяльність» виконували б подібну роботу, вони повинні були б назвати її не аудитом, а завданням з надання впевненості.

І взагалі незрозумілим є таке тяжіння інших органів виконавчої влади та державного фінансового контролю до термінів «аудитор» та «аудит». Хоча, з іншого боку, і зрозуміле. Термін «аудит» вважається більш влучною та вдалою заміною термінів «перевірка», «експертиза», а «аудитор» - термінів «контролер», «експерт», «ревізор». Хоча в даному випадку не враховується те, що аудит – це сформований соціально-економічний інститут зі своїми правилами та вимогами, який існує майже в усіх країнах світу і регламентується загальноприйнятими світовими стандартами. Отже, на наш погляд, всі вищезазначені документи призводять до значної плутанини і не

сприяють правильному розумінню користувачами ролі аудиторських та інших експертних організацій.

З іншого боку, самі аудитори сприяють цьому, майже не висловлюючись з приводу того, що їх офіційно прийняті у світовій практиці визначення запозичуються для зовсім інших цілей. Більшість з вищезгаданих документів (наприклад, Наказ Міністерства аграрної політики України від 6 грудня 2005 року №680 «Про організацію навчання фахівців на звання аудиторів з сертифікації зернових складів» та інші) є на сайті Аудиторської палати України в складі рубрики «Нормативні акти України, що регулюють аудиторську діяльність». Єдине офіційне заперечення викладене в листі Аудиторської палати України від 27.06.2003 р. №2-293 «Щодо вживання термінів «аудит» та «аудиторська діяльність» для назв суб'єктів, діяльність яких не відповідає вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність», в якому звертається увага Державної податкової адміністрації на те, що такі види аудиторської діяльності як «кабінетний аудит», «виїзний податковий аудит» не передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність», який до того ж не регулює діяльність «підрозділу податкового аудиту» [15]. Символічною є відповідь ДПА України, викладена в листі від 08.08.2003 р. №7070/5/33-0016, в якому зазначено, що органам державної податкової служби надано право здійснювати перевірки на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності і ці дії відображені в понятті «аудит», яке зазначено Законом України від 22 квітня 1993 року №3125-XII «Про аудиторську діяльність» [16]. Ця відповідь яскраво підкреслює те, що термін «аудит» фактично сприймається як синонім терміну «перевірка».

Але з іншого боку, така ситуація не є винаходом лише України. У світовій практиці існують подібні випадки, які, щоправда, відрізняються значно ґрунтовнішими методичними розробками.

Так, з 1967 року існує Асоціація з аудиту та контролю інформаційних систем (Information System Audit and Control Association – ISACA). Ця організація розробила аудиторські стандарти в сфері контролю інформаційних систем (всього 16 стандартів, 40 керівних вказівок та 11 процедур), надає послуги з відповідної освіти та видає сертифікати аудиторів інформаційних систем (CISA – The Certified Information Systems Auditors). ISACA є афілійованим членом IFAC, що засвідчує її статус та визнання у всьому світі (офіційний сайт - <http://www.isaca.org>).

Рекомендації з аудиту систем менеджменту якості та навколишнього середовища (екологічного аудиту), як не дивно, видані Міжнародною організацією зі стандартизації (International Organization for Standardization – ISO, офіційний сайт - <http://www.iso.org>) у вигляді Міжнародного стандарту ISO 19011 [38], в якому викладені вимоги до аудиторів, які можуть виконувати подібні завдання, та вимоги щодо проведення самого аудиту.

Отже, створюється парадоксальна ситуація. В розробках IAASB та AICPA аудитом називають лише аудит фінансової звітності, все інше – завданням з надання впевненості (завданням з підтвердження) або супутніми послугами, хоча здавалось б, що саме ці організації могли б дозволити собі певні відступи від правил. Саме інші організації дозволяють собі більш широко використовувати цей термін. Наприклад, в ISO 19011 аудит визначений як систематичний, незалежний та документований процес отримання свідчень аудиту та об'єктивного їх оцінювання з метою встановлення ступеню виконання узгоджених критеріїв аудиту і фактично це визначення наближене до визначення завдання з надання впевненості. Але, як показує статус цих організацій, вони є, зазвичай, визнаними на світовому рівні з представництвом у багатьох країнах світу. Тому, напевно, якщо на Україні і дозволяти введення інших видів аудиту, то не окремій установі, на її власний розсуд, а у відповідності із світовою практикою,

визнаною більшістю країн, використовуючи вже прийняті відповідними організаціями стандарти.

Крім того, слід звернути увагу на те, що в Законі України «Про аудиторську діяльність» не враховані та не згадані вимоги Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики.

У вітчизняному Законі України «Про аудиторську діяльність» наведене визначення аудиту, яке є «вузьким», і не відповідає класифікації завдань з надання впевненості: «аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів» (ст.3). В такому вигляді визначення аудиту не пропонується Міжнародними стандартами аудиту, там лише наводиться визначення мети аудиторської перевірки – надання можливості аудиторів висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності (п.2 МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів»). І це є абсолютно логічним, адже процедури, за допомогою яких аудитор збирає докази, на підставі яких робить свої висновки, суворі вимоги щодо процедур спілкування з управлінським персоналом не можуть бути зведені до сухого терміну «перевірка». Так само Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості не дає визначення завдання з надання впевненості за допомогою слів, які б висвітлювали дії практика, а формулює саме мету завдання – висловлення практиком висновку, який призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів щодо результатів оцінки або порівняння предмету завдання з відповідними критеріями (п.7 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості). Визначення ж, запропоноване в Законі України «Про аудиторську діяльність», призводить до того, що створюється уява, що «аудит» - це просто новий, сучасний, більш вдалий термін, який уособлює в собі процес перевірки фінансової звітності.

З іншого боку, в Законі України «Про аудиторську діяльність» майже нічого не пишеться взагалі про те, що аудит це лише частина завдань з надання впевненості, які можуть виконувати аудитори, не наведена їх класифікація, відмінності. Зазначено лише, що аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема, по веденню та відновленню бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання, а сам перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) визначається Аудиторською палатою України відповідно до стандартів аудиту (ст. 3). Така класифікація наведена лише в Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджені рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5 [25], і він як раз побудований на вимогах Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості, Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики. Але все ж таки відсутність такої згадки в самому Законі, його вузькоспрямованість, не висвітлення вимог Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості, йде не на користь правильному суспільному розумінню ролі та функцій аудиту та аудиторів. До речі «стандарти аудиту» абсолютно неправильний термін, оскільки на момент підготовки нової редакції Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14 вересня 2006 року №140-V вже в якості національних були прийняті Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та

етики, а тому у формулюваннях в законодавчих та нормативних документах слід було б використати саме ці документи.

Крім того, моніторинг законодавства України показав, що існує проблема некоректного використання терміну «аудит» в законодавчих документах, які присвячені зовсім іншим питанням. Так, існують випадки, коли в статтях, які містять визначення термінів, що вживаються у відповідному законі, наводиться визначення терміну «аудит», наприклад, в Законі України «Про зовнішньоекономічну діяльність» №959-ХІІ від 16.04.1991 р. [9], що є абсолютно зайвим і некоректним. Є і взагалі згадування аудиту, які межують з абсурдом. Так, в Законі України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 17.07.1997 р. №469/97-ВР (ст. 2 «Види кооперативів») зазначається, що сервісні кооперативи здійснюють (крім всього іншого) послуги з ведення бухгалтерського обліку, аудиту [13].

Підводячи висновки, слід підкреслити, що чітке застосування дефініцій в економіці дозволяє більш чітко зрозуміти економічні відносини, але їх застосування повинно відбуватися з урахуванням їх сутності, механізмів дії, що наочно ілюструється у випадку з аудитом та аудиторською діяльністю. З метою формування адекватної суспільної думки про аудит та аудиторську діяльність важливими є, на наш погляд, наступні заходи:

- Внесення змін в Закон України «Про аудиторську діяльність», які б:
 - 1) висвітлювали широкий спектр робіт, які можуть виконуватися аудиторами (аудиторськими фірмами), та їх характеристики у відповідності до Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості, Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики;
 - 2) забороняли вживання термінів «аудит» та «аудиторська діяльність» інакше, ніж у контексті з чітко означеною аудиторською діяльністю за Законом України «Про аудиторську діяльність».
- Посилення уваги щодо змісту законодавчих документів в напрямку коректного використання термінів «аудит», «аудитор» з урахуванням існуючої та визнаної світової практики більш широкого їх використання.
- Заборона використання назви професії «аудитор» для виконання інших видів послуг, крім тих, які передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність», і заміна в існуючих документах термінів «аудит», «аудитор» на «експертиза», «експерт», що є більш доречним та правильним в даному випадку.

Яскравим прикладом доречного використання інших назв є професійна оціночна діяльність, яка в принципі є спорідненим родом діяльності і яку можна прирівняти до супутніх послуг (виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації, підготовка фінансової інформації), які передбачають виконання тих аудиторських процедур, які були погоджені аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми сторонами. В Законі України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» №2658-ІІІ від 12 липня 2001 року особи, які мають право займатися професійною оціночною діяльністю, отримали назву «оцінювач» («аудиторами з оцінки» або ж «аудиторами з оцінювання» їх, на щастя, не назвали) [12]. Навіть поверховий огляд показує, що зміст законів про аудиторську діяльність та професійну оціночну діяльність (назви розділів та статті) дуже схожий. Проте, останній більш детальний: в ньому міститься 33 статті, на відміну від 22, які є в Законі про аудиторську діяльність, при цьому вони більш інформативні та значні за обсягами. Аналіз положень цих законів показує наступне:

- 1) існують схожі вимоги щодо заняття оціночною та аудиторською діяльністю (необхідність отримання кваліфікаційного свідоцтва або сертифікату, ведення реєстру суб'єктів даних видів діяльності);

2) розроблені схожі права, обов'язки, обмеження на заборону проведення оцінки та аудиту;

3) визначені схожі органи регулювання даних видів діяльності, які мають схожі функції;

4) існує подібність методичного регулювання проведення аудиту та оцінки майна (необхідність наявності загальноприйнятих стандартів);

5) запроваджені випадки щодо обов'язкового проведення аудиту та обов'язкового проведення оцінки майна.

Існують, безумовно, і розбіжності, наприклад, щодо умов отримання свідоцтва або сертифікату, подальшого підвищення кваліфікації.

– Підвищення рівня суспільного знання про незалежний аудит та державний фінансовий аудит, відмінності між ними, створення адекватної системи інформування суспільства про принципи та стандарти аудиту, що серед інших заходів повинно передбачати корекцію освітньо-професійних програм підготовки бакалаврів в напрямку більш глибокого вивчення систем державного фінансового контролю і незалежного аудиту в циклі загальноєкономічної підготовки.

Список літератури

1. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р.Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш, Пер.с англ.. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
2. Бюджетний кодекс України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14>.
3. Державна програма забезпечення безпеки руху на автомобільних дорогах, вулицях міст, інших населених пунктів і залізничних переїздів на 2003-2007 роки, схвалені розпорядженням КМУ від 29 січня 2003 року №56-р. - – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=56-2003-%F0>.
4. Закон України «Про акредитацію органів з оцінки відповідності» №2407-III від 17 травня 2001 року. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2407-14>
5. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V). - – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.
6. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» від 15 грудня 2005 року №3202. - – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3202-15>.
7. Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу» від 26 січня 1993 року №2939-XII. - – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2939-12>
8. Закон України «Про екологічний аудит» від 24 червня 2004 року №1862-IV. - – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1862-15>.
9. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» №959-XII від 16 квітня 1991 року. - – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=959-12>.
10. Закон України «Про метрологію та метрологічну діяльність» №113/98-ВР від 11 лютого 1998 року - – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=113%2F98-%E2%F0>.
11. Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25 червня 1991 року №1264-XII. - – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1264-12>.
12. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» №2658-III від 12 липня 2001 року. - – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2658-14>.
13. Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію» №469/97-ВР від 17 липня 1997 р.. - – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=469%2F97-%E2%F0>.
14. Кваліфікаційні вимоги, порядок та правила атестації персоналу з акредитації, затверджені наказом Національного Агентства з акредитації України від 14 березня 2003 року №203. - – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.14754.0>.
15. Лист Аудиторської палати України від 27 червня 2003 р. №2-293 «Щодо вживання термінів

- «аудит» та «аудиторська діяльність» для назв суб'єктів, діяльність яких не відповідає вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність» // Аудитор України. – 2003. - №13. – С.3.
16. Лист ДПА від 08 серпня 2003 р. №7070/5/33-0016 // Аудитор України. – 2003. - №15. – С.4.
 17. Лімська Декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. - Режим доступу - http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=140271&cat_id=3283).
 18. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2006. – 1152 с.
 19. Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 26 грудня 2005 року №375 «Про затвердження національних класифікаторів, зміни до державного класифікатора та скасування чинності державних класифікаторів» // Справочник кадровика. – 2006. - №04. – С.9-26.
 20. Наказ Державної митної служби України від 17 травня 2008 року №515 «Про затвердження Положення про Департамент аналітичних роботи та інформаційної розвідки» // Митна газета. – 2008. - №12. – С.4-5.
 21. Наказ Міністерства аграрної політики України від 6 грудня 2005 року №680 «Про організацію навчання фахівців на звання аудиторів з сертифікації зернових складів». - – Режим доступу: http://apu.com.ua/files/norm_akti/466337695.doc.
 22. Наказ Міністерства палива та енергетики України від 17 листопада 2004 року №726 «Про затвердження та надання чинності стандарту Мінпаливенерго України «Енергетичний аудит вугільних підприємств. Інструкція» // Відомості Міністерства палива та енергетики України. – 2004. - №11. – С.5.
 23. Наказ Міністерства палива та енергетики України від 21 березня 2005 року №122 «Про створення Експертної комісії з проведення аудиту боргових зобов'язань підприємств» // Відомості Міністерства палива та енергетики України. – 2005. - №3. – С.5.
 24. Освітньо-професійна програма підготовки бакалавра за спеціальностями напряму 0501 – «Економіка і підприємництво» / Кол. авт. під заг. керівн. А.Ф. Павленка. – К.: КНЕУ імені Вадима Гетьмана, 2006. – 128 с.
 25. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5. - Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1011111899.pdf>.
 26. Положення про консультативно-впроваджувальний центр із запровадження систем управління за стандартами серій ISO 9000, ISO 14000, затверджене наказом Міністерства транспорту та зв'язку України від 23 березня 2007 року №233 // Відомості Міністерства транспорту та зв'язку України. – 2007. - №7-8. – С.8-9.
 27. Положення про сертифікацію аудиторів, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 31 травня 2007 року №178/6. - - Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/327542687.doc>.
 28. Положення про сертифікацію екологічних аудиторів, затверджене наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища від 29 січня 2007 року №27. - – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0295-07>.
 29. Порядок атестації аудиторів з метрології, затверджений наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 27 липня 2007 року №166 // Офіційний Вісник України. – 2007. - №75 (15.10.2007). – ст. 2795
 30. Постанова Верховної Ради №90а/95-ВР від 14 березня 1995 року «Про порядок введення в дію Закону України «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України». - – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=90%E0%2F95-%E2%F0>.
 31. Постанова Кабінету Міністрів України від 11 квітня 2003 р. №510 «Про забезпечення сертифікації зернових складів на відповідність послуг із зберігання зерна та продуктів його переробки, запровадження складських документів на зерно» // Офіційний Вісник України. – 2003. - №16 (30.04.2003). – ст.706
 32. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - №11. – С. 48-55.
 33. <http://www.aicpa.org>.
 34. <http://www.ifac.org/IAASB>.
 35. <http://www.intosai.org>.
 36. <http://www.isaca.org>.
 37. <http://www.iso.org>.
 38. http://www.iso.staratel.com/ISO19011/doc/ISO190112002/ISO19011_eng.pdf.

В статье изложены результаты исследования порядка использования терминов «аудит» и «аудитор» в практике работы прочих органов государственного управления и контроля, в нормативных и законодательных документах Украины. Обоснована ошибочность практики свободного использования указанных понятий. Предложены мероприятия по исправлению такой ситуации с целью формирования адекватного общественного мнения о системе независимого аудита.

The results of investigation of the established procedures of using the terms «audit» and «auditor» in practice of government and financial control bodies, in the laws and regulations of Ukraine have been expounded in the article. The mistakenness of this terms free using practice has been substantiated. The measures to remedy this situation for the purpose of formation an adequate public consciousness and opinion about a system of independent audit have been proposed.

УДК 657

І.В. Шевченко, студентка 3 курсу

Кіровоградський національний технічний університет

Сучасний стан обліково-інформаційного забезпечення управлінських процесів в Україні

В статті розглянуто місце бухгалтерського обліку як інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, основні вимоги до нього, а також сучасний стан розвитку господарського обліку в Україні. Зокрема, відображено тенденції поділу системи обліку і запровадження концепцій, відносно нових для вітчизняної системи управління, але відомих у західній практиці, а саме: управлінського обліку, контролінгу, стратегічного обліку.

інформація, управління, управлінський облік, фінансовий облік, стратегічний облік, контролінг

Ефективне управління господарською діяльністю підприємства значною мірою залежить від досконалої інформаційної системи. Обмін інформацією пронизує всі управлінські функції, які циклічно повторюються – планування, організацію, мотивацію та контроль. Вказаний цикл закінчується прийняттям управлінських рішень. Відсутність належного забезпечення інформаційними ресурсами може призвести хибних рішень менеджерів і, відповідно, до значного погіршення існуючого стану і спровокувати виникнення кризових ситуацій на підприємствах. Таким чином, визначення особливостей функціонування системи інформаційного забезпечення підприємства є важливим і актуальним.

Інформаційна система повинна надавати цілісну картину господарських процесів. Проте, слід зазначити, що для існуючих інформаційних технологій характерна обмеженість відображення господарських процесів. У системі обліку формується різноманітна інформація для управління, однак вона, у більшості випадків, не використовується через те, що вкоренилася практика, коли бухгалтерія обробляє інформацію і подає її в основному зовнішнім споживачам, а самим апаратом управління використовується епізодично.

Орієнтація системи обліку на зовнішніх споживачів пояснюється відсутністю запитів власної системи управління на інформацію, тому актуальним завданням є перебудова всієї системи обліку в такому напрямку, щоб можна було отримати потрібну інформацію для апарату управління.

Метою даної публікації являється ознайомлення з основними проблемами та можливими напрямками розширення інформаційних ресурсів в системі обліку.