

УДК 657.1 + 657.635

Шигун М.М.,  
Гаргола Ю.Г.

## СТАН РОЗВИТКУ ВІТЧИЗНЯНИХ СИСТЕМ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА УПРАВЛІННЯ: ЕКСПЕРТНІ ОЦІНКИ АУДИТОРІВ-ПРАКТИКІВ

*Проведений аналітичний огляд стану розвитку систем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та управління на вітчизняних підприємствах на основі експертних оцінок аудиторів-практиків. Базуючись на виявлених проблемах у функціонуванні систем обліку, контролю та управління, визначено шляхи їх подальшого адаптивного розвитку*

**Постановка проблеми.** Розвиток вітчизняної системи бухгалтерського обліку опосередковується станом економічних відносин в нашій країні. Нестабільність державної політики управління, висока динаміка змін законодавства, відсутність заходів адаптації запозичених моделей бухгалтерського обліку та аудиту із західної практики до вітчизняних умов господарювання ускладнює пристосування облікової інформаційної системи до нових потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів фінансової звітності.

Вітчизняна система бухгалтерського обліку на сучасному етапі розвитку знаходиться у перехідному стані і продовжує адаптуватись до введених міжнародних принципів виконання облікових процедур при фіксації фактів господарського життя та підготовці фінансових звітів.

На рівні теорії бухгалтерського обліку перехід на нові принципи ведення обліку обумовив роз'єднання єдиної бухгалтерської системи на підсистеми фінансового, управлінського, податкового обліку, до яких науковцями також відносяться оперативний і статистичний. В наукових працях основна увага приділяється дослідженню проблем управлінського обліку. В обліковій практиці пріоритет віддається веденню податкової частини бухгалтерського обліку, оскільки саме податкові розрахунки становлять основний об'єкт контролю з боку державних органів.

Середовище бухгалтерського обліку нерозривно пов'язане з аудитом, оскільки облік надає інформацію для прийняття економічних рішень різним категоріям користувачів, а в ході аудиту формується професійна думка щодо рівня достовірності, повноти і відповідності законодавству обліку та звітності господарюючого суб'єкта.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивчення проблем розвитку бухгалтерського обліку, доцільності та можливостей розширення його видів, обґрунтування теоретичних засад фінансового, управлінського, податкового, оперативного, статистичного обліку виконується багатьма вченими і дослідниками. Серед вітчизняних вчених найбільшої уваги заслуговують праці Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, Л.М. Кіндрацької, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, В.Г. Лінника, Н.М. Малюги, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря, В.В. Сопко, Л.К. Сука, Л.В. Чижевської.

Серед зарубіжних науковців проблемам розвитку бухгалтерського обліку більшу увагу приділяють російські та білоруські вчені: А.М. Андросов, В.П. Астахов, О. Векслер, В.В. Ворущкін, Н.В. Дембінський, В.Р. Захар'їн, Ю.Ю. Корольов, Е.М. Майбурд, М.Ю. Медведєв, В.Д. Новодворський, В.Ф. Палій, Д.А. Панков, Я.В. Соколов, О.И. Соснаускене, Л.И. Хоружий, а також західні дослідники: Х. Андерсон, У. Баффетт, М.Ф. Ван Бреда, Г.А. Велш, С.Дж. Грей, Х. ван Грюнінг,

С. Діпіаза, Р. Дорнбуш, Д. Колдуелл, Б.Е. Нідлз, Дж. Ріггс, С. Фішер, Э.С. Хендріксен, Д.Г. Шорт, Р. Екклз.

Вивчення позицій дослідників відносно доцільності поділу бухгалтерського обліку на фінансовий, управлінський, податковий, оперативний і статистичний показує наявність кардинально різних підходів. Окремі науковці звертають увагу на те, що розподіл бухгалтерського обліку на види знижує його якість, негативно відбивається на достовірності облікових і звітних даних. Переважна ж більшість дослідників розвиває проблеми організації та методик ведення обліку на рівні його видів.

**Мета дослідження.** Провести аналітичний огляд стану розвитку систем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та управління на вітчизняних підприємствах на основі експертних оцінок аудиторів-практиків. Виявити проблеми у функціонуванні систем обліку, контролю та управління, визначити шляхи їх подальшого адаптивного розвитку.

**Виклад основного матеріалу.** У попередніх наших дослідженнях проводилась аналітична оцінка наукових поглядів вітчизняних і зарубіжних вчених щодо сучасних проблем розвитку бухгалтерського обліку. У цій статті пропонуємо огляд стану розвитку вітчизняних систем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та управління, проведений на основі експертних оцінок аудиторів-практиків Житомирської області.

В анкетуванні брали участь 20 аудиторів-практиків (з них 11 працюють у складі аудиторської фірми, 9 – приватно практикуючі аудитори) зі стажем роботи в сфері аудиту від 4-ох до 17-ти років.

Перевірка стану бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та управління на підприємствах, що проходять обов'язковий аудит, є важливим компонентом аудиторської перевірки. Достовірність фінансової звітності багато в чому визначається належною організацією та ефективним функціонуванням систем обліку, контролю й управління.

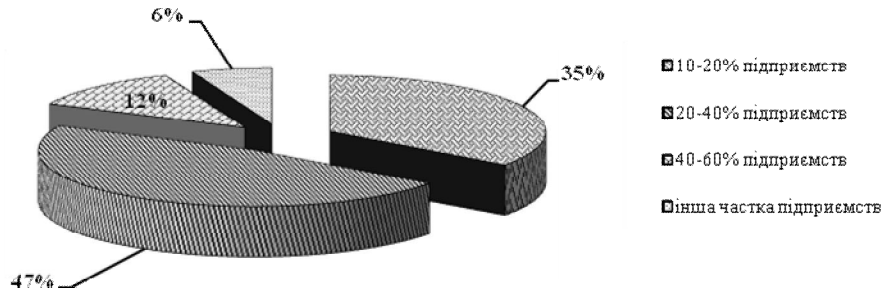
Необхідність вивчення стану організації та функціонування обліку і контролю в ході аудиторської перевірки регламентується Міжнародними стандартами аудиту<sup>1</sup> (зокрема, МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень", МСА 330 "Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків", МСА 610 "Розгляд роботи внутрішнього аудиту").

Як показали результати анкетування, не дивлячись на нормативні вимоги перевірки вказаних систем, практикуючі аудитори приділяють недостатньо уваги вивченню стану обліку, контролю та управління підприємств та оцінці їх ефективного функціонування.

Так, результати анкетування аудиторів-практиків показали, що тільки 53 % аудиторів перевіряє в ході проведення ініціативного аудиту ефективність організації і функціонування системи бухгалтерського обліку, 35 % вивчає функціонування системи внутрішнього контролю, 18 % – функціонування системи управління підприємством. Не перевіряють стан систем обліку, контролю та управління до 24 % аудиторів, менше половини аудиторів вивчає ці системи за вимогою замовника – 35-53 %.

<sup>1</sup> Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / [пер. з англ. мови О.В.Селезньов, О.Л.Ольховікова, О.В.Гик, Т.Ц.Шарашидзе, Л.Й.Юрківська, С.О.Куліков]. – К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2007. – 1172 с.

Ефективність вітчизняних систем обліку, контролю та управління за оцінками аудиторів-практиків є недостатньо високою. Так, тільки 12 % аудиторів визнали достатньо ефективною систему бухгалтерського обліку на 40-60 % підприємств області. Інші варіанти оцінок виявились наступними (рис. 1).



**Рис. 1.** Структурний розподіл оцінок аудиторами-практиками ефективності системи бухгалтерського обліку підприємств Житомирської області

Як свідчать результати анкетування аудиторів-практиків, 35 % аудиторів вказали, що 10-20 % підприємств мають досить ефективні системи бухгалтерського обліку, 47 % аудиторів вказали, що ефективними вони вважають облікові системи 20-40 % підприємств, 12 % аудиторів засвідчили, що на 40-60 % підприємств облік ведеться на високому рівні. Ще 6 % аудиторів відмітили, що систему бухгалтерського обліку сучасного підприємства оцінити досить важко, поняття її ефективності є досить суб'єктивним та повинно визначатись індивідуально, виходячи з потреб управління конкретним підприємством.

Орієнтація вітчизняного обліку на податкові потреби обумовила значні перекося у розвитку облікової системи. Значна увага, що приділяється податковій частині бухгалтерського обліку на рівні законодавчого регулювання та в рамках державного контролю за обліковою діяльністю, викликала гіперболічний сплеск у науковій і практичній роботі та зумовила активну популяризацію нового виду обліку – податкового. В науково-практичних виданнях публікуються переважно матеріали з проблем обліку податкових розрахунків. Бухгалтерський (фінансовий) облік при цьому опинився у інформаційному колапсі, хоча у більшій мірі він не сприймається саме бухгалтерами-практиками, аніж бухгалтерами-науковцями.

Недостатньо висока якість бухгалтерського обліку пояснюється відсутністю належного контролю за його веденням з боку держави та власників підприємств. Зроблений в Україні акцент переважно на податкових перевірках господарської діяльності та відсутність відповідальності бухгалтерів за неналежне ведення обліку стають причинами поступового виродження фінансової компоненти в обліку підприємств.

У своїй професійній діяльності аудитори оцінюють ефективність організації та функціонування системи бухгалтерського обліку за такими критеріями:

1. відповідність ведення обліку законодавчо визначеним принципам (20 % відповідей);
2. достовірність облікових та звітних даних (20 % відповідей);

3. наявність та адекватність Наказу про облікову політику, його реальне застосування (15 % відповідей);
4. правильність документального оформлення господарських операцій (10 % відповідей);
5. оперативність та дієздатність облікової системи (10 % відповідей);
6. правильність відображення господарських операцій в облікових регістрах (5 % відповідей);
7. характер кадрового складу бухгалтерської служби (5 % відповідей);
8. наявність бухгалтерського контролю (5 % відповідей);
9. комп'ютеризація бухгалтерського обліку, використання ліцензованого програмного забезпечення (5 % відповідей);
10. забезпечення прибуткової діяльності господарюючого суб'єкта (5 % відповідей).

Вивчення аудитором стану організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах Житомирської області, як правило, виявляє такі недоліки і порушення (табл. 1).

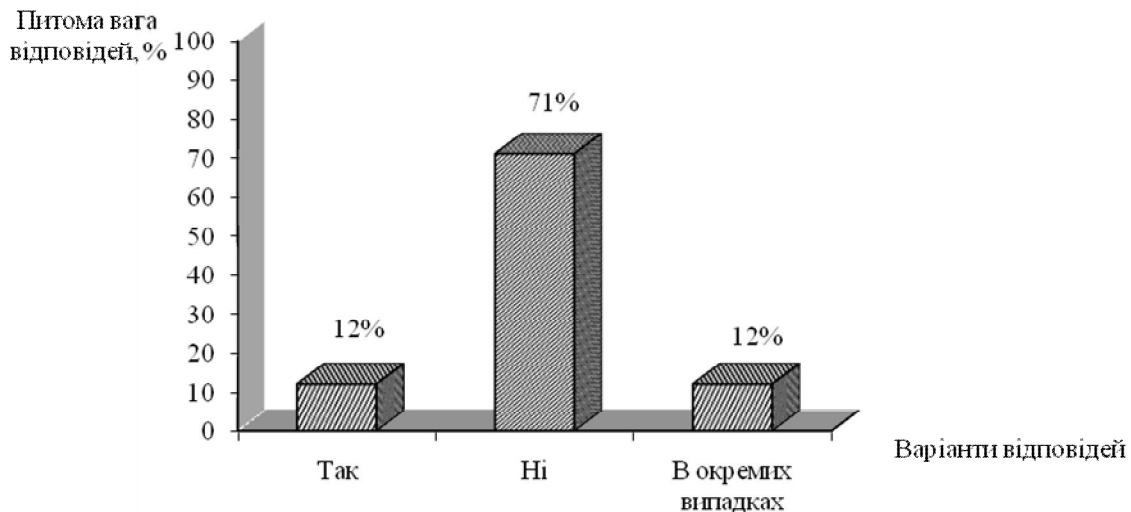
**Таблиця 1. Порушення у стані організації та веденні бухгалтерського обліку на підприємствах Житомирської області**

№ з/п	Недоліки і порушення	Частка відповідей, %
1	Недотримання вимог щодо проведення інвентаризації, в т.ч. коштів та розрахунків	15
2	Порушення в документальному оформленні операцій, неналежна організація первинного обліку	15
3	Відсутність застосування облікових оцінок згідно вимог П(С)БО	10
4	Застосування некоректних бухгалтерських проведень	10
5	Порушення принципів і положень П(С)БО	5
6	Значні викривлення в облікових та звітних даних	5
7	Несистемність ведення бухгалтерського обліку	5
8	Зосередження уваги на податковій частині обліку і занедбанні фінансової	5
9	Відсутність Наказу про облікову політику	5
10	Відсутність розподілу функціональних обов'язків між бухгалтерами	5
11	Відсутність бухгалтерського контролю	5

Як свідчать результати оцінок стану системи бухгалтерського обліку вітчизняних підприємств практикуючими аудитором, фінансовий облік знаходиться у занедбаному стані. В організації обліку спостерігається відсутність розподілу обов'язків між бухгалтерами підприємства, має місце несистемність у веденні обліку, виявляються випадки відсутності наказу про облікову політику або його формальне використання. Наслідком цього є часті випадки порушення принципів П(С)БО, порушення в документальному оформленні господарських операцій, застосування некоректних бухгалтерських проведень. Виявляються випадки недотримання вимог щодо проведення річної інвентаризації для підтвердження достовірності фінансових звітів, відсутні заходи бухгалтерського контролю з боку головного бухгалтера. Як наслідок аудитором виявляють значні викривлення в облікових та звітних даних.

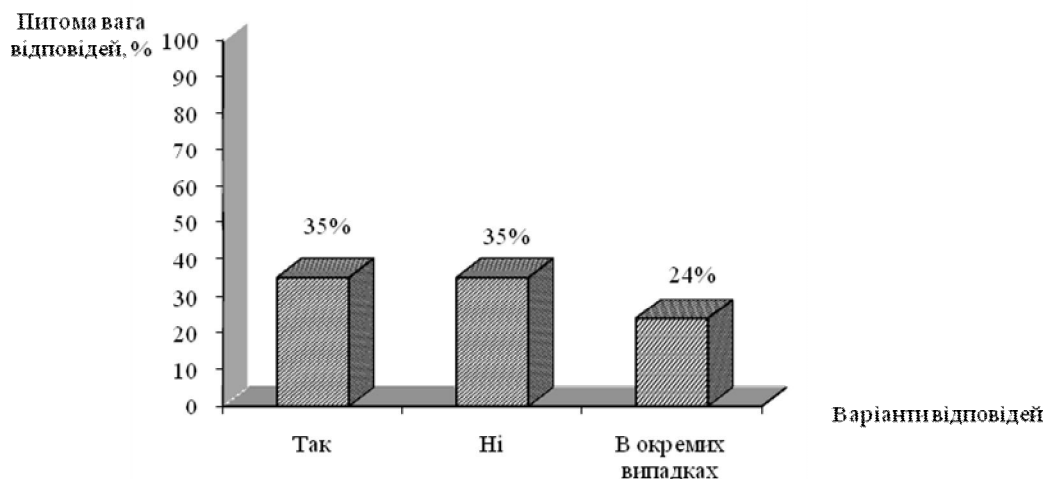
Розвиток вітчизняної системи бухгалтерського обліку відбувається у напрямі переходу на міжнародні принципи ведення обліку та складання звітності. Переважна більшість положень вітчизняних П(С)БО базується на міжнародних вимогах. Разом з тим, в нашій країні затверджені типові форми фінансової звітності, які є обов'язковими для складання відповідними групами господарюючих суб'єктів, що здійснюють свою господарську діяльність на території України.

Наявність обов'язкових звітних форм обумовлює низьку увагу керівників підприємств та бухгалтерів до підготовки звітності за міжнародними вимогами. Як підтверджують результати анкетування аудиторів-практиків, більшість вітчизняних підприємств (71 %) не складає фінансову звітність за вимогами МСФЗ (рис. 2). Тільки 12 % господарюючих суб'єктів готують фінансову звітність за міжнародними стандартами, та ще 12 % підприємств з іноземними інвестиціями готують фінансові звіти за МСФЗ на вимогу власників.



**Рис. 2.** Структурний розподіл випадків підготовки підприємствами фінансової звітності за вимогами МСФЗ

Вивчення впливу МСФЗ на якість фінансової інформації і зокрема достовірність фінансової звітності показало неоднозначність позицій опитаних аудиторів з цього приводу. Так, порівну розділились оцінки практикуючих аудиторів відносно підвищення достовірності, сприйнятності, відкритості та зрозумілості фінансової звітності підприємств для зовнішніх користувачів за умови її підготовки за вимогами МСФЗ або відсутності такого впливу (рис. 3).



**Рис. 3.** Структурний розподіл оцінок аудиторями-практиками підвищення достовірності фінансової звітності, підготовленої за вимогами МСФЗ

Частина практикуючих аудиторів зауважує на підвищенні достовірності, сприйнятності, відкритості та зрозумілості фінансової звітності підприємств при її підготовці за вимогами МСФЗ (відповіли 35 % аудиторів). Така ж кількість аудиторів вказала на відсутність впливу вимог МСФЗ на якість і достовірність даних фінансових звітів. Частина аудиторів-практиків зауважила, що достовірність фінансової звітності підвищується тільки в окремих випадках (відповіли 24 % аудиторів).

Паралельне вивчення позицій вітчизняних і зарубіжних науковців щодо проблеми запровадження в Україні МСФЗ показало, що більшість вітчизняних вчених зауважують на відсутності позитивного впливу міжнародних стандартів на достовірність фінансової звітності. Зарубіжні дослідники з Великої Британії, Польщі, Чехії, Болгарії навпаки вказують на значне підвищення достовірності фінансових звітів внаслідок впровадження МСФЗ у цих країнах.

Окрему проблему в Україні становить організація та функціонування системи внутрішнього контролю підприємств.

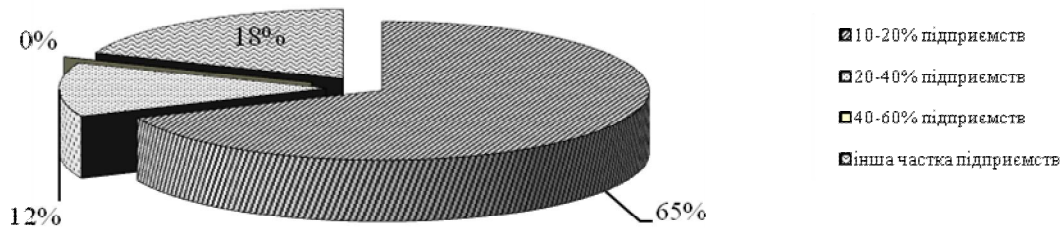
При формуванні інформації для цілей управління господарюючим суб'єктом та надання даних для прийняття інвестиційних рішень зовнішніми зацікавленими особами визначальним фактором є ефективність функціонування системи внутрішнього контролю. Питання вивчення системи контролю підприємства становлять вагомую частину роботи аудитора, оскільки на основі оцінювання рівня ефективності внутрішнього контролю аудитор планує свою роботу, вибирає контрольні процедури, визначає спосіб вивчення кожного об'єкта – суцільний, вибірковий, комбінований, систематизований, хронологічний або інший.

Неналежний рівень організації системи внутрішнього контролю є наслідком недостатньої уваги керівників підприємств до запровадження процедур спостереження і нагляду за господарською діяльністю. Разом з цим і практикуючі аудитори приділяють недостатньо уваги процедурам оцінки системи контролю підприємств, на яких проводиться аудит.

Тільки 35 % аудиторів вказали, що вони перевіряють ефективність організації і функціонування системи внутрішнього контролю в ході аудиторської перевірки. 24 % аудиторів систему контролю не вивчають, а ще 35% оцінюють її стан за умови

наявності окремих вимог замовника щодо виконання таких процедур. Система внутрішнього контролю, таким чином, не досліджується у 6-ти випадках з 10-ти.

Оцінки аудиторами рівня ефективності функціонування систем внутрішнього контролю підприємств області показали, що переважна більшість підприємств (80-90 %) має дуже низький рівень контролю. Всі оцінки аудиторів, що відображають частку підприємств з ефективними системами внутрішнього контролю, розподілились таким чином (рис. 4).



**Рис. 4.** Структурний розподіл оцінок аудиторами-практиками ефективності системи внутрішнього контролю підприємств Житомирської області

Наслідками неналежної уваги аудиторів до стану систем внутрішнього контролю є відсутність відповідних рекомендацій аудиторів, що надаються управлінському персоналу в цілях покращання діяльності господарюючого суб'єкта, організації обліку його діяльності, контролю операцій, формування достовірної звітності.

В процесі здійснення аудиту та при наданні аудиторських послуг аудитори оцінюють ефективність організації та функціонування системи внутрішнього контролю за такими критеріями:

1. наявність договорів з матеріально відповідальними особами (17 % відповідей);
2. виконання контрольних заходів за витрачанням грошових коштів, оприбуткуванням та витрачанням ТМЦ, реалізацією готової продукції (25 % відповідей);
3. наявність на підприємстві спеціальної служби контролю (аудиту), ревізійної комісії (25 % відповідей);
4. наявність затверджених Положень про відділи та служби підприємства (8 % відповідей);
5. наявність Наказу про облікову політику, його реальне застосування (8 % відповідей);
6. адекватність і достовірність фінансової інформації про діяльність підприємства (17 % відповідей).

Вивчення аудиторами стану організації та здійснення внутрішнього контролю на підприємствах Житомирської області, як правило, виявляє такі недоліки (табл. 2).

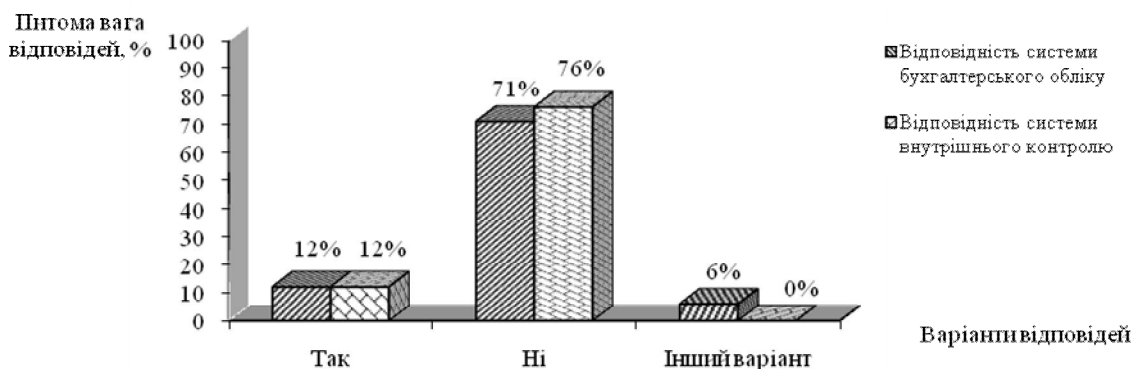
**Таблиця 2.** Недоліки у стані організації та здійснення внутрішнього контролю на підприємствах Житомирської області

№ з/п	Недоліки	Частка відповідей, %
1.	Відсутність системи внутрішнього контролю на підприємстві	10
2.	Відсутність затверджених Положень про відділи та служби підприємства	10

3.	Відсутність розподілу функцій контролю між фахівцями підприємства	10
4.	Відсутність матеріально відповідальних осіб	10
5.	Відсутність внутрішніх контрольних перевірок	10
6.	Формальне проведення інвентаризацій	20
7.	Несистемне здійснення контрольної діяльності, зосередження функцій контролю тільки на керівнику підприємства, особистий вплив керівника на інших співробітників	30

Таким чином, переважна більшість підприємств області не має налагоджених систем внутрішнього контролю, не виконуються або здійснюються формально контрольні заходи, не функціонує інститут відповідальності за нанесення шкоди підприємству його працівниками.

Опитані аудитори-практики звертають увагу на недостатній рівень ефективності обліку і контролю та неможливість цих систем задовольнити потреби управління господарюючими суб'єктами (рис. 5). Як свідчать дані рисунку, більше 70% підприємств мають системи обліку і контролю, які не відповідають вимогам, що висуваються до них управлінським персоналом. Тільки до 12% підприємств області мають системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, які на достатньому рівні задовольняють потреби управління.



**Рис. 5.** Структурний розподіл оцінок аудиторомі-практиками відповідності вимогам управління систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємств Житомирської області

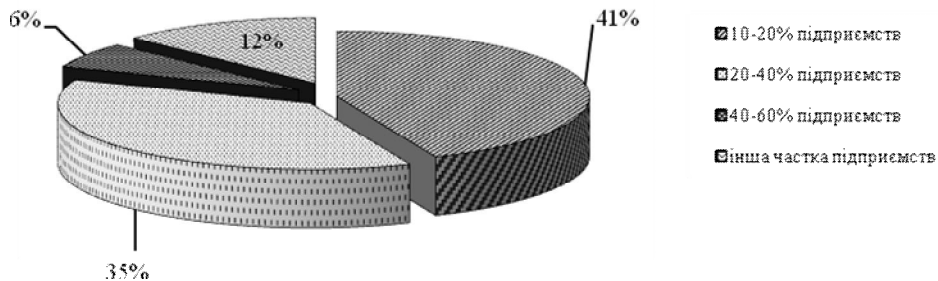
Низький рівень якості бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю створює цілий ряд проблем в управлінні діяльністю господарюючих суб'єктів. Оцінка ефективності управління важлива для власників капіталу, акціонерів, інвесторів, які можуть довіряти лише об'єктивній позиції аудитора щодо питання ефективності розпорядження капіталом ввіреном в управління найманим керівникам.

Не дивлячись на важливість оцінки системи управління, аудитори приділяють недостатньо уваги вивченню стану управління вітчизняними господарюючими суб'єктами.

За результатами анкетування аудиторів-практиків отримано дані, що тільки 18% аудиторів перевіряють ефективність організації і функціонування системи управління підприємств в ході аудиторської перевірки. 24% аудиторів систему контролю не вивчають, 53% аудиторів оцінюють її стан тільки на вимогу замовника. Це означає, що у 80% випадків якість управління незалежними фахівцями не визначається.



В ході анкетування практикуючих аудиторів визначався загальний рівень ефективності управління та рівень його якості на підприємствах Житомирської області. Як показали результати анкетування, 70 % вітчизняних підприємств мають недостатньо ефективні системи управління, які не задовольняють вимог власників капіталу. Загальний розподіл оцінок представлений на рис. 6.



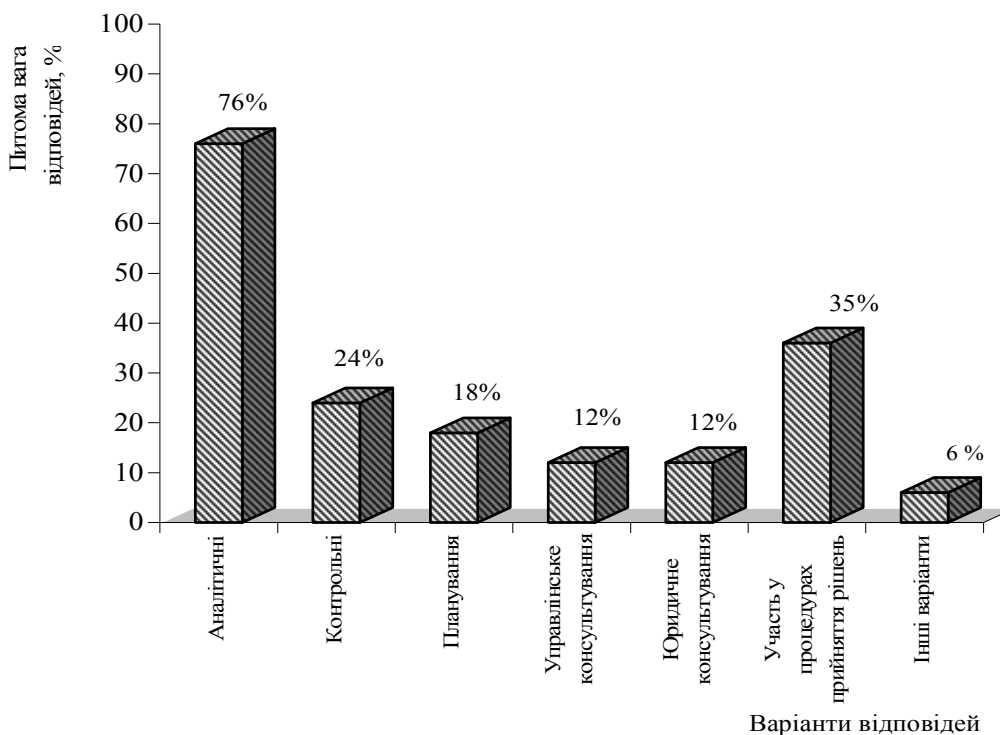
**Рис. 6.** Структурний розподіл оцінок аудиторами-практиками ефективності систем управління підприємств Житомирської області

Наведений розподіл свідчить про те, що 76 % практикуючих аудиторів ефективними вважають системи управління лише 10-40 % підприємств. На інших 60-90 % підприємств якість управління є низькою.

Виявлений низький рівень організації та функціонування систем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та управління вітчизняними підприємствами свідчить про нагальну необхідність посилення уваги науковців до їх реального стану та пошуку шляхів розвитку.

Зокрема, покращання якості ведення бухгалтерського обліку та здійснення внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах може забезпечуватись розширенням обліково-контрольних функцій та виконанням інших функцій окрім рахунковедення обліковим персоналом та окрім документальних перевірок внутрішніми контролерами.

Зокрема, проведене анкетування практикуючих аудиторів показало, що обліковий персонал для більш повного забезпечення потреб управління повинен виконувати цілий ряд додаткових функцій (рис. 7).

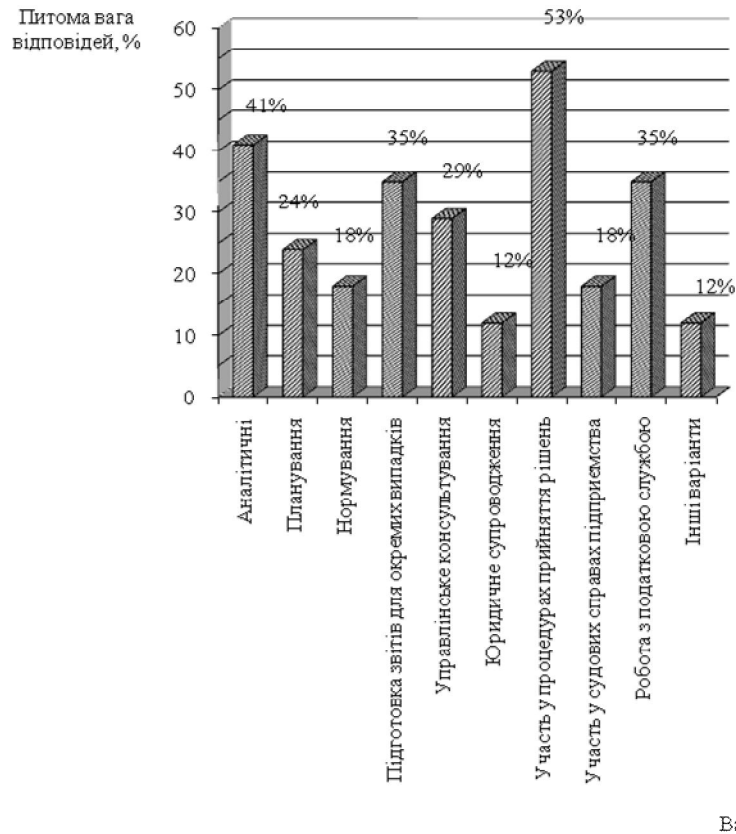


**Рис. 7.** Структурний розподіл оцінок аудиторами-практиками функцій облікових працівників підприємств Житомирської області

Як показують дані рис. 7, переважна більшість аудиторів зауважує на доцільності виконання бухгалтерським персоналом окрім суто облікових також й аналітичних функцій – відповіли 76 % аудиторів. Також особлива увага звертається на доцільність участі бухгалтерів у процедурах прийняття управлінських рішень – відповіли 35 % аудиторів.

Традиційно в якості додаткових функцій бухгалтерів називають функції контрольну і планування (відповіли 24 % і 18 % аудиторів відповідно). В окремих випадках опитані вказують на можливість виконання бухгалтерами підприємств управлінського та юридичного консультування (відповіли по 12 % аудиторів).

Діяльність внутрішніх контролерів також не повинна зупинятись тільки на документальних перевірках господарської діяльності. Аудитори-практики вказують на доцільність розширення функцій внутрішніх фахівців у галузі контролю (рис. 8).



**Рис. 8.** Структурний розподіл оцінок аудиторами-практиками функцій внутрішніх контролерів підприємств Житомирської області

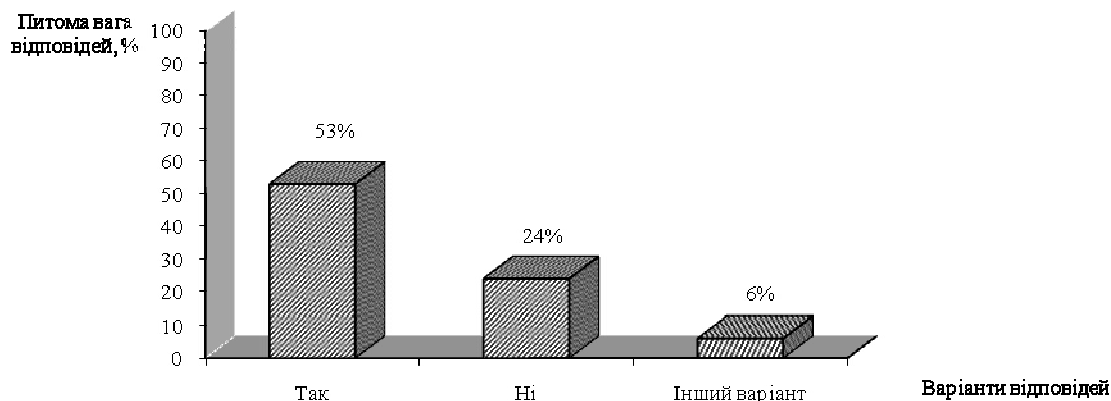
В якості додаткових функцій внутрішніх контролерів переважна більшість практикуючих аудиторів називає участь у процедурах прийняття управлінських рішень (відповіли 53 % аудиторів) та аналітичні функції (відповіли 41 % аудиторів). Також корисними для цілей управління вважаються підготовка фінансових та інших звітів для особливих потреб і робота з податковою службою (відповіли по 35 % аудиторів).

Окремим завданням внутрішніх контролерів аудитори-практики вважають управлінське консультування (відповіли 29 % аудиторів), планування господарської діяльності (відповіли 24 % аудиторів), нормування та участь у судових процесах в справах підприємства (відповіли по 18 % аудиторів). Юридичне супроводження господарської діяльності до додаткових функцій внутрішніх контролерів підприємств віднесли 12 % опитаних аудиторів.

Розвиток сучасних інформаційних систем відкриває нові шляхи для розширення можливостей підсистем обліку і контролю у забезпеченні потреб управлінської системи. Так, впровадження інтегрованих інформаційних систем управління на великих господарюючих суб'єктах створює основу для формального об'єднання бази даних бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю, технічного і технологічного управління, прийняття рішень на вищому рівні управління.

Враховання позицій вітчизняних і зарубіжних вчених підкреслює позитивні наслідки інтеграції підсистем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємств в єдину інформаційну систему управління – 90 % науковців відповіли позитивно.

Переважна більшість практикуючих аудиторів також підкреслили доцільність такої інтеграції та відмітили її позитивні наслідки для цілей управління (відповіли 53 % аудиторів) (рис. 9).



**Рис. 9.** Структурний розподіл оцінок аудиторами-практиками доцільності інтеграції бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в єдину інформаційну систему управління

Разом з позитивними оцінками мають місце і випадки виявлення негативного впливу інтеграції підсистем обліку і контролю в єдину інформаційну систему – відповіли 24 % аудиторів. Такі випадки зумовлюються переважно недостатньою кваліфікацією працівників підприємства в частині застосування інформаційних можливостей програмного забезпечення. Це стосується передусім облікового персоналу, контролерів, управлінців різних рівнів.

Проведений аналітичний огляд стану розвитку систем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та управління на вітчизняних підприємствах Житомирської області на основі експертних оцінок аудиторів-практиків показав низький рівень функціонування цих систем.

Основними проблемами у сфері практики бухгалтерського обліку є:

1. перехідний стан вітчизняної системи бухгалтерського обліку та проходження процесів адаптації до міжнародних принципів ведення обліку та складання звітності;

2. роз'єднання єдиної бухгалтерської системи на підсистеми фінансового, управлінського, податкового, оперативного і статистичного обліку внаслідок запозичення західних підходів до розкриття теоретичних засад організації та ведення бухгалтерського обліку;

3. проведення самостійних наукових досліджень з проблем розвитку кожної компоненти бухгалтерського обліку без врахування їх внутрішньосистемних зв'язків;

4. переважний розвиток на рівні теорії наукових засад організації та ведення управлінської компоненти бухгалтерського обліку;

5. відсутність взаємного розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку, що викликає погіршення стану організації та ведення бухгалтерського обліку на господарюючих суб'єктах;

6. надання пріоритету в обліковій практиці веденню податкової компоненти бухгалтерського обліку внаслідок посиленої уваги з боку державних органів контролю до податкових розрахунків;

7. відсутність зацікавленості керівників підприємств у належній організації та веденні бухгалтерського обліку, невміння використовувати обліково-контрольовану інформацію в цілях ефективного управління.

Пошук шляхів подальшого адаптивного розвитку систем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та управління вітчизняними підприємствами здійснювався з урахуванням наукових і практичних підходів до розвитку вказаних систем.

Практикуючі аудитори звертають увагу на те, що вирішення проблем у вітчизняній системі бухгалтерського обліку повинно починатись з посилення уваги до його фінансової компоненти на законодавчому рівні. Нормативні вимоги щодо принципів і правил ведення бухгалтерського обліку повинні підкріплюватись заходами державного контролю. Слід зупинити паралельний розвиток фінансового, управлінського та податкового обліку як на рівні теорії, так і практики бухгалтерського обліку.

Окрема увага звертається на важливість підтримання міжнародних принципів при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності. Використання міжнародних стандартів обліку та аудиту дозволяє у певній мірі уніфікувати процедури підготовки фінансової звітності підприємства, покращити зрозумілість звітності інвесторами, активізувати інвестиційні процеси в країні. Разом з цим впровадження МСФЗ та МСА повинно відбуватись без ігнорування національних традицій, досвіду, економічних, політичних та інших особливостей країни.

У розвитку системи внутрішнього контролю акценти повинні бути розставлені таким чином, щоб управлінський персонал мав особисту зацікавленість в належній організації системи контролю. Це може бути забезпечене впровадженням заходів контролю за функціонуванням управлінських кадрів з боку власників підприємств.

Дієвість системи внутрішнього контролю повинна підкріплюватись обов'язковим впровадженням посади внутрішнього аудитора на кожному господарюючому суб'єкті та обов'язкове проведення поточного нагляду за роботою облікових фахівців з боку внутрішніх контролерів (аудиторів).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведений аналітичний огляд стану розвитку систем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та управління на підприємствах Житомирської області на основі експертних оцінок аудиторів-практиків дозволив виявити проблеми у вказаних системах та визначити шляхи їх подальшого адаптивного розвитку.

1. Не дивлячись на нормативні вимоги необхідності перевірки систем обліку, контролю та управління, практикуючі аудитори приділяють недостатньо уваги вивченню їх стану та оцінці ефективності функціонування. Ефективність вітчизняних систем обліку, контролю та управління за оцінками аудиторів-практиків є недостатньо високою. Тільки 12 % аудиторів визнали достатньо ефективною систему бухгалтерського обліку на 40-60 % підприємств області.

2. Основними недоліками і порушеннями в організації та веденні бухгалтерського обліку на підприємствах Житомирської області, що виявляються практикуючими аудиторами є такі: недотримання вимог щодо проведення інвентаризації, порушення в документальному оформленні операцій, неналежна організація первинного обліку, відсутність застосування облікових оцінок згідно вимог П(С)БО, застосування некоректних бухгалтерських проведення, порушення принципів і положень П(С)БО, значні викривлення в облікових та звітних даних, несистемність ведення бухгалтерського обліку, зосередження уваги на податковій частині обліку і занедбання фінансової, відсутність Наказу про облікову політику, відсутність розподілу функціональних обов'язків між бухгалтерами, відсутність бухгалтерського контролю.

3. Розвиток вітчизняної системи бухгалтерського обліку відбувається у напрямі переходу на міжнародні принципи ведення обліку та складання звітності.

Результати анкетування аудиторів-практиків підтверджують, що більшість вітчизняних підприємств (71 %) не складає фінансову звітність за вимогами МСФЗ. Тільки 12 % господарюючих суб'єктів готують фінансову звітність за міжнародними стандартами, та ще 12 % підприємств з іноземними інвестиціями готують фінансові звіти за МСФЗ на вимогу власників.

4. Окрему проблему в Україні становить неналежний рівень організації та функціонування системи внутрішнього контролю підприємств. Практикуючі аудитори приділяють недостатньо уваги процедурам оцінки системи контролю підприємств, на яких проводиться аудит. Тільки 35 % аудиторів вказали, що вони перевіряють ефективність організації і функціонування системи внутрішнього контролю в ході аудиторської перевірки. 24 % аудиторів систему контролю не вивчають, а ще 35 % оцінюють її стан за умови наявності окремих вимог замовника щодо виконання таких процедур. Система внутрішнього контролю, таким чином, не досліджується у 6-ти випадках з 10-ти.

5. Оцінка аудиторами рівня ефективності функціонування систем внутрішнього контролю підприємств області показала, що переважна більшість підприємств (80-90 %) має дуже низький рівень контролю. Переважна більшість підприємств області не має налагоджених систем внутрішнього контролю, не виконуються або здійснюються формально контрольні заходи, не функціонує інститут відповідальності за нанесення шкоди підприємству його працівниками.

6. Низький рівень якості бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю створює цілий ряд проблем в управлінні діяльністю господарюючих суб'єктів. Результати анкетування аудиторів-практиків показали, що тільки 18 % аудиторів перевіряють ефективність організації і функціонування системи управління підприємств в ході аудиторської перевірки. 24 % аудиторів систему контролю не вивчають, 53 % аудиторів оцінюють її стан тільки на вимогу замовника. Це означає, що у 80% випадків якості управління незалежними фахівцями не визначається.

Практикуючі аудитори вказують, що 70% вітчизняних підприємств мають недостатньо ефективні системи управління, які не задовольняють вимог власників капіталу.

7. Покращання якості ведення бухгалтерського обліку та здійснення внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах може забезпечуватись розширенням обліково-контрольних функцій та виконанням інших функцій окрім рахунковедення обліковим персоналом та окрім документальних перевірок внутрішніми контролерами.

Переважна більшість аудиторів зауважує на доцільності виконання бухгалтерським персоналом окрім суто облікових також аналітичних функцій (76 %), а також участі бухгалтерів у процедурах прийняття управлінських рішень (35 %).

В якості додаткових функцій внутрішніх контролерів переважна більшість практикуючих аудиторів називає участь у процедурах прийняття управлінських рішень (53 %) та аналітичні функції (41 %). Також корисними для цілей управління вважаються підготовка фінансових та інших звітів для особливих потреб і робота з податковою службою (35 %).

8. Шляхами подальшого адаптивного розвитку систем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та управління вітчизняними підприємствами можуть бути: 1) посилення уваги до фінансової компоненти бухгалтерського обліку на законодавчому рівні; 2) підтримання міжнародних принципів при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності; 3) встановлення

особистої зацікавленості управлінського персоналу в належній організації системи внутрішнього контролю; 4) обов'язкове впровадження посади внутрішнього аудитора на кожному господарюючому суб'єкті та обов'язкове проведення поточного нагляду за роботою облікових фахівців з боку внутрішніх контролерів (аудиторів).