

## Література

1. *Арабян К.К.* Организация и проведение аудиторской проверки: учеб. пособие. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2009. — 447 с.
2. *Додж Р.* Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ; предисловие С.А.Стукова. — М. : Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. — 240 с. (Аудит: теория и практика).
3. *Елисеева И.И., Бычкова С.М.* Виды аудиторских рисков / Бухгалтерский учет. — 1999. — № 6. — С. 89—92.
4. *Петренко С.Н.* Риски аудиторской деятельности: Научно-практическое пособие. — К. : Эльга, Ника-Центр, 2003. — 84 с.
5. *Гончарук Я.А., Рудницький В.С.* Аудит: Навч. посіб. — Львів: Світ, 2002. — 296 с.
6. *Гмурман В.Е.* Теория вероятностей и математическая статистика: Изд. 4-е. доп. / Учеб. пособие для вузов. — М. : Высшая школа, 1972.

Стаття надійшла до редакції: 15.01.2012 р.

УДК 657.633

**О.В. Кукоба**, аспірант кафедри економіки підприємств, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## НОВІТНІ ПІДХОДИ ДО АУДИТУ ВИТРАТ НА РЕОРГАНІЗАЦІЮ ПІДПРИЄМСТВА

*АННОТАЦИЯ. В статье представлены новые методы учета и аудита затрат при реорганизации предприятия. Дано авторское толкование понятия «реорганизация» и основные направления аудита затрат при ее проведении. Определена целесообразность введения в практику учета новых счетов и субсчетов.*

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** реорганизация, аудит, учет затрат, поглощение предприятия, выделение предприятия.

*ABSTRACT. In article new methods of the account and audit of expenses by enterprise reorganization are presented. Author's interpretation of concept «reorganization» and the basic directions of audit of expenses is given at its carrying out. Introduction in practice of the account of new accounts and subaccounts is defined expedient.*

**KEY WORDS:** reorganization, audit, the account of expenses, enterprise absorption, enterprise allocation

*АННОТАЦІЯ. У статті представлено нові методи обліку й аудиту витрат при реорганізації підприємства. Наведено авторське розуміння поняття «реорганізація» та основні напрями аудиту витрат при її проведенні. Визначено за доцільне введення у практику обліку нових рахунків і субрахунків.*

КЛЮЧОВІ СЛОВА: реорганізація, аудит, облік витрат, поглинання підприємства, виділення підприємства.

Ринкові відносини, що вже утверджуються в Україні, а також динамічне накопичення капіталів у підприємців найчастіше спонукає їх до утворення підприємницьких структур і їх реорганізацію. Факти зміни форм власності підприємств, їх організаційно-правової форми, масштабів діяльності або зміни структури характеризує різні боки реорганізаційних процесів, що відбуваються у суб'єктів господарювання. Ефективність управління реорганізаційними процесами значною мірою залежить від надійності інформаційного забезпечення, основу якого на рівні суб'єктів господарювання складають дані внутрішніх документів про здійснені господарські операції і правові дії. Встановити достовірність цих документів і оцінити ефективність прийнятих на їх основі управлінських рішень можливо у процесі аудиту діяльності підприємства.

З огляду на значущість для менеджменту підприємства достовірної і об'єктивної інформації в даний час виникла нагальна потреба у формуванні теоретичної та методичної основи обліку й аудиту операцій з реорганізації діяльності юридичних осіб. Стає важливим вивчення проблем аудиту дій посадових осіб у процесі реорганізації підприємства. Тому аспекти аудиту реорганізації діяльності юридичної особи на сьогоднішній день є досить актуальним.

В Україні діє значна кількість законодавчих актів, які регламентують процес створення підприємств різних форм власності, їх діяльність, реорганізацію та ліквідацію. З наукового боку проблемами обліку і аудиту витрат при реструктуризації та ліквідації підприємств займається значне число вітчизняних і зарубіжних учених. Вагомий внесок у їх розв'язання зробили науковці і практики, серед яких: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, О.М. Глушук, М.Я. Дем'яненко, С.Л. Коротаєва, Т.О. Кубасова, Дж. Робертсон, В.В. Сопко, О.О. Терещенко, М.І. Тітов, Г.С. Харрісон та ін. [1—13]. Однак, низка важливих проблем щодо аудиту зміни стану організації діяльності юридичної особи залишається не вирішеною і потребують подальших наукових досліджень та обґрунтування шляхів розв'язання.

Метою даної публікації є наукове обговорення для обґрунтування теоретичних і методичних положень щодо вдосконалення

аудиту витрат на реорганізацію діяльності підприємства в сучасних умовах господарювання. Для досягнення мети потрібно вирішити такі завдання: уточнити понятійний апарат процесів реорганізації діяльності підприємства; визначити сукупність етапів проведення реорганізації підприємства; дослідити сучасний стан теорії та методів обліку операцій, пов'язаних з реорганізацією підприємств; визначити структуровану сукупність дій при проведенні аудиту реорганізаційних процесів на підприємстві; обґрунтувати методику аудиторської перевірки проведення реорганізації підприємства. Об'єктом дослідження є процеси реорганізації діяльності підприємств незалежно від форм власності та підпорядкування. Предметом дослідження — теорія, методи, порядок здійснення аудиту витрат при реорганізації юридичної особи та її структурних підрозділів.

Ключовою проблемою у сфері теорії аудиту реорганізації підприємства є неузгодженість понятійного апарату. Так, більшість фахівців з даного напрямку вважає, що під реорганізацією слід розуміти сукупність організаційно-правових заходів, що спрямовані на повну або часткову передачу майнових прав і обов'язків підприємства-правопопередника підприємству- правонаступнику, які призводять до припинення діяльності юридичної особи-правопопередника, за винятком реорганізації у формі виділення [4]. Такий погляд значно звужує розуміння реорганізації та акцентує увагу лише на діях, які стосуються припинення існування однієї організаційно-правової форми суб'єкта господарювання і утворення на її основі нової. Однак, у процесі нашого дослідження встановлено, що є значно більше різновидів реорганізаційних змін. З огляду на це уточнено узагальнене тлумачення поняття «реорганізація» як сукупності цілеспрямованих змін способу, характеру та форм поєднання структурних підрозділів підприємства у процесі підвищення рівня упорядкованості і ефективності їх функціонування. Відповідним чином і процедури здійснення аудиту таких змін повинні мати адекватні особливості.

Використовувані у даний час методики ведення обліку господарських операцій при реорганізації підприємства, а відповідно і їх аудит достатньо спрощені і не прозорі. Це відбувається за відсутності єдиних підходів до порядку ведення обліку реорганізації, відсутності уніфікованих форм первинних документів, які могли б забезпечили повну та достовірну інформаційну

базу для обліку та аудиту процесів реорганізації суб'єкта господарювання. Тому доцільно удосконалити внутрішній документообіг підприємств, диференціювавши його для потреб обліку і аудиту ефективності їх реорганізаційних змін. Для цього слід розробити облікові документи із встановлення витрат структурних підрозділів при реорганізації підприємства. Також, у складі облікової документації утворити аналітичні рахунки синтетичних рахунків, які будуть використовуватись при реорганізації структурних підрозділів підприємства. Для забезпечення якісного контролю за витратами при реорганізації слід розробити і затвердити методику аудиту реорганізаційних процесів на підприємстві.

Нові форми документів слід розробляти залежно від характеру і масштабів діяльності підприємства. У процедурах обліку витрат при реорганізації на підприємстві слід передбачити складання розподільчого балансу, який повинен включати баланси підрозділів або юридичних осіб, що реорганізується, а також баланси новостворених підрозділів і самостійних підприємств; уведення самостійного облікового рахунку «Реорганізація підприємства» із сукупністю спеціалізованих субрахунків для обліку змін складу та вартості майна, а також зобов'язань новостворених підрозділів або підприємств. Розроблювана методика аудиту при реорганізації повинна мати вказівки щодо оцінювання достовірності використання облікових документів і їх опосередкованого підтвердження через різні регістри обліку витрат підприємства.

Додатково слід звернути увагу на наявність і характер використання субрахунку 68.3 «Внутрішньогосподарські розрахунки», що акумулює транзитні операції з передавання майна та оборотних активів у періоди коли дата реорганізації не збігається з початком функціонування новоутворених господарських одиниць. Підставою для цього є те, що об'єднувані або роз'єднувані підрозділи підприємства стають суб'єктами однієї або різних груп, унаслідок чого між ними виникають внутрішньогосподарські розрахунки.

Також при реорганізації суб'єктів господарювання баланс стає не лише звітною формою з одномоментним відображенням майнового та фінансового стану, а й необхідним атрибутом при створенні, об'єднанні, поділі чи перетворенні, до якого зводяться усі результати обліку реорганізовуваних під-

приємств і на якому базується уся облікова система новоутворених суб'єктів. Баланс є важливим механізмом, що пов'язує суб'єкт до і після реорганізації. тому доцільно формувати, а при аудиті перевіряти, такі різновиди балансів: а) об'єднувальний (зведений, консолідований); б) розподільчий, що складаються при поділі чи виділі господарських суб'єктів; в) трансформаційний — формується при перетворенні, зміні організаційно-правового статусу підприємства; г) нульовий баланс — передбачає умовну реалізацію активів з метою задоволення усіх зобов'язань; д) ліквідаційний баланс — призначений для визначення і розподілу вартості майна між кредиторами та власниками.

Оскільки за сучасних умов господарювання найважливішим є забезпечення точності і достовірності даних про реорганізаційні процеси на підприємствах, доцільно зупинитись саме на методах і способах їх аудиту. Відповідно до цілей аудиту реорганізації на підприємстві можна виокремити такі основні напрями його проведення: аудит майна підприємства та його структурних підрозділів; аудит витрат на проведення реорганізації; аудит розрахунків із кредиторами в період реорганізації; аудит розрахунків із засновниками (учасниками) підприємства; аудит достовірності звітності підрозділів підприємства у період реорганізації. У процесі аудиту за обраним напрямом перевіряються документи, які є першоосновою для відображення витрат за кожною операцією, встановлюється їх реальність, визначається правомочність здійснення господарської операції, а також визначається її вартісна оцінка (обсяги витрат або доходів).

Організаційно процес аудиту витрат при реорганізації підприємства за будь-яким напрямом перевірки повинен складатися із таких основних етапів: установлення характеру та масштабів бізнесової діяльності підприємства; оцінювання систем обліку і внутрішнього контролю на підприємстві; встановлення відхилень у обліку та звітності підрозділів підприємства, а також їх обсягів і винних у цих відхиленнях; оцінювання впливу виявлених відхилень на результати діяльності підприємства; розроблення рекомендацій щодо ліквідації виявлених недоліків обліку і звітності на підприємств і їх попередження у майбутньому. Для проведення аудиту витрат на реорганізацію складається і затверджується його план, що

дасть можливість аудитору одержати повну інформацію про діяльність підприємства та здійснювані господарські операції. Цей план повинен включати не тільки склад аудиторських дій і їх строки виконання, а також перелік документів, що необхідні для встановлення й опосередкованого (перехресного) контролю достовірності представленої інформації.

Запропоновані підходи та методи здійснення обліку й аудиту витрат при реорганізації підприємства дають змогу виважено підходити до визначення кількісного рівня витрат, їх напрямів і джерел відшкодування, а також обґрунтованості здійснення. Дані результати дослідження можна застосовувати при перевірці підприємств, що змінюють внутрішню організацію діяльності або організаційно-правову форму, або припиняють свою діяльність через ліквідацію.

### **Література**

1. *Бонзинский Т.* Міжнародна фінансова інтеграція: теорія і практика / Пер. с польск. — Варшава: СИРЕНА, 1999. — 360 с.
2. *Бутинець Ф. Ф., Бородкін О. С., Герасимович А. М., Кірейцев Г. Г., Кужельний М. В.* Бухгалтерський фінансовий облік: Підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закладів / Ф.Ф. Бутинець (ред.). — 4-те вид., доп. і перероб. — Житомир : ПП «Рута», 2002. — 687 с.
3. *Бухгалтерський облік: Нормативна база / Я. Кавторева (уклад.), Ф. Федорченко (уклад.).* — 10. вид., перероб. і доп. — Х. : Видавничий будинок «Фактор», 2004. — 511 с.
4. *Етокова О.* Транскордонне злиття і поглинання в умовах нерозвиненості системи корпоративного управління на прикладі України // Конкуренція. Вісник Антимонопольного комітету України. — №2 (5). — 2003. — С. 29—32 (рос. мовою).
5. *Єфименко А.П.* Регулювання реорганізації акціонерних товариств у формі злиття та приєднання за законодавством України та Європейського Союзу // Вісник міжнародні відносини, Київський національний університет імені Тараса Шевченка. — 2001. — № 21—24. — С. 74—80.
6. *Завьялова Е.В., Етокова Е.В.* Международные слияния и поглощения: опыт Запада. — К. : Рант, 2002. — 344 с.
7. *Килимник О., Руденко Ю.* Злиття та поглинання компаній як домінуюча форма прямого іноземного інвестування // Збірник наукових праць. Вип. 30 / Відп. ред. В.Є. Новицький. — К. : ІСЕМВ НАН України, 2001. — С. 179—186.

8. *Крючков Л.В.* Процеси злиття та поглинання компаній як ефективні корпоративні стратегії розвитку // Матеріали VI Наукової конф. студентів та молодих учених «Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, сталі економічне зростання». — Донецьк: ДонНУ, 2005. — С. 123—125.

9. *Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А.* Теорія бухгалтерського обліку: Підруч. для студ. вузів, що навч. за спец. «Облік і аудит». — К. : Редакція газети «Все про бухгалтерський облік», 1999. — 287 с.

10. *Ловінська Л.Г., Олійник Я.В., Галат Л.О.* Бухгалтерський облік для економістів та правознавців у схемах і таблицях: Навч. посібник / Київський національний економічний ун-т. — К. : КНЕУ, 2005. — 330 с.

11. *Пирогов А.* Слияния и поглощения: зарубежная и российская теория и практика // Менеджмент в России и за рубежом. — 2001. — №5. — С. 11—15.

12. *Румянцев С.* Шляхи реорганізації акціонерного товариства // Цінні папери України. — 2002 — № 39 (228). — С. 23.

13. *Терещенко О.О.* Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: Навч. посібник. — К. : КНЕУ, 2003. — 554 с.

Стаття надійшла до редакції 15.12.2011 р.

УДК 657

**Т.В. Ларікова**, канд. екон. наук, старший викладач кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## УПРАВЛІНСЬКА ІНФОРМАЦІЯ ТА ЇЇ КОРИСТУВАЧІ ЯК ВАЖЛИВІ КОМПОНЕНТИ СТРУКТУРИЗАЦІЇ БАНКІВСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*АННОТАЦИЯ. В статье рассматривается значение управленческой информации, которая влияет на структуризацию банковского бизнеса.*

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: управленческая информация, пользователи, структуризация, банки.

*ABSTRACT. The value of administrative information and its users is examined in the article, which influences on structure of bank business.*

KEY WORDS: administrative information, users, structure, banks.

*АННОТАЦІЯ. У статті розглянуто значення управлінської інформації, яка впливає на структуризацію банківського бізнесу.*

КЛЮЧОВІ СЛОВА: управлінська інформація, користувачі, структуризація, банки.