

Р. М. Воронко, К. І. Редченко, І. Г. Благун

МІЖНАРОДНІ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ ТА АУДИТУ

Навчальний посібник

**МАГНОЛІЯ 2006
ЛЬВІВ**

УДК 366.7(075.8)
В 75

*Відтворення цієї книги або будь-якої її частини
заборонено без письмової згоди видавництва.
Будь-які спроби порушення авторських прав
переслідуватимуться у судовому порядку.*

Рецензенти:

Рудницький В. С. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри аудиту Львівської комерційної академії;

Аніловська Г. Я. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Львівського державного університету внутрішніх справ;

Фаріон І. Д. – доктор економічних наук, професор Тернопільського національного економічного університету.

Р. М. Воронко, К. І. Редченко, І. Г. Благун

В 75 Міжнародні системи обліку і звітності та аудиту: навчальний посібник. – Львів: “Магнолія 2006” – 523 с.

ISBN 978-617-574-031-6

“Магнолія 2006”

У навчальному посібнику розкрито концептуальні основи фінансового обліку і звітності в зарубіжних країнах, розглянуто вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності, які забезпечують однозначне розуміння фінансової звітності та зростання довіри до її показників у всьому світі. Висвітлено сутність аудиту і аудиторської діяльності у зарубіжних країнах, питання стандартизації принципів аудиту на міжнародному рівні, зміст аудиторського процесу та особливості обліку й аудиту окремих видів активів, зобов’язань, капіталу і господарських операцій.

Розглянуто і систематизовано методологічні засади побудови обліку та особливості організації й проведення аудиту в різних країнах світу.

У навчальний посібник включено програму дисципліни, теоретичну частину, питання для самостійного вивчення дисципліни, тестові завдання, питання для самоконтролю, навчальні завдання для самостійної роботи, термінологічний словник основних категорій і понять, перелік рекомендованих джерел для вивчення дисципліни.

Навчальний посібник призначений для студентів економічних вищих навчальних закладів, які вивчають дисципліни “Міжнародні системи обліку і звітності та аудиту”, “Облік у зарубіжних країнах”, “Аудит у зарубіжних країнах” та ін., аспірантів, викладачів, практикуючих бухгалтерів, фінансистів, аудиторів, менеджерів, керівників підприємств та інших фахівців у сфері обліку та аудиту.

УДК 366.7(075.8)
В 75

ISBN 978-617-574-031-6

© Р. М. Воронко, К. І.
Редченко, І. Г. Благун
© Магнолія 2006

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	9
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНОПРИЙНЯТІ ПРИНЦИПИ І СИСТЕМИ ОБЛІКУ ..	12
1.1. Міжнародна система обліку, етапи її становлення і принципи побудови ..	12
1.1.1. Загальна характеристика міжнародної системи бухгалтерського обліку та етапи її розвитку	12
1.1.2. Регулювання бухгалтерського обліку на міжнародному рівні та в різних регіонах і країнах світу	16
1.1.3. Принципи бухгалтерського обліку	27
1.2. Міжнародні стандарти фінансової звітності	31
1.2.1. Сутність стандартизації обліку і фактори, що її визначають	31
1.2.2. Етапи розробки міжнародних стандартів фінансової звітності та їх види	34
1.2.3. Концептуальна основа і сфера застосування міжнародних стандартів фінансової звітності	38
1.3. Технологія облікового процесу в зарубіжних країнах	42
1.3.1. Облік у системі управління та його види	42
1.3.2. Класифікація і план рахунків бухгалтерського обліку	50
1.3.3. Порядок реєстрації та обробки облікової інформації	55
1.3.4. Систематизація облікової інформації та завершення облікового циклу	68
<i>Запитання для самоконтролю</i>	<i>80</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>81</i>
<i>Навчальні завдання</i>	<i>83</i>
 РОЗДІЛ 2. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ	 86
2.1. Суть та загальна характеристика аудиту	86
2.2. Світовий досвід запровадження і регулювання аудиту	90
2.3. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики	96
2.3.1. Загальна характеристика міжнародних стандартів аудиту	96
2.3.2. Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості ...	100
2.4. Виконання завдань з аудиту, надання впевненості та супутніх послуг	103
2.4.1. Завдання з аудиту фінансових звітів	103
2.4.2. Завдання з огляду фінансових звітів	105
2.4.3. Завдання з надання впевненості інші, ніж аудит та огляд фінансової звітності	105
2.4.4. Супутні послуги	106
2.4.5. Особливості надання послуг due diligence	107
2.5. Організація процесу аудиту	108
2.5.1. Загальні принципи та мета аудиторської перевірки (МСА 200)	108
2.5.2. Аудиторська документація (МСА 230)	109
2.5.3. Аудиторські докази (МСА 500)	111

2.5.4. Контроль якості під час аудиту (МСА 220)	112
2.5.5. Виявлення шахрайства і помилок під час аудиту (МСА 240)	114
2.6. Планування аудиту та оцінка ризиків	116
2.6.1. Планування аудиту фінансових звітів (МСА 300)	116
2.6.2. Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища (МСА 315)	118
2.6.3. Розуміння системи внутрішнього контролю (МСА 315)	120
2.6.4. Оцінка ризиків суттєвого викривлення та суттєвості (МСА 200, 315 та 320)	121
2.6.5. Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків (МСА 330)	124
2.7. Отримання аудиторських доказів у процесі аудиту	128
2.7.1. Пооб'єктний та циклічний підходи до проведення аудиту	128
2.7.2. Зовнішні підтвердження (МСА 505)	129
2.7.3. Аналітичні процедури (МСА 520)	130
2.7.4. Аудиторська вибірка та інші процедури тестування (МСА 530)	132
2.7.5. Одержання аудиторських доказів стосовно облікових оцінок та початкових залишків (МСА 510, 540)	139
2.8. Завершальний етап аудиту	140
2.8.1. Підсумкові процедури на завершальному етапі аудиту	140
2.8.2. Вплив подальших подій на фінансові звіти та аудиторський висновок (МСА 560)	143
2.8.3. Безперервність діяльності підприємства (МСА 570)	146
2.9. Аудиторські висновки та звітність	148
2.9.1. Види аудиторських висновків	148
2.9.2. Процедура підготовки і надання аудиторського висновку	151
<i>Запитання для самоконтролю</i>	<i>155</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>156</i>
<i>Навчальні завдання</i>	<i>158</i>

РОЗДІЛ 3. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ, ЇЇ ЗМІСТ, ІНТЕРПРЕТАЦІЯ

ТА АУДИТ	161
3.1. Склад, призначення і загальні вимоги до фінансової звітності	161
3.2. Побудова і зміст бухгалтерського балансу	166
3.3. Характеристика звіту про прибутки і збитки	172
3.4. Звіт про рух грошових коштів	181
3.5. Звіт про зміни у власному капіталі	192
3.6. Зміст приміток до фінансової звітності	196
3.7. Інтерпретація фінансової звітності та її використання	199
3.8. Послідовність і методика аудиту фінансової звітності	203
<i>Запитання для самоконтролю</i>	<i>208</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>209</i>
<i>Навчальні завдання</i>	<i>211</i>

РОЗДІЛ 4. ОБЛІК І АУДИТ ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ	215
4.1. Облік грошових коштів	215
4.1.1. Склад грошових коштів та відображення їх у звітності	215
4.1.2. Облік та контроль грошових коштів у касі	216
4.1.3. Облік операцій на банківських рахунках	221
4.1.4. Облік короткострокових фінансових інвестицій	226
4.2. Облік розрахунків з дебіторами	228
4.2.1. Класифікація та оцінка дебіторської заборгованості	228
4.2.2. Облік рахунків до отримання, наданих знижок та повернення товарів	229
4.2.3. Оцінка та облік сумнівної заборгованості	233
4.2.4. Облік векселів отриманих	239
4.3. Послідовність і методика аудиту грошових коштів та розрахунків з дебіторами	242
<i>Запитання для самоконтролю</i>	<i>244</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>245</i>
<i>Навчальні завдання</i>	<i>246</i>
РОЗДІЛ 5. ОБЛІК І АУДИТ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАПАСІВ	250
5.1. Сутність запасів, їх види та оцінка	250
5.1.1. Загальна характеристика запасів і їх первісна оцінка	250
5.1.2. Методи оцінки вибуття запасів і залишку на кінець періоду	252
5.2. Характеристика систем обліку запасів	255
5.2.1. Порівняльна характеристика систем постійного і періодичного обліку запасів	255
5.2.2. Використання методів оцінки запасів при системі періодичного і постійного їх обліку	261
5.3. Вплив величини запасів на фінансовий стан і результати діяльності підприємства	267
5.4. Відображення запасів у фінансовій звітності	270
5.5. Послідовність і методика аудиту товарно-матеріальних запасів	273
<i>Запитання для самоконтролю</i>	<i>274</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>274</i>
<i>Навчальні завдання</i>	<i>276</i>
РОЗДІЛ 6. ОБЛІК І АУДИТ ДОВГОСТРОКОВИХ АКТИВІВ	280
6.1. Сутність довгострокових активів, їх класифікація та оцінка	280
6.2. Методи нарахування зносу основних засобів та їх вплив на показники фінансової звітності	285
6.3. Облік руху основних засобів і витрат на їх утримання	292
6.4. Нематеріальні активи, їх характеристика та облік	298

6.5. Облік природних ресурсів та їх виснаження	304
6.6. Послідовність і методика аудиту довгострокових активів	306
<i>Запитання для самоконтролю</i>	<i>308</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>309</i>
<i>Навчальні завдання</i>	<i>311</i>

РОЗДІЛ 7. ОБЛІК І АУДИТ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ ТА

 КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ	314
7.1. Визначення теперішньої і майбутньої вартості грошей	314
7.2. Види фінансових інвестицій, їх класифікація та оцінка	318
7.3. Облік довгострокових інвестицій у боргові зобов'язання	321
7.4. Облік довгострокових інвестицій в акції	327
7.5. Консолідована фінансова звітність та облік інвестицій у дочірні підприємства	330
7.6. Особливості аудиту фінансових інвестицій та консолідованої звітності	340
<i>Запитання для самоконтролю</i>	<i>342</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>343</i>
<i>Навчальні завдання</i>	<i>345</i>

РОЗДІЛ 8. ОБЛІК І АУДИТ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

8.1. Види зобов'язань та їх оцінка	348
8.2. Облік короткострокових зобов'язань	350
8.2.1. Облік розрахунків з постачальниками	350
8.2.2. Облік короткострокових векселів виданих	354
8.2.3. Облік розрахунків з персоналом та зобов'язань із заробітної плати ...	357
8.2.4. Облік інших короткострокових зобов'язань	361
8.3. Облік довгострокових зобов'язань	362
8.3.1. Облік довгострокових облігацій	362
8.3.2. Облік довгострокових векселів виданих	373
8.3.3. Облік зобов'язань з фінансової оренди	375
8.3.4. Облік інших довгострокових зобов'язань	379
8.4. Послідовність і методика аудиту зобов'язань	381
<i>Запитання для самоконтролю</i>	<i>382</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>383</i>
<i>Навчальні завдання</i>	<i>385</i>

РОЗДІЛ 9. ОБЛІК І АУДИТ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА РОЗПОДІЛУ

 ПРИБУТКУ	388
9.1. Сутність капіталу та його види	388
9.2. Облік капіталу одноосібного власника	391
9.3. Облік капіталу та розподілу прибутку в товариствах	394
9.4. Облік капіталу та розподілу прибутку в корпораціях	400

9.5. Облік нарахування та виплати дивідендів	408
9.6. Методика аудиту власного капіталу і розподілу прибутку	412
<i>Запитання для самоконтролю</i>	<i>413</i>
<i>Тестові завдання</i>	<i>414</i>
<i>Навчальні завдання</i>	<i>416</i>

РОЗДІЛ 10. ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ В РІЗНИХ КРАЇНАХ СВІТУ

10.1. Облік і аудит в США	419
10.2. Облік і аудит в англомовних країнах (крім США)	424
10.2.1. Великобританія	424
10.2.2. Ірландія	426
10.2.3. Канада	426
10.2.4. Австралія	428
10.2.5. Нова Зеландія	429
10.3. Облік і аудит у німецькомовних країнах	430
10.3.1. Німеччина	430
10.3.2. Австрія	433
10.3.3. Швейцарія	434
10.4. Облік і аудит у Франції	435
10.5. Облік і аудит в Італії	437
10.6. Облік і аудит у Скандинавії та країнах балтійського регіону	439
10.6.1. Данія	439
10.6.2. Швеція	440
10.6.3. Норвегія	442
10.6.4. Фінляндія	442
10.6.5. Латвія	443
10.7. Облік і аудит у країнах Бенілюксу	444
10.7.1. Бельгія	444
10.7.2. Нідерланди	445
10.7.3. Люксембург	446
10.8. Облік і аудит у країнах Іберійського півострова	447
10.8.1. Іспанія	447
10.8.2. Португалія	450
10.8.3. Андорра	450
10.9. Облік і аудит у країнах Південної Європи	451
10.9.1. Греція	451
10.9.2. Болгарія	452
10.9.3. Хорватія	453
10.9.4. Мальта	454
10.10. Облік і аудит у країнах Східної Європи	455
10.10.1. Польща	455
10.10.2. Чехія	456

10.10.3. Угорщина	456
10.10.4. Білорусь	457
10.10.5. Молдова	458
10.11. Облік і аудит у країнах Латинської Америки	459
10.11.1. Аргентина	459
10.11.2. Бразилія	460
10.11.3. Мексика	461
10.11.4. Колумбія	461
10.12. Облік і аудит у країнах Південно-Східної Азії	462
10.12.1. Малайзія	462
10.12.2. Сінгапур	463
10.12.3. Індонезія	464
10.12.4. Камбоджа	465
10.13. Облік і аудит в Японії	466
10.14. Облік і аудит в Китаї	469
10.15. Облік і аудит у країнах Індійського субконтиненту	472
10.15.1. Індія	472
10.15.2. Пакистан	474
10.15.3. Шрі-Ланка	474
10.16. Облік і аудит в ісламських країнах Північної Африки та Передньої Азії	475
10.16.1. Єгипет	475
10.16.2. Туніс	476
10.16.3. Йемен	477
10.16.4. Іран	477
10.17. Облік і аудит у країнах Південної та Східної Африки	478
10.17.1. Південно-Африканська республіка	478
10.17.2. Кенія	479
10.17.3. Мозамбік	480
10.17.4. Намібія	481
Запитання для самоконтролю	482
Тестові завдання	482
Навчальні завдання	484
ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК	485
ДОДАТКИ	501
Додаток 1 Міжнародні стандарти фінансової звітності (станом на 1 січня 2010 р.)	501
Додаток 2 Структура Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів ...	508
Додаток 3 Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та супутніх послуг (у редакції 2010 р.)	510
Додаток 4 Національний план рахунків бухгалтерського обліку Франції	512
Додаток 5 Навчальна програма дисципліни “Міжнародні системи обліку і звітності та аудиту”	514
ВИКОРИСТАНА ТА РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА	519

ПЕРЕДМОВА

Удосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності, яке відбувається в Україні, передбачає застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, що характерно для більшості країн з розвинутою інфраструктурою ринкових відносин та передового зарубіжного досвіду у цій сфері. Гармонізація та приведення бухгалтерського обліку в Україні до загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів є необхідною умовою її активної співпраці з усіма цивілізованими зарубіжними країнами, розширення зовнішньоекономічних зв'язків українських підприємств та створення і функціонування єдиного економічного простору.

Одночасно розвиток аудиту в Україні зумовив також потребу використання в практичній діяльності вітчизняних аудиторів відповідних організаційних і методичних підходів та нормативних документів, що відповідають міжнародним вимогам до аудиту. Розробка і впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності, вдосконалення методології аудиторських перевірок і надання супутніх аудиту послуг вимагає від фахівців у цій сфері знання та застосування міжнародних стандартів аудиторської діяльності і положень з міжнародної аудиторської практики.

Вивчення і розуміння сутності міжнародних принципів бухгалтерського обліку і звітності та аудиту, а також практики обліку й аудиту у зарубіжних країнах значно збагатить інтелектуальний потенціал українських фахівців у сфері міжнародних відносин, менеджерів, облікових працівників, фінансових директорів, тощо.

Суттєвий вплив на побудову бухгалтерського обліку і аудиту має середовище, в якому вони функціонують. Тому національні та міжнаціональні облікові та аудиторські системи, які історично сформувалися у світі, втілили у собі національні традиції, багатовіковий досвід і менталітет облікових працівників та аудиторів, особливості економічного і політичного розвитку окремих країн чи груп країн, які створили ці системи. Тобто конкретні правила та процедури ведення обліку, форми і порядок подання звітності, методика перевірки і підтвердження незалежним професіоналом (аудитором) достовірності, повноти та законності фінансової звітності в цих країнах суттєво відрізнялися. Подальша інтернаціоналізація економічних відносин та їх ринкове спрямування зумовили потребу стандартизації обліку і звітності та аудиту як інформаційних засобів ділового спілкування та ефективного господарювання.

Сучасному бухгалтерському обліку є притаманне те, що поряд з простою реєстрацією фактів і подій, які вже відбулися, він покликаний спрямовувати дії керівництва підприємства на ефективну і рентабельну діяльність у перспективі. У свою чергу аудит стратегічних управлінських рішень є дієвим засобом контролю за їх виконанням.

Навчальний посібник, розкриваючи особливості обліку і звітності та аудиту в зарубіжних країнах, має на меті сформувати світогляд фахівців у сфері міжнародних відносин, які здатні переосмислити загальноприйняті у світі критерії формування облікової і звітної інформації, порядок визначення, визнання та оцінки елементів фінансової звітності, закономірності і взаємозв'язки в глобальній обліково-аналітичній інформаційній системі. Посібник допоможе їм також набути необхідні теоретичні знання й практичні навички з аудиту, ознайомитися з особливостями аудиторської діяльності,

професії аудитора і його ролі в зарубіжних країнах, навчитися методично грамотно застосовувати прийоми аудиту на практиці та кваліфіковано формувати думку аудитора щодо перевіреної інформації в аудиторському висновку. Вивчення дисципліни “Міжнародні системи обліку і звітності та аудиту” орієнтує фахівців на виконання обліково-контрольних і управлінських функцій в міжнародних корпораціях, різних фінансових установах, біржах, аудиторських фірмах та структурних підрозділах суб’єктів господарювання.

В основу викладення матеріалу у посібнику покладено підходи до організації і методики фінансового обліку та аудиту в країнах британо-американської (США, Великобританія та ін.) та континентальної (Франція, Німеччина та ін.) облікових моделей, для яких характерний високий рівень професійної бухгалтерської підготовки, орієнтація обліку і звітності на вимоги транснаціональних корпорацій та інших учасників світових ринків, професійно-законодавче регулювання облікових правил. При розкритті змісту тем з фінансового обліку в зарубіжних країнах враховано вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), які призначені для поступового застосування всіма країнами світу. Організаційні і методичні аспекти аудиту розглядаються з позиції позитивного зарубіжного досвіду і з огляду на дотримання вимог міжнародних стандартів аудиту у цих питаннях.

У посібнику висвітлено: *принципи побудови і характерні ознаки облікових систем на національному й міжнародному рівнях, історичні аспекти та перспективи їх розвитку; концептуальну основу і значення міжнародних стандартів фінансової звітності та проблеми їх застосування в різних країнах; види, порядок складання основних форм фінансової звітності та аналіз її показників; особливості фінансового обліку активів, зобов’язань, капіталу, доходів і витрат.*

У навчальному посібнику також розкриваються: *сутність аудиту, організація й структура аудиторської діяльності у зарубіжних країнах; стандартизація принципів аудиту на міжнародному рівні; критерії оцінки аудитором фінансової звітності; зміст аудиторського процесу; аудиторський ризик; порядок формування аудиторських доказів й документального оформлення аудиту; особливості аудиту окремих видів активів, зобов’язань, капіталу і господарських операцій.*

Авторами розглянуто і систематизовано спільні сторони та відмінності у веденні обліку і відображено особливості організації й проведення аудиту в різних країнах світу.

Дисципліна “Міжнародні системи обліку і звітності та аудиту” узагальнює, закріплює та поглиблює отримані студентами знання після вивчення таких дисциплін, як “Бухгалтерський облік”, “Аудит”, “Економіка підприємства”, “Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності” тощо. Глибоке вивчення дисципліни можливе за умови достатньо повного засвоєння студентами економічної теорії, вищої математики, економіко-математичних методів та моделей, статистики, економіки, фінансів підприємств, теорії економічного аналізу, аудиту, а також дисциплін, пов’язаних з автоматизацією обробки економічної інформації.

У процесі підготовки даного посібника використано наукові праці провідних вітчизняних і зарубіжних вчених з питань фінансового, управлінського обліку та аудиту, законодавчі і нормативні акти з даних питань, міжнародні стандарти фінансової звітності, міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики.

Під час роботи над навчальним посібником авторами зроблена спроба систематизації основних методологічних та організаційних підходів до фінансового обліку та аудиту в зарубіжних країнах.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ВОРОНКО Роман Михайлович
РЕДЧЕНКО Костянтин Іванович
БЛАГУН Ігор Григорович

Міжнародні системи обліку і звітності та аудиту

Навчальний посібник

Формат 60x84/16. Папір друк цифровий.
Гарнітура Тип Таймс. Умовн. друк. арк. 32,62.

ПП “Магнолія 2006”

м. Львів-53, 79053, Україна, тел.+380503701957

e-mail: magnol06@ukr.net

Свідоцтво про внесення суб’єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів
видавничої

продукції: серія ДК № 2534 від 21.06.2006 року,
видане Державним комітетом інформаційної політики,
телебачення та радіомовлення України

Надруковано у друкарні видавництва “Магнолія 2006”